

Información Importante

La Universidad Santo Tomás, informa que el(los) autor(es) ha(n) autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del catálogo en línea, página web y Repositorio Institucional del CRAI-USTA, así como en las redes sociales y demás sitios web de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan **finalidad académica**, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor, nunca para usos comerciales.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

**Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación, CRAI-USTA
Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

**Tributos ambientales en Colombia en el marco de las recomendaciones y lineamientos de la
fiscalidad ambiental OCDE**

Paula Andrea Machuca Sánchez y Javier Andrés Gelves Meza

Trabajo de grado para optar el título de Abogado

Director

César Augusto Romero Molina

Doctor en Derecho

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Facultad de Derecho

2020

Agradecimientos y Dedicatorias

En agradecimiento a Dios,

*Por inspirarnos en la búsqueda del conocimiento y
alejarnos de la ignorancia que nos aparta de su verdad.*

Agradecemos al Doctor Cesar A. Romero,

*Por orientarnos con precisión académica y jurídica en el
camino recorrido durante el desarrollo de esta
investigación.*

**Agradecemos al semillero y observatorio de hacienda
pública en la USTA,**

*Por brindar las herramientas y el espacio para
sumergirnos en el placer de la investigación y el
conocimiento jurídico.*

Dedicado con inmenso amor a nuestros padres,

*Por creer en nuestras decisiones y contribuir en la
formación de dos excelentes abogados.*

Dedicado a María K. Machuca,

Por ser apoyo en los momentos enrevesados.

Tabla de contenido

Resumen.....	8
Abstract	10
Introducción	12
1. Planteamiento del problema.....	14
1.1. Descripción del problema.....	14
2. Formulación de la pregunta de investigación	22
2.1. Objetivos	22
2.1.1. Objetivo General.....	22
2.1.2. Objetivos Específicos.	22
2.2. Justificación	22
2. Marco Teórico.....	24
2.1 Antecedentes	24
2.2 Estado del Arte.....	34
2.3 Marco Conceptual	46
3. Metodología	51
4. Hipótesis	53
5. Resultados esperados	54
6. La política fiscal y el medio ambiente en Colombia.....	55

7. Tributos verdes: Una mirada al panorama colombiano	58
7.1. Tipología de impuestos con fines medioambientales	60
7.1.1. Impuesto nacional al carbono.	61
7.1.2. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas.	65
7.1.3. Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.	68
7.2. Tipología de tasas con fines medioambientales	71
7.2.1. Tasa de aprovechamiento forestal.....	73
7.2.2. Tasa de utilización de aguas.	78
7.2.3. Tasa retributiva por vertimientos puntuales.....	81
7.2.4. Tasa compensatoria por aprovechamiento de fauna silvestre.....	85
7.2.5. Sobretasa a la gasolina y el ACPM.....	88
7.2.6. Sobretasa ambiental al impuesto predial.....	91
8. Contribuciones parafiscales de contenido ambiental	93
8.1. Contribución parafiscal al combustible	95
8.1.1. Antecedentes.	95
8.1.2. Elementos esenciales de la contribución parafiscal.	96
8.1.3. Destinación.	98
8.2. Contribución parafiscal de transferencia del sector eléctrico	98
8.2.1. Antecedentes.	99
8.2.2. Elementos esenciales de la contribución parafiscal.	99
8.2.3. Destinación.	100
9. Incentivos y beneficios tributarios con ocasión de hechos amigables con el medio ambiente.....	103
9.1. Beneficio tributario ambiental sobre IVA.....	106
9.2. Deducción de renta por inversiones ambientales.....	107

9.3. Descuento en el impuesto de circulación y tránsito (incentivo del nivel territorial)	109
9.4. Incentivos por desarrollo de actividades forestales-presunción del costo de venta en plantaciones de reforestación (disminución de la base gravable del impuesto de renta).....	109
9.5. Incentivos para el impulso a las actividades de investigación en medioambiente	110
9.6. Donaciones.....	111
9.7. Deducciones para la promoción del uso y desarrollo de energías renovables.....	111
10. Recomendaciones y lineamientos OCDE en materia de fiscalidad ambiental (<i>Soft law</i> y <i>Hard law</i> en tributación ambiental OCDE)	113
10.1. Instrumentos jurídicos sustantivos OCDE en materia de fiscalidad ambiental	116
10.1.1. Recomendación OCDE/LEGAL/0434 del Consejo del Agua del año 2016.	116
10.1.2. Recomendación OCDE/Legal/0386 del Consejo sobre Directrices de Diligencia debida para Cadenas de Suministro responsables de Minerales de Zonas afectadas por el Conflicto y de Alto Riesgo del año 2011.....	117
10.1.3. Recomendación OCDE/Legal/0380 del Consejo de Tecnologías de Información y Comunicación y Medio ambiente del año 2010.	117
10.1.4. Recomendación OCDE/Legal/0345 del Consejo de Buenas Prácticas para la Gestión del Gasto Ambiental Público del año 2006.	118
10.1.5. Recomendación OCDE/Legal/0326 del Consejo sobre Uso de Instrumentos Económicos en la Promoción de la Conservación y el Uso Sostenible de la Biodiversidad del año 2004.....	119
10.1.6. Recomendación OCDE/Legal/0258 del Consejo sobre el Uso de Instrumentos Económicos en la Política Ambiental del año 1991.	121
10.1.7. Recomendación OCDE/Legal/0251 del Consejo sobre la Aplicación del Principio de Quien Contamina Paga a la Contaminación Accidental del año 1989.....	123
10.1.8. Recomendación OCDE/Legal/0217 del Consejo sobre el Control de la Contaminación del Aire por Combustión de Combustibles Fósiles del año 1985.	123
10.1.9. Recomendación OCDE/Legal/0191 del Consejo sobre aspectos Financieros de las Acciones de las Autoridades para Prevenir y Controlar los Derrames de Petróleo del año 1981.....	125
10.1.10. Declaración OCDE/Legal/0175 sobre Políticas Ambientales Anticipadas del año 1979.....	126

10.1.11. Recomendación OCDE/Legal/0173 del Consejo del Carbón y el Medio Ambiente del año 1979.	127
10.1.12. Recomendación OCDE/Legal/0163 del Consejo sobre Políticas de Reducción del Ruido del año 1978.	128
10.1.13. Recomendación OCDE/Legal/0159 del Consejo sobre la Reutilización y el Reciclaje de Envases de Bebidas del año 1978.	128
10.1.14. Recomendación OCDE/Legal/0132 del Consejo sobre la Aplicación del Principio de Quien Contamina Paga del año 1974.	130
10.1.15. Recomendación OCDE/Legal/0102 del Consejo sobre Principios Rectores sobre los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambiental del año 1972.	131
11. Conclusiones	133
Referencias Bibliográficas	142
Apéndices.....	160
Apéndice A. Cronograma de actividades.....	160
Apéndice B. Presupuesto	162

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Reformas fiscales ambientales en Colombia</i>	32
Tabla 2. <i>Tarifa legalmente establecida del impuesto al carbono.</i>	64
Tabla 3. <i>Caracterización de los tributos ambientales en Colombia.</i>	101
Tabla 4. <i>Instrumentos jurídicos sustantivos OCDE.</i>	115
Tabla 5. <i>Fiscalidad ambiental en Colombia en el marco de las recomendaciones y lineamientos OCDE.</i>	138

Resumen

El desarrollo sostenible es un tema de interés global, razón por la cual, la mayoría de los países que forman parte del planeta han implementado diversos mecanismos para evitar el agotamiento de los recursos naturales y procurar su preservación. Así las cosas, los tributos ambientales son instrumentos de política fiscal con connotación extrafiscal, debido a que, con estos, además de recaudarse recursos, se incentiva la modificación de conducta del contribuyente en aras de evitar la incurrancia por parte de este en actividades o hechos que tienen un impacto negativo en el medio ambiente. De conformidad con esto, Colombia no ha sido ajena a la ten

dencia mundial de implementar tributos ambientales o *green taxes* con el objetivo de contribuir en la recuperación de un ambiente sano y en condiciones óptimas para las actuales y futuras generaciones.

En este sentido, diversas organizaciones internacionales han mostrado especial interés en propiciar la cooperación entre los diferentes países para frenar el deterioro y extinción de los recursos naturales, entre estas se encuentra la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la cual ha mostrado especial interés en abordar la temática fiscal-ambiental a través de los diversos instrumentos jurídicos sustantivos emanados de esta organización, como lo son, recomendaciones, declaraciones, acuerdos, entre otros, dentro de los cuales se realizan sugerencias a veces vinculantes y otras veces sin el carácter de obligatoriedad (dependiendo del tipo de instrumento) las cuales contienen “buenas prácticas” que al ser adoptadas por los países optimizan el sistema tributario y al mismo tiempo protegen el medio ambiente.

Así las cosas, tras el reciente ingreso de Colombia a la OCDE, corresponde en esta exhaustiva investigación identificar y exponer el sistema tributario con connotación ambiental en Colombia,

para posteriormente identificar las recomendaciones y lineamientos (instrumentos jurídicos sustantivos) OCDE que abordan esta temática y, así finalmente, determinar de qué manera el Estado colombiano adopta dichas recomendaciones en pro de salvaguardar los recursos naturales del planeta.

Palabras clave: Medio ambiente, Instrumentos Jurídicos Sustantivos OCDE, Gobernanza, Tributación ambiental.

Abstract

Sustainable development is an issue of global interest, therefore, most countries that are part of the planet have implemented mechanisms to prevent the depletion of natural resources and seek their preservation. In this way, environmental taxes are instruments of fiscal policy with an extra-fiscal connotation, because, with these, in addition to collecting resources, the modification of the taxpayer's behavior is encouraged in order to avoid incurring in activities or events that have a negative impact on the environment. In accordance with this, Colombia is interesting in implementing environmental taxes or green taxes with the objective of contributing to the recovery of a healthy environment in optimal conditions for current and future generations.

In this sense, various international organizations have expressed special interest in promoting cooperation between different countries to stop the deterioration and extinction of natural resources, among these is the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), which has demonstrated special interest in addressing the fiscal-environmental issue through the various substantive legal instruments emanating from this organization, such as recommendations, declarations, agreements, among others, within which suggestions are made sometimes binding and other times non-binding (depending on the type of instrument) which contain "good practices" that when adopted by the countries optimize the tax system and at the same time protect the environment.

Thus, after Colombia's recent admission to the OECD, this exhaustive research will identify and expose the tax system with environmental connotations in Colombia, and then identify the recommendations and guidelines (legal instruments) of the OECD that address this issue and,

finally, determine how the Colombian State adopts these recommendations in order to safeguard the planet's natural resources.

Keywords: Environment, OECD Legal Instruments, Governance, Green Taxes.

Introducción

Las particularidades del mundo moderno han traído consigo un panorama con nuevas necesidades y preocupaciones incluidas en las agendas y planes de gobierno de los diferentes países. En este sentido, el cambio climático, la contaminación ambiental y el desarrollo sostenible hacen parte del debate internacional en miras a encontrar diferentes formas de cooperación, limitación y racionalización que propicien la preservación de los recursos naturales, para lo cual los Estados han implementado una diversidad de herramientas que lo permitan, entre estos los instrumentos de política fiscal, dentro de los cuales se encuentran los tributos ambientales o *green taxes*. Además, se destaca que la problemática ambiental ha sido abordada por diferentes organizaciones de índole internacional, entre estas la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

El concepto de “tributación ambiental” se incorpora a lo largo del presente trabajo haciendo referencia a un género que incluye tres especies, esto es, impuestos, tasas y contribuciones, así mismo, dentro de la categoría de tasas encontramos que existen las tasas retributivas y las tasas compensatorias y, paralelo a esto, las sobretasas y las contribuciones parafiscales, todos estos instrumentos fiscales poseen la característica connotación ambiental. De conformidad con esto, Colombia no ha sido ajena a este escenario de tributación ambiental, razón por la cual ha ido incorporando de manera progresiva gravámenes con finalidades fiscales (recaudar) y extrafiscales (corregir la conducta del contribuyente) en aras de contribuir a la cooperación internacional para preservar los recursos naturales.

Así las cosas, el contenido expuesto a lo largo del presente trabajo, inicialmente, identifica cada tributo con contenido ambiental que forma parte del sistema tributario colombiano, así como su

respectiva caracterización y los elementos esenciales de la obligación, esto es: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, además se abordan los incentivos fiscales a los que hay lugar cuando se corrige una conducta considerada contaminante. Posteriormente, a partir de una búsqueda avanzada en la base de datos de la OCDE, en la cual están contenidos los instrumentos legales que abordan la cuestiones fiscales-ambientales (recomendaciones, declaraciones, decisiones, acuerdos internacionales, acuerdo, entendimientos y otros), se ofrece la identificación de las recomendaciones y lineamientos emanados por la OCDE, tras su íntegra y literal traducción al español, en los cuales esta organización sugiere determinados comportamientos y la implementación de políticas dirigidas a los gobiernos suscriptores de los diferentes instrumentos, en aras de optimizar el recaudo y garantizar la preservación del medio ambiente.

Finalmente, se revelan las conclusiones a partir de la información extraída y se ofrece un análisis del panorama actual en Colombia con respecto a la temática abordada, así mismo, se determina mediante una tabla si Colombia está acogiendo o no las recomendaciones emanadas por la OCDE en materia de fiscalidad verde y de qué manera o a través de que figura tributaria lo está haciendo para en últimas brindar recomendaciones y sugerencias a los diferentes actores de la rama ejecutiva y legislativa que participan en este escenario de gobernanza fiscal ambiental en pro de que se alcance o supere el grado de efectividad u optimización del sistema tributario con contenido verde.

1. Planteamiento del problema

1.1. Descripción del problema

El concepto de desarrollo sostenible surgió en la década de los 60's cuando grupos ecologistas comenzaron a debatir sobre el impacto del crecimiento económico en el medio ambiente (Gómez, 2015). Pero fue en el año 1987, cuando la Comisión Mundial Sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, en el informe BRUNDTLAND, definió al desarrollo sostenible como aquel desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades.

Es así como en palabras de la Organización de las Naciones Unidas, en adelante ONU, al referirse al concepto de desarrollo sostenible sugirió que:

El desarrollo requiere esfuerzos concertados para construir un futuro incluyente, sostenible y resistente para las personas y el planeta. Para lograr el desarrollo sostenible, es crucial armonizar tres elementos centrales: crecimiento económico, inclusión social y protección ambiental. Estos elementos están interconectados y son cruciales para el bienestar de las personas y las sociedades (ONU, s.f., s.p.).

Por su parte, Colombia es un Estado Social de Derecho¹ cuya estructura jurídica está diseñada para garantizar el bienestar del individuo, el cual pasa a ser el centro en la sociedad (Badillo et al,

¹ Artículo 1° de la Constitución Política. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

2016) y, de esta manera cumplir los fines esenciales del Estado contenidos en el preámbulo² y el artículo 2³ de la Constitución Política de Colombia de 1991.

El Constituyente Primario, en observancia de los derechos fundamentales de los colombianos, como también, de los fines esenciales del Estado, se preocupó por incluir en la Carta Magna una serie de derechos ambientales con el fin de salvaguardar el medio ambiente sano y, así mismo, asegurar la dignidad y calidad de vida del individuo garantizando al ciudadano el acceso a diversas oportunidades a través del trabajo y la economía global dentro de la noción de desarrollo sostenible. En consecuencia, es evidente la intervención del Estado en la actividad económica del país, dentro de lo que se concibe como teoría del Bloque Constitucional Económico, la cual en palabras de Romero y Gómez en su obra publicada en el año 2018 “evidencia la directa correlación entre derecho y economía como ciencias que se complementan evolucionando hasta el punto de hablar de la posible constitucionalización de la economía moderna de los países” (p.9), lo anterior refuerza la presencia en la realidad de una Constitución económica, en la cual reposa lo que, a su vez, se conoce como Constitución ecológica.

En relación con el párrafo anterior, por disposición Superior⁴, a la Corte Constitucional le fue asignada la labor de salvaguardar la integridad y supremacía de la Carta, siendo así, la Corte

² El pueblo de Colombia, en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente: Constitución Política de Colombia.

³ Artículo 20. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

⁴ Artículo 241 de la Constitución Política. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo.

Constitucional, en ejercicio de sus funciones, mediante sentencia C-228 de 2010 se ha referido al término Constitución económica como al conjunto de normas que tienen importantes efectos en lo que respecta al modo e intensidad del juicio de constitucionalidad de las normas legales destinadas a regular la intervención del Estado en la economía, es decir que las garantías constitucionales propias de la libertad de empresa encuentran su verdadero sentido cuando son entendidas en el marco de la protección del interés social. Del mismo modo, como se expuso anteriormente, dentro de la concepción de Constitución económica reposa la noción de Constitución ecológica, la cual ha sido definida jurisprudencialmente por la Corte Constitucional en sentencias C-431 de 2000 cómo aquella que está conformada por un conjunto de disposiciones de connotación superior, que fijan los presupuestos a partir de los cuales deben regularse las relaciones de la comunidad con la naturaleza y que, en gran medida, propugnan por su conservación y protección.

El reconocimiento de derechos con connotación verde se evidencia a lo largo del articulado ambiental de la Constitución colombiana, pero haciendo importante énfasis en el artículo 79⁵ de la misma, donde dispone el derecho al medio ambiente, ordenando textualmente. Seguido a este, el artículo 80 de la Carta, dispone la obligación por parte del Estado y los agentes Estatales, de planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar el desarrollo sostenible definido en el inicio de este acápite.

Por otra parte, así como la Carta Superior contiene derechos y garantías para los colombianos, también incluye obligaciones de contenido fiscal, como lo son las de carácter tributario, cuyas

⁵ Artículo 79. Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

disposiciones constitucionales que se encuentran enmarcadas en los artículos 338⁶, 150-12⁷, 287-3⁸, 300-4⁹ y 313-4¹⁰ de la Constitución Política, siendo así, las disposiciones Superiores que imponen al contribuyente¹¹ la carga de tributar, se extienden a la realización de actividades que puedan tener un impacto en el medio ambiente. De conformidad con esto, los tributos son definidos doctrinalmente como “el dinero que los contribuyentes deben pagar al Estado como aporte a la financiación de los servicios y actividades que éste realiza. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales” (Ospina, 2007, p. 223).

En suma, una de las potestades del Estado en la creación de políticas públicas, es la de emplear distintos mecanismos constitucionales y legales para garantizar los derechos a un medio ambiente sano y, así mismo, a la libertad de empresa y desarrollo sostenible, a saber, uno de estos es el tributo ambiental que, de acuerdo con la obra de Lozano en 2018, al citar a Ferré, menciona que “este tributo es percibido como las tasas, impuestos y contribuciones especiales que constituyen un incentivo a la protección ambiental, o redimen los daños causados al medio ambiente por sujetos que resisten la carga tributaria” (p.10).

Es posible decir que la figura del tributo verde cumple dos funciones principales, ya que, de acuerdo con Roca (1998) la recaudación de dinero no es en principio la finalidad de un impuesto

⁶ Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

⁷ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

⁸ Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones.

⁹ Artículo 300. Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas: 4. Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

¹⁰ Artículo 313. Corresponde a los concejos: 4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

¹¹ El contribuyente es toda persona natural o jurídica llamada para cumplir una obligación tributaria por realizar un hecho generador en los términos establecidos en una ley.

ecológico; su finalidad es ‘extrafiscal’; incentivar cambios de comportamiento, con esto el autor se refiere a que el tributo verde es una herramienta que cumple dos funciones, una es recaudar recursos necesarios para financiar los gastos del Estado (finalidad fiscal) y, por otra parte, la de modificar las conductas del contribuyente en pro del medio ambiente (finalidad extrafiscal). Es así como a mitad de la década de los 80’s la imposición ambiental fue uno de los instrumentos usados para la política ambiental de los países modernos (Rodríguez, 2008).

Por otra parte, en el año 2011 Colombia inició el proceso de ingreso a la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), la cual es considerada como un club de países con buenas prácticas encargado de elaborar recomendaciones a los países miembro y que, son realizadas por expertos en diversas materias. Desde entonces el país ha ido trabajando por alcanzar metas fijadas por la OCDE, entre estas algunas referidas a política fiscal y, particularmente al establecimiento de los denominados “Tributos Verdes” o *Green Taxes*, que obedecen a la implementación de estos como un método eficaz capaz de frenar los cambios climáticos devastadores que enfrenta el planeta en la actualidad.

Al respecto, la OCDE ha desarrollado instrumentos jurídicos dentro de su margo legal, dentro de las cuales se incluyen: decisiones, recomendaciones, declaraciones, acuerdos internacionales y acuerdos, entendimientos y otros, cada uno con características que lo hacen jurídicamente más o menos vinculantes para los estados parten. En el caso colombiano se tendrá que los instrumentos jurídicos sustantivos de esta organización serán de obligatorio cumplimiento o potestativos dependiendo de su tipología y de si se abstuvo o no al momento de ser adoptados.

Así las cosas, en Colombia se expide la ley 1950 de 2019, por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo sobre los Términos de la Adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, suscrito en París, el 30 de mayo

de 2018 y la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con su respectivo estudio de constitucionalidad hecho por la Corte Constitucional colombiana a través de la Sentencia C-492 de 2019. Finalmente, Colombia, el 28 de abril de 2020, ingresa oficialmente a la OCDE, tras el examen de exequibilidad¹² que realizó la Corte Constitucional en la sentencia c-098 de 2020 a la ley 1958 de 2019¹³, la cual permite al país ingresar a la organización, y al pertenecer a esta, Colombia queda comprometida y obligada a acatar las directrices, decisiones y recomendaciones proferidas por esta organización a los países miembro y, se ve en la necesidad de legislar y ratificar tratados internacionales de obligatorio cumplimiento, los cuales ingresan al sistema jurídico a través del bloque de constitucionalidad¹⁴, contenido en el artículo 93 de la Constitución Política de Colombia.

En razón a lo anterior, la OCDE realiza evaluaciones de desempeño ambiental periódicamente con el objetivo de “ayudar a los países miembro y a países seleccionados a mejorar su desempeño

¹² La Corte Constitucional través de comunicado No. 12 con fecha del 03 de marzo de 2020 oficializó la sentencia c-098 de 2020 en donde la Corte determinó que el acuerdo celebrado con la OCDE sobre privilegios, inmunidades y facilidades otorgados a la organización se ajusta a los postulados constitucionales en esta sentencia, se hicieron precisiones acerca de la eventual responsabilidad del Estado colombiano por daño antijurídico u obligaciones laborales a favor de nacionales colombianos.

¹³ Ley 1958 de 2019, por medio de la cual se aprueba el <<Acuerdo entre la República de Colombia y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre Privilegios, Inmunidades y Facilidades otorgados a la Organización >>, suscrito en Punta Mita, México, el 20 de junio de 2014.

¹⁴ El bloque de constitucionalidad se define como aquel conjunto de normas el cual junto con la constitución política han alcanzado rango constitucional y supralegal y que a su vez se utilizan como principios y criterios para el control de constitucionalidad de las leyes internas. En este sentido, la Corte Constitucional fue poco a poco precisando el concepto de bloque de constitucionalidad para entender que existen dos sentidos de este. El primero, se trata del *strictu sensu*, el cual se encuentra conformado por aquellos principios y normas de valor constitucional restringidos a la constitución y a los tratados internacionales, que consagren derechos humanos cuya limitación se encuentre prohibida durante los estados de excepción y el segundo es el *latu sensu*, el cual está formado por todas aquellas normas, que sirven como parámetro a la hora de realizar el control de constitucionalidad (Corte Constitucional, C-225 de 1995). La importancia del bloque de constitucionalidad se desprende del hecho de que la misma constitución no es tan amplia al tratar de comprender todos los asuntos referentes a la constitucionalidad dentro de la nación o en la aplicación de la misma en el ámbito internacional, por tanto, se requiere que el bloque de constitucionalidad cree de la constitución un cuerpo normativo más amplio y dinámico, en el cual pueda atender a otras clases de materias y cuestiones normativas que estén a la vanguardia con los cambios sociales, políticos y económicos que ocurran en el mundo (Prada, 2013).

individual y colectivo en cuanto a gestión ambiental” (OECD/CEPAL, 2014, p. 6) a través de objetivos como:

- Ayudar a los distintos gobiernos individualmente a evaluar sus avances en la consecución de sus objetivos ambientales;
- Promover la realización constante de un dialogo de políticas y un aprendizaje entre pares;
- Estimular una mayor rendición de cuentas por parte de los gobiernos, tanto entre sí como ante la opinión pública (OECD/CEPAL, 2014, p. 6).

Con respecto a la fuerza vinculante de las recomendaciones proferidas por la OCDE, de acuerdo con Leguizamón (2018):

Según las recomendaciones de la OCDE referentes al medio ambiente, las empresas deben cumplir con todas y cada una de las reglamentaciones vigentes para el cuidado medioambiental, teniendo en cuenta los objetivos, principios y acuerdos, para lograr un cuidado ecológico de alto impacto que genere beneficios para las compañías. En el artículo “el medio ambiente y las líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales” las compañías en el mundo dejan de lado los principios básicos por llegar a sus objetivos lucrativos, generando daños irremediables al medio ambiente, una compañía para tener éxito debe tener todos los aspectos que considere poco o muy importantes en el mismo nivel de satisfacción, generando herramientas y caminos de gestión que coadyuven al mejoramiento medioambiental (p.13).

De conformidad con lo anterior, el legislador colombiano se vio en la obligación de implementar una serie de impuestos ambientales a través de la reforma tributaria estructural del año 2016, regulada por la ley 1819 de 2016 y reglamentado a través del decreto 1625 de 2016

(Decreto Único Reglamentario en materia tributaria) que pese a la posterior expedición de la ley 1943 de 2018, denominada Ley de Financiamiento, la cual fue declarada inexecutable a través de sentencia c-481 de 2019 y, a la vigente Ley de Crecimiento Económico, ley 2010 de 2019, aún tiene vigencia en lo referente a tributos verdes, con el fin de aportar al cuidado medioambiental reduciendo los consumos excesivos de productos dañinos para el medio ambiente, procurando así la conservación y cuidado del mismo. Siendo así, la ley 1819 de 2016 creó dos figuras tributarias, por un lado, una que grava el uso de las bolsas plásticas y, otra que grava el contenido del carbono contenido en los combustibles fósiles, entre otras.

En cuanto a la creación de los impuestos medioambientales, de acuerdo con Bedoya et al. (2017), la OCDE precisa que los impuestos verdes deben recaer en los contaminantes o en la acción dañina al medio ambiente; su cobertura debe ser tan amplia como lo es el contaminante en sí y deben tener la magnitud del daño que causan, a fin de acarrear mejoras en el entorno.

Los impuestos verdes constituyen las políticas ambientales adoptadas por los países latinoamericanos a fin de resarcir en algo los impactos que sufre el medio ambiente por las emisiones de gases y contaminantes, en general debido a la producción de bienes y servicios a gran escala, estas tasas impositivas buscan que productores y fabricantes tomen conciencia de su entorno y sean más amigables con la naturaleza, la finalidad de la creación de impuestos verdes en América Latina no es solo la recaudación fiscal si no la concientización de los contribuyentes al consumo ecológico, y que dicha recaudación fiscal se destine a la adopción e inversión en infraestructura de nuevas tecnologías alternativas más eficientes y amigables con el medio ambiente (Bastidas, 2017).

En relación con lo anterior, la política fiscal ambiental en Colombia debe ir acorde con las recomendaciones, decisiones y lineamientos fijados por la OCDE en sus instrumentos legales

oficiales, en aras de adoptar buenas prácticas internacionales que promuevan el desarrollo sostenible y evitar que, en el peor de los escenarios sea expulsada de la organización por no cumplir con los instrumentos vinculantes.

2. Formulación de la pregunta de investigación

¿De qué manera la legislación colombiana acoge los lineamientos y recomendaciones de la OCDE en materia de tributación ambiental?

2.1. Objetivos

2.1.1. Objetivo General.

Determinar si los tributos ambientales vigentes en Colombia se adecuan a los lineamientos y recomendaciones fijadas por la OCDE en materia de política ambiental tributaria.

2.1.2. Objetivos Específicos.

- Identificar los tributos ambientales vigentes en la legislación colombiana.
- Describir las recomendaciones y lineamientos establecidos por la OCDE en materia de política fiscal ambiental.

2.2. Justificación

La presente investigación cobra importancia para Colombia porque responde a las necesidades que demanda el mundo jurídico moderno, abordando otras áreas complementarias como lo son la

economía sostenible, la política y el medio ambiente, en la medida en que busca identificar el sistema normativo colombiano referente a los tributos ambientales, en relación con el marco de las recomendaciones y lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) durante el proceso de ingreso y tras la aceptación de Colombia como integrante a esta organización en el año 2018.

Entendiendo que la problemática ambiental es un tema que nos interesa a todos, es importante obtener información acerca del papel que desempeñan los tributos ambientales en la solución del problema a través de su finalidad extrafiscal y, la manera como el sistema jurídico de Colombia ha desarrollado este instrumento de política fiscal.

Es por lo anterior, que merece ser revisada la legislación colombiana en materia de tributos verdes, ya que constituye un aporte significativo que implica la tarea de compilar en detalle el sistema tributario ambiental colombiano, partiendo desde lo más general, como son los principios tributarios ambientales contenidos en la Constitución Política y en los Convenios y Tratados Internacionales que ingresan al sistema jurídico a través del Bloque de Constitucionalidad, hasta lo más particular, esto es, las leyes y decretos que establecen y desarrollan los impuestos y tasas ambientales, haciendo énfasis en el estudio minucioso y caracterizado de estos últimos a través de los objetivos planteados en la investigación, para así finalmente, contrastarlo con las recomendaciones realizadas por la OCDE sobre política fiscal-ambiental dirigidas a Colombia que, a su vez serán expuestas en el desarrollo de la presente investigación con el fin de identificar las implicaciones que conlleva pertenecer a la OCDE.

Al terminar el desarrollo de los objetivos propuestos, será posible determinar si Colombia está cumpliendo o no con los lineamientos establecidos por esta organización supranacional ya que, en

palabras de Bautista, J (2011) la influencia de la OCDE en Colombia puede contribuir al mejoramiento del sistema tributario.

Los resultados de esta investigación benefician a la comunidad académica, empresarial y a todos aquellos miembros gubernamentales que participan en la creación y adopción de las buenas prácticas que proporciona la OCDE en materia de políticas públicas tributarias ambientales, ya que, se configura como punto de partida para futuras investigaciones propositivas enfocadas en modificar el comportamiento del contribuyente de tal modo que se genere conciencia acerca del conocido principio “el que contamina paga”, adoptado por primera vez en el año 1972 por recomendación del Consejo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (CEPAL, 1991).

Finalmente, este exhaustivo estudio jurídico permite generar información actualizada dirigida a la comunidad beneficiada, esto con el fin de que una vez se tenga claridad y conocimiento del estado vigente de la normatividad fiscal ambiental en Colombia y de las recomendaciones realizadas por la OCDE en materia de tributos verdes, se brinden herramientas cognoscitivas que permitan al lector identificar las falencias del sistema tributario ambiental para ofrecer respuestas jurídicas efectivas a problemáticas fiscales ambientales.

2. Marco Teórico

2.1 Antecedentes

Para empezar a hablar sobre tributación ambiental en el mundo, es menester entender cuáles fueron los aspectos sociales, económicos, políticos y ambientales que impulsaron a los países a imponer tributación con el fin de salvaguardar el medio ambiente.

Lo primero que se debe tener claro, es entender el medio ambiente como un sistema complejo de mecanismos físicos, biológicos y sociales que en cierto modo influyen en la toma de decisiones políticas, legales y culturales de una sociedad en un tiempo y espacio determinado.

Es el medio ambiente entonces, un elemento clave en el desarrollo, como lo definen López, Lara y Gómez (2005), donde el desarrollo de diversas políticas económicas, entre ellas la fiscal, permite la introducción de tributos ambientales, ya que, en países desarrollados, estos impuestos ambientales se encuentran con todo el sustento jurídico, en beneficio del medio ambiente.

Son entonces los tributos ambientales, instrumentos económicos esbozados dentro de una política ambiental, en donde su pretensión es la de combatir la contaminación; para que un impuesto sea ambiental depende del destino que se le dé a la recaudación obtenida del mismo, pero que a su vez obtendrá reconocimiento si este, logra reducir de los agentes contaminantes el nivel de deterioro ambiental (Salas, 2007).

Es necesario entonces, que el país en cuestión analice diferentes aspectos interrelacionados tales como, sociedad, desarrollo económico, actividad industrial, política fiscal y medio ambiente. Es tan importante armonizar los diferentes campos, que la OCDE, para hacer recomendaciones y directrices en temas de tributación ambiental, conformó grupos de expertos en hacienda, finanzas, y ambiente que globalizaran y estudiaran todo de manera armónica y conjunta.

Así las cosas, el antecedente histórico del origen de la tributación ambiental, proviene de cómo la actividad humana y el progreso económico conjunto, han explotado y aprovechado agresivamente los recursos naturales disponibles, dejando el medio ambiente, en un estado de

agotamiento o contaminación, sin preocupación alguna por tomar medidas de mitigación, manejo, compensación o corrección.

Conforme a lo anterior, se puede decir que los tributos ambientales aparecen en el siglo XX, a partir del año 1920 con los estudios realizados por el economista inglés Arthur Cecil Pigou, quien planteó que la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales sociales y privados (Oliva et al. 2011).

Pigou señaló que una de las estrategias para menguar el daño ambiental y sus factores causantes, quien los denominó externalidades, es la intervención del Estado restringiendo las actividades generadoras de dicho daño a través de la imposición de tributos. “A este mecanismo se le denomina Impuesto Piguviano y es el origen de los denominados impuestos ambientales, cuya finalidad es lograr la internalización de las externalidades generadas a través del uso del mismo sistema de precios” (Mendezcarlo, Medina, & Becerra, 2010), así los tributos pagados por la contaminación y que repercuten en los beneficios obtenidos por las empresas, contribuirán a disminución del deterioro ambiental.

Es entonces cuando Coase en 1960, establece que el principio de que “‘el que contamina paga’ termina siendo la de que “el que paga contamina”, y seguramente la cuantía de este pago será mucho menor que el verdadero desgaste ambiental” (Mendezcarlo et al., 2010) demostrando que existen estrategias diferentes a la intervención directa del estado en la solución de la problemática que genera el sector privado al no asumir los costos derivados del deterioro ambiental.

Gran parte de los primeros desarrollos referentes a la tributación ambiental proviene de la UE, es así como:

Los ataques al medio ambiente comunitario aumentaron en las últimas décadas. La Unión Europea, en adelante UE produce cerca de 2.000 millones de toneladas de residuos cada

año, y la cifra se incrementa en un 10% anual. En particular, aumentan los residuos de CO₂ de las economías domésticas y de los transportes, y el consumo de energías contaminantes. Se ha criticado mucho a la Comunidad Europea porque favorecía la economía y los intercambios comerciales en detrimento del medio ambiente. Hoy se reconoce que el desarrollo europeo no se puede basar en el agotamiento de los recursos naturales y en el deterioro ambiental. Las primeras acciones comunitarias, que comenzaron en 1972 en el marco de los cuatro primeros Programas de Acción Medioambiental, se basaron en un enfoque vertical y sectorial de los problemas ecológicos. En ese período, la entonces Comunidad Económica Europea adoptó cerca de doscientos actos legislativos, que trataban de limitar la contaminación estableciendo normas mínimas, en particular en la gestión de residuos y de contaminación del agua y del aire. Medidas que no lograron impedir el deterioro del medio ambiente. La política ambiental de la UE dio un giro significativo con el Tratado de la Unión Europea (1992) y con el Tratado de Ámsterdam (1997). Así se integró el concepto de desarrollo sostenible en los objetivos de la Unión y se propuso obtener un alto nivel de protección del medio ambiente como una de sus prioridades básicas (López, et al. 2006, s.p).

El interés en la protección del medio ambiente ha incrementado para la ciencia económica en los últimos años, razón por la cual la mayoría de los gobiernos a nivel mundial han implementado políticas para garantizar un desarrollo sostenible, entre estas se destaca la sanción de tributos de connotación verde cuyo origen se remonta a los estudios de Pigou. Siendo así, Pigou (1920) estudiando el concepto de externalidad encontró que el mercado tenía problemas para asignar los recursos y que las externalidades justificaban la intervención del Estado para internalizarlas, por esta razón, a los tributos ecológicos también se los denominan tributos pigouvianos.

Así mismo, Rangel (2004), al citar a Pigou (1932) menciona que los antecedentes sobre fiscalidad y ambiente se encuentran en los aportes de Arthur Cecil, economista neoclásico quien a comienzos del siglo XX fue el primero en diferenciar entre costos privados y costos sociales de la empresa, haciendo referencia específicamente al problema de la contaminación del ambiente. En su mente yacía el problema de cómo alcanzar un punto de producción eficiente cuando existen externalidades o efectos de contaminación

En suma, López et al. (2006) citando a Buñuel (2004), Gago y Labandeira (1999) y Vaquera (1999) afirmó que el establecimiento paulatino de tributos ecológicos junto con la creación de comisiones oficiales de seguimiento condujo a la Reforma Fiscal Verde que consiste en incorporar elementos ambientales al sistema fiscal, eliminando las estructuras tributarias que incentivan los comportamientos perjudiciales.

El principal impuesto ambiental en la región latinoamericana lo constituye el impuesto sobre los combustibles y se crearon principalmente con fines recaudatorios. Según datos de CEPAL, en el año 2009 Argentina tuvo una recaudación de aproximadamente 1% del PIB por impuestos sobre los combustibles, Paraguay el 1,55%, Chile 0,82%, Perú el 0,57% y Colombia el 0,28% del PIB (Oliva et al, 2011).

En Chile, en el contexto de la reciente reforma tributaria en discusión ha propuesto la creación de un grupo de impuestos "verdes" que tienen como objetivo declarado tener impacto regional y global sobre las emisiones de contaminantes. Los tres impuestos propuestos son un impuesto a la importación de vehículos livianos diésel; un impuesto a la emisión de fuentes fijas de material particulado, óxido de nitrógeno y dióxido de azufre; un impuesto a la emisión de fuentes fijas de dióxido de carbono que tengan potencia térmica igual o superior a 50MWt (megavatios térmicos) (Katz, 2014).

En el caso de México, la imposición de gravámenes ambientales de la década de 1980 con la expedición de la Ley Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, donde se incluyó impuestos destinados a gravar el consumo de combustibles y plaguicidas. Así mismo, en el año 1991 se expide la Ley Federal de Derechos, donde se gravó el uso o aprovechamiento de bienes públicos, el cual se crear para regular y controlar el uso de los recursos naturales.

Es solo hasta el año 2014, en la reforma fiscal, donde se trata por primera vez el término “impuesto ambiental”, el cual se observa en la creación del impuesto a los combustibles fósiles y a los plaguicidas, con el fin de regular los impactos negativos en el medio ambiente por el uso de estos mismos (Katz, 2014).

Por otra parte, en la normatividad venezolana según (Maya y Rosero, 2015, p. 43):

Se han considerado como tributos verdes algunas tasas que gravan actuaciones administrativas de entidades oficiales con funciones medio ambientales, por medio de las cuales se otorgan licencias, permisos, estudios, registros, de actividades que tienen impacto en el medio ambiente. Sin embargo, aunque las tasas son consideradas como tributos verdes, su finalidad recaudadora y administrativa va en contravía de la esencia de este tipo de tributos, en tanto que no regulan el daño ambiental o están enfocadas a cambios de comportamientos que afecten negativamente los recursos naturales del país.

Conforme a lo anterior, en el año 1973, se sanciona la ley 23 de 1973, la cual concede al ejecutivo facultades extraordinarias para expedir el Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente, posteriormente expedido en la ley 2811 de 1974, con el objetivo de prevenir, controlar la contaminación, el mejoramiento, conservación, protección y restauración de los recursos naturales renovables para así garantizar la salud, el medio ambiente sano y la vida en condiciones dignas de todos los ciudadanos de la nación.

En 1991, con la legislación de la nueva Constitución Política de Colombia, se puede afirmar que el medio ambiente se constitucionalizó, encontrándose amparado y ligado a derechos fundamentales, colectivos y amparados con varios mecanismos constitucionales de protección inmediata como lo es la tutela o la acción popular.

En la Constitución Nacional se encuentran los principios rectores sobre la protección del Medio Ambiente, como la obligación del Estado de organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad¹⁵ recogidos en el Artículo 49 de la constitución nacional, y el Derecho al Medio Ambiente Sano¹⁶. En Colombia, actualmente, algunos de los tributos ambientales más influyentes se encuentran regulados a través de los siguientes impuestos y tasas ambientales:

- Impuestos
 - Impuestos al carbono: sancionado a través de la ley 1819 de 2016 en los artículos 221-223.
 - Impuesto a las bolsas: plásticas sancionado a través de la ley 1819 de 2016 en el artículo 208 y decreto 2198 de 2017.
- Tasas
 - Tasas Retributivas: Se cobra por la utilización directa e indirecta de la atmósfera, agua y suelo, para introducir o arrojar emisiones, vertimientos y descargas resultado de

¹⁵ Artículo 49 de la Constitución Política. La atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado. Se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud.

Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. (...).

¹⁶ Artículo 79 de la Constitución Política. Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

las actividades antrópicas o de servicio. Se aplica a la contaminación causada dentro de los límites permisibles. Su sustento jurídico está en el artículo 42 de la ley 99 de 1.993.

- Desarrollo Particular Vertimientos Puntuales: Decreto 2667 de 2012. Entidades habilitadas para el cobro son las CARs y las Autoridades Ambientales Urbanas.

- Tasas Compensatorias: Para garantizar los gastos de mantenimiento de la revocabilidad de los recursos naturales. Pretenden racionalizar el uso de Recursos Naturales. Su sustento jurídico está en el Artículo 42 de la ley 99 de 1.993, Decreto Ley 2811 de 1.974 en los artículos aún vigentes. Caza comercial: Decreto 4688 de 2005. Entidades habilitadas para el cobro CARs y Autoridades Ambientales Urbanas (UAESPNN).

- Tasa de utilización del agua: Se cobra por los diferentes usos del agua, para el pago de los gastos de protección y renovación del recurso. Su sustento jurídico está en el artículo 43 de la ley 99 de 1.993, Decreto 155 de 2004 y Decreto 4742 de 2005. Entidades habilitadas para el cobro CARs, Autoridades Ambientales Urbanas (UAESPNN).

- Tasa de Aprovechamiento Forestal: Se cobra a quien tenga permiso de aprovechamiento vigente. Es un desincentivo a la deforestación y cada Corporación tiene la libertad de operarlas de diferente forma en su jurisdicción, siempre y cuando se conserven los componentes de la tasa. Su sustento jurídico está en los artículos 220-221 del decreto ley 2811 de 1.974 y Acuerdo 048 de 1.982 del INDERENA. Están autorizadas para su cobro las CARs y las Autoridades Ambientales Urbana.

- Tasa de Aprovechamiento de Fauna Silvestre y Tasa de Repoblación: El aprovechamiento de fauna está sujeto al pago de una tasa, o a la reposición de individuos

o especímenes. La caza está sujeta al pago de una tasa de redoblamiento. Su objetivo es mantener la revocabilidad del recurso. Su sustento jurídico está en los artículos 27, 114 y 219 del decreto 1608 de 1.972. Están autorizadas para cobrarlas las CARs.

- Tasa de vertimientos puntuales: Mejorar la calidad del recurso hídrico. Realizar inversión en sistemas de tratamiento para aguas residuales. Su sustento jurídico se encuentra en Art 42 ley 99 de 1993 y Decreto 2667 de 2012.

- Tasa ambiental a los peajes: Inversión en la recuperación y conservación de las vías. Su sustento jurídico se encuentra en la ley 981 de 2005.

La legislación en materia ambiental tributaria se encuentra desglosada y desarrollada a continuación:

Tabla 1. *Reformas fiscales ambientales en Colombia*

Periodo	Tributo
1974	Decreto Ley 2811 de 1974. Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente.
1989	Decreto 624 de 1989. Se otorgaron descuentos en renta a quienes realizan inversiones en programas de reforestación, como parte de los esfuerzos de los gobiernos de esa época por impulsar los compromisos derivados del Código de Recursos Naturales (Decreto Ley 2811 de 1974).
1990	Ley 44 de 1990. Se introdujo en la legislación colombiana la opción de otorgar beneficios fiscales para la gestión ambiental. En el artículo 20 se estableció como beneficiarios a todas aquellas personas (naturales o jurídicas) que, por interés propio, quisiesen efectuar inversiones con el fin de mejorar la calidad del medio ambiente, preservar las riquezas naturales del país o ambas cosas a la vez.
1993	Ley 99 de 1993. 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, y se dictan otras disposiciones. Se definen los Principios Generales Ambientales y cómo la política ambiental colombiana se guiará por unos principios que permitan una debida gestión ambiental.

Tabla 1. (Continuación).

Periodo	Tributo
1995	Ley 223 de 1995. En el contexto de las reformas tributarias, se incorporó la posibilidad de excluir de la obligación del pago del impuesto a las ventas (IVA), todas aquellas actividades destinadas a la adquisición de bienes y elementos para el control de la contaminación y el monitoreo ambiental. Igualmente, en esa ley se precisó el alcance de lo dispuesto en la Ley 44 de 1990, que permitía reducir la renta líquida gravable por el impuesto pertinente en 20% por concepto de inversiones ambientales.

2001	Decreto 2532 de 2001. Por el cual se reglamenta el numeral 4° del artículo 424-5 y el literal f) del Estatuto Tributario; contiene los requisitos para solicitar la exclusión de impuesto sobre las ventas, las definiciones de las que tratan los mencionados artículos. Art. 424-5, numeral 4 (derogado). Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente.
2002	Ley 788 del 2002. Por medio de la cual se introdujeron reformas al Estatuto Tributario de 1997; además de mantenerse los beneficios de exclusión del IVA ya mencionado, se clarificó el ámbito de aplicación en lo correspondiente a las inversiones ambientales, al indicarse que dichas exenciones deberán otorgarse a inversiones que no correspondan a obligaciones vinculadas a las licencias ambientales.
2003	Decreto 3172 de 2003. Reglamenta el artículo 158-2 del Estatuto Tributario y la Resolución 0136 de 2004 en la que se establecen los procedimientos para solicitar ante las autoridades ambientales competentes, la acreditación o certificación de las inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente. Art. 158-2 (derogado). Deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente. ** -Modificado- Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a deducir anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberán tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. El valor para deducir por este concepto en ningún caso podrá ser superior al veinte por ciento (20%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión. No podrán deducirse el valor de las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.
2007	Resolución 978 de 2007. Establece la forma y requisitos para presentar ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible las solicitudes de acreditación para obtener la certificación de que tratan los artículos 424-5, numerales 4 y 428, literales f e i, del Estatuto Tributario, con miras a obtener la exclusión de impuesto sobre las ventas correspondiente. Art. 428 E.T. Importaciones que no causa impuesto del IVA: Literal f. La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. Así mismo, los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal. Literal i (derogado).

Periodo	Tributo
2014	Ley 1715 de 2014. “Por medio de la cual se regula la integración de las energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional”, que busca, además, promover la gestión eficiente de la energía, que comprende tanto la eficiencia energética como la respuesta de la demanda. El Ministerio de Minas y Energía a través de esta sección de su Portal WEB pone a disposición de la ciudadanía los decretos que se han expedido en el marco de la reglamentación de la Ley 1715 de 2014.
2015	Decreto 2143 de 2015. “Por el cual se adiciona el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, en lo relacionado con la definición de los

	lineamientos para la aplicación de los incentivos establecidos en el Capítulo III de la Ley 1715 de 2014.” Reglamenta la Ley 1715 de 2014.
2016	Ley 1819 de 2016. Esta reforma tributaria establece líneas impositivas a Colombia para el cumplimiento de la agenda ambiental global. Estableciéndose por primera vez en el país un conjunto de impuestos y beneficios tributarios verdes que permitirán cumplir con los objetivos ambientales del país y asegurar la calidad y protección del patrimonio natural, en una actitud responsable con esta y las futuras generaciones.
2017	Concepto general 0140 del Impuesto Nacional al Carbono. Con el propósito de brindar claridad sobre aspectos relacionados con la vigencia de este impuesto, su hecho generador, además de la deducibilidad del impuesto al carbono. Emitido por la DIAN

Adaptado de Lozano, J (2018). *Contribución a la protección ambiental desde la reforma tributaria 1819 de 2016*. Criterio Libre, 16 (28), 157-176.

En conclusión, la evolución de la tributación ambiental ha tenido décadas de desarrollo en el mundo, y se destaca la Unión Europea, en cuanto que, fueron los primeros en preocuparse por regular, controlar y mermar el uso desmesurado de los recursos naturales y la contaminación que las actividades industriales europeas provocaban al medio ambiente, imponiendo diferentes tasas e impuestos, y no obstante, seguido a esto, la región latinoamericana, no hizo omisión frente al problema ambiental, y decidieron también imponer impuestos con fines tanto recaudatorios como reformadores de conductas.

Colombia, por su parte, promulgó la llamada Constitución Verde, en la cual el medio ambiente sano es un derecho fundamental efectivo en todo el territorio nacional y, después de promulgar esta última, empezó a avanzar en su legislación interna con respecto a la tributación ambiental.

2.2 Estado del Arte

El tema ambiental ha llegado a ocupar un lugar muy importante en la agenda internacional, debido a los daños causados por el uso insostenible de los recursos naturales, propiciando la inaccesibilidad a bienes y servicios ecosistémicos de las siguientes generaciones (Lozano, 2018, p. 11). Así las cosas, el debate acerca de la necesidad de cuidar el medio ambiente se ha generado

en escenarios internacionales con el fin de crear políticas ambientales a través de acuerdos y conferencias internacionales (Beltrán y Ávila, 2013), entre estos se encuentran algunos como el Convenio de Viena de 1985, Convenio de Basilea en 1989, la Conferencia de Río en 1992 y la Conferencia de Kioto en 1997, entre otros.

Conforme a lo anterior, se destaca la necesidad de optar por la cooperación internacional en la implementación de políticas ambientales que contribuya a frenar el desgaste de los recursos del planeta, es por esta razón que, Rodríguez (2016) destaca la importancia de incentivar comportamientos adecuados dirigidos a los diferentes agentes contaminadores, a través de instrumentos de gestión ambiental que se planteen desde la política ambiental.

Es así como desde el Convenio de Viena para la protección de la capa de ozono, siendo conscientes del impacto potencialmente nocivo que conlleva la modificación de la capa de ozono sobre la salud y el medio ambiente, las partes acordaron tomar medidas para la protección de la salud humana y el medio ambiente contra los efectos adversos que resulten de las actividades humanas. Más tarde, según lo dicho por Beltrán y Ávila (2013), Europa a través del tratado de Kioto, replantea su política ambiental en busca de tributación verde con el fin de preservar los recursos naturales. Siendo así, se destaca la necesidad, desde una óptica internacional, de establecer instrumentos de política fiscal en aras de proteger el medio ambiente.

Conforme a lo anterior, Pérez et al. (2011) reconoce la política fiscal como un instrumento económico importante en la consecución de algunos objetivos ambientales, a través de (i) la recaudación de tributos y (ii) el uso de fondos públicos; con respecto a la primera, los tributos verdes, menciona el mismo autor que “actúa a través del cambio en la estructura de incentivos de los hogares y empresas lo cual afecta las decisiones de consumo, inversión y producción (2011, p. 16). Según Musgrave y Musgrave (1991) la política fiscal tiene 3 roles: asignación, distribución y

estabilización. Pero para Pérez et al. (2011) la fiscalidad ambiental suma a éstos tres un rol más: la penalización de determinadas conductas con el fin de coadyuvar a la política ambiental.

Desde los primeros años de la década de los 90's, los países desarrollados, especialmente aquellos pertenecientes a la Unión Europea, han introducido progresivamente reformas fiscales, en la mayoría de los casos en un contexto de presión fiscal, es decir, compensando impuestos ambientales con reducciones de los gravámenes vigentes (Vega y Ricárdez, 2012). Sin embargo, para Gago (2004) la introducción de impuestos verdes fue parte de la evolución normal de la reforma que los sistemas tributarios europeos habían iniciado a mucho antes, a mediados de los años 80's.

De acuerdo con Cárdenas, algunas recomendaciones que derivan de la experiencia tenida en países de la UE, y la OCDE y que es necesario tener en cuenta en la instrumentalización y aplicación de impuestos son las siguientes:

- El impuesto debe de estar relacionado directamente con el problema ambiental que se pretenda resolver o mitigar, de otra forma no se podría cumplir con el objetivo de influir en la modificación de la conducta de los agentes económicos.
- Se debe tener en cuenta el momento en el cual se va a aplicar la carga fiscal, y a la aplicación del mismo no tiene el mismo efecto sobre el consumo si es, a la producción final o bien en una etapa intermedia. El impacto sobre el consumo depende de la elasticidad del precio de la demanda del bien y servicio por lo que es recomendable aplicar el impuesto sobre demandas precio elásticas en la perspectiva de sustituir el consumo de un bien contaminante por otro menos perjudicial.
- Por otro lado, hay que tener en cuenta el nivel de incentivo respecto a la reducción de la contaminación ya que puede darse el caso que cuanto más eficiente sea el impuesto

ambiental, más se reduce las emisiones y daños ambientales al mismo tiempo que la base gravable se va estrechando y por consiguiente la recaudación también. (2016, p. 149)

Así, se conoce que Finlandia fue el primer país en el que se introdujo un impuesto al carbón en 1990, posteriormente, fue Noruega en el año 1991 quien gravó al CO₂ de los aceites minerales; mientras tanto en Suecia se realizó una reforma fiscal extensa durante 1991, por su parte en Dinamarca entró en vigor un impuesto al CO₂ de los combustibles en 1991 y; también, en 1999 Francia reestructuró impuestos y cargos ambientales, paralelo a ello en 1999 Alemania e Italia iniciaron reformas tributarias ambientales (Vega y Ricárdez, 2012). Lo anterior confirma el simultaneo afán que caracterizó a la comunidad europea por legislar en temas ambientales durante los años 90's como consecuencia de las múltiples convenciones y tratados firmados durante los años 80's y 90's debido al negativo impacto ambiental que empezaba a preocupar a los diferentes países.

Según el servicio de estudios del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-CGE), en la Unión Europea, “se parte de la necesidad de utilizar los impuestos ambientales para influir en el comportamiento de los diferentes operadores económicos, ya sea productores o consumidores” (2019, p. 10). Por otra parte, en la Unión Europea los impuestos ambientales representan el 6,8 por 100 de los ingresos tributarios en el 2002 y en el 2017 este porcentaje disminuyó hasta el 6,1 por 100 (REAF-CGE, 2019).

Así mismo, en España según el REAF-CGE citando a Gago y Labandeira, “la reforma fiscal ambiental ha tenido siempre un mayor apoyo académico que político y presupuestario” (2019, p. 10-11), sin embargo, en el mismo documento se afirma que en la mayoría de los países de OCDE-EUROPA es donde se obtiene un mayor valor de los indicadores por ingresos relacionados con el

medio ambiente. Siendo así, la OCDE en la Evaluación del desempeño ambiental que le realizó a España, propuso ciertas recomendaciones en materia de política ambiental tributaria:

- Ampliar y perfeccionar las ecotasas, como lo son los impuestos sobre el combustible, la utilización de recursos y la contaminación;
- Fortalecer la coordinación de las ecotasas entre las Comunidades Autónomas (CCAA) y el Gobierno central;
- Suprimir las medidas fiscales y las subvenciones económicamente ineficientes y perjudiciales para el medio ambiente. (2015, p.7).

Otro dato importante que arroja el estudio realizado por REAF-CGE corresponde a que “mientras en 2017 en Grecia, Letonia o Eslovenia los impuestos ambientales suponen más de 10 por 100 de los ingresos tributarios, en Alemania, Luxemburgo y Suecia no llegan a representar el 5 por 100 de los mismos” (2019, p. 19). Lo anterior, “podría suponer un cambio en la política fiscal hacia otros objetivos diferentes a la preservación y cuidado del medio ambiente” (REAF-CGE, 2019, P. 20), un fenómeno que se está presentando en los últimos años.

Es importante destacar que según el estudio realizado por el REAF-CGE “en la mayoría de los países se ha producido una reducción de la presión fiscal ambiental, lo cual contrasta con las necesidades de mejora y conservación del medio ambiente” (2019, p. 19). Lo anterior se debe a los altos precios de ciertos hechos gravados han puesto la necesidad de moderar los tributos, pues encarecen aún más el hecho (REAG-CGE, 2019) y, además, a la baja en la demanda de combustibles fósiles debido al aumento en los precios internacionales (OCDE, 2010).

En el caso de América Latina, la forma de política ambiental ha sido de regulación administrativa, esto es límites, requerimientos, multas y sanciones, pese a esto, su efectividad ha sido bastante limitada (Pérez et al., 2011), de acuerdo con la OCDE (2010) se estimó que, en Chile

y México, la recaudación de impuestos ambientales como porcentaje del PIB disminuyó en ambos países desde el año 1994 hasta el 2008 en un 1,01 por 100 y -1,59 por 100, respectivamente.

Por su parte, en el caso de México, tras un informe elaborado por la OCDE (2018) titulado “México puede hacer más para fomentar un crecimiento verde y socialmente inclusivo”, este organismo recomendó introducir un impuesto especial sobre los combustibles para el transporte y los productos energéticos, el cual refleje los costos asociados a su uso, puesto que, según el mismo informe se requieren mayores esfuerzos para combatir el deterioro ambiental. Sin embargo, Vega y Ricárdez (2012) reconocen el esfuerzo que ha hecho este país a través de la aplicación de incentivos y medidas regulatorias que salvaguarden las afectaciones causadas por la actividad empresarial en menoscabo del medio ambiente; además en el caso mexicano, la Ley Federal de derecho existente (1981) grava el aprovechamiento y uso de bienes públicos como receptores (terrenos, mar, entre otros), este tributo grava el desecho de aguas residuales, cuyo monto a pagar depende del volumen de agua descargada, la concentración del contaminante y del cuerpo receptor, este impuesto según datos de la OCDE, alcanzó una recaudación de 17,6 millones de USD en 2010 (Lanzilotta, 2015).

En Chile, de acuerdo con El Ministerio del Medio Ambiente (2016), la OCDE destacó avances en este país en el fortalecimiento de la institucionalidad ambiental tras la implementación de impuestos verdes en el marco de la reforma tributaria de 2014, gravando las emisiones de contaminantes locales y globales de grandes fuentes fijas y a vehículos livianos. En suma, la OCDE en la evaluación de desempeño ambiental de Chile recomendó en materia tributaria:

- Aumentar las tasas de los impuestos del petróleo y del diésel y disminuir la brecha entre los dos;

- Aplicar en forma gradual el impuesto a las emisiones de contaminantes atmosféricos locales y CO₂ a más fuentes de emisión;
- Aumentar la tasa de impuesto al carbono. (2016, p. 11)

Mientras tanto en Ecuador, Rivadeneira et al. (2011) recomiendan que para avanzar a una fiscalidad verde es necesario i) generar información y difusión acerca del impacto de ciertas actividades del medio ambiente; ii) hacer un diagnóstico de los elementos fiscales existentes y su efecto en el medio ambiente y; iii) incorporar criterios ambientales en las figuras tributarias ya existentes. Por su parte, en el caso de Uruguay para diseñar y aplicar tributos ambientales, Lanzilotta menciona que se requieren dos elementos fundamentales: i) “los problemas ecológicos no deben abordarse aisladamente, sino que debe ser considerados simultáneamente con otros objetivos” y, ii) “dentro de las complejidades de economía política que conlleva la integración de impuestos al set de herramientas ambientales, se debe tener presente el rol de las ideas, sobre la viabilidad, justicia y eficacia de las política fiscales (2015, p. 53-54).

Así las cosas, en general para la política ambiental en Latinoamérica Pérez et al. (2011) plantea como requisito importante en el proceso de “enverdecer” un impuesto o de crear uno nuevo, realizar evaluaciones ex ante y ex post, con el propósito de determinar qué tanto se cumplen los objetivos.

Con respecto al sistema tributario colombiano en general, hay diversas opiniones acerca de su idoneidad, puesto que, para algunos autores no promueve la eficiencia ni la equidad y su grado de complejidad hace poco práctico el sistema de cobro y recaudo (Duarte, Perret y Brys, 2015), lo anterior se debe a factores como la informalidad en la administración tributaria y a la falta de especialidad por parte del legislador colombiano en materia de imposición para crear tributos

eficaces y eficientes. Así mismo, para Duarte, Perret y Brys (2015) el impuesto a la riqueza es una fuente limitada de ingresos fiscales, mientras que la presión fiscal sobre las empresas es muy alta.

Pese a lo anterior, para Romero, Grass y García (2013) el sistema tributario colombiano busca llevar un equilibrio económico y social, buscando protección especial para las personas en estado de vulnerabilidad. La anterior afirmación se explica considerando que Colombia está estructurada como un Estado Social de Derecho, razón por la cual, se atribuye a sí ciertas cargas como la obligación de gravar a sujetos pasivos con mayor fuente de ingresos, entre estos podría pensarse en las empresas como grandes contribuyentes, esto en aras de salvaguardar principios como el de equidad y el de solidaridad en materia tributaria.

En Colombia la legislación y política ambiental tiene un amplio recorrido histórico desde la vigencia de la ley 99 de 1993 y la Constitución Política de 1991. Pese a lo anterior, “en la primera década del siglo XXI las instituciones ambientales del país se vieron muy abrumadas por las presiones sobre el medio ambiente, en parte debido a su propia debilidad” (OCDE/CEPAL, 2014, p. 44). Por esta razón, en el año 2011 se restableció el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS) y se creó la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) para implementar medidas que generaran seguridad a los sectores afectados por las políticas ambientales.

Las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) son la primera autoridad ambiental regional y el MADS coordina y supervisa las actividades de las CAR, pese a esto, la Carta Superior otorga a las Entidades Territoriales (ET), esto es Departamentos, Distritos y Municipios una amplia autonomía fiscal conocido como Principio de Autonomía Tributaria contenido en el artículo 287¹⁷

¹⁷ ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

1. Gobernarse por autoridades propias.
2. Ejercer las competencias que les correspondan.

de la C.P. con poco control al cual se someten, además debido a su financiación carecen de recursos económicos propios (OCDE y CEPAL, 2014). Respecto al anteriormente mencionado Principio de Autonomía Tributaria propio de las entidades territoriales, es importante mencionar que la obligación posee cinco elementos esenciales, a saber: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa; en este sentido Gómez, Machuca y Rangel (2018) afirman que si bien los elementos esenciales de la obligación tributaria deben ser establecidos con claridad y suficiencia en la ley que crea el tributo, tratándose de tributos del orden nacional estos elementos deben ser fijados en su totalidad por el legislador, sin embargo, no ocurre lo mismo con los tributos territoriales, debido a que en virtud del principio de autonomía tributaria se permite que algunos elementos no sean establecidos por la ley creadora sino que quedan a criterio de las entidades territoriales.

Según la OCDE y CEPAL (2014), el poco control al que son sometidos las ET dificulta el desarrollo del sistema nacional de información ambiental, la implementación de procedimiento para las evaluaciones de impacto ambiental (EIA) y la concesión de licencias, ya que, impide que se adopten exigencias para el cumplimiento de la legislación ambiental.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es un organismo de cooperación internacional el cual “lleva a cabo evaluaciones rigurosas de las políticas y programas ambientales de sus miembros y de países asociados” (OCDE/CEPAL, 2014, p. 2), estas evaluaciones son realizadas con el fin de identificar buenas prácticas y de elaborar recomendaciones que fortalezcan las políticas e instrumentos destinados al desarrollo ambiental en los países evaluados (OCDE/CEPAL, 2014). Lo anterior configura una herramienta importante

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
4. Participar en las rentas nacionales.

con la que cuentan las naciones para su crecimiento ambiental, debido a que los lineamientos OCDE están elaborados con base en investigaciones realizadas por profesionales expertos en la materia, siendo así que se configuran criterios de autoridad que merecen ser conocidos por los países.

En el año 2014, la OCDE en cooperación con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) realizaron la primera evaluación de desempeño ambiental a Colombia a petición del país, esto con el fin de contribuir a la preparación del Plan Nacional de Desarrollo (2014-2018), siendo así, se formularon recomendaciones en ciertas áreas, entre estas la Gobernanza Ambiental.

Según la OCDE y CEPAL “el cuerpo de leyes de Colombia en materia de medio ambiente incluye estrictas normas sobre responsabilidad ambiental, pero la fragilidad del marco legislativo ha limitado el progreso en esta área. Asimismo, la legislación sobre la contaminación excesiva es débil” (2014, p. 45). Lo anterior refleja que desde las evaluaciones hechas por la OCDE a Colombia para aceptar su ingreso esta entidad le recomendó al legislador implementar normas en materia de política ambiental que suplieran las necesidades ambientales, económicas y sociales del país, pero a su vez congruente con las buenas prácticas internacionales.

Por su parte, Carrera y Movellán (2007), afirman que el legislador colombiano se inclina por políticas de prevención a través de la creación de estímulos económicos a la protección del medio ambiente, entre estos los de carácter tributario, dentro de los que se encuentran: las tasas, exenciones y beneficios fiscales a la inversión, esto denota un esfuerzo por parte del legislador colombiano de mitigar el daño ambiental. A su vez, se ha dicho que “El principal objetivo de los impuestos verdes es reducir el daño al ambiente y paliar los efectos de la contaminación, además

de impulsar la innovación en tecnologías y procesos ambientales más eficientes” (OCDE, 2013, p. 3).

En contraposición a las críticas positivas que recibe el sistema tributario ambiental en Colombia, en palabras de Niño (2017) existe carencia de conocimiento por parte del legislador en la denominación de cada tipología tributaria verde, debido a que según el estudio realizado por el autor en mención, algunos tributos denominados como “impuestos” no cumplen con los elementos propios de su categoría mutando a tasas, así mismo afirma que no hay claridad en la definición de la tarifa, lo cual dificulta el cálculo. Sin embargo, Lozano (2018) destaca el esfuerzo por parte del gobierno nacional, tras la entrada en vigor de la ley 1819 de 2016, en la recaudación de nuevos recursos para el apoyo de asuntos sociales como lo es el medio ambiente.

Con respecto a la fiscalidad ambiental, las recomendaciones han ido dirigidas a que se propicie una reforma tributaria integral ya que, la OCDE (2014) recomienda a Colombia dirigirse hacia un “sistema tributario más verde” a través del fortalecimiento de los impuestos relacionados con el medio ambiente, como parte de una reforma tributaria integral. Por otra parte, la OCDE (2014) mencionó que con respecto a los incentivos tributarios motivados por consideraciones sobre el medio ambiente hay preocupación con respecto a su eficacia y eficiencia. Lo anterior debido a que, desde el enfoque ambiental, es más costoso-efectivo aplicar impuestos a los comportamientos nocivos al medio ambiente, que subsidiar los buenos comportamientos a través de beneficios tributarios (OCDE, 2013).

Tratándose de incentivos tributarios de connotación ambiental, Rodríguez (2016), menciona que estos incentivan la reducción de emisiones contaminantes y posibilita al agente económico para decidir la estrategia de disminución de impacto ambiental, por su parte, el agente contaminador determina que acciones tomar para la disminución de sus costos, así como la

inversión en nueva tecnología con el objetivo de participar de los incentivos ambientales. Sin embargo, Rodríguez también identifica una desventaja de los incentivos ambientales, referida “al alto grado de incertidumbre sobre su nivel de eficacia en la disminución de impactos ambientales” (2016, p. 34).

En suma, Moreno, Mendoza y Ávila (2004) sostienen que la controversia que se genera al esbozar un impuesto de naturaleza ambiental consiste en definir su objetivo y el agente que deberá pagar esa contribución. Además, Lozano citando a Rodríguez afirma que con respecto a la ley 1819 de 2016 “la promulgación de los dos impuestos verdes en Colombia se da en un contexto en donde se ha legislado ambiental y tributariamente con pañitos de agua tibia, ello derivado de los esfuerzos del gobierno por crear condiciones favorables para atraer la inversión extranjera” (2018, p. 17).

Para la OCDE (2013) las ganancias derivadas de los impuestos ambientales son un elemento importante del ingreso global local de los países de la OCDE y se derivan principalmente de los impuestos sobre combustibles de motos y vehículos motorizados. Sin embargo, debe tenerse en cuenta la implementación de impuestos a otras actividades nocivas al medio ambiente, como es el caso de las emisiones específicas al aire y al agua, así como sobre desechos de residuos por parte de algunos países (OCDE, 2013). A partir de esto, la OCDE (2013) recomienda ampliar el papel de los impuestos a los nuevos contaminantes con apoyo de nuevas tecnologías e innovaciones.

Además, la OCDE establece “que los impuestos relacionados con el ambiente inducen a la innovación” (2013, p. 107), especialmente los que gravan directamente los contaminantes debido a que promueven el desarrollo en procesos y productos en aras de minimizar los pagos del impuesto. Así las cosas, la OCDE como organismo de cooperación internacional brinda a los países miembro un compilado de “buenas prácticas” producto de investigaciones realizadas por

expertos en la materia y considerando las variables de cada economía para extraer lo que funciona y tiene mejor aplicabilidad en el caso de cada país, a esto se le atribuye “el éxito que han tenido los países que conforman la OCDE” (Beltrán y Ávila, 2013, p. 5).

En este sentido, se coincide con Pérez et al. (2012) al mencionar lo imprescindible de llevar a cabo una coordinación internacional en materia de fiscalidad verde, especialmente si la carga del tributo ambiental recae de forma importante en los bienes transables.

Finalmente, Romero y Gómez (2018) en su estudio sobre tributación subcentral OCDE, determinaron que en materia fiscal “las recomendaciones OCDE han sido el cimiento de las últimas reformas fiscales que se han catalogado como ‘estructurales’ y es por esto que, en materia impositiva, se planteó la necesidad de gestionar el aumento en el recaudo y la construcción de un sistema impositivo más eficiente y justo, a través del establecimiento de políticas fiscales” (p. 356). En este sentido se destaca la importancia de que un país en vía de desarrollo, tal como lo es Colombia, siga las recomendaciones fijadas por la OCDE, en primer lugar, en aras de llevar a cabo un sistema fiscal ambiental exitoso en la medida que los lineamientos OCDE son realizados con base en experiencias de países más desarrollados en la materia y proferidos por expertos estudiosos del área y, en segundo lugar, porque se reconoce la existencia de ciertos objetivos globalmente comunes que interesan a todos: como lo es el calentamiento del planeta tierra y la necesidad de propiciar la preservación de los recursos naturales.

2.3 Marco Conceptual

En el presente marco conceptual o referencial se establecieron conceptos claves para la investigación a tratar, dichos conceptos guardan una relación entre sí, con los cuales se busca tener una visión más clara de la interpretación del problema de la investigación y el desarrollo de este.

El medio ambiente, como uno de los elementos esenciales del trabajo de investigación ha sido definido por Michay como el “conjunto de fenómenos o elementos naturales y sociales que rodean a un organismo, a los cuales este responde de una manera determinada. Estas condiciones naturales pueden ser otros organismos (ambiente biótico) o elementos no vivos (clima, suelo, agua). Todo en su conjunto condiciona la vida, el crecimiento y la actividad” (2014, p. 14). En torno a este concepto encontramos otro estrechamente ligado como lo es el de recursos naturales, definido por la RAE como conjunto de componentes de la naturaleza susceptibles de ser aprovechados por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tengan un valor actual o potencial”. Así mismo, el término desarrollo sostenible en Colombia se definió el desarrollo sostenible como: el que conduzca al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de la vida y al bienestar social, sin agotar la base de recursos naturales renovables en que se sustenta, ni deteriorar el medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras a utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades (Ley 99 de 1993, artículo 3).

Por otra parte, según Garmendia et. Al (2005) el impacto ambiental “es la alteración de la calidad del medio ambiente producida por una actividad humano” (p. 17), a su vez, el mismo autor define la contaminación como aquellas actividades que producen una serie de desechos afectan los diferentes agentes ambientales (p. 45). Conforme a lo anterior, el agente contaminante como aquellas sustancias extrañas que provocan la contaminación atmosférica mediante gases, líquidos y sólidos.

Ahondando más en el tema, las políticas públicas, de acuerdo con Lahera “son un factor común de la política y de las decisiones del gobierno y de la oposición. Así, la política puede ser analizada como la búsqueda de establecer políticas públicas sobre determinados temas, o de influir en ellas. A su vez, parte fundamental del quehacer del gobierno se refiere al diseño, gestión y evaluación de las políticas públicas” (2001, p.7). Siendo así, la política fiscal ambiental hace referencia a un factor común de las decisiones del gobierno en cuanto a diseño, gestión y evaluación de temáticas tributarias ambientales. Por su parte, la presión fiscal es el cociente entre la recaudación fiscal y el producto interno bruto (PIB) de un país.

Los tributos son definidos como “el dinero que los contribuyentes deben pagar al Estado como aporte a la financiación de los servicios y actividades que éste realiza. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales” (Ospina, 2007, p. 223). Se entiende como impuestos “el dinero que el Estado exige con carácter general y obligatorio a los contribuyentes con capacidad de pago para financiar los gastos públicos de forma general, sin que genere contraprestación a favor del contribuyente derechos de contraprestación personal, proporcional y directa” (Ospina, 2007, p. 224), por otra parte, las tasas son entendidas como “el dinero que el Estado exige a los beneficiarios o usuarios de bienes o servicios prestados y ofrecidos por entidades públicas, para financiar la producción o prestación de dichos bienes o servicios, el pago de este dinero genera a favor del contribuyente el derecho a exigir bienes y servicios en proporción al monto pagado” (Ospina, 2007, p. 224) y, por último, las contribuciones especiales son “el dinero que el Estado exige a los beneficiarios de obras y servicios estatales para financiar la construcción o mantenimiento de dichas obras y servicios, o por el beneficio individual obtenido por las obras o servicios dotados por el Estado, este tributo constituye una mezcla entre el impuesto y la tasa,

teniendo del impuesto su obligatoriedad aunque no su generalidad y, de la tasa, la contraprestación aunque no necesariamente proporcional o directa” (Ospina, 2007, p. 224).

Por su parte, los incentivos tributarios pueden presentarse de diversas formas, las más usuales son las exenciones parciales o totales, válidas generalmente durante un periodo definido, que incluye uno o varios impuestos. También está la depreciación acelerada, las deducciones y los descuentos o reducciones del impuesto adeudado (Ortega et. Al, 2000, p. 292)

Externalidades “son el subproducto no intencionado de procesos productivos que a la vez promueven desarrollo y bienestar, por lo que no deben mantenerse posiciones absolutistas respecto a su impedimento” (Lozano, 2018, p. 165). También, se ha hablado acerca externalidades negativas las cuales son definidas como aquella que en palabras de Pigou tienen un costo social finito y antes que hacer un planteamiento “debe ser erradicada la contaminación”, y hay que averiguar sobre el costo de reducir la contaminación sin detener la marcha de partes importantes del proceso productivo (Lozano, 2018, p. 165).

Los tributos ambientales de acuerdo con Ferré (2010) “este tributo es percibido como las tasas, impuestos y contribuciones especiales que constituyen un incentivo a la protección ambiental, o redimen los daños causados al medio ambiente por sujetos que resisten la carga tributaria” (Lozano, 2019, p. 166)

Así mismo, cuando nos referimos a los elementos esenciales del tributo se hace mención al sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Conforme a lo anterior, el sujeto activo se puede definir como “el nivel de Gobierno a favor del cual fue creado el tributo, supone las potestades de determinación, liquidación y cobro del tributo, en Colombia se ha reconocido como sujetos activos la Nación, los Departamentos y los Municipios” (Ospina, 2007, p.18); el sujeto pasivo es “sobre quien recae la carga o responsabilidad de pagar el tributo

(obligación principal) y de cumplir con las obligaciones procedimentales o instrumentales, el sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18); el hecho generador ha sido definido como aquella “circunstancia tipificada en la Ley, que hace que el ciudadano se convierta en sujeto pasivo” (Ospina, 2007, p. 18); de igual manera se define la base gravable como el “monto o valoración económica sobre el cual se liquida la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18) y; por último, las tarifas son “el porcentaje o la suma que aplicada a la base gravable, determina el impuesto a pagar por el contribuyente” (Ospina, 2007, p. 18).

Al respecto, se considera importante precisar algunos principios propios del sistema tributario tal como el principio de reserva de ley el cual puede ser entendido como “una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la Constitución Política, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias, de esta manera el principio de legalidad general, que expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de la ley en determinadas materias” (Sentencia C-594 de 2010), por otra parte nos encontramos con el principio de autonomía de las entidades territoriales “en virtud de la cual se confiere a cada uno de los niveles territoriales para fijar tributos, participar en las rentas nacionales y administrar de manera independiente los propios recursos” (Sentencia C-891 de 2012).

Por otra parte, el sistema “se define por el hecho de no ser un simple agregado desordenado de elementos sino por constituir una totalidad, caracterizada por una determinada articulación dinámica entre sus partes”. Supone coherencia interna para relacionar entre sí los componentes de un conjunto, que en el ámbito tributario representan la combinación de reglas y directrices necesarias para determinar los costos y beneficios de una obra o servicio, así como la forma de hacer su distribución. Y el método El método está referido a los pasos o pautas que deben

observarse para que los componentes del sistema se proyecten extrínsecamente. Así, constituye el procedimiento a seguir con el objeto de determinar en concreto el monto de la obligación tributaria (Sentencia C-155 de 2003).

En suma, de acuerdo con el Estatuto Orgánico de Presupuesto en su artículo 29 la parafiscalidad se define como gravámenes obligatorios establecidos por la ley que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector, el manejo, administración y ejecución de los recursos, así como de los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable, se efectúan de la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinan sólo al objetivo previsto en ella. Además, el término de extrafiscalidad se refiere al hecho de incentivar el cambio de comportamiento y modificar las conductas del contribuyente en pro del medio ambiente.

Finalmente, la OCDE es la sigla que se refiere a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, organismo internacional de carácter gubernamental, creada para dar continuidad y consolidar el trabajo realizado por la antigua Organización Europea de Cooperación (OECE). La OCDE sustituyó a esta en la tarea de impulsar la reconstrucción y el desarrollo de los continentes tras la Segunda Guerra Mundial. Este organismo, a su vez formula recomendaciones, las cuales, si bien no son de obligatorio cumplimiento, sí configuran buenas prácticas que haciendo uso de estas les permiten a los estados parte, puede mejorar su condición y contribuir a su desarrollo en las diferentes áreas mediante el cumplimiento con ciertas metas y lineamientos fijados por la OCDE.

3. Metodología

En primer lugar, la presente investigación es teórica, porque se busca la generación de conocimiento que permite explicar o comprender las bases de hechos y fenómenos, tal es el caso de la tributación ambiental en Colombia de acuerdo con las recomendaciones OCDE.

Para los propósitos de este trabajo, es importante destacar que la investigación propuesta desarrollada es una investigación descriptiva, pues esta se refiere en palabras de Bustamante a “aplicar de manera pura el método analítico a un tema jurídico, es decir, consiste en descomponerlo en tantas partes como sea posible” (p.25). Siendo así, es descriptiva, ya que su alcance metodológico y de fondo es el de recaudar e identificar información de legislación interna y de parámetros y directrices de la OCDE referentes a tributación ambiental, con el fin de llegar a una afirmación o determinación acerca de si los tributos ambientales en Colombia se adecuan o no a los lineamientos fijados por la OCDE.

En esta investigación de tipo descriptivo, identificaremos el fenómeno y sujetos involucrados, los cuales para los fines de la propia investigación son los instrumentos jurídicos sustantivos (decisiones, recomendaciones, declaraciones, acuerdos internacionales y acuerdos, entendimientos y otros) propios de la OCDE en materia de fiscalidad ambiental. Así mismo, el método usado es el sistemático porque se aborda y considera toda la normatividad nacional relacionada con la temática ambiental así como instrumentos jurídicos internacionales concernientes a la materia, es decir, se estudia un sistema jurídico global.

A su vez, esta investigación tiene un enfoque cualitativo, ya que se estudia e interpreta, de fondo, lineamientos puramente normativos y el fin del trabajo es así mismo, determinar el fenómeno de estudio de forma cualitativa a través de un estudio sistemático de legislación interna vs. Lineamientos de la OCDE, con el objetivo de ampliar la información con respecto a los parámetros anteriormente mencionados.

Por su carácter de cualitativa, la investigación se desarrolla a través del método deductivo, ya que, partiremos de premisas generales tras abordar principios, normas de rango constitucional, incluyendo el bloque de constitucionalidad y tratados internacionales, para posteriormente, entrar en detalle acerca de particularidades como lo es la legislación colombiana y los instrumentos jurídicos sustantivos en materia de fiscalidad ambiental emanados de una organización internacional como lo es la OCDE, con el objetivo de concluir específicamente la pregunta de investigación planteada.

Para tal fin, se ha organizado la investigación en una estructura secuencial y lógica que consiste en el recaudo de información, seguido a esto, se desarrolla el primer objetivo que consiste en identificar los tributos ambientales vigentes en la legislación interna colombiana; posterior a esto, se identifican las recomendaciones y lineamientos fijados por la OCDE en materia de política fiscal ambiental a través de una búsqueda de tipo avanzada realizada en la base de datos de la organización y, por último se concluye si la legislación colombiana tiene en cuenta o no las recomendaciones fijadas por la OCDE.

Para el desarrollo de la presente investigación, se ha de recurrir generalmente a fuentes bibliográficas primarias, tanto directas como indirectas, tales como la Constitución Política, la ley, literatura tributaria, las publicaciones en revistas jurídicas, trabajos de grado y tesis doctorales que desarrollan el tema; como también, acudiremos directa y prioritariamente a los informes que contienen directrices, estudios, recomendaciones y temario encontrado oficialmente en la base de datos de la OCDE, en lo tocante a tributación ambiental.

4. Hipótesis

Producto de la construcción del marco teórico desarrollado, ha sido posible identificar una posible respuesta a la pregunta de investigación formulada, la cual responde a que es posible afirmar que la legislación tributaria ambiental desarrollada en Colombia ha establecido paulatinamente una política fiscal ambiental, con el fin de contribuir directamente a dos objetivos, el primero, contribuir a la recaudación fiscal y tributaria de manera que se generen ingresos y se aumente el presupuesto de la nación y, el segundo, influir en la modificación de la conducta del contribuyente (agente contaminador), en aras de tener un ambiente sano en condiciones dignas para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos y propiciar el desarrollo sostenible. En este sentido, desde el año 2013, Colombia, a través del proceso de ingreso a la OCDE, ha tenido que legislar y modificar sus políticas tributarias ambientales, para así cumplir con los parámetros exigidos para su ingreso y, así mismo, trabajar en la implementación y mejoramiento progresivo con lineamientos y metas planteadas por la OCDE a través de los informes emanados por dicha organización.

Así las cosas, se permite concluir que Colombia está trabajando en el cumplimiento de los objetivos y lineamientos establecidos por la OCDE en materia de política fiscal ambiental, de modo que ha ido implementado la fiscalidad verde a través de la legislación nacional enmarcada en los parámetros dictados por esta organización y cumple con las recomendaciones contenidas en los instrumentos jurídico-sustantivos de la OCDE en materia de tributación ambiental.

5. Resultados esperados

Los resultados esperados de este trabajo al desarrollarlo en su totalidad, es primero obtener una completa identificación de la normatividad interna colombiana respecto a la tributación ambiental;

segundo, identificar a plenitud todos los criterios, recomendaciones, lineamientos, directrices y requisitos que la OCDE ha fijado y establecido a los países miembro y/o en proceso de admisión; y por último, determinar a modo de conclusiones si Colombia en su normatividad tributaria y ambiental ha sido juicioso al acoger e implementar las directrices de la OCDE previamente identificadas en el trabajo.

6. La política fiscal y el medio ambiente en Colombia

La política fiscal puede ser comprendida de acuerdo a tres aspectos, en este sentido Lozano en el año 2011 se refiere en primer lugar al “ciclo económico” el cual es el encargado de analizar el balance de la estructura del producto en comparación con el crecimiento en la economía y su nivel de potencial; en segundo lugar, está la “volatilidad económica” en donde se representa decisiones exógenas del gobierno que no estaban consideradas en el nivel de deuda inicial ni en el ciclo de la economía actual y, por último, está la “sostenibilidad en el medio y largo plazo” la cual parte de la premisa de que un país es sostenible siempre que sea consciente de su restricción presupuestaria de manera que las decisiones entre ingresos y gastos deben generar un ahorro al mismo tiempo (Rodríguez, 2015, p. 23). De acuerdo con lo anterior, una política fiscal en Colombia sólida debe estar acorde con la realidad de nuestro país, de manera que se estructure un sistema completo en donde se planifique, se prevea, se solucione y se avance en los diferentes aspectos que mantengan un equilibrio entre la productividad económica y el medio ambiente, es decir, se busque un desarrollo sostenible.

En Colombia desde hace algunas décadas se ha intentado hablar de una política fiscal ambiental, es así como desde el año 2008, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de su

oficina de estudios económicos intentó fundamentar las bases para consolidar una política fiscal con enfoque verde mediante el uso de instrumentos tributarios.

En similar sentido, Baumol en el año 1991 se refirió a la política ambiental como aquella que se origina como consecuencia de un uso inadecuado, ineficiente o excesivo de los recursos naturales que conlleva a externalidades negativas, a través de una acción de intervención con instrumentos que distorsionen los precios y, por lo tanto, reflejen los valores de mercado de los recursos naturales (Rodríguez, 2008, p. 13). Así mismo, como todo sistema existente debe tener principios que lo rigen, para el caso Rodríguez (2008) señala que existen cinco principios en aras de alcanzar los objetivos ambientales, estos son:

- (i) Principio causante: De acuerdo con este principio, el agente generador de la externalidad negativa, es decir, el contaminador, es quien debe pagar por los costes del deterioro ambiental;
- (ii) Principio del contribuyente: Según este, en la hipótesis en la que sea imposible identificar al contaminador o cuando debe hacerse frente a estados de emergencia, el Estado y el público en general serán quienes acepten y se responsabilicen por los costos de protección ambiental;
- (iii) Principio de reversión: Con este se busca que el Estado tome medidas de política ambiental para evitar el daño ecológico y proteger los recursos;
- (iv) Principio de cooperación: De conformidad con este principio, la efectividad para alcanzar resultados exitosos en las políticas ambientales, se requiere un trabajo en equipo por parte del Estado y de la ciudadanía y;
- (v) Principio “quien usa los recursos naturales paga”: Con este se pretende remodelar el sistema económico considerando los costos ambientales al momento de la toma de decisiones por parte del sector privado de producción y consumo.

Así las cosas, la Constitución Política de 1991 en su artículo 2¹⁸ se refiere a los fines esenciales del Estado, en este sentido, se busca facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación. Es por esto que, la intervención del Estado en la definición de políticas fiscales relacionadas con el medio ambiente es un deber de este en aras de salvaguardar los derechos y principios consagrados en la Carta Superior.

En concordancia con lo anterior, para construir una política fiscal ambiental, es necesaria la implementación de instrumentos que coadyuven al éxito de aquella. En este sentido, Rodríguez (2008) plantea 5 herramientas: (i) los condicionamientos del medio ambiente; (ii) los impuestos al medio ambiente; (iii) los subsidios al medio ambiente; (iv) el certificado de emisiones o permisos negociables de descargas y; (v) las compensaciones. Mencionado esto, se precisa que, para el objeto del presente trabajo, el enfoque se centra únicamente en el denominado “los impuestos al medio ambiente”, el cual no se limita únicamente a los impuestos, sino que también aborda otras categorías de la tributación como lo son las tasas y contribuciones.

Siendo así, en adelante se abordan los instrumentos tributarios vigentes en Colombia que forman parte de los esfuerzos por parte de los diferentes gobiernos nacionales de turno para minimizar el impacto negativo sobre el sistema ecológico que genera la economía y la sociedad en sí misma, así como dar cumplimiento a los compromisos internacionales sobre el medio ambiente.

¹⁸ Artículo 2 de la Constitución Política. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

7. Tributos verdes: Una mirada al panorama colombiano

En el plano de lo global, la protección del medio ambiente por parte de los gobiernos nacionales se vale de la implementación de medidas administrativas y en otros casos, punitivas, se busca entonces una optimización de efectividad de la óptica costo-beneficio. Conforme a esto, la OCDE (2015) dentro del estudio económico que realizó a Colombia formuló recomendaciones dirigidas a aumentar la eficiencia y la equidad del recaudo fiscal, así como disminuir la evasión de impuestos a través del fortalecimiento de la administración tributaria y el incremento de sanciones.

En este sentido y en dirección a salvaguardar el medio ambiente la OCDE (2018b) ha propuesto recomendaciones a los diferentes países con una visión de alcance y cumplimiento de metas al año 2030 dentro de las cuales se busca detener el deterioro ambiental en sectores clave que causan un impacto ecológico, como lo es las modalidades de energía, la infraestructura del transporte, el volumen y planificación en el sector construcción, la eco-innovación, los combustibles, la agricultura, las pesqueras de captura y, en general promover la implementación de políticas que permitan poner un precio a los costes ambientales dentro de las actividades económicas, casi siempre concretizadas en la creación de imposiciones ecológicas que atraigan la atención sobre la innovación y la implementación de tecnologías competitivas que satisfagan la optimización de la relación costo-beneficio.

Como ya se ha expuesto, el Estado colombiano tiene facultades para exigir a las personas cooperación en aras de alcanzar el éxito de las políticas públicas a través del pago de tributos, además la misma Carta determina que en el marco de los fines del Estado las autoridades están en la obligación de garantizar los derechos de los ciudadanos (sentencia C-826 de 2013). Así las cosas, es absolutamente viable que la administración, a través de la imposición, intente modificar

las conductas del contribuyente con el objetivo de proteger el derecho a un ambiente sano y así mismo, recaudar ingresos para el fondo fiscal, esto último conocido como finalidad extrafiscal, de lo cual ya se ha hablado anteriormente.

En este punto es necesario recordar los elementos esenciales de la obligación tributaria¹⁹, los cuales ya fueron expuestos en la parte inicial del presente trabajo, estos son: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa; al respecto, es importante tener en cuenta que tratándose de los tributos de orden nacional, los elementos deben ser fijados por el legislador en su totalidad, sin embargo, en virtud del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales los tributos propios de estas deberán ser creados por una ley y, los elementos esenciales podrán ser establecidos por las ordenanzas o acuerdos municipales que decidan adoptarlos (Gómez et al.). Por otra parte, Lázaro en su artículo publicado en el año 2017, afirmó la coexistencia de la finalidad fiscal y extrafiscal, es decir, que en un tributo no se excluyen la una de la otra, sino que en algunos de estos prevalece una finalidad sobre la otra.

En este orden de ideas, a continuación, se expone el sistema tributario colombiano vigente con finalidad ambiental, de tal manera que inicialmente se caracterizan los impuestos como especie del género tributos y, posteriormente, se identifican y detallan en su estructura a las tasas, también, como especie del género tributos.

¹⁹ El sujeto activo se puede definir como “el nivel de Gobierno a favor del cual fue creado el tributo, supone las potestades de determinación, liquidación y cobro del tributo, en Colombia se ha reconocido como sujetos activos la Nación, los Departamentos y los Municipios” (Ospina, 2007, p.18); el sujeto pasivo es “sobre quien recae la carga o responsabilidad de pagar el tributo (obligación principal) y de cumplir con las obligaciones procedimentales o instrumentales, el sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18); el hecho generador ha sido definido como aquella “circunstancia tipificada en la Ley, que hace que el ciudadano se convierta en sujeto pasivo” (Ospina, 2007, p. 18); de igual manera se define la base gravable como el “monto o valoración económica sobre el cual se liquida la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18) y; por último, las tarifas son “el porcentaje o la suma que aplicada a la base gravable, determina el impuesto a pagar por el contribuyente” (Ospina, 2007, p. 18).

7.1. Tipología de impuestos con fines medioambientales

En este estado de la investigación, es posible entender a los impuestos en su noción más básica como gravamen cuyo contribuyente está obligado a pagar sin recibir contraprestación de algún tipo; por esto, es importante recordar la sentencia c-278 de 2019 en la cual la Corte Constitucional delimitó las características propias del impuesto a las cuales se refirió de la siguiente manera:

- (i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; (ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; (iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; (iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; (v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional y; (vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Conceptualmente, el impuesto ambiental puede definirse como aquella carga económica a la cual se obliga a soportar un sujeto por incurrir en determinado hecho, contemplado en la ley, cuya realización tiene un impacto en el medio ambiente, sin que medie un beneficio para el contribuyente, diferente al de colaborarle al estado en la concretización del éxito en las políticas públicas que protegen el medio ambiente y su derecho a este último en condiciones óptimas.

Al respecto, los diferentes gobiernos de turno en Colombia han realizado esfuerzos por contribuir a la recuperación del medio ambiente del planeta a través de metas y compromisos adquiridos con la comunidad internacional y, así mismo, dar cumplimiento a los mandatos constitucionales, razón por la cual la legislación fiscal ha implementado impuestos verdes. Además, con la sanción de la reforma tributaria anterior, la ley 1819 de 2016 en donde se crearon

algunos impuestos ambientales, es posible identificar el interés por parte del gobierno nacional por cumplir con el Acuerdo de París adoptado en el año 2015 en el marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y que entró en vigor en el año 2016, en el cual los países firmantes, entre estos Colombia, se comprometen a disminuir las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI).

Conforme a lo anterior, a continuación, se da paso a la identificación de los impuestos ambientales vigentes en Colombia con la respectiva caracterización de cada uno, en aras de ofrecer al lector información detallada acerca de la estructura de cada impuesto.

7.1.1. Impuesto nacional al carbono. Con el objetivo de desincentivar el uso de combustibles fósiles, incluyendo derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean utilizadas con finalidad energética, el gobierno nacional en el año 2016 crea el impuesto nacional al carbono en aras de mitigar la generación de Gases de Efecto Invernadero (GEI). Así las cosas, corresponde caracterizar el impuesto en mención de acuerdo con la teoría de los elementos esenciales del tributo.

7.1.1.1. Antecedentes. El impuesto que grava los combustibles fósiles para disminuir la emisión de Gases de Efecto Invernadero (GEI) es creado para dar cumplimiento a los compromisos con la comunidad internacional adquiridos por el gobierno de Colombia con el fin de reducir las emisiones de GEI del país en un 20% del valor correspondiente al 2010, con proyección de cumplimiento al año 2030 (Ministerio de Medio Ambiente, 2015); esto con el fin de desacelerar el calentamiento global y evitar sobrepasar los 2 grados centígrados de aumento de temperatura a nivel mundial. De acuerdo con Rona (2019) para la implementación del impuesto objeto de

estudio, fueron realizados por parte del Departamento Nacional de Planeación diferentes estudios sociales y económicos que preveían los efectos a corto y largo plazo del nuevo gravamen, en dichos análisis se determinó que un precio de US\$50/tCO₂ generará una reducción aproximada de más del 50% del total de emisiones del 2050 en contraposición de las generadas en el año 2010 (Calderon, Alvarez, Loboguerrero, Arango, Clvin, Kober, Daenzer, Fisher y, a Romero, Álvarez, Calderón y Ordóñez).

En suma, se establecieron los sectores económicos que contribuyen en el alcance de esta meta para disminuir la emisión de GEI, de acuerdo con el Ministerio de Medio Ambiente dichos sectores son “el agropecuario, el forestal y otros usos del suelo, transporte, energía eléctrica, industria, vivienda, residuos, hidrocarburos y minería (2015, s.p.).

7.1.1.2. Elementos esenciales del impuesto nacional al carbón. El impuesto que grava el carbono de los combustibles fósiles fue creado por el artículo 221 de la ley 1819 de 2016 por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. A continuación, se describen los elementos esenciales de la obligación tributaria contenidos en la misma ley.

a) Hecho generador: Este hecho lo constituye la venta al carbono dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles. Su causación se realiza en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero, pero tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; por otra parte, en los retiros para consumo de los productores, en la fecha de retiro; y en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado del

petróleo (art. 221 inc. 2). Esta obligación se causa en el territorio nacional, pero existen situaciones especiales, las cuales serían las zonas francas y los 12 departamentos considerados como área de frontera (Resolución 41282 del 20 de diciembre de 2016 del Ministerio de Minas).

b) Sujeto activo: La ley establece que corresponde a la DIAN el recaudo y la administración del Impuesto al Carbono, para lo cual tendrá facultades para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Por otra parte, la declaración y pago del impuesto se hace en los plazos y condiciones que señale el gobierno nacional (Art. 222) y, en caso de no realizarse como lo fije este último se entiende como no presentada la declaración.

c) Sujeto pasivo: De acuerdo con la legislación, el obligado será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio (Art. 221 inc. 3); además son responsables del impuesto, tratándose de derivados del petróleo, los productores y los importadores, independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador (Art. 221 inc. 4). Conforme a lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante concepto 05314 del 14 de marzo de 2017, indica que si bien el consumidor final no es en *stricto sensu* sujeto pasivo del impuesto, es posible que se convierta en sujeto pasivo económico de los mismo, debido a que posterior a la adquisición de un combustible fósil de un productor o importador, nada

impide que el impuesto pueda ser trasladado en las ventas como mayor valor del costo de los productos, elevando su precio.

d) Base gravable: De acuerdo con el artículo 222 corresponde al factor de emisión de dióxido de carbono a una tarifa de 15.000 pesos por tonelada de CO₂.

e) Tarifa: La ley indica que el impuesto tiene una tarifa específica conforme el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en una unidad de volumen (kilogramos de CO₂) por unidad energética (Terajoules) de acuerdo con el volumen o el peso del combustible de acuerdo con el volumen o peso del combustible. Señala los valores de la tarifa por unidad de la siguiente manera:

Tabla 2. *Tarifa legalmente establecida del impuesto al carbono.*

Combustible fósil	Unidad	Tarifa/unidad
Gas natural	Metro cúbico	\$29
Gas licuado de petróleo	Galón	\$95
Gasolina	Galón	\$135
Kerosene y jet fuel	Galón	\$148
ACPM	Galón	\$152
Fuel Oil	Galón	\$177

Nota: Adaptado de la ley 1819 de 2016 por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Al respecto, causa curiosidad que la ley no haya incluido el carbón dentro del cuadro tarifario, puesto que la materia imponible recae sobre todos los combustibles fósiles que se quemen como fuente de energía (Sánchez, 2017).

7.1.1.3. Destinación. La teoría clásica de los impuestos afirma que este tipo de tributos no deben tener destinación específica, sin embargo, la Corte Constitucional, tal como se expuso al inicio del presente capítulo determinó la posibilidad de que esto ocurra y de que sea completamente constitucional, en este sentido su naturaleza sigue siendo la de un impuesto, debido a que el recaudo no se destina como tal en el mismo sector. Así las cosas, los recursos recaudados en virtud del impuesto al carbono, tienen una destinación específica mediante el Ministerio de Hacienda con el objetivo de financiar la Sostenibilidad en Zonas Más Afectadas por el Conflicto (Art. 116 de la ley 1769 de 2015). De este modo, lo recaudado funcionará para impulsar proyectos en pro del medio ambiente y, al mismo tiempo, generar empleo.

A modo de conclusión, merece el tiempo reflexionar acerca de las posibles implicaciones que conlleva la ausencia del gravamen sobre el carbón, en síntesis, la no inclusión en el hecho generador propicia e incentiva el uso de este hidrocarburo, lo cual obstruye la función extrafiscal del impuesto de disminuir las emisiones de Gas de Efecto Invernadero

7.1.2. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas. El plástico es un producto fabricado a partir de materiales como la celulosa, el carbón, el gas natural y el petróleo, además “está constituido por polímeros y macromoléculas que adoptan propiedades particulares como la flexibilidad, versatilidad, poco desgaste, bajo costo y la más destacada y coherente con el tema ambiental es su durabilidad” (Anaya y Rodríguez, s.f., p. 5), así mismo, Téllez (2012) afirma que el plástico contribuye en la practicidad y eficiencia, así como a mejorar la comodidad de la sociedad, además es de bajo costo, poco peso, permeable y tiene una alta durabilidad, sin embargo, la cantidad de residuos generados plantea un reto difícil de afrontar y es altamente contaminante para el medio ambiente, debido a que su proceso de biodegradación podría extenderse hasta un

siglo. Este problema impacta de manera negativa la biodiversidad marina, pues de acuerdo con Castellón, Tejeda y Tejeda en su artículo publicado en el año 2016 “se han encontrado más de 200 especies que se han afectado por los plásticos a través de laceraciones, obstrucciones intestinales, dilución de nutrientes e incluso muerte en aves marinas, cetáceos, pinnípedos y especies de tortugas de mar” (p.25).

En este sentido, el impuesto nacional al consumo de bolsas plástica surge como una forma a través de la cual el gobierno nacional desincentive el uso de estas en aras de garantizar la protección ambiental, podría hablarse de una finalidad extrafiscal.

7.1.2.1. Antecedentes. El impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas tiene su origen en los artículos de la Constitución Política 79 y 80, los cuales buscan garantizar el goce y disfrute a los ciudadanos de un ambiente sano, es por esto por lo que el legislador a través de la ley 1819 de 2016 a través en los artículos 207 y 208, los cuales dieron luego a los artículos 512-15 y 512-16 del estatuto tributario.

7.1.2.2. Elementos esenciales del impuesto. *El estatuto tributario tras su última modificación realizada a través de la ley 2010 de 2019, denominada Ley de Crecimiento, realizó adiciones a las normas establecidas en la ley 1819 de 2016. Así las cosas, el estatuto tributario contempla los elementos esenciales de la obligación tributaria.*

- a) Hecho generador: El estatuto tributario en el artículo 512-15 establece como hecho generador la entrega de bolsas plásticas para cargar productos enajenados por establecimientos comerciales, incluyendo domicilios.

b) Sujeto activo: La ley no estableció el sujeto activo de esta obligación, sin embargo, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 512-15 al gobierno nacional le corresponde reglamentar y tomar medidas orientas a mitigar el impacto ambiental de las bolsas plásticas importadas.

c) Sujeto pasivo: En el mismo artículo, la ley se refiere a este como aquella persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar productos adquiridos en establecimientos públicos, incluyendo domicilios. Posteriormente, se les otorga a los comerciantes la oportunidad de que se acojan al monotributo de que el costo del gravamen a las bolsas plásticas forme parte de la tarifa de aquel.

d) Base gravable: La ley no delimitó la base gravable de este impuesto, se entiende que el gobierno nacional reglamentará al respecto.

e) Tarifa: La tarifa del impuesto será de la siguiente manera: para el año 2017 la tarifa en bolsa es de \$20; en el 2018 la tarifa en bolsa es de \$30, en el 2019 la tarifa en bolsa es de \$40 y finalmente, en el 2020 la tarifa en bolsa es de \$50 (Estatuto Tributario art. 512-15 inc. 2). Pese a las adiciones realizadas a través de la ley 2010 de 2019, no fueran fijadas las tarifas para el año 2021 en adelante. Más adelante, en el mismo artículo parágrafo 1° se indica que la tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan soluciones ambientales será del 0%, 25%, 50% o 75% del valor pleno de la tarifa, según el nivel (de 1 a 4) de impacto al medio ambiente y la salud pública, definido por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible con base en la reglamentación que establezca el Gobierno Nacional.

7.1.2.3. Destinación. Los ingresos recaudados por concepto del impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas no tienen una destinación específica, ya que van a la caja común del tesoro nacional.

Finalmente, se hace hincapié en la tarifa del impuesto, la cual está reglamentada hasta el año 2020 en \$50 para el año en curso, sin embargo, hay incertidumbre en cuanto a la vigencia del impuesto para los siguientes años debido a que el legislador guardó silencio con respecto a si en adelante la tarifa se mantendrá en \$50 o si en cambio, quiso significar que el impuesto al carecer de tarifa legal no podrá ser cobrado.

7.1.3. Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. La gasolina es un combustible derivado del petróleo que se utilizar como carburante en motores de combustión interna, por su parte, el ACPM, es el aceite combustible para motor, que, por sus propiedades fisicoquímicas, así como su desempeño en motores de altas revoluciones, puede ser utilizado como combustible automotor (Inciso 2 y 3 del artículo 1° del decreto 0568 de 2013). Así las cosas, el uso de vehículos y motores a combustión tienen un impacto negativo sobre el medio ambiente, debido a las emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera, de modo que se perjudica la salud y bienestar del plantea, por esta razón los diferentes países han hecho uso de herramientas de política fiscal como, por ejemplo, los tributos para incrementar el precio del petróleo y sus derivados al imponer tributos y apelando a la función extrafiscal del mismo (Sánchez, 2017).

7.1.3.1. Antecedentes. En el marco jurídico nacional, el gravamen a la gasolina y al ACPM estaba contenido en los artículos 83 y siguientes de la Ley 14 de 1983; posteriormente, fueron regulados a través de la ley 6 de 1992 en los artículos 45 y 46; más adelante fue la ley 223 de 1997

la que reguló la materia en los artículos 58 y 59; luego la ley 1607 de 2012 se encargó de legislar al respecto introduciendo modificaciones en el artículo 167. Finalmente, la ley 1819 de 2016 en el artículo 218 reemplaza las disposiciones anteriores.

7.1.3.2. Elementos esenciales del impuesto. La ley 1819 de 2016 contiene la regulación vigente del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM a partir del artículo 218 hasta el 220. Así las cosas, se procede a identificar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

a) Hecho generador: Este elemento se configura con la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de gasolina y ACPM, y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Además, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; también en los retiros para consumo de los productores, en la fecha de retiro; y en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM (Art. 218). En este sentido, las ventas posteriores efectuadas por los distribuidores finales no se causa el tributo, en virtud de lo cual, los últimos no son sujetos pasivos del impuesto, sino que el mismo hace parte del costo desde el momento en que se canceló en la importación o en la primera venta efectuada por el productor” (DIAN, 2008).

b) Sujeto activo: La ley 1819 de 2016, realizó modificaciones parciales a la reforma tributaria ley 1607 de 2012, a través de la cual se regulaba este impuesto anteriormente, sin embargo la primera no se pronunció con respecto a este sujeto, razón por la cual permanece vigente lo contenido en el artículo 169 en la ley de 2012 el cual reza que corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el recaudo y administración del Impuesto Nacional a la Gasolina y el ACPM, para lo cual tendrá facultades consagradas en

el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia ,así como la aplicación de sanciones.

c) Sujeto pasivo: De acuerdo con el inciso 2 del artículo 167 este será quien adquiera la gasolina o el ACPM del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando, previa nacionalización, realice retiros para consumo propio.

d) Base gravable: El parágrafo 1° del artículo 219 de la ley 1819 de 2016, establece que este impuesto se ajustará cada 1 de febrero con la inflación del año anterior, a partir del año 2018.

e) Tarifa: La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante la resolución 009 de 2020 ajustó las tarifas del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, con respecto al primero la tarifa se fijó en \$546,26 por galón, el de gasolina extra a razón de \$1.036,78 por galón y el impuesto nacional al ACPM a razón de \$522,85 por galón y, los demás productos definidos como gasolina y ACPM se liquidará a razón de \$546,26.

7.1.3.3. Destinación. La ley no contempla para este impuesto una destinación específica, razón por la cual ingresa al presupuesto general de la nación, sin embargo, el legislador determinó que de este se podían destinar recursos para el Fondo de Estabilización de Precios de Combustible (FEPC).

En últimas se evidencia que el impuesto nacional a la gasolina y el ACPM, es de naturaleza indirecta²⁰, lo cual significa que no se identifica de manera concreta y previa a su causación al

²⁰ En contraposición están los impuestos directos, como por ejemplo el impuesto predial o el de renta se conoce la capacidad de pago de estos con base en la información relativa a sus rentas y patrimonio, en este sentido es posible hablar de tarifas progresivas, de modo que en la medida en que aumente la base gravable aumenta también lo hace la tarifa (sentencia c-209 de 2016).

sujeto pasivo, razón por la cual la capacidad de pago es determinada por la frecuencia en que incurran los sujetos en el hecho gravado, significa que quienes posean mayores recursos pagarán más que aquellos que tienen menos. Además, la Corte Constitucional en sentencia C-426 de 2005 manifestó que en los impuestos de este tipo es posible acentuar las cargas tributarias sobre los que tienen mayor capacidad económica, a través del establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo; en concordancia con esto, en la tarifa diferenciada entre la gasolina corriente y la extra se evidencia un acentuamiento de las cargas, ya que, esta última es considerada premium y por ello más costosa, lo cual también implica una tarifa mayor equivalente a un mayor pago por parte del sujeto pasivo con mayor capacidad económica.

7.2. Tipología de tasas con fines medioambientales

Las tasas representan la remuneración que los particulares pagan por los servicios que, en general, el Estado presta. Las tarifas de las tasas son fijadas por las autoridades administrativas en proporción al costo del servicio prestado. Luego, las tasas buscan recuperar los costos que para el Estado generan la realización de una actividad o la prestación de un servicio y, además, la remuneración que pagan los particulares tiene relación directa con los beneficios obtenidos.

En el artículo 338²¹ de la Carta de 1991 se lograron llenar algunos vacíos y deficiencias que presentaba la Constitución de 1886 en relación con el sistema y método de las tasas, en este sentido,

²¹ Constitución Política, artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero 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. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período

Romero, Colmenares y Murillo (2013) se refirieron al sistema y método como los elementos del tributo encargados de definir el costo de las tasas y las contribuciones

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 esta, 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, 1996).

A continuación, definiremos que es tasa retributiva y compensatoria:

- Tasa retributiva: La tasa retributiva es un cobro reglamentado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Territorial desde 1997 e implementado por la Autoridad Ambiental con el propósito de incentivar el cambio de comportamiento en los agentes económicos, internalizando en sus decisiones de producción, el costo del daño ambiental que ocasiona su contaminación, de forma tal que se alcance el punto en que sea más racional económicamente no contaminar que pagar la tasa; lo que se convierte así en la decisión más costo-eficiente para el individuo y para la sociedad en su conjunto.

determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo

También, la Corte Constitucional la define como:

En las tasas retributivas el hecho generador lo constituye la utilización de la atmósfera, el agua o el suelo para introducir o arrojar desechos u otras sustancias, con un efecto nocivo; por tanto, sólo deben pagarlas las personas que utilizan tales recursos, para depositar desechos siempre que se cause un efecto nocivo, definido técnicamente. En el mundo moderno, la prestación de este servicio (recepción de desechos), implica costos que alguien debe pagar, porque en casi todos los casos afectan a la sociedad; por tanto, es claro que al Estado le corresponde cobrar estos costos a través de tasas (Corte Constitucional, 1996).

- **Tasa Compensatoria:** Las tasas compensatorias constituyen mecanismos de financiamiento de algunos servicios públicos específicos de carácter administrativo sobre el medio ambiente. En consecuencia, nos encontramos ante verdaderas tasas por la prestación de un servicio público específico (Corte Constitucional, 1996).

7.2.1. Tasa de aprovechamiento forestal. La Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable (TCAFM) es un tributo ambiental, por el acceso al servicio ecosistémico de aprovisionamiento de madera proveniente de los bosques naturales, bienes del Estado, definido como renta propia de las Autoridades Ambientales Competentes por medio del artículo 46 de la Ley 99 de 1993.

El objetivo de esta, según el Ministerio de Medio Ambiente en Colombia:

Es ser un instrumento económico de política, administración y promoción del uso y manejo sostenible de los ecosistemas forestales, que, partiendo del reconocimiento de un derecho del Estado a establecer un tributo por el aprovechamiento de los bosques naturales, le autoriza para fijar una renta de destinación específica, que de acuerdo con criterios de

racionalidad sirve para dar señales a los usuarios acerca de la disponibilidad del recurso forestal, refleja la valoración de los productos del bosque en los mercados y aporta a que la oferta ambiental y el patrimonio forestal colombiano se mantenga para bien de los usuarios, de los moradores del bosque, de la industria de la transformación y de la nación en su conjunto (Ministerio de Ambiente de Colombia, s.f.).

7.2.1.1. Antecedentes. El Decreto Ley 2811 de 1974 “Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, en la Parte VIII De la Flora Terrestre, Título III, Capítulo II, De los Aprovechamientos Forestales, Art. 212, cataloga los aprovechamientos forestales en tres tipos de acuerdo con el uso, los cuales son posteriormente reglamentados en su procedimiento por el Decreto 1791 de 1996 “Por el cual se establece el régimen de aprovechamiento forestal”, el cual hoy en día está incorporado en el Decreto 1076 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible”, estos son los siguientes:

- Aprovechamiento doméstico: Los que se efectúan exclusivamente para satisfacer necesidades vitales de uso doméstico. No podrá comerciarse en ninguna forma con los productos de este aprovechamiento. El aprovechamiento forestal doméstico deberá hacerse únicamente con permiso otorgado directamente al solicitante previa inspección, con un año de duración y con volumen máximo de veinte metros cúbicos anuales” (Art. 215).
- Aprovechamiento persistente: “Los que se efectúan con la obligación de conservar el rendimiento normal del bosque con técnicas silvícolas que permitan la renovación del recurso” (Art. 213).

- Aprovechamiento único: “Los que técnicamente se realicen en bosques localizados en suelos que deban ser destinados a usos diferentes del forestal. El permiso para aprovechamiento forestal único puede contener la obligación de dejar limpio el terreno al acabarse el aprovechamiento, pero no la de renovar o conservar el bosque”, (Art. 214)

Las tasas ambientales tienen su origen en el artículo 18 y el artículo 42 del Código Nacional de los Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente (CNRNR) Decreto Ley 2811 de 1974.

En su momento, el Instituto Nacional de los Recursos Naturales Renovables y del Ambiente (INDERENA), reglamentó el mandato establecido en el CNRNR por medio del Acuerdo 048 de 1982, el Acuerdo 036 de 1983 y la Resolución 868 de 1983, normativa amparada en la transición institucional dada con la Ley 99 de 1993, por medio del Decreto 632 de 1994.

De igual manera, con la Ley 99 de 1993, el artículo 18 del CNRNR, es subrogado por el artículo 42, que incorpora el sistema y método ordenado por el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia de 1991.

El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible actualiza este tributo al sistema y método definido en el artículo 42 de la Ley 99 de 1993 por medio del Decreto 1390 de 2018 y la Resolución 1479 de 2018.

7.2.1.2. Elementos esenciales de la tasa. A pesar de que Código Nacional de los Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente (CNRNR), Decreto Ley 2811 de 1974, se refirió del 212 al 224 a esta tasa y, también en los artículos 19 y 42, actualmente es regulada en su totalidad por el Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible

1390 de 2018, el cual dicta las siguientes disposiciones, en cuanto a los elementos esenciales de la tasa:

- a) Hecho generador: Aprovechamiento del recurso forestal maderable en bosques naturales ubicados en terrenos de dominio público y privado en el territorio colombiano.
- b) Sujeto activo: Son competentes para cobrar y recaudar la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable las autoridades ambientales a las que se refieren el artículo 31 y el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, el artículo 13 de la Ley 768 de 2002, el numeral 9 del artículo 2 del Decreto Ley 3572 de 2011 y el artículo 124 de la Ley 1617 de 2013.
- c) Sujeto pasivo: Están obligados al pago de la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable los titulares del aprovechamiento forestal maderable, autoridades ambientales competentes y a las personas naturales y jurídicas, que realicen la tala de árboles para obtener el recurso maderable en bosques naturales ubicados en terrenos de dominio público y privado.

La Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable será cobrada incluso a aquellas personas naturales o jurídicas que adelanten la tala de árboles sin los respectivos permisos o autorizaciones ambientales, sin perjuicio de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. Así mismo, el cobro de la Tasa no implica en ninguna circunstancia la legalización de la actividad. Para tal fin, la Tasa será cobrada a quienes sean declarados responsables de dicha infracción ambiental dentro del proceso sancionatorio ambiental respectivo, por parte de la autoridad ambiental que así lo determine.

d) Base gravable: La Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable, se cobrará por el volumen expresado en metros cúbicos de madera otorgados en pie.

e) Tarifa: La tarifa de la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable se expresa en pesos por metro cubico y se determinará mediante la siguiente expresión matemática: $TCAF\text{M} = Vmbpx (Tm + Pnal) \times fAj$ De donde: TCAF\text{M}:Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable. Vmbp:Volumende madera en bruto, en pie, otorgado. Tm:Tarifa mínima. Pnal:Participación nacional. fAj:Factor de ajuste temporal.

7.2.1.3. Destinación. Los recaudos de la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable se destinarán a la protección y renovación de los bosques, de conformidad con los planes y programas forestales. Para cubrir los gastos de implementación y seguimiento de la tasa, la autoridad ambiental competente podrá utilizar hasta el 10% de los recursos recaudados de la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable. Las autoridades ambientales competentes deberán realizar las distribuciones en sus presupuestos de ingresos y gastos a las que haya lugar para garantizar la destinación específica de la tasa (Decreto 1390, 2018).

Finalmente, con respecto a esta tasa cabe precisar la creación antitécnica de la misma en razón a que si bien su origen es el artículo 46 de la ley 99 de 1993²² en el cual se asignan las rentas por

²² Artículo 46°.- *Patrimonio y Rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales*. Constituyen el patrimonio y rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales: 1. El producto de las sumas que, por concepto de porcentaje ambiental del impuesto predial, les transferirán los municipios y distritos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 de la presente Ley. 2. Los recursos que le transfieren las entidades territoriales con cargo a sus participaciones en las regalías nacionales. 3. El porcentaje de los recursos que asigne la ley, con destino al medio ambiente y a la protección de los recursos naturales renovables, provenientes del Fondo Nacional de Regalías. 4. Los recursos provenientes de derechos, contribuciones, tasas, tarifas, multas y participaciones, que perciban, conforme a la ley y las reglamentaciones correspondientes; y en especial el producto de las tasas retributivas y compensatorias de que trata el Decreto Ley 2811 de 1974, en concordancia con lo dispuesto en la presente Ley; (...)

concepto de esta tasa a las Corporaciones Autónomas Regionales, en el numeral 2 de este artículo, por cierto, único artículo que se refiere a esta tasa, el legislador se remite al decreto ley 2811 de 1974 en donde fue desarrollada con anterioridad y mayor detalle que en la ley en mención, lo cual hace confuso el origen legal de la tasa.

7.2.2. Tasa de utilización de aguas. La tasa por utilización de aguas es el cobro que se realiza a un usuario por la utilización del agua de una fuente natural superficial o subterránea, con el objetivo de inducir en los usuarios cambios de comportamiento en la manera de acceder y usar el agua y que permita a su vez tener una fuente de recursos financieros para inversiones ambientales que garanticen recuperar, conservar y mantener un uso eficiente del recurso.

El objetivo de esta, según el Ministerio de Medio Ambiente en Colombia es cubrir el costo del manejo del recurso hídrico, reducir el consumo y motivar su conservación.

Es así como esta Tasa tiene un doble carácter, por un lado, es un instrumento de gestión para el logro de objetivos ambientales relacionados con la conservación y uso eficiente del agua; por otro lado, es una fuente de recursos financieros para inversiones ambientales que garanticen la renovabilidad del recurso.

7.2.2.1. Antecedentes. La tasa por uso de agua fue creada inicialmente, por el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente Decreto Ley 2811 de 1974, artículo 159. Posteriormente, la Ley 99 de 1993 en su artículo 43 estableció: "Tasas por Utilización de Aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos.

7.2.2.2. Elementos esenciales. Esta tasa tiene origen en el artículo 43 de la ley 99 de 1993, posteriormente, en el Código Nacional de los Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, CNRRN, Decreto Ley 2811 de 1974. La tasa, es regulada actualmente en su totalidad por el Decreto 1076 de 2015, el cual dicta las siguientes disposiciones, en cuanto a los elementos esenciales de la tasa:

- a) Hecho generador: Dará lugar al cobro de esta tasa, la utilización del agua por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas.
- b) Sujeto activo: Las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, las Autoridades Ambientales de los Grandes Centros Urbanos, las que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 del 2002 y el artículo 124 de la ley 1617 de 2013 y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, son competentes para recaudar la tasa por utilización de agua
- c) Sujeto pasivo: Están obligadas al pago de la tasa por utilización del agua todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas. La tasa por utilización de aguas se cobrará a todos los usuarios del recurso hídrico, excluyendo a los que utilizan el agua por ministerio de ley, pero incluyendo aquellos que no cuentan con la concesión de aguas, sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar y, sin que implique en ninguna circunstancia su legalización.
- d) Base gravable: La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de

aguas. El sujeto pasivo de la tasa por utilización de aguas que tenga implementado un sistema de medición podrá presentar a la autoridad ambiental competente, en los términos y periodicidad que esta determine conveniente, reportes sobre los volúmenes de agua captada. En caso de que el sujeto pasivo no cuente con un sistema de medición de agua captada, la autoridad ambiental competente procederá a realizar la liquidación y el cobro de la tasa con base en lo establecido en la concesión de aguas. Para el caso de los usuarios que no cuenten con concesión de uso de las aguas, se cobrará la tasa por el volumen de agua presumiblemente captado a partir de la mejor información disponible por parte de la autoridad ambiental competente, como la contenida en los instrumentos de planificación y administración del recurso hídrico correspondiente, en el censo de usuarios del recurso hídrico, o a partir de módulos de consumo adoptados o utilizados por la autoridad ambiental competente para los diferentes tipos de usos.

e) **Tarifa:** La tarifa de la tasa por utilización de agua (TUA) expresada en pesos/m³, será establecida por cada autoridad ambiental competente para cada cuenca hidrográfica, acuífero o unidad hidrológica de análisis y está compuesta por el producto de dos componentes: la tarifa mínima (TM) y el factor regional (FR): $TUA = TM * FR$ Dónde:
TUA: Es la tarifa de la tasa por utilización del agua, expresada en pesos por metro cúbico (\$/m³). TM: Es la tarifa mínima nacional, expresada en pesos por metro cúbico (\$/m³). FR: Corresponde al factor regional, adimensional.

7.2.2.3. Destinación. De conformidad con el parágrafo 2 del artículo 216 de la ley 1450 de 2011, los recursos provenientes de la aplicación del artículo 43 de la Ley 99 de 1993, se destinarán de la siguiente manera:

a) En las cuencas con Plan de Ordenamiento y Manejo Adoptado, se destinarán exclusivamente a las actividades de protección, recuperación y monitoreo del recurso hídrico definidas en el mismo;

b) En las cuencas declaradas en ordenación, se destinarán a la elaboración del Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca;

c) En ausencia de las condiciones establecidas en los literales a) y b), se destinarán a actividades de protección y recuperación del recurso hídrico definidos en los instrumentos de planificación de la autoridad ambiental competente y teniendo en cuenta las directrices del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, o quien haga sus veces. Para cubrir gastos de implementación, monitoreo y seguimiento; la autoridad ambiental podrá utilizar hasta el diez por ciento (10%) de los recaudos.

Al respecto, llama la atención el cumplimiento de una de las características propias de las tasas con respecto a la destinación específica para recuperar los costos por la afectación causada, así pues, con el cobro de esta tasa se contribuye a la restauración de los recursos hídricos y el aporte es proporcional a la afectación causada por el sujeto pasivo.

7.2.3. Tasa retributiva por vertimientos puntuales. Es un instrumento económico que cobrará la autoridad ambiental competente a los usuarios por la utilización del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales directos o indirectos y se cobrará por la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso hídrico.

La tasa retributiva se cobra incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar.

El objetivo de esta, según el Ministerio de Medio Ambiente en Colombia es incentivar cambios en el comportamiento de los agentes contaminadores, generando conciencia del daño ambiental que ocasionan tanto las actividades diarias como los diferentes sectores productivos. Así mismo, se obtienen importantes recursos económicos para la inversión en proyectos de descontaminación hídrica y monitoreo del recurso hídrico.

El decreto 2667 de 2012, facilita las siguientes definiciones para mayor comprensión de la tasa y sus implicaciones:

- Punto de captación: Es el sitio o lugar donde el usuario toma el recurso hídrico para cualquier uso.
- Punto de descarga: Sitio o lugar donde se realiza un vertimiento, de manera directa o indirecta al cuerpo de agua.
- Vertimiento al recurso hídrico: Es cualquier descarga final al recurso hídrico de un elemento, sustancia o parámetro contaminante, que esté contenido en un líquido residual de cualquier origen.
- Vertimiento puntual directo al recurso hídrico: Es aquel vertimiento realizado en un punto fijo y directamente al recurso hídrico.
- Vertimiento puntual indirecto al recurso hídrico: Es aquel vertimiento que se realiza desde un punto fijo a través de un canal natural o artificial o de cualquier medio de conducción o transporte a un cuerpo de agua superficial.

7.2.3.1. Antecedentes. El antecedente lo constituye el Código Nacional de los Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, CNRRN, Decreto Ley 2811 de 1974,

el cual crea la tasa, sin embargo, como se observará más adelante otro es el decreto que actualmente la regula.

7.2.3.2. Elementos esenciales de la tasa retributiva. La tasa fue creada por el artículo 42 de la ley 99 de 1993 y, es regulada actualmente en su totalidad por el Decreto 2667 de 2012, el cual dicta las siguientes disposiciones, en cuanto a los elementos esenciales de la tasa:

a) Hecho generador: Dará lugar a cobro por parte de la autoridad ambiental competente a los usuarios por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales directos o indirectos y sus consecuencias nocivas, originados en actividades antrópicas o propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.

b) Sujeto activo: Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales competentes como las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, los Grandes Centros Urbanos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, los establecimientos públicos ambientales creados en virtud del artículo 13 de la Ley 768 de 2002, y Parques Nacionales Naturales de Colombia, creada por el Decreto-ley número 3572 de 2011, siempre y cuando corresponda a los usos permitidos en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales.

c) Sujeto pasivo: Están obligados al pago de la tasa retributiva todos los usuarios que realicen vertimientos puntuales directa o indirectamente al recurso hídrico.

d) Base gravable: La tasa retributiva por vertimientos puntuales directos o indirectos, se cobrará por la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso hídrico. La tasa

retributiva se aplicará incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de la tasa no implica en ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento.

e) Tarifa: La tarifa de la tasa retributiva (T_{tr}). Para cada uno de los parámetros objeto de cobro, la autoridad ambiental competente establecerá la tarifa de la tasa retributiva (T_{tr}) que se obtiene multiplicando la tarifa mínima (T_m) por el factor regional (Fr), así: $T_{tr} = T_m \times Fr$

7.2.3.3. Destinación. Lo recaudado por concepto de la tasa retributiva por vertimientos al agua se destinarán a proyectos de inversión en descontaminación hídrica y monitoreo de la calidad del agua. Para cubrir los gastos de implementación y seguimiento de la tasa, la autoridad ambiental competente podrá utilizar hasta el 10% de los recursos recaudados de la tasa retributiva. Para lo anterior, las autoridades ambientales competentes deberán realizar las distribuciones en sus presupuestos de ingresos y gastos a las que haya lugar para garantizar la destinación específica de la tasa.

En referencia a la delegación a una autoridad administrativa para que fije la tarifa de las tasas ambientales, siempre que el sistema y método sean establecidos por la ley, cuestión que fue abordada en la sentencia C-499 de 2015, en la cual se concuerda con la decisión de la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad de los incisos 2 y 3 del artículo 42 de la ley 99 de 199, debido a que el artículo 338 de la Carta permite que la tarifa de las tasas y contribuciones sean fijadas por una autoridad administrativa siempre que el sistema y método sea delimitado previamente en la ley, ordenanza o acuerdo municipal, tal como ocurre en los incisos 3 y 4 del

artículo 42 de la ley 99 de 1993 en los cuales el legislador los determinó expresamente, razón por la que es completamente constitucional y legal que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible fije la tarifa de la tasa retributiva por vertimiento puntuales.

7.2.4. Tasa compensatoria por aprovechamiento de fauna silvestre. Es aquella que se cobra a los usuarios que ejercen la caza de la fauna silvestre, para coadyuvar a garantizar la renovabilidad de dicho recurso, y está reglamentada en desarrollo del artículo 42 de la Ley 99 de 1993.

La fauna silvestre nativa comprende aquellas especies, subespecies taxonómicas, razas o variedades de animales silvestres cuya área natural de dispersión geográfica se extiende al territorio nacional o aguas jurisdiccionales, o forma parte de estos, incluidas las especies o subespecies que migran temporalmente a ellos, y que no se encuentran en el país como producto voluntario o involuntario de la actividad humana

7.2.4.1. Antecedentes. Esta tasa no registra antecedentes jurídicos en concreto, su creación se dio con la ley que será mencionada a continuación.

7.2.4.2. Elementos esenciales de la tasa. Esta tasa fue creada con la Ley 99 de 1993 en su artículo 42, sin embargo, es regulada por el Decreto 1272 de 2016.

- a) Hecho generador: La tasa compensatoria en materia de caza científica incluye (i) los permisos de estudio con fines de investigación científica de que trata el artículo 2.2.1.5 .1.1 y siguientes del presente decreto (caza científica con fines comerciales); (ii) los permisos de recolección de especímenes de especies silvestres de la diversidad biológica con fines de investigación científica no comercial de que trata el artículo 2.2.2.8.1.1 y

siguientes del presente decreto (caza científica no comercial); y, (iii) los permisos de estudio para la recolección de especímenes de especies silvestres de la diversidad biológica con fines de elaboración de estudios ambientales de que trata el artículo 2.2.2.9.2.1 y siguientes del presente decreto (caza científica para estudios ambientales), o los que los modifiquen o sustituyan.

b) Sujeto activo: El cobro y recaudo de la tasa será realizada por las autoridades ambientales regionales y urbanas, esto es: Corporaciones Autónomas Regionales; Autoridades Ambientales de los grandes centros urbanos; Parques Nacionales Naturales de Colombia; Las Autoridades Ambientales del artículo 13 de la Ley 768 de 2002; La Autoridad Ambiental de Buenaventura (Ley 1617 de 2013).

c) Sujeto pasivo: Están obligados al pago de la tasa compensatoria todos los usuarios que cacen la fauna silvestre nativa. La tasa compensatoria será cobrada incluso a aquellas personas naturales o jurídicas que cacen la fauna silvestre nativa sin los respectivos permisos o autorizaciones ambientales, sin perjuicio de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. Así mismo, el cobro de la tasa compensatoria no implica en ninguna circunstancia la legalización de la actividad. Para tal fin, la tasa será cobrada a quienes sean declarados responsables de dicha infracción ambiental dentro del proceso sancionatorio ambiental respectivo, por parte de la autoridad ambiental que así lo determine.

Para el caso de las declaratorias de responsabilidad administrativa ambiental por parte de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) o del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, o quienes hagan sus veces, el cobro lo realizará la autoridad ambiental del área de jurisdicción del lugar de ocurrencia de los hechos.

d) Base gravable: El monto a pagar por cada usuario dependerá de la tarifa de la tasa compensatoria para cada especie de fauna silvestre objeto de cobro, el número de especímenes y/o muestras, y el costo de implementación, en aplicación de las pautas y reglas definidas en el artículo 42 de la Ley 99 de 1993.

e) Tarifa: La tarifa de la tasa compensatoria por caza de fauna silvestre para cada especie objeto de cobro, expresada en pesos, está compuesta por el producto de la tarifa mínima base (TM) y el factor regional (FR), componentes que se desarrollan en los siguientes artículos, de acuerdo con esta expresión: $TFS_i = TM \times FR_i$.

7.2.4.3. Destinación. Los recaudos de la tasa compensatoria por caza de fauna silvestre se destinarán a la protección y renovación del recurso fauna silvestre, lo cual comprende actividades tales como la formulación e implementación de planes y programas de conservación y de uso sostenible de especies animales silvestres, la repoblación, el control poblacional, estrategias para el control al tráfico ilegal, la restauración de áreas de importancia faunística, entre otras, así como el monitoreo y la elaboración de estudios de investigación básica y aplicada, estas últimas prioritarias para efectos de la inversión de la tasa, teniendo en cuenta las directrices del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Para cubrir los gastos de implementación y seguimiento de la tasa, la autoridad ambiental competente podrá utilizar hasta el 10% de los recursos recaudados de la tasa compensatoria. Las autoridades ambientales competentes deberán realizar las distribuciones en sus presupuestos de ingresos y gastos a las que haya lugar para garantizar la destinación específica de la tasa.

7.2.5. Sobretasa a la gasolina y el ACPM. Las sobretasas, hacen referencia a “impuestos que se sustentan en la existencia de un impuesto principal que se aplica sobre una base gravable y constituye un recargo sobre el mismo” (Jaramillo y Villa, 2003, p. 117).

La sobretasa a la gasolina es un tributo territorial, es decir, de carácter municipal y departamental, que se genera en el consumo de gasolina motor extra y corriente, nacional o importada. Es importante mencionar que la sobretasa al ACPM es una renta nacional cedida, en parte a departamentos y al Distrito Capital. Es recaudada por la nación y distribuida en un 50% a los departamentos y al Distrito Capital, según el recaudo de la jurisdicción; su destinación es para el mantenimiento de la malla vial. De acuerdo con la sentencia c-897 de 1999 la Corte Constitucional catalogó al ACPM a la gasolina como una fuente exógena de financiación de las entidades territoriales, mientras tanto, concluyó que la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, es una renta estrictamente territorial, es decir, una fuente de financiación endógena de las entidades territoriales beneficiadas.

7.2.5.1. Antecedentes. No se identificaron antecedentes normativos en concreto, la creación de esta se originó en la ley que a continuación será expuesta.

7.2.5.2. Elementos esenciales de la sobretasa. La sobretasa a la gasolina y el ACPM, fue creada a través de la ley 488 de 1988 en los artículos del 117 al 121, al respecto se identifican los elementos esenciales de la obligación tributaria.

- a) Hecho generador: Está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento. Para la sobretasa al ACPM, el hecho generador está constituido por el

consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá. No generan la sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM (Art. 118)

b) Sujeto activo: En el caso de la sobretasa al ACPM, esta será cobrada por la nación y distribuida en un 50% para el mantenimiento de la red vial nacional y otro 50% para los departamentos incluido el Distrito Capital. Tratándose de la sobretasa a la gasolina el sujeto activo de la imposición serán los municipios, distrito y departamentos (Art. 117). El artículo 127 establece que la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, devoluciones y sanciones, de las dos sobretasas es de competencia del municipio, distrito o departamento.

c) Sujeto pasivo: De acuerdo con el artículo 124 los responsables mayoristas cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin.

d) Base gravable: Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

e) Tarifa: La ley 788 de 2002 en su artículo 55, estableció a partir del 1° de enero de 2003 las tarifas de la sobretasa a la gasolina de la siguiente manera: tarifa municipal y distrital, excluyendo al Distrito Capital, del 18,5%; tarifa departamental del 6,5% y; la tarifa para el Distrito Capital del 25%. Con respecto a la tarifa al ACPM, el artículo 117 estableció una tarifa del 6%.

f) Base gravable: El artículo 121 de la ley 488 del 1998 estableció la base para la gasolina motor tanto extra como corriente como aquella constituida por el valor de

referencia de venta al público y, del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

7.2.5.3. Destinación. De acuerdo con el artículo 125 inciso 2 las asambleas departamentales al aprobar los planes de inversión deberán dar prioridad a las inversiones de infraestructura vial en municipios que no tengan estaciones de gasolina, con respecto a que la ley haya determinado una destinación específica.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia c-897 de 1999 definió que la ley está autorizada para definir su destinación siempre que tal definición resulte razonable, es decir, que responda a un interés que legítimamente pueda predicarse de las entidades territoriales, debido a que la prohibición contenida en el artículo 359 de la Constitución, según el cual “no habrá rentas nacionales de destinación específica”, esta prohibición a la que se refiere no se aplica a las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales, en razón a que dichos recursos no ingresan al presupuesto nacional sino al de las entidades territoriales y se destinan a satisfacer necesidades propias, es decir, no responden a un interés nacional; por su parte, el párrafo del mismo artículo estableció que los departamentos podrán destinar hasta un 40% de los ingresos por concepto de las sobretasas a la gasolina y al ACPM, para prepagar deuda interna, contraída antes de la vigencia de la presente ley y de cuyos recursos se hubieran destinado a financiar proyectos o programas de inversión. Dicho esto, se recuerda que además existe un impuesto nacional a la gasolina y el ACPM, lo cual denota un esfuerzo parte del gobierno nacional para desincentivar el uso de combustibles que impactan de manera negativa en el medio ambiente.

7.2.6. Sobretasa ambiental al impuesto predial. Esta sobretasa ofrece importantes oportunidades para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, en palabras de Jaramillo y Villa (2003) la sobretasa ambiental al impuesto predial no opera dentro de la lógica de los impuestos ambientales (caracterizados como instrumentos económicos), puesto que no busca alterar el comportamiento, porque su base gravable no tiene una relación directa con la contaminación, así mismo esta no actúa en el mercado, pues se dirige a la corrección de fallos de mercado al intervenir sobre una contaminación ya existente o potencial, lo cual implica que los costos son asumidos por la sociedad en general y no por el agente particular que los causó.

7.2.6.1. Antecedentes. Esta sobretasa tiene su origen en el inciso 2 del artículo 317²³ de la Constitución Política de 1991.

7.2.6.2. Elementos esenciales de la sobretasa. La presente sobretasa fue creada a través de la ley 99 de 1993, en el artículo 44 con destinación a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, así mismo, el Decreto 1339 de 1994, el cual regula la ley que creó el tributo, cabe mencionar que el artículo 44 de la ley 99 fue modificado por el artículo 10 del decreto nacional 141 de 2011. A continuación, se exponen los elementos esenciales de la obligación tributaria.

- a) Hecho generador: El hecho generador de la Sobretasa Ambiental, recae sobre los bienes raíces ubicados en el Municipio respectivo, sujetos al impuesto predial unificado.

²³ Artículo 317 de la Constitución Política. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización. La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción.

- b) Sujeto activo: El sujeto activo de esta sobretasa es el respectivo municipio.
- c) Sujeto pasivo: El sujeto pasivo de la Sobretasa Ambiental es la persona natural o jurídica, contribuyente del Impuesto Predial Unificado en la Jurisdicción del Municipio respectivo.
- d) Base gravable. La base gravable sobre la cual se aplicará la sobretasa será el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.
- e) Tarifa: El valor recaudado por concepto de la sobretasa ambiental se liquidará y pagará en forma conjunta con la liquidación oficial del Impuesto Predial Unificado. Las tarifas correspondientes serán fijadas anualmente por el Concejo Municipal que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil.

7.2.6.3. Destinación. De conformidad con el inciso 3 del artículo 44, los recursos se ejecutarán conforme a los planes ambientales regionales y municipales, de conformidad con las reglas establecidas por la presente Ley; posteriormente, el inciso 5 establece que las Corporaciones Autónomas Regionales destinarán los recursos de que trata el presente artículo a la ejecución de programas y proyectos de protección o restauración del medio ambiente y los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción. Para la ejecución de las inversiones que afecten estos recursos se seguirán las reglas especiales sobre planificación ambiental que la presente ley establece. Finalmente, el parágrafo 2 del artículo 44 establece que el 50% del producto correspondiente al recaudo del porcentaje o de la sobretasa del impuesto predial y de otros gravámenes sobre la propiedad inmueble, se destinará a la gestión ambiental dentro del perímetro urbano del municipio, distrito, o área metropolitana donde haya sido recaudado el impuesto, cuando la población municipal, distrital o metropolitana, dentro del

área urbana, fuere superior a 1.000.000 habitantes. Estos recursos se destinarán exclusivamente a inversión.

De esta manera, se identifica que en esta sobretasa el sujeto pasivo son las personas y a las empresas, además es un tributo directo debido a que identifica plenamente al contribuyente y grava la riqueza y las rentas producto del trabajo o la explotación de un capital.

8. Contribuciones parafiscales de contenido ambiental

El régimen de la parafiscalidad tiene su cuna en Francia a través de imposiciones que cumplían con las características de la figura en mención, en este sentido la Corte Constitucional a través de la sentencia C-040 de 1993 se afirma:

La categoría de ingresos parafiscales surge en Francia, a mediados del presente siglo, cuando el entonces ministro Robert Schuman calificó como parafiscales algunos de los ingresos públicos que, a pesar de ser fruto de la soberanía fiscal del Estado, contaban con ciertas y determinadas características que los diferenciaban claramente de otro tipo de ingresos.

En Colombia, “los recursos parafiscales fueron introducidos en el año 1928 al crearse la contribución cafetera” (Sentencia C-04 de 1993). Como se mencionó anteriormente, las contribuciones parafiscales existían en el ordenamiento jurídico antes de la promulgación de la Constitución Política de 1991, sin embargo, de acuerdo con Romero, Lanziano y García en su artículo científico de 2012 sobre parafiscalidad “la existencia de la imposición parafiscal era solamente de esencia; ya que en ese tiempo no se configuraban todos los elementos que a los largo de los años la doctrina, la ley y la jurisprudencia le han determinado a este” (p.114).

En relación con lo anterior, el origen de las contribuciones parafiscales se remonta en tres artículos constitucionales, el primero, es el artículo 150 numeral 12 de la Constitución Política, a través del cual el constituyente estableció la existencia de contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales; el segundo, es el artículo 179 numeral 3²⁴ y; el tercero, hace referencia al artículo 338 en el cual se consagra que el Congreso, las Asambleas y los Concejos puedan imponer contribuciones fiscales y parafiscales en tiempos de paz. En suma, las contribuciones fiscales hacen parte de los ingresos corrientes del Estado, mientras que las contribuciones parafiscales son aquellas que no hacen parte de los ingresos corrientes de la Nación y tienen un régimen jurídico especial.

El Estatuto Orgánico del Presupuesto en su artículo 29 definió las contribuciones parafiscales como “gravámenes obligatorios establecidos por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector, el manejo administración y ejecución de los recursos, así como de los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable, se efectúan de la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objetivo previsto en ella. Por su parte, la Corte Constitucional, ha definido a las contribuciones parafiscales como aquellas que se refieren a los “pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma” (sentencia c-545 de 1994).

La naturaleza de las contribuciones parafiscales de acuerdo con Romero, Lanzziano, y García (2012) consiste en:

²⁴ Artículo 179 numeral 3. Quienes hayan intervenido en gestión de negocios ante entidades públicas, o en la celebración de contratos con ellas en interés propio, o en el de terceros, o hayan sido representantes legales de entidades que administren tributos o contribuciones parafiscales, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la elección.

Variados tipos de prestaciones que se establecen en la legislación colombiana, las cuales son exigidas coactivamente por el Estado en favor de organismos públicos, mixtos o privados, con el objetivo de asegurar la financiación de estos y cumplir con determinadas finalidades de carácter social o económico en beneficio de la sociedad colombiana (p. 116).

En este punto, es importante destacar que el material bibliográfico al respecto es limitado, pues teórica y académicamente no ha sido abordada con rigurosidad ni de manera exhaustiva.

Así las cosas, las contribuciones parafiscales de contenido ambiental deberán cumplir con las características propias de esta figura y además tener finalidades extrafiscales, en este caso que favorezcan o incentiven las acciones encaminadas a proteger el medio ambiente, las cuales serán expuestas a continuación en el marco jurídico de la fiscalidad colombiana.

8.1. Contribución parafiscal al combustible

La contribución parafiscal al combustible se crea con el objetivo de estabilizar y amortiguar los precios de los combustibles en el mercado doméstico, pues los precios internacionales fluctúan y esto conlleva aumentos o decrecimientos en el costo de la gasolina y ACPM, lo cual genera que el Estado deba financiar el gasto de estabilización, lo cual es bastante costoso, incluso el déficit es de 5,4 billones de pesos, según la Contraloría General de la República (Sánchez, 2017. p.111).

8.1.1. Antecedentes. En el Plan Nacional de Desarrollo, en 2007, en su artículo 69, se creó el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, en adelante FNEPC, reglamentado por el decreto 4839 de 2008. Esto era una entidad sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de

Hacienda y Crédito Público con el propósito de amortiguar las fluctuaciones internacionales que afectan directamente el precio de los combustibles.

En la ley 1450 de 2011, se mantuvo la organización, pero se añadió una fuente de financiamiento que posteriormente fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en la Sentencia C-621 de 2013.

Finalmente, la contribución parafiscal al combustible, propiamente, se crea en la Ley 1607 de 2012 y se reglamenta posteriormente en la ley 1739 del 2014; esta última, fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional a través de la sentencia C-725 de 2015, debido a vicios procesales legislativos por principio de identidad flexible. Posteriormente en el 2016, mediante la Ley 1819 en los artículos 224 al 234, se impuso y reglamentó los elementos de esta.

8.1.2. Elementos esenciales de la contribución parafiscal. En concordando con el artículo 224 de la ley 1819 de 2016, se creó la contribución parafiscal al combustible para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC). En este sentido, a continuación, se exponen los elementos esenciales de la obligación tributaria.

a) Hecho generador: Es la venta en Colombia de gasolina motor corriente o ACPM por parte del refinador o importador al distribuidor mayorista de combustibles, según el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. En caso de que el importador sea a la vez distribuidor mayorista, el hecho generador será el retiro del producto destinado a la actividad mayorista.

Quedan excluidas las ventas por el distribuidor mayorista a los grandes consumidores individuales no intermediarios de ACPM, así como las ventas entre refinadores, entre

distribuidores mayoristas, entre importadores y entre refinadores e importadores. Asimismo, quedan excluidas las ventas de producto importado de países vecinos, autorizadas por el Ministerio de Minas y Energía, y cuyo precio es fijado por este, para atender el abastecimiento de combustibles en zonas de frontera (Art. 225).

b) Sujeto activo: El sujeto activo es la Nación. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público ejercerá las competencias de administración del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

c) Sujeto pasivo: El sujeto pasivo y responsable de la contribución es el refinador o importador de gasolina motor corriente o ACPM que realice el hecho generador, sin consideración del número de operaciones realizadas (Art. 226).

d) Base gravable: Es la diferencia positiva entre la sumatoria de los diferenciales de participación y la sumatoria de los diferenciales de compensación al término del periodo gravable. Así mismo se tiene que para determinar la base gravable se deben tener en cuenta las siguientes definiciones: (i) Diferencia de compensación: Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el segundo es mayor que el primero en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido; (ii) Diferencial de participación: Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el primero es mayor que el segundo en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido; (iii) Ingreso al productor: Es el precio por galón fijado por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad que haga sus veces, al que los refinadores e importadores venden la gasolina motor corriente o el ACPM, para atender el mercado nacional; (iv) Precio de paridad internacional: Es el precio calculado por el

Ministerio de Minas y Energía, de acuerdo con la metodología expedida para el efecto, tomando como referencia el precio diario de los combustibles en el mercado de la Costa Estadounidense del Golfo de México u otro mercado competitivo. Para el caso de las importaciones, se tendrán en cuenta los costos asociados para atender el abastecimiento nacional determinados por el Ministerio de Minas y Energía; (v) Volumen de combustible: Es el volumen de gasolina motor corriente o de ACPM reportado por el refinador o el importador.

- e) Tarifa: La tarifa corresponde al 100% de la base gravable.

8.1.3. Destinación. Se hace la salvedad de que, dentro del marco regulatorio de esta contribución, no se habla categóricamente de una destinación especial, ya que se crea es con el objetivo de estabilizar y amortiguar los precios de los combustibles en el mercado doméstico, pues los precios internacionales fluctúan y esto conlleva aumentos o decrecimientos en el costo de la gasolina y el ACPM, lo cual genera que el Estado deba financiar el gasto de estabilización.

A modo de precisión, en cuanto a las características propias de esta figura, si bien el sujeto activo es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, lo recaudado no forma parte de los ingresos corrientes de la nación y, la administración de estos se hace exclusivamente conforme a lo estipulado por la ley que la crea para beneficio propio del sector.

8.2. Contribución parafiscal de transferencia del sector eléctrico

La naturaleza de esta contribución parafiscal, ha sido objeto de revisión por parte de la Corte Constitucional, en este sentido en sentencia C-495 de 1998, esta corporación concluyó que la transferencia del sector electrónico no es un impuesto de las entidades territoriales, sino una contribución que tiene una finalidad compensatoria, pues se busca que quienes utilicen en su actividad recursos naturales renovables y no renovables con capacidad de afectar el medio ambiente, soporten los costos que se requieren para el funcionamiento o restauración del recurso o del medio ambiente. Posteriormente, la Corte Constitucional al examinar la constitucionalidad del artículo 45 de la ley 99 de 1993 por no indicar de manera clara los elementos esenciales del tributo, esta corporación reiteró lo dicho en la sentencia C-495 de 1998 y añadió que además es de carácter parafiscal.

8.2.1. Antecedentes. El antecedente legal de esta contribución parafiscal es el artículo 12 de la ley 56 de 1981 el cual establecía que las entidades propietarias de plantas generadores de energía eléctrica, con capacidad superior a 10.000 kilovatios, debían destinar el 4% del valor de las ventas de energía, liquidadas a la tarifa de ventas en bloque para inversión en determinados fines y por partes iguales. Posteriormente, esta disposición fue derogada por el artículo 45 de la ley 99 de 1993, el cual posteriormente, fue reglamentado por el decreto nacional 1933 de 1994, modificado transitoriamente por el decreto nacional 4629 de 2010 y finalmente, modificado por el artículo 222 de la ley 1450 de 2011.

8.2.2. Elementos esenciales de la contribución parafiscal. Este tributo fue creado por el artículo 45 de la ley 99 de 1993, dentro de la cual es posible determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

- a) Hecho generador: Lo constituye la generación de energía eléctrica.
- b) Sujeto activo: En el caso de las centrales hidroeléctricas: (i) las corporaciones autónomas regionales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y el embalse y; (ii) los municipios y distritos localizados en la cuenta hidrográfica que surte el embalse y los municipios y distritos donde se encuentra el embalse. En el caso de las centrales térmicas: (i) la corporación autónoma regional para la protección del medio ambiente del área donde está ubicada la planta y; (ii) el municipio donde está situada la planta generadora.
- c) Sujeto pasivo: Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica, las centrales térmicas, las autogeneradoras, las empresas que venden excedentes de energía eléctrica, las personas jurídicas privadas que entreguen o reparten, a cualquier título, entre sus socios y/o asociados, la energía eléctrica que ellas produzcan.
- d) Base gravable: Son las ventas brutas por generación propia.
- e) Tarifa: Será la señalada por la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG).

8.2.3. Destinación. De acuerdo con el artículo 8 del decreto 1933 de 1994, el cual regula la ley 99 de 1993, los recursos que reciban las Corporaciones Autónomas Regionales por conceptos de las transferencias de que trata el numeral 1 del artículo 45 de la ley 99 de 1993, se destinarán para la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto.

En suma, el Consejo de Estado en radicado número 85001-23-32-000-2010-00012-01 (18871) coincide con la Corte Constitucional al referirse a la transferencia del sector electrónico es una

contribución parafiscal, debido a que afecta a un grupo determinado, que corresponde a las empresas generadores de energía, y la ley señaló expresamente que las corporaciones autónomas regionales destinarían los recursos de la transferencia a la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto, en beneficio de los sujetos pasivos del gravamen, pues los recursos se utilizan para preservar y recuperar la zona afectada por los proyectos desarrollados, con lo cual se está de acuerdo con fundamento en lo también expuesto al inicio de la explicación acerca de la naturaleza de las contribuciones parafiscales.

Tributo (denominación legal)		Impuesto	Tasa compensatoria	Tasa retributiva	Sobretasa	Contribución parafiscal	Características
Impuesto	al	X					- Finalidad fiscal. - Impuesto nacional. - Grava los combustibles fósiles.
Impuesto	al consumo de	X					- Tiene principalmente finalidad extrafiscal. - Impuesto nacional. - Grava el uso de bolsas plásticas.
Impuesto	a la gasolina y el ACPM	X					- Finalidad fiscal. - Impuesto nacional. - Grava el consumo de gasolina y ACPM.
Tasa	de aprovechamiento forestal		X				- Finalidad extrafiscal. - Tasa territorial. - Grava el acceso al servicio ecosistémico de aprovisionamiento de

						madera proveniente de los bosques naturales.
Tributo (denominación legal)	Impuesto	Tasa compensatoria	Tasa retributiva	Sobretasa	Contribución parafiscal	Características
Tasa por utilización de agua			X			- Finalidad ambiental. - Tasa territorial - Grava la utilización de aguas de fuentes naturales.
Tasa por vertimientos puntuales			X			- Finalidad ambiental. - Tasa territorial. - Grava la utilización del recurso hídrico como receptos de vertimientos puntuales (deshechos).
Tasa por aprovechamiento de fauna silvestre		X				- Finalidad ambiental. - Tasa territorial. - Grava el ejercicio de la caza de fauna silvestre.
Sobretasa a la gasolina y el ACPM				X		- Finalidad fiscal. - Sobretasa a la gasolina es territorial y subsidiariamente nacional. - Sobretasa al ACPM es territorial. - Grava el consumo de gasolina y ACPM.
Sobretasa ambiental al impuesto predial				X		- Finalidad ambiental. - Sobretasa territorial. - Grava los bienes inmuebles.
Contribución parafiscal al combustible					X	- Finalidad fiscal. - Sobretasa nacional. - Grava la venta de gasolina motor corriente o ACPM.
Contribución parafiscal de transferencia del sector eléctrico					X	- Finalidad ambiental. - Contribución territorial. - Grava la generación de energía eléctrica.

Tabla 3. Caracterización de los tributos ambientales en Colombia.

Tabla 3. (Continuación).

Nota: *En la columna 7 referidas a las características de los tributos, la información correspondiente al primer ítem de cada fila, esto es, finalidad fiscal o extrafiscal (ambiental), no

implica que sea excluyente la una de la otra, sino que, es principalmente una u otra, de conformidad con la regulación normativa analizada. Cuando nos referimos a si es un tributo nacional o territorial, queremos significar el nivel de gobierno al que financia.

Elaboración propia de los autores (2020).

9. Incentivos y beneficios tributarios con ocasión de hechos amigables con el medio ambiente

Los beneficios tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos especiales, presentes en la legislación fiscal que implican una disminución de la obligación tributaria, generando disminuciones en los ingresos del Estado.

Para abordar armónicamente el contenido del título anterior, se es necesario precisar los siguientes conceptos:

- **Exención Tributaria:** Las exenciones son una técnica impositiva que sin alterar los elementos de la relación jurídica tributaria (sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa). Aminora o libera la obligación de pago nacida, por razones de equidad o política económica a determinadas personas o respecto de ciertos hechos, para ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tener de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria (Dian, 2017, Régimen Tributario Colombia).
- **Deducción Tributaria:** En sentido genérico el término de deducción significa, los gastos necesarios para producir renta. Son todos aquellos gastos autorizados legalmente, que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y con el cumplimiento de determinados requisitos, los cuales se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida (Consejo de Estado, 2005).

- Descuento tributario: Los descuentos tributarios son un mecanismo que utiliza el Estado para estimular ciertas actividades económicas a través de la disminución de impuestos. Igualmente hace referencia a la parte que el contribuyente resta directamente del impuesto a la renta y que asume el Estado por el otorgamiento de dicho beneficio.

El primer antecedente de inserción decreto de los beneficios tributarios ambientales se dio con la expedición del 624 de 1989, el cual otorgó descuentos en renta para quienes adelantaran inversiones en programas de reforestación, como parte de los esfuerzos de los gobiernos de esa época por impulsar los compromisos derivados del Código de recursos naturales (Decreto 2811/1974).

En 1990, con la promulgación de la ley 44 se introdujo por primera vez en la legislación colombiana la opción de otorgar beneficios fiscales para la gestión ambiental. El artículo 20 estableció como beneficiarios todas aquellas personas (naturales o jurídicas) que por interés propio quisiesen adelantar inversiones en materia ambiental, para mejorar la calidad del medio ambiente y/o preservar las riquezas naturales del país.

Posteriormente, a partir de la ley 223 de 1995, se incorporó en el ámbito de las reformas tributarias la oportunidad de excluir de la obligación del pago del impuesto a las ventas (IVA), todas aquellas actividades orientadas a la adquisición de bienes y elementos destinados al control de la contaminación y al monitoreo ambiental. Igualmente, se precisó en el marco de esta ley el alcance dado en la ley 44/90 de reducir en un 20% de la renta líquida, la base gravable del impuesto pertinente por concepto de inversiones ambientales, quedando sujeto de reglamentación, por parte del Ministerio del Medio Ambiente y de las autoridades competentes, la toma de decisiones en estas materias.

Recientemente, la ley 788 de 2002, que introdujo reformas al Estatuto Tributario de 1997, además de mantener los beneficios de exclusión del IVA ya mencionados, clarificó el ámbito de aplicación de lo correspondiente a las inversiones ambientales, al indicar que las mismas deberán otorgarse a inversiones que no correspondan a obligaciones emanadas de las licencias ambientales.

El sistema tributario en Colombia ha establecido que los beneficios ambientales se aplican sobre el pago de los contribuyentes por el impuesto sobre las ventas o el impuesto a la renta. En el primer caso, hay una exclusión del pago y en el segundo, una reducción de la base gravable sobre la que se calcula el impuesto.

En palabras de Benavides, Viña, Barbosa y Prada, 2005:

Es importante resaltar cómo, los beneficios ambientales en ambos impuestos no conectan su aplicación a un sector específico, sino que han sido diseñados como una oferta indiscriminada para la generalidad de los contribuyentes (sometidos a un mismo impuesto), previo el cumplimiento de ciertos requisitos y criterios ambientales, sobre lo cual necesariamente la autoridad ambiental competente debe certificar su plena correspondencia y pertinencia desde el punto de vista técnico, mas no así tributario (Benavides et al. 2005).

Por definición, los incentivos como instrumento de gestión ambiental se constituyen, según la Red de Desarrollo Sostenible en Colombia (2001), como una estrategia de mejoramiento continuo de los servicios y procesos productivos, para reducir el impacto ambiental, mejorar las empresas en términos competitivos y avanzar hacia el desarrollo sostenible. Estos incentivos pretenden llevar a los agentes productores de contaminación a reducir los residuos de todo tipo, aumentar el rendimiento del uso de los recursos naturales y energéticos y mejorar la eficacia de los procesos y utilización de tecnología.

A este respecto, Field y Azqueta (1996), determinados tipos de políticas de incentivo, los impuestos y subsidios. Dicho mecanismo consiste en que la entidad controladora aplique un programa que se encargue de manejar las relaciones con los contaminadores, como una acción centralizada en el Estado.

Como beneficios tributarios se entiende las deducciones, exenciones y tratamientos especiales que se traducen en una disminución de las obligaciones impositivas de los contribuyentes.

9.1. Beneficio tributario ambiental sobre IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) genera beneficios tributarios por la presencia en la legislación de bienes exentos y excluidos, que se calcula para cada uno de los 61 grupos de productos desagregados según la Matriz Insumo-Producto de Cuentas Nacionales del DANE (Parra, Rodríguez, y Sierra, 2012).

Para el caso de los beneficios de carácter ambiental, el estatuto tributario establece en sus artículos 424 numeral 7 y 428 literales f e i, los equipos y elementos nacionales o importados sujetos a exclusión del IVA que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes.

A ese respecto, el decreto 2532 de 2001, establece las definiciones sobre las cuales se sustenta la aplicabilidad de dichos artículos:

Sistema de control ambiental: Representa el grupo de equipos, elementos, o maquinaria nacionales o importados, que se utilizan bien sea para disminuir la demanda de recursos naturales renovables, o reducir el volumen de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o

residuos sólidos. Éste puede darse al interior de un proceso o actividad productiva lo que se denomina control ambiental en la fuente o al finalizar el proceso productivo, en cuyo caso se hablará de control ambiental al final del proceso; Sistema de monitoreo ambiental: Se tiene en cuenta los elementos, equipos o maquinaria nacionales o importados, según sea el caso, destinados a la obtención, verificación o procesamiento de información sobre el estado, calidad o comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales, vertimientos, residuos y/o emisiones; Programa ambiental: Son las acciones orientadas al desarrollo de los planes y políticas ambientales nacionales previstas en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formuladas por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS) así como también las que correspondan a la implementación de los planes ambientales regionales definidos por las autoridades ambientales (Decreto 2532 de 2001).

Para tener acceso al beneficio, se debe solicitar ante la Autoridad nacional de licencias ambientales (ANLA) la certificación correspondiente, previa revisión del cumplimiento de requisitos. La vigencia de la certificación para la exclusión del IVA será de un año desde su fecha de expedición.

9.2. Deducción de renta por inversiones ambientales

Las deducciones de renta, generadas por las inversiones ambientales para el control y mejoramiento del medio ambiente están contemplados en el artículo 158-2 del Estatuto Tributario ET; allí se especifica que las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a deducir

anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberán tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. El valor para deducir por este concepto en ningún caso podrá ser superior al veinte por ciento (20%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión (Parra, Rodríguez y Sierra, 2012).

A este respecto, el decreto 3172 de 2003, establece las definiciones generales sobre las cuales se sustenta el análisis del artículo 158-2:

- **Inversiones en control del medio ambiente:** En estas se contemplan las inversiones orientadas a la implementación de sistemas de control ambiental tendientes a la disminución de la demanda de recursos naturales renovables, o de prevención y reducción en la generación y mejoramiento de la calidad de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos. Dichas inversiones pueden efectuarse dentro de un proceso productivo, lo que se denomina control ambiental en la fuente, o al terminar el proceso productivo, en cuyo caso se tratará de control ambiental al final del proceso.
- **Inversiones en mejoramiento del medio ambiente:** Son Inversiones que tengan por objeto la restauración, regeneración, repoblación, preservación y conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente.
- **Beneficios ambientales directos:** En los casos de inversiones directamente relacionadas con el control del medio ambiente, los beneficios ambientales directos se entienden como el conjunto de resultados medibles y verificables que se alcanzan con la implementación de un sistema de control ambiental que originan la disminución en la demanda de recursos naturales renovables, la prevención y reducción en la generación de residuos líquidos, emisiones

atmosféricas o residuos sólidos. Las inversiones sobre las que se pretendan realizar deducciones de renta por inversiones ambientales son acreditadas por la ANLA, quien deberá enviar copia de las certificaciones, a la Subdirección de Fiscalización Tributaria o a la dependencia que haga sus veces de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), antes del 31 de marzo de cada año.

9.3. Descuento en el impuesto de circulación y tránsito (incentivo del nivel territorial)

El artículo 20 de la Ley 44 de 1990, especifica que los municipios y los departamentos podrán tener un descuento tributario hasta del 20% en el valor de los impuestos de vehículos que sean de su competencia, en aquellos casos en que se demuestre que cumplen con los dispositivos que disminuyan la contaminación. Los Beneficiarios de este incentivo son las personas naturales o jurídicas, propietarias de vehículos y que sean responsables de este impuesto.

9.4. Incentivos por desarrollo de actividades forestales-presunción del costo de venta en plantaciones de reforestación (disminución de la base gravable del impuesto de renta)

El artículo 83 del Estatuto Tributario (ET), determina la presunción de costos en plantaciones de reforestación como el 80% de la venta. Dichos costos son deducibles en cada ejercicio gravable. Sin embargo, la norma especifica las siguientes condiciones:

El contribuyente no haya solicitado en años anteriores ni solicite en el mismo año gravable, deducciones por concepto de gastos o inversiones efectuados para reforestación, incluidos los intereses sobre créditos obtenidos para dicha actividad, con la exigencia que los planes

de reforestación hayan sido aprobados por el Ministerio de Agricultura y se conserven las certificaciones respectivas (artículo 83 del ET).

La deducción por inversiones en nuevas plantaciones, están especificadas en el artículo 157, así como las personas naturales o jurídicas que realicen directamente inversiones en nuevas plantaciones de reforestación, de coco, de palmas productoras de aceites, de caucho, de olivo, de cacao, de árboles frutales, tendrán derecho a deducir anualmente de su Renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable. Esta deducción no podrá exceder del 10% de la renta líquida del contribuyente que realice la inversión. Los beneficiarios de este incentivo son para todos los agentes responsables de impuesto sobre la renta (Parra. et al., 2012).

9.5. Incentivos para el impulso a las actividades de investigación en medioambiente

La Ley 1286 de 2009, en su artículo 31 creó el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT), como el organismo adscrito a Colciencias, especializado en impulsar y analizar los temas de beneficios tributarios por actividades de investigación en todas las áreas del conocimiento.

Según Colciencias (2015), el CNBT, es el encargado de calificar proyectos científicos, tecnológicos o de innovación, incluyendo los proyectos de tipo ambiental, de acuerdo con lo establecido en los artículos 158-1, 57-2 y 428-1 del Estatuto Tributario. Además, tiene entre otras funciones, la asignación, vigilancia y control de recursos económicos asignados a los proyectos previamente aprobados y certificar nuevas innovaciones.

Entre los incentivos tributarios de carácter ambiental por actividades de investigación, establecidos en el Estatuto Tributario, se encuentran las donaciones y las deducciones para la promoción del uso y desarrollo de energías renovables.

9.6. Donaciones

Las deducciones de la renta gravable por donaciones a las entidades ambientales y de carácter científico, están contenidas en el artículo 125-2 del estatuto tributario y el artículo 31 de la ley 488 de 1998. Las entidades que tienen derecho a estas deducciones son las asociaciones, corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social correspondan a actividades de salud, educación, cultura, investigación científica, la ecología y la inversión ambiental entre otros.

El artículo 36 de la Ley 1450 de 2011 “Plan Nacional de Desarrollo 2010 –2014”, modificó el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, el cual habla sobre las deducciones por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (COLCIENCIAS); con ésta modificación tendrán derecho a deducir de su renta hasta el ciento setenta y cinco por ciento (175%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión, pero esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento (40%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión. Para que proceda esta deducción, se deberá tener en cuenta los criterios de impacto ambiental (Parra. et al., 2012).

9.7. Deducciones para la promoción del uso y desarrollo de energías renovables

Para promover el desarrollo y la utilización de fuentes no convencionales de energía, especialmente las renovables, el gobierno creó la ley 1715 del 13 de mayo de 2014, que busca incentivar el uso y promoción de fuentes no convencionales de energía y fomentar la inversión, investigación y desarrollo de tecnologías limpias para la producción de energía.

Al respecto, Parra puntualiza:

Para obtener este beneficio tributario, dicha inversión deberá tener la certificación de beneficio ambiental expedida por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) o por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS), en concordancia con lo establecido en la ley 788 de 2002 y el decreto 3172 de 2003 expedido por la Presidencia de la Republica Colombiana, que modifica y reglamenta el artículo 158-2 del Estatuto Tributario. Cabe destacar que los incentivos tributarios para la inversión ambiental fueron introducidos mediante distintas reformas al Estatuto tributario. Sin embargo, estos estímulos no han sido utilizados de manera generalizada.

Este conjunto de incentivos constituye un aspecto importante para orientar decisiones de inversión de algunos contribuyentes, por cuanto pueden afectar de manera positiva los flujos de caja, dados los posibles ahorros de pago de impuestos pueden generar, de realizarse inversiones ambientalmente sanas, frente a aquellas que pudieran responder exclusivamente a mejoras en productividad a costa de deteriorar el medio ambiente, no obstante, se requiere la divulgación de su existencia, y apropiación por parte de los empresarios para significativos de aplicabilidad (Parra. et al., 2012).

Así las cosas, a continuación se exponen los resultados encontrados a partir de una búsqueda de tipo avanzado en la base de datos de la OCDE que contiene los instrumentos jurídicos sustantivos en los cuales se abordan las temáticas referidas a la gobernanza y la fiscalidad ambiental, para,

finalmente, determinar si Colombia está cumpliendo con las recomendaciones emanadas por esta organización internacional referentes a la materia objeto de estudio en este capítulo y de la forma en la que aquí fue expuesta.

10. Recomendaciones y lineamientos OCDE en materia de fiscalidad ambiental (*Soft law* y *Hard law* en tributación ambiental OCDE)

En el ámbito internacional existen instrumentos jurídicos categorizados de acuerdo con el grado de obligatoriedad, en este sentido Feler desarrolla una escala progresiva en donde “se ubican de mayor a menor exigencia así: *non-law*, *soft law*, *hard law* e *ius cogens*” (2015, p. 284). Para efectos de la investigación, nos compete desarrollar el segundo y tercer término, esto es el referido al *soft law* y al *hard law*. En este orden de ideas, Del Toro Huerta (citado por Feler, 2015, p.289) define el *soft law* como “[...] busca describir la existencia de fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante, aunque no carentes de efectos jurídicos o al menos con cierta relevancia jurídica”.

Por su parte, el término *hard law* se utiliza “para referirse a aquellas normas dispositivas del Derecho Internacional. Dan lugar a derechos y obligaciones exigibles a las partes involucradas den la misma, según en el alcance de sus términos. Su nota distintiva es que la obligatoriedad de las mismas no se encuentra discutida” (Feler, 2015, p. 285).

De conformidad con lo anterior, el *soft law* OCDE está conformado por cierta cantidad de instrumentos jurídicos sustantivos que nacen en la misma organización internacional y, que en palabras de Girón en su artículo científico publicado en el año 2018 se presentan como fuente creadora de derecho, de manera directa e indirecta, puesto que si bien el derecho internacional no

posee normatividad con carácter de obligatoriedad para los Estados so pena de sanciones en razón al incumplimiento, se ha logrado que los países adopten prácticas o directrices voluntariamente, de modo que se incide en la voluntad de los Estados, tal es el caso de Colombia. Sin embargo, el *hard law* OCDE si posee la fuerza vinculante que obliga a los Estados parte a garantizar su cumplimiento.

En suma, en relación con el *soft law* OCDE Girón (citada por Gómez, 2020, p. 65) ha expresado que se trata de “una cooperación basada en instrumentos que no son legalmente vinculantes, o cuya fuerza vinculante es algo más ‘débil’ que la de la ley tradicional, como códigos de conducta, directrices, planes de trabajo, revisiones por partes”.

Al respecto, la OCDE en su base de datos *OECD Legal Instruments* manifiesta lo siguiente:

Desde la creación de la OCDE en 1961, se han desarrollado alrededor de 480 instrumentos jurídicos sustantivos dentro de su marco. Estos incluyen las leyes de la OCDE (es decir, las Decisiones y Recomendaciones adoptadas por el Consejo de la OCDE de conformidad con el Convenio de la OCDE) y otros instrumentos jurídicos desarrollados en el marco de la OCDE (por ejemplo, declaraciones y acuerdos internacionales), dentro de los cuales se presentan cinco categorías: Decisiones, Recomendaciones, Declaraciones, Acuerdos Internacionales y Acuerdo, Entendimiento y Otros.

Lo anteriormente expuesto se expone en una tabla de la siguiente manera:

Tabla 4. *Instrumentos jurídicos sustantivos OCDE.*

Decisiones	Instrumentos jurídicos de la OCDE que son jurídicamente vinculantes para todos los miembros, excepto los que se abstienen en el momento de la adopción. Si bien no son tratados internacionales, conllevan el mismo tipo de obligaciones legales. Los adherentes están obligados a implementar decisiones y deben tomar las medidas necesarias para dicha implementación.
Recomendaciones	Los instrumentos jurídicos de la OCDE que no son jurídicamente vinculantes pero que la práctica les otorga una gran fuerza moral como representación de la voluntad política de los adherentes. Existe la expectativa de que los adherentes harán todo lo posible para implementar completamente una recomendación. Por lo tanto, los miembros que no tienen la intención de hacerlo generalmente se abstienen cuando se adopta una Recomendación, aunque esto no es obligatorio en términos generales.
Declaraciones	Instrumentos jurídicos de la OCDE que se preparan dentro de la Organización, generalmente dentro de un órgano subsidiario. Por lo general, establecen principios generales u objetivos a largo plazo, tienen un carácter solemne y generalmente se adoptan en las reuniones ministeriales del Consejo o de los comités de la Organización.
Acuerdos internacionales	Instrumentos jurídicos de la OCDE negociados y concluidos en el marco de la Organización. Son legalmente vinculantes para las partes.
Acuerdo, entendimientos y otros	A lo largo del tiempo, se han desarrollado varios instrumentos jurídicos sustantivos <i>ad hoc</i> dentro del marco de la OCDE, como el Acuerdo sobre Créditos a la Exportación con apoyo oficial, el Acuerdo Internacional sobre los Principios del Transporte Marítimo y las Recomendaciones del Comité de Asistencia para el Desarrollo (CAD).

Adaptada de *OECD Legal Instruments*. Fuente: Traducción propia de los autores.

A partir de la tabla anteriormente expuesta, en razón a la obligatoriedad que sugiere cada instrumento, se identifican las recomendaciones, las declaraciones y otros como parte del *soft law* OCDE y, por otra parte, a las decisiones y acuerdos internacionales como parte del *hard law* OCDE.

La OCDE desde el año 1952 hasta la actualidad, ha proferido 454 instrumentos legales abordando diferentes temáticas, de las cuales 248 actualmente están en vigor y, dentro de estas se

encuentran 24 decisiones, 28 declaraciones, 127 recomendaciones, 10 acuerdos internacionales y 14 de otros²⁵ (OCDE, 2020). En relación con la gobernanza, los tributos y el medio ambiente existen 149 instrumentos, sin embargo, puntualmente referidos a la fiscalidad ambiental hay 14 recomendaciones y 1 declaración, las cuales serán expuesto a continuación.

Finalmente, se destaca el alto grado de rigurosidad propio de la búsqueda avanzada realizada en la plataforma OCDE después de haber realizado la lectura de 149 documentos en inglés y que, fueron traducidos en un sentido literal por los autores al idioma español para identificar exclusivamente los relacionados con la temática aquí abordada.

10.1. Instrumentos jurídicos sustantivos OCDE en materia de fiscalidad ambiental

10.1.1. Recomendación OCDE/LEGAL/0434 del Consejo del Agua del año 2016. Esta recomendación es la más reciente relativa a la temática de tributación verde, en este sentido, el consejo se dirige a los diferentes gobiernos para gestionar la protección de los recursos hídricos²⁶ y los ecosistemas relacionados con el agua.

Así las cosas, la OCDE recomienda que los adherentes establezcan instrumentos de fijación de precios combinados con otros instrumentos regulatorios, voluntarios o económicos tales como: establecimiento de tarifas de extracción de agua superficial y subterránea que reflejen la escasez de agua (costo ambiental y de recursos) y que cubran los costos administrativos en los que incurre el sistema; establecimiento de tarifas o cargos por el uso de aguas superficiales y subterráneas y por descargar aguas residuales a un nivel suficiente para tener un efecto incentivador significativo

²⁵ Esta información esta contenida en la página oficial de la OCDE dentro de la opción de búsqueda avanzada de Instrumentos legales de la OCDE. Consultar en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments?mode=advanced>

²⁶ Los recursos hídricos son el agua que se produce en la superficie, es decir, lagos, ríos, humedales, estuarios y zonas costeras y, además, las aguas subterráneas (OECD, 2016).

para prevenir y controlar la contaminación y; finalmente, establecer tarifas o cargos por servicios de agua y todos los demás usos que cubren los costos de operación, mantenimiento y renovación de infraestructura (OECD/0434, 2016).

10.1.2. Recomendación OCDE/Legal/0386 del Consejo sobre Directrices de Diligencia debida para Cadenas de Suministro responsables de Minerales de Zonas afectadas por el Conflicto y de Alto Riesgo del año 2011. En este instrumento, se sugirió a los gobiernos recomendar el cumplimiento de las directrices para las empresas multinacionales, así como la promoción de estándares para una conducta empresarial responsable en aras de combatir la explotación ilegal de los recursos naturales en zonas afectadas por el conflicto y zonas de alto riesgo.

Así las cosas, en el anexo 2 contenido en este documento oficial, la OCDE se refirió al pago de impuestos, tasas y regalías adeudadas a los gobiernos en los siguientes términos:

Nos aseguramos de que todos los impuestos, aranceles y regalías relacionados con la extracción de minerales, el comercio y la explotación de áreas afectadas por conflictos y de alto riesgo se paguen a los gobiernos de acuerdo con la posición de la empresa en la cadena de suministro, mediante el compromiso a divulgar dichos pagos de acuerdo con los principios establecidos en la iniciativa de Transparencia de la Industria Extractiva (EITI) (OECD/0386, 2011).

10.1.3. Recomendación OCDE/Legal/0380 del Consejo de Tecnologías de Información y Comunicación y Medio ambiente del año 2010. En este documento la OCDE intenta apoyar los esfuerzos nacionales para establecer, mejorar y revisar política sobre Tecnologías de Información

y Comunicación (TIC) y el medio ambiente a través de recomendaciones en materia de política gubernamental y desempeño ambiental, en estas, políticas para aumentar la conciencia pública, cambiar el comportamiento del consumidor y mejorar el desempeño comercial.

Al respecto, en relación con la temática de fiscalidad ambiental el Consejo de TIC recomienda a los gobiernos:

Apoyar la investigación básica y a largo plazo, cuando sea posible estimular la investigación y el desarrollo de las TIC eficientes en el uso de los recursos y las aplicaciones “inteligentes”, por ejemplo, mediante incentivos fiscales tecnológicamente neutrales o mecanismos de compensación de carbono y, fomentar la innovación impulsada por los usuarios (OECD/0380, 2010).

10.1.4. Recomendación OCDE/Legal/0345 del Consejo de Buenas Prácticas para la Gestión del Gasto Ambiental Público del año 2006. Este instrumento busca reconocer el gasto público ambiental²⁷ como una parte significativa de los presupuestos públicos, razón por la cual deben diseñarse programas de gasto público ambiental para lograr objetivos ambientales específicos, siguiendo principios sólidos de gestión del gasto público tales como “el que contamina paga” dentro del marco de políticas para financiar los gastos de prevención y control de la contaminación.

Así las cosas, en este documento jurídico el Consejo de Buenas Prácticas para la Gestión del Gasto Ambiental Público dentro del Anexo contentivo de la lista de verificación número 2 de

²⁷ Con respecto al gasto público ambiental, la OCDE ha dicho que los programas de gasto público generalmente deberían usarse para financiar inversiones en activos fijos o proyectos de no inversión definidos con precisión y, no los costos operativos de la administración ambiental. Véase más en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0345>

Desempeño en términos de buenas prácticas presupuestarias recomienda con respecto a la integridad fiscal de los ingresos:

Todos los recursos financieros disponibles para los programas de gasto público ambiental deben especificarse claramente en la legislación o reglamentación habilitantes. Si los recursos financieros administrados dentro del programa provienen directa o indirectamente de pagos de transferencia obligatorias (impuestos, cargos o tarifas), deben tratarse como fondos públicos en el sentido de las normas y reglamentos aplicables a las finanzas públicas, la contratación pública y el estado de ayuda. Como tal, estos recursos deben estar sujetos a la disciplina fiscal habitual y los requisitos de transparencia, por lo cual los ingresos deben registrarse en las cuentas de tesorería antes de que se asignen al programa de gastos ambientales (OECD/0345, 2006).

10.1.5. Recomendación OCDE/Legal/0326 del Consejo sobre Uso de Instrumentos Económicos en la Promoción de la Conservación y el Uso Sostenible de la Biodiversidad del año 2004. En este instrumento se consideran los principios rectores sobre los aspectos económicos internacionales de las políticas ambientales teniendo en cuenta los objetivos relativos a la gestión de la biodiversidad expresados en la estrategia ambiental de la OCDE en aras de exigir la reducción significativa de las amenazas a los ecosistemas y sus especies por causa de la pérdida y fragmentación del hábitat, cambios en los patrones de uso de la tierra, contaminación, introducción de especies invasoras y sobreexplotación o extinción de especies silvestres, así como la necesidad por parte de los países de aplicar la precaución en situaciones en las que existe una falta de certeza científica.

En este sentido el Consejo abordó la temática relacionada con la fiscalidad ambiental en el anexo de la presente recomendación a través del establecimiento de un marco que contiene elementos clave para el uso de instrumentos económicos en la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible de la siguiente manera:

Las medidas de incentivo son elementos importantes de las estrategias para la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible. Las medidas de incentivo a menudo utilizan el sistema de precios y las fuerzas del mercado para lograr sus objetivos en aras de fomentar la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible a través de incentivos económicos como tasas, cargos e impuesto ambientales. Por otra parte, las medidas de mercado incluyen cargos o tarifas de incumplimiento relacionadas con ciertos tipos de actividades forestales, tasas de responsabilidad por el mantenimiento o la rehabilitación de tierras ecológicamente sensibles, tasas o impuestos de licencia de pesca (cuyo objetivo es la gestión de recursos) y gravámenes para la extracción de aguas superficiales o subterráneas. Finalmente, se deben eliminar o reformar los incentivos perversos²⁸ aunque esto resulte difícil en razón a que se puede perder riqueza (pero otros podrían también ganar), sin embargo, en muchos casos será posible diseñar políticas alternativas que logren los objetivos sociales y económicos originales del programa de apoyo, pero sin las mismas consecuencias negativas para la biodiversidad (OECD/0326, 2004).

²⁸ Al respecto la OCDE manifiesta que el apoyo económico basado en el gobierno puede adoptar varias formas, entre otras: pagos directos; exenciones o reducciones de impuesto; incentivos financieros para insumos o equipos preferidos; soporte de precios de mercado; garantías de créditos; asistencia técnica; o uso libre de infraestructura. En este sentido, cuando se apuntan a objetivos económicos o sociales generales, estos instrumentos de apoyo pueden conducir a efectos nocivos sobre la biodiversidad y sus recursos relacionados, incluso si su intención original no tenía nada que ver con la biodiversidad. Véase mas en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0326>

10.1.6. Recomendación OCDE/Legal/0258 del Consejo sobre el Uso de Instrumentos Económicos en la Política Ambiental del año 1991. Este instrumento jurídico considera las directrices para el uso de instrumentos económicos y mecanismos de mercado para alcanzar objetivos ambientales en la búsqueda de que los gobiernos introduzcan más flexibilidad, eficiencia y rentabilidad en el diseño y aplicación de medidas de control de la contaminación. Por esto, una gestión sostenible y económicamente eficiente de los recursos ambientales requiere la internacionalización de los costos de prevención, control y daño de la contaminación mediante un uso coherente de los mecanismos del mercado.

Así las cosas, el Consejo en esta recomendación en materia de fiscalidad ambiental sugiere a los Estados parte que tengan en cuenta las Directrices y Consideraciones establecidas en el anexo del documento las cuales se refieren al uso de los instrumentos económicos para aplicarse a una amplia gama de problemas ambientales y de recursos naturales, el cual es una parte integral de este instrumento en el siguiente sentido:

Los cargos e impuestos de emisión son pagos por la emisión de contaminantes al aire al agua o al suelo y a la generación del ruido, estos tributos de emisión se calculan en función de la cantidad y el tipo de contaminante descargado; estos cargos o impuestos al usuario son pagos por los costos del tratamiento colectivo de efluentes o desechos; mientras tanto, los tributos por productos se aplican a productos que son perjudiciales para el medio ambiente cuando se utilizan en procesos de producción, se consumen o se eliminan, estos cargos o impuestos pueden actuar como sustituto de los cargos o impuestos por emisiones cuando no es factible cobrar directamente las emisiones y se pueden aplicar en materias primas, productos intermedios o finales (de consumo), particularmente cuando se aplican a productos que se consumen o usan en grandes cantidades. Así mismo, se destaca que, en

el caso de impuestos o cargos, el objetivo de proporcionar incentivos no debe confundirse con el propósito de recaudar ingresos. En suma, se propone introducir nuevos impuestos o cargas de productos, como, por ejemplo, imponer impuestos ambientales específicos (impuestos ecológicos) a productos y sustancias contaminantes como combustibles, pesticidas, vehículos de motor y envases de bebidas, así mismo, se resalta la necesidad de reestructurar los impuestos existentes que inducen efectos perjudiciales para el medio ambiente. También se manifiesta la necesidad de implementar impuestos o cargos se pueden aplicar a productos que contaminen las agua superficiales o subterráneas y; con respecto a la contaminación del aire, los cargos o impuestos de emisión son más fácilmente aplicables a contaminaciones de gran volumen y grandes fuentes estacionarias y como la producción y el uso de energía son una causa importante de contaminación del aire, la fijación de precios de la energía debe tener en cuenta los factores ambientales a través de la aplicación de cargos o impuestos sobre el producto, en particular sobre los combustibles en forma de un recargo o una variación de los impuestos especiales sobre combustibles fósiles; tratándose de la gestión de residuos, se recomienda que los cargos o impuestos de emisión se basen en el volumen o en la toxicidad de los elementos del desecho. Finalmente, el ruido es considerado contaminación auditiva y se sugiera considerar cargos o impuestos sobre las fuentes de ruido en relación con el ruido de aeronaves, el ruido del tráfico por carretera y las fuentes de ruido industrial, así como a los automóviles y camiones pasajeros en función de sus características acústicas según los procedimientos acordados internacionalmente (OECD/0258, 1991).

10.1.7. Recomendación OCDE/Legal/0251 del Consejo sobre la Aplicación del Principio de Quien Contamina Paga a la Contaminación Accidental del año 1989. Esta recomendación se fundamenta en que los operadores²⁹ de instalaciones peligrosas³⁰ tienen la responsabilidad total del funcionamiento seguro de sus instalaciones peligrosas y de tomar todas las medidas apropiadas para prevenir accidentes, debido a que cuando estos ocurren, por lo general, las autoridades toman medidas costosas por contaminación accidental³¹ de instalaciones peligrosas.

En este orden de ideas, el Consejo se refirió a la tributación ambiental en los siguientes términos:

Una aplicación específica del principio de quien contamina paga consiste en ajustar estas tarifas o impuestos, de conformidad con la legislación nacional, para cubrir más completamente el costo de ciertas medidas excepcionales para prevenir y controlar la contaminación accidental en instalaciones peligrosas específicas que las autoridades públicas toman para proteger la salud humana y el medio ambiente después de un accidente que libera contaminación, así cuando esto ocurra las autoridades tendrían como objetivo evitar rápidamente la propagación del daño ambiental (OECD/0251, 1989).

10.1.8. Recomendación OCDE/Legal/0217 del Consejo sobre el Control de la Contaminación del Aire por Combustión de Combustibles Fósiles del año 1985. Con este

²⁹ Los operadores de instalaciones peligrosas según la OCDE significa la persona jurídica o física que según la ley aplicable esté a cargo de la instalación y es responsable de su correcto funcionamiento. Véase más en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0251>

³⁰ La OCDE ha dicho que por instalaciones peligrosas se refiere a aquellas instalaciones fijas que se definen según la ley aplicable como capaces de generar peligros suficientes para garantizar la toma de precauciones fuera del sitio, excluyendo instalaciones nucleares o militares y depósitos de desechos peligrosos. Véase más en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0251>

³¹ La OCDE se refiere a contaminación accidental en el sentido de contaminación sustancial fuera del sitio como resultado de un accidente en una instalación peligrosa. Véase más en <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0251>

instrumento, la OCDE recuenta las directrices con finalidad para reducir las emisiones de óxido de azufre y partículas de la combustión de combustible de fuentes estacionarias. Preocupado, también, por el daño al medio ambiente con los efectos que tiene para la salud humana las emisiones de contaminantes producto de la combustión de combustibles fósiles y su refinación. Además, se puntualiza la concientización de la contaminación provocada al aire por los combustibles fósiles que son perdurables en el tiempo y probablemente imposibles de revertir.

En razón a lo anterior, el Consejo recomienda implementar medidas de prevención y recuperación del daño a través de instrumentos económicos en el siguiente sentido:

El deber de aplicar políticas para controlar de manera más efectiva la contaminación del aire resultante de las emisiones de óxidos de azufre y nitrógeno, hidrocarburos y partículas, de fuentes estacionarias y móviles en sus países, a fin de alcanzar niveles ambientalmente aceptables de calidad del aire ambiente y deposición de contaminantes. Por otra parte, sugiere un control más estricto de las emisiones de contaminantes atmosféricos, en el sentido que es deber de los gobiernos desarrollar estrategias consistentes de control de emisiones a nivel regional o nacional, y coordinarse internacionalmente cuando sea apropiado, lo que podría incluir estándares de emisiones para varias categorías de contaminantes, límites de emisiones regionales o nacionales u otros medios efectivos y eficientes para reducir los niveles de emisiones (OECD/0217, 1985).

En suma, con respecto a las instalaciones industriales que realizan este tipo de actividades, recomienda:

(a) Implementación de estándares de emisión mediante un programa efectivo de medidas de control para grandes instalaciones estacionarias, consistente con el uso de las mejores tecnologías disponibles y económicamente viables, y con el objetivo, a través de políticas

y programas nacionales, de lograr la reducción de las emisiones nacionales totales requerido para alcanzar niveles de deposición y calidad del aire ambientalmente aceptables, y cuando sea apropiado con un régimen de transición para las plantas existentes; (b) Fomento o incentivos (por ejemplo, impuestos, inversiones, préstamos o donaciones) para la jubilación o modernización oportuna de instalaciones antiguas y más contaminantes, en la medida en que esto no entre en conflicto con otras políticas económicas (OECD/0217, 1985).

10.1.9. Recomendación OCDE/Legal/0191 del Consejo sobre aspectos Financieros de las Acciones de las Autoridades para Prevenir y Controlar los Derrames de Petróleo del año 1981. Con respecto a esta recomendación, es preciso decir que se cataloga como un instrumento extrafiscal, ya que busca principalmente un fin sancionatorio o resarcitorio frente a los derrames de petróleo causados por los sujetos que ejerzan este tipo de actividad minera.

Así las cosas, el Consejo de la OCDE, con fundamento considera que la legislación interna de la mayoría de los países miembros y una serie de convenios internacionales generalmente estipulan que los costos de las medidas razonables tomadas después de un incidente por parte de las autoridades para prevenir y controlar un derrame de petróleo corren a cargo de la persona responsable del derrame de petróleo o del riesgo de estos (OECD/0191, 1981).

En este sentido, recomienda:

Tenga en cuenta, al calcular los costos de las acciones tomadas por las autoridades después de un incidente para prevenir o controlar un derrame de petróleo, no solo los costos incurridos como resultado directo de la acción, sino también los costos incurridos antes de la acción para el propósito de asegurar que la capacidad necesaria para tomar esa acción

esté disponible, así mismo hacer uso, salvo en la medida en que la legislación nacional establezca lo contrario, del Principio de “quien contamina paga” al asignar a la persona o entidad responsable a nivel interno los costos de las medidas correctivas razonables tomadas por las autoridades después de un incidente (OECD/0191, 1981).

Por lo tanto, es evidente que la recomendación citada tiene el fin extrafiscal de sancionar y resarcir en caso de derrame de petróleo y también tiene la finalidad de incentivar la inversión previamente al derrame con el fin de evitar este mismo, cuya consecuencia es devastadora para el medio ambiente, cultivos y aguas.

10.1.10. Declaración OCDE/Legal/0175 sobre Políticas Ambientales Anticipadas del año 1979. Este instrumento, se encarga de establecer una serie de directrices concretas que los países miembros deben adoptar y poner en marcha a la hora de elaborar políticas ambientales con el fin de salvaguardar el medio ambiente sano, pero también garantizando la actividad industrial que genera progreso económico.

De conformidad con lo anterior, se preocupó porque estas directrices se orienten por principios como “el que contamina paga” y, en su parte declarativa dispuso que:

Los Estados parte se esforzarán por garantizar que las consideraciones ambientales se incorporen en una etapa temprana de cualquier decisión en todos los sectores económicos y sociales que puedan tener consecuencias ambientales significativas. Así mismo, los gobiernos buscarán medios institucionales, económicos y de otro tipo más efectivos para integrar la política ambiental con las políticas de otros sectores y, al hacerlo, otorgarán prioridad a la planificación del uso de la tierra y a los productos químicos, la energía y otros sectores que tengan un impacto importante en el ambiente. Además, emplearán,

cuando sea apropiado y posible, instrumentos económicos y fiscales, en combinación, según sea necesario, con instrumentos regulatorios, para inducir a las empresas públicas y privadas y a las personas a anticipar las consecuencias ambientales de sus acciones y tenerlas en cuenta en sus decisiones (OECD/0175, 1979).

10.1.11. Recomendación OCDE/Legal/0173 del Consejo del Carbón y el Medio Ambiente del año 1979. En este instrumento, la OCDE, ya había desarrollado congresos o simposios para tratar, aprender y determinar el tema de la contaminación del medio ambiente producto del uso y extracción de los combustibles fósiles, como lo es el carbón. Además, reconoce que asegurar un suministro adecuado de energía a mediano plazo, donde el carbón asumirá un papel cada vez más importante, es necesario garantizar que este desarrollo acelerado se desarrolle de manera ambientalmente aceptable y que el dióxido de carbono resultante de la combustión de todos los combustibles fósiles puede plantear problemas ambientales.

Por lo tanto, en su parte considerativa propone las siguientes recomendaciones relacionadas con la temática de tributos verdes:

Para garantizar el uso adecuado de los diferentes recursos energéticos, el costo de la protección del medio ambiente y el control de la contaminación debe, como es compatible con el Principio de quien contamina paga, reflejado en el precio de la energía se deben proponer instrumentos fiscales o extrafiscales con el fin de que el que contamine pague; esto es, que las personas lucradas de este deterioro del medio ambiente al explotar la actividad minera y comercial deben contribuir a la restauración del mismo y en la misma medida que se benefició y dañó (OECD/0173, 1979).

10.1.12. Recomendación OCDE/Legal/0163 del Consejo sobre Políticas de Reducción del Ruido del año 1978. Este instrumento puede ser considerado como un criterio extrafiscal, esto quiere decir que, sin tener un objetivo de recaudo tributario posee una finalidad correctiva, sancionadora o modificadora de conducta; en este caso, el fin de estas acciones es para la promoción y contribución para un medio ambiente sano. Esta recomendación, se centra en el problema de la contaminación que provoca el ruido en el medio ambiente y propiamente en la vida de las personas y, por lo tanto, es un problema que merece ser tratado con políticas integrales que permitan la reducción de este.

Conforme a lo anterior, este instrumento jurídico emanado por un Consejo OCDE observa y recomienda:

La necesidad de políticas integrales de reducción del ruido y de una estricta aplicación de las normas de ruido. Por esto, se sugiere que los gobiernos apoyen este enfoque dinámico para la reducción del ruido utilizando, según corresponda, incentivos económicos. Estos incentivos podrían consistir en cargos relacionados con el ruido para ciertos equipos que producen ruido. Finalmente se sugiere que, cuando esto no entre en conflicto con el sistema fiscal nacional, las ganancias resultantes deberían dedicarse a la financiación y promoción de medidas de reducción del ruido (OECD/0163, 1978).

10.1.13. Recomendación OCDE/Legal/0159 del Consejo sobre la Reutilización y el Reciclaje de Envases de Bebidas del año 1978. Esta recomendación, es el primer instrumento de la OCDE que trata el problema ambiental incipiente del uso de plástico en envases de diferente consumo básico comercial humano, como la distribución de bebidas para el consumo humano. En este sentido, al volverse una problemática ambiental mundial, se empezó a tomar conciencia de la

contaminación que la elaboración y desechos de este provoca en el agua y el aire, por esto, se propuso al reciclaje como principal contribución a una posible amortiguación del impacto ambiental de estos y la cooperación que los países deben tener con esta actividad.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se destaca la recomendación contenida en el documento en referencia con la temática de tributos ambientales en la cual se sugiere:

Que los países Miembros, a través de la cooperación internacional, según corresponda, definan e implementen, en la medida de lo posible, políticas diseñadas para garantizar que los productores y usuarios asuman de manera efectiva y equitativa los costos de los impactos ambientales adversos de la fabricación y el uso de envases de bebidas de tales contenedores. Es por esto que se sugiere la creación de un impuesto elevado sobre todos los envases de bebidas y se explica que esta política está diseñada para internalizar los costos externos del uso de envases de bebidas. El impuesto se pagaría por la compra de un nuevo contenedor. Los efectos en la política se producirían a través de los mecanismos normales del mercado económico. El impuesto aumentaría el diferencial de precio relativo entre los contenedores nuevos y usados, una clara ventaja del contenedor recargable. Esto generaría un aumento en la demanda de los productores y embotelladores de envases devueltos. La flexibilidad de esta política lo hace muy atractivo, ya que el impuesto puede gradualmente incorporarse gradualmente a lo largo de un período de tiempo, reduciendo los impactos de dislocación en los que se puede incurrir.

Por otra parte, se recomiendan cargos del producto en el embalaje, los cuales tienen una perspectiva mucho más amplia que solo los envases de bebidas, es decir, los cargos cubrirían todos los productos de embalaje. Esto debería ser un método extremadamente efectivo para internalizar

los costos externos asociados con la eliminación de residuos sólidos y debería generar aumentos considerables en los niveles de reciclaje.

Finalmente se recomienda la implementación de un impuesto de basura de baja tasa sobre los envases de bebidas, pues cuando la asignación de fondos está permitida, se puede adoptar una política de impuestos de baja tasa. Aunque es poco probable que esta política tenga algún efecto sobre las cuotas de mercado relativas de los diversos sistemas de contenedores, proporcionaría financiación para la limpieza de basura y campañas educativas. Esta política no tendría impacto en la generación de residuos sólidos municipales (OCDE/0159, 1978).

10.1.14. Recomendación OCDE/Legal/0132 del Consejo sobre la Aplicación del Principio de Quien Contamina Paga del año 1974. Este instrumento, ya constituye una regla de aplicación del principio de “quien contamina paga” para la asignación de costos de las medidas de prevención y control de la contaminación de los países miembros. También, puntualiza y dispone que el contaminador debe asumir los gastos de las medidas para que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable. Es por esto, que propone que las naciones promuevan la experimentación e implementación de nuevas tecnologías para la reducción de la contaminación en este tipo de actividades.

Así que, el instrumento es claro en observar y recomendar con respecto a la fiscalidad ambiental lo siguiente:

El principio de quien contamina paga constituye para los países miembros un principio fundamental para la asignación de costos de las medidas de prevención y control de la contaminación introducidas por las autoridades en los países miembros. El Principio de quien contamina paga, según lo definido por los Principios rectores sobre los aspectos

económicos internacionales de las políticas ambientales que tienen en cuenta los problemas particulares que posiblemente surjan para los países en desarrollo, significa que el contaminador debe asumir los gastos de llevar a cabo las medidas, tal como se especifica anteriormente, para garantizar que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable. En otras palabras, el costo de estas medidas debe reflejarse en el costo de los bienes y servicios que causan contaminación en la producción y/o consumo.

Los países miembros continúan colaborando y trabajando estrechamente en la lucha por la observancia uniforme del Principio de quien contamina paga y, por lo tanto, como regla general, no deberían ayudar a los contaminadores a asumir los costos del control de la contaminación, ya sea mediante subsidios, impuestos ventajas u otras medidas. (OECD/0132, 1974).

10.1.15. Recomendación OCDE/Legal/0102 del Consejo sobre Principios Rectores sobre los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambiental del año 1972. Este instrumento es el pionero en cuanto estableció aspectos y parámetros relativos a las políticas ambientales de las naciones miembro. A partir de este, se traza una línea de desarrollo de recomendaciones y decisiones basadas en el principio piguviano que consiste en “el que contamina paga” y, así mismo, sienta bases para hablar de proteccionismo ambiental tributario, sancionatorio o resarcitorio. Conforma a lo anterior, se destaca este documento jurídico emanado por el Consejo de la OCDE el cual contiene principios y parámetros en el siguiente sentido:

El principio que se utilizará para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación para alentar el uso racional de los escasos recursos ambientales y para evitar distorsiones en el comercio internacional y la inversión es el llamado "Principio de

quien contamina paga". Este principio significa que el contaminador debería asumir los gastos de llevar a cabo las medidas antes mencionadas decididas por las autoridades para garantizar que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable. En otras palabras, el costo de estas medidas debe reflejarse en el costo de los bienes y servicios que causan contaminación en la producción y / o consumo. Dichas medidas no deberían ir acompañadas de subsidios que crearían distorsiones significativas en el comercio internacional y la inversión. Este principio debería ser un objetivo de los países miembros; sin embargo, puede haber excepciones o arreglos especiales, particularmente para los períodos de transición, siempre que no conduzcan a distorsiones significativas en el comercio internacional y la inversión (OECD/0102, 1972).

Corolario de esto, la OCDE, ha elaborado instrumentos jurídicos sustantivos, coherentes con su intención e interés por combatir la contaminación ambiental, la prevención de esta, la corrección y la sanción una vez se haya incurrido en el deterioro de los recursos naturales. Esto con el fin de proporcionarle a los estados miembros una serie de decisiones y recomendaciones que funcione como una guía de buenas prácticas que permita a los gobiernos implementar políticas fiscales ambientales integrales en aras de optimizar la gobernanza y propiciar el desarrollo sostenible de cada país, pero al mismo tiempo trabajando en común para alcanzar metas ecológicas, todo esto, dentro de las conclusiones que serán expuestas a continuación acerca de la temática abordada en el presente trabajo.

11. Conclusiones

Como consecuencia de la búsqueda exhaustiva de información realizada y expuesta en el primer capítulo, dentro del cual se identificó el sistema tributario con contenido ambiental en Colombia, ha sido posible extraer conclusiones al respecto en el siguiente sentido:

- A partir de la identificación de los tributos ambientales en el ordenamiento jurídico se evidencia un esfuerzo por parte de los diferentes gobiernos de turno en cooperación con el legislador, por crear impuestos, tasas y contribuciones que desincentiven la ocurrencia de hechos que tengan un impacto negativo en el medio ambiente en aras de proteger este y cumplir con los compromisos internacionales en materia de medio ambiente y tributación. Pese a esto, afirmar la existencia de una política fiscal ambiental en Colombia, podría degenerar en lo pretensioso, pues como se vio en el desarrollo del capítulo, estos tributos de contenido ecológico cumplen, principalmente, funciones extrafiscales y, si bien es cierto, algunos gravámenes generan algún tipo de ingreso al presupuesto corriente, en realidad y por lo general lo recaudado por concepto de estos tributos se destina como retribución a la recuperación del daño ambiental o se reinvierten en un sector en específico, de modo que los ingresos de libre destinación obtenidos con ocasión de este tipo de gravámenes fungiendo en función de presupuesto para sufragar el gasto público nacional se quedan cortos ante el impacto en el fisco que conllevaría la existencia de una verdadera política fiscal ambiental en Colombia.

- Con posterioridad a la expedición de la Constitución Política de 1991, la labor legislativa ha sido más juiciosa en lo relacionado a la creación de los tributos ambientales, pues se evidenció que antes de 1991 era ostensible la falta de técnica legislativa para regular adecuadamente las obligaciones conforme a la teoría clásica del derecho tributario, toda vez que no consideraban al momento de la creación de tributo el principio de legalidad en materia tributaria, ya que, como se

identificó en los antecedentes de algunos de los tributos, estos eran creados antes de 1991 a través de decretos, mientras que actualmente el legislador tiene presente el antiguo aforismo *nullum tributum sine lege* que significa que no hay tributo si no está en la ley, de lo contrario será abiertamente inconstitucional y saldrá del ordenamiento jurídico.

- En referencia a los elementos esenciales de la obligación tributaria, se observó que tratándose de tributos ambientales del orden nacional, el legislador estableció en la ley creadora la totalidad de los elementos o por lo menos fijó parámetros que permiten delimitarlos, por su parte, en cuanto a los gravámenes de contenido ambiental propios de los entes del nivel territorial, esto es asambleas departamentales y concejos municipales, por lo general el legislador trató de establecer los elementos esenciales de la obligación sin que esto signifique la vulneración al principio de autonomía fiscal y el vaciamiento de competencias en materia de tributaria propias de las entidades regionales, pues les permitió un margen acción para la delimitación de ciertos elementos como lo es el factor territorial que conforma la fórmula de la tarifa.

- Finalmente, es importante precisar el contexto actual por el cual atraviesa todo el planeta y del que no es ajena Colombia, esto es la pandemia denominada COVID-19, ya que, en virtud de esta, el gobierno colombiano, declara Estado de Emergencia, Económica, Social y Ecológica el 17 de marzo de 2020. Al declarar este Estado de emergencia, el gobierno cambió varios asuntos presupuestales y tributarios a nivel nacional y departamental; para el interés propio del trabajo, el único tributo ambiental afectado en su destinación fue la Sobretasa al ACPM en los siguientes términos:

A través del Decreto 678 del 20 de mayo de 2020, el Ministerio de Hacienda y Crédito público, decide cambiar transitoriamente la destinación de lo recaudado de esta sobretasa ambiental en el artículo 8, el cual reza:

Artículo 8. Distribución de la sobretasa al ACPM. A partir del período gravable junio de 2020, y hasta el período gravable diciembre de 2021, la sobretasa al ACPM que hasta el momento por disposición de la Ley 488 de 1998, se distribuye cincuenta por ciento (50%) para los Departamentos y el Distrito Capital y cincuenta por ciento (50%) para INVIAS, será distribuida en un cien por ciento (100%) para los departamentos y el Distrito Capital, en proporción al consumo de combustible en cada entidad territorial, y durante el mismo periodo, respetando los compromisos adquiridos, será de libre destinación por parte de los Departamentos y el Distrito Capital.

Esto, con el fin, de que los Departamentos, tengan acceso a más presupuesto para elevar la cobertura y la contingencia de la pandemia, con el fin de garantizar la calidad de vida, la dignidad humana y el mismo derecho fundamental a la vida, permitiendo a los departamentos invertir en material médico, en subsidios y en infraestructura que coadyube a la superación de la crisis generada por el COVID-19.

Por su parte, en el segundo capítulo se expuso información oficial extraída de la base de datos OCDE a través de una búsqueda avanzada, dentro de la cual se encontraron diferentes instrumentos legales que abordan la temática tributaria ambiental y de los cuales se identificaron las diversas recomendaciones emanadas de esta organización internacional para contribuir al mejoramiento del sistema fiscal verde en los países que han ratificado los diferentes instrumentos. Así las cosas, se exponen las conclusiones extraídas del segundo capítulo en el siguiente sentido:

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha sido una institución que durante 5 décadas ha mostrado interés por la inminente contaminación masiva en todo el mundo, provocada por las actividades industriales, mineras y comerciales humanas,

previando varias consecuencias de estas mismas y el impacto abismal sobre el ambiente mundial en los elementos de la naturaleza, tierra, agua, aire e inclusive la atmósfera.

En este orden de ideas, dentro del capítulo en cuestión, se recopilaron 16 instrumentos jurídicos sustantivos que buscan guiar a los países miembro para contribuir al mejoramiento del medio ambiente desde aspectos económicos, fiscales y tributarios. Así las cosas, a continuación, se exponen a modo de resumen las temáticas de las directrices que la OCDE impartió para países miembros en los temas mencionados en el párrafo anterior:

- Establecimiento de tarifas para la extracción de agua superficial y subterránea.
- Pago de impuestos y tasas adeudadas a gobiernos por extracción, comercios y explotación de minerales en áreas afectadas.
- Gobernanza y gestión del gasto público en materia ambiental y, así mismo, uso de instrumentos económicos en política fiscal ambiental para la contribución de la sostenibilidad del medio ambiente.
- Un mejor desempeño ambiental de la contratación pública.
- Uso del principio general de “quien contamina paga” para la imposición de cualquier instrumento económico que favorezca al medio ambiente y la contaminación accidental.
- Reciclaje y reutilización de los envases plásticos como también su respectiva imposición tributaria a la actividad de producción, distribución y eliminación de estos.
- Políticas para la reducción de ruido y contaminación auditiva.
- Políticas para la actividad minera y comercial del carbón.
- Políticas para la sanción y retribución por derramamiento de petróleo en aguas y tierras.
- Políticas para la contaminación del aire y del medio ambiente por la actividad de la combustión de combustibles fósiles.

En conclusión, la OCDE, ha elaborado instrumentos jurídicos sustantivos, coherentes con su intención e interés por combatir la contaminación ambiental, la prevención de esta, la corrección y la sanción una vez se haya incurrido en el deterioro de los recursos naturales. Esto con el fin de proporcionarle a los estados miembros una serie de decisiones y recomendaciones que funcione como una guía de buenas prácticas que permita a los gobiernos implementar políticas fiscales ambientales integrales en aras de optimizar la gobernanza y propiciar el desarrollo sostenible de cada país, pero al mismo tiempo trabajando en común para alcanzar metas ecológicas.

En relación con lo anterior, a partir de la identificación de los tributos ambientales en el sistema jurídico colombiano (expuesta dentro del primer capítulo del presente documento) y, además de la busque avanzada de instrumentos jurídicos sustantivos (recomendaciones, lineamientos, decisiones, etc.) emanados por la OCDE en materia de política fiscal ambiental (expuesto dentro del segundo capítulo del presente documento), es posible determinar si Colombia, actualmente, está cumpliendo con las directrices señaladas por dicha organización en aras de evitar la contaminación ambiental, captar recursos para la recuperación del daño ambiental y modificar la conducta del agente contaminador. Para esto, a continuación, se ofrece una tabla que resume las recomendaciones y decisiones emanadas por la OCDE en referencia con la temática aquí abordada y, paralelamente la conclusión acerca de si Colombia está cumpliendo o no aquellos lineamientos y a través de qué figura tributaria lo está haciendo de las expuestas anteriormente en el primer capítulo de este trabajo, para, finalmente, ofrecer algunas sugerencias al legislador colombiano en materia de fiscalidad ambiental óptima desde la perspectiva de buenas prácticas OCDE.

Antes de exponer la tabla que identifica los 15 instrumentos jurídicos OCDE y determinar si Colombia cumple con esas directrices, es importante destacar que dentro de estos, únicamente 1 corresponde a una Declaración, los demás son Recomendaciones, ambas categorías de

instrumentos corresponden al *Soft law* al cual se hizo referencia anteriormente. En virtud de esto, es posible afirmar que estos instrumentos no tienen la característica de ser vinculantes, sin embargo, representa un importante avance que las sugerencias OCDE sean acogidas por Colombia en aras de optimizar los tributos ambientales de la nación y cumplir con los compromisos internacionales.

Tabla 5. *Fiscalidad ambiental en Colombia en el marco de las recomendaciones y lineamientos OCDE.*

Instrumento Jurídico Sustantivo OCDE	Fiscalidad Ambiental en Colombia		Notas Aclaratorias
	SI	NO	
Recomendación 0434 del 2016 referente a las aguas.	X		En Colombia existe la tasa compensatoria por utilización de aguas.
Recomendación 0386 del 2011 referente a la minería en zonas afectadas por el conflicto y de alto riesgo.		X	En Colombia se autoriza la minería a través de licencias ambientales y regalías, sin embargo, no existe un tributo propiamente que grave el hecho.
Recomendación 0380 del 2010 referente a las TICs.	X		En Colombia existen deducciones que promocionan el desarrollo de energías renovables y, también, hay incentivos para impulsar actividades de investigación con fines ambientales.
Recomendación 0345 del 2006 referente a la gestión del gasto ambiental público.	X		De acuerdo con lo expuesto en el capítulo primero, en Colombia existen diversos tributos que optimizan la captación y gestión del gasto público ambiental.

Tabla 5. (Continuación).

Instrumento Jurídico Sustantivo OCDE	Fiscalidad Ambiental en Colombia		Notas Aclaratorias
	SI	NO	
Recomendación 0326 del 2004 referente a la conservación y uso	X		En Colombia existe la tasa compensatoria por aprovechamiento de fauna silvestre, tasa compensatoria de aprovechamiento forestal y tasa

sostenible de la biodiversidad.		retributiva por vertimientos puntuales, así mismo hay un incentivo por desarrollo de actividades forestales.
Recomendación 0258 de 1991 referente al uso de instrumentos económicos en política ambiental.	X	De acuerdo con lo expuesto en el capítulo primero, en Colombia existen diversos tributos que optimizan el uso de instrumentos económicos de política ambiental.
Recomendación 0251 de 1989 referente a la aplicación del principio “quien contamina paga” en la contaminación accidental	X	En Colombia no existe un tributo que grave la contaminación accidental a las empresas, sin embargo, el sistema contiene sanciones de tipo administrativo.
Recomendación 0217 de 1985 referente a la contaminación del aire por combustión de combustibles fósiles.	X	En Colombia existe el impuesto al carbono, el impuesto a la gasolina y al ACPM, la sobretasa a la gasolina y al ACPM.
Recomendación 0191 de 1981 referente a la prevención y control del derramamiento de petróleo.	X	En Colombia no existe un tributo que grave el derramamiento de petróleos, sin embargo, el sistema contiene sanciones de tipo administrativo para la recuperación del daño y programas de prevención y contención de desastres.
Declaración 0175 de 1979 referente a las políticas ambientales anticipadas.	X	De acuerdo con lo expuesto en el capítulo primero, en Colombia existen diversos tributos que optimizan el uso de instrumentos económicos de política ambiental.
Recomendación 0173 de 1979 referente al carbón y el medio ambiente.	X	En Colombia existe el impuesto al carbono.
Recomendación 0163 de 1978 referente a la contaminación auditiva.	X	En Colombia no existe un tributo que grave propiamente el ruido.
Recomendación 0159 de 1978 referente al reciclaje de envases de bebidas de plástico.	X	En Colombia no existe un tributo que grave el hecho, sin embargo, al respecto existió en el año 2019 un proyecto de ley que finalmente no prosperó.

Tabla 5. (Continuación).

Instrumento Jurídico Sustantivo OCDE	Fiscalidad Ambiental en Colombia		Notas Aclaratorias
	SI	NO	
Recomendación 0132 de 1974 referente a la aplicación del principio “quien contamina paga”.	X		En Colombia existen diversos tributos e incentivos que gravan actividades que generan contaminación, de acuerdo con el principio piguviano “quien contamina paga”.
Recomendación 0102 de 1972 referente a aspectos económicos internacionales de la política ambiental y aplicación del principio “quien contamina paga”.	X		En Colombia existen diversos tributos e incentivos que gravan actividades que generan contaminación, de acuerdo con el principio piguviano “quien contamina paga”.

Nota: Elaboración propia de los autores (2020).

Con fundamento en la tabla expuesta, es posible concluir que de los quince lineamientos en los cuales la OCDE aborda temáticas relacionadas con la fiscalidad ambiental, Colombia cumple con 10 de estos, en razón a que grava actividades potencialmente contaminantes como lo son la emisión de gases de efecto invernadero, la combustión del carbón, el vertimiento de desechos, el uso del suelo y el agua, la afectación a la biodiversidad y el combustible. Sin embargo, algunas actividades como la contaminación auditiva y el uso de envases de bebidas de plástico son aún temas acerca de los cuales se denota una inactividad por parte del legislador en la creación de tributos que contribuyan a la disminución en la incidencia del hecho contaminante, así como la modificación de conducta del agente contaminante.

En este sentido, si bien el análisis realizado al sistema jurídico colombiano en materia de tributación ambiental, aunque no es del todo ceñido a los lineamientos jurídicos OCDE, tampoco es sumamente crítico o desalentador, debido a que tal como se evidencia a lo largo del desarrollo del trabajo, Colombia no está desentendida con respecto a la temática aquí abordada y, por ende, se cumple con la hipótesis que se planteó al inicio en donde se afirmó que Colombia está

cumpliendo con las recomendaciones y directrices emanadas de la OCDE en materia de fiscalidad ambiental. Sin embargo, se recuerda que hasta el momento no se cumplen con extrema precisión las buenas prácticas que recomienda la OCDE en referencia con la temática abordada, lo cual significaría que no existe en Colombia un sistema jurídico en tributación ambiental perfecto con respecto a los instrumentos jurídicos sustantivos (lineamientos) OCDE.

Finalmente, como consecuencia de lo anteriormente expuesto se sugieren ciertas recomendaciones dirigidas a Colombia para estar al día con las recomendaciones proferidas por la OCDE en materia de tributación ambiental, en el siguiente sentido:

- Colombia debe ponerse al día con la agenda de tributación ambiental de la OCDE, de tal modo que, cree tributos que graven actividades contaminantes como lo son el exceso ruido, el uso de envases de bebidas de plástico, la contaminación accidental y la minería en las zonas más afectadas por el conflicto o de alto riesgo (diferente a las regalías), actividades que actualmente no están reguladas o lo están, pero no a través de instrumentos fiscales.
- A Colombia se le sugiere la viabilidad de que todos los tributos ambientales tengan una destinación de recuperación de recursos naturales, así como el respectivo tratamiento y la contención del daño ocasionado y, en cambio el dinero recaudado no sea de libre destinación.
- Colombia debe invertir mayor esfuerzo en el diseño de políticas fiscales que incentiven el desarrollo tecnológico y el uso de las TICs en aras de disminuir la contaminación ambiental y propicien la recuperación ecosistémica, así como la investigación en áreas relacionadas con el medio ambiente y el desarrollo sostenible.

Referencias Bibliográficas

- Alava, A., Pérez, N., Mancilla, A., Carrillo, S., & Aldaz, V. (2011). *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?* Fundación Friedrich Ebert ILDIS.
- Badillo, O., León, L., Villegas, J. y Duque, J. (2016). Estado social y constitucional en Colombia: democracia constitucional, soberanía popular y nuevo derecho. *Pluriverso No. 6.*, 1. file:///C:/Users/hp/Downloads/308-Texto%20del%20art%C3%83_culo-742-1-10-20170904.pdf
- Bautista, J. (2011). Equidad o inequidad tributaria: La distribución del impuesto a la renta en Colombia 1990-2002. *Cuadernos De Contabilidad*, 12(30). Recuperado a partir de <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3110>
- Beltrán, J. y Avila, J. (2013). Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia [tesis de maestría, Universidad de Medellín]. Repositorio Institucional UDEM. <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>
- Beltrán, J. y Ávila, J. (2013). *Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia* [trabajo de investigación como opción de grado, Universidad de Medellín]. Repositorio institucional UNEM. <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>

- Benavides, D., Viña, G., Barbosa, J. y Prada, A. (2005). Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambiental en Colombia. Comisión Económica para América Latina y el Caribe. pp., 3-80. Recuperado el día 15 de julio de 2020 de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5638/1/S054267_es.pdf
- Bustamante, D. (s.f.). *El diseño de la investigación jurídica facultad de derecho USB*.
- Carrera Poncela, A. y Movellán Vázquez. (2007). Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica" en Observatorio de la Economía Latinoamericana No 88. Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/la/07/cpmv.htm>
- Castellón, C., Tejeda, L. y Tejeda, L. (2016). Evaluación de la degradación ambiental de bolsas plásticas biodegradables. *Informador técnico (Centro Nacional de Asistencia Técnica a la Industria, ASTIN-SENA) Vol. 80* (No. 1), p. 24-31. Recuperado el día 6 de julio de 2020 de la base de datos Dialnet.
- Colombia, Consejo de Estado. Radicado No. 850001-23-31-000-2010-00012-01(18871) Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.
- Colombia, Consejo de Estado. Sentencia 13631 de 2005. M.P Juan Ángel Palacio Hincapié.
- Colombia, Consejo de Estado. Sentencia 18871 de 2014. M.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.
- Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.
- Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.
- Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Enrique Rodríguez Rojas.
- Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-225 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero.
- Colombia, corte constitucional. Sentencia C-278 de 2019 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-426 de 2005 M.P. Juan Manuel Díaz Guerrero.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-431 de 2000 M.P. Vladimir Naranjo Mesa.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-492 de 2019 M.P. Carlos Bernal Pulido.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-545 de 1994 M.P. Guillermo Vargas Ayala.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-594 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-826 de 2013 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-897 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Colombia. Corte constitucional. Sentencia C-495 de 1996. M.P. Fabio Moron Díaz.

Constitución Política de Colombia. Artículo 1°. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 150. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 193. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 2°. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 241. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 287. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 300. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 313. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 49. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 79. 4 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia. Artículo 80. 4 de julio de 1991.

Convención de Viena de 1985. Para la protección de la capa de Ozono. Extraído de

<https://unep.ch/ozone/spanish/vc-text-sp.pdf>

Daude, C., Perret, S. y Brys, B. (2015). Making Colombia's Tax More Efficient, Fair and Green.

Documento de trabajo de los autores. (Economics Department Working Paper OECD).

<http://www.oecd.org/economy/economicsdepartmentworkingpapers.htm>

Decreto 1076 del 2015. *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible*. (26 de mayo de 2015)

Decreto 111 de 1996. *Estatuto Orgánico del Presupuesto*. (15 de enero de 1996). Diario Oficial No. 42.692 del 18 de enero de 1996.

Decreto 1272 de 2016. *Por el cual se adiciona un capítulo al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1076 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, en lo relacionado con la tasa compensatoria por caza de fauna silvestre y se dictan otras disposiciones*. (03 de agosto de 2016)

Decreto 1339 de 1994. Por el cual se reglamenta el porcentaje del impuesto predial a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales, en desarrollo de lo previsto en el artículo 44 de la Ley 99 de 1993. (Junio 27 de 1994)

Decreto 1390 del 2018. *Por el cual se adiciona un Capítulo al Título 9, de la Parte 2, del Libro 2, del Decreto 1076 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, en lo relacionado con la Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable en bosques naturales y se dictan otras disposiciones*. (02 de agosto de 2018).

Decreto 1625 de 2016. *Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, para adicionar un Título 5 a la Parte 5 del Libro 1 y reglamentar los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016*. (11 de octubre de 2016). Ministerio de Hacienda.

Decreto 2667 de 2012. *Por el cual se reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales, y se toman otras determinaciones.* (31 de diciembre de 2012)

Decreto 2811 de 1974. *Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente.* Diario Oficial No 34.243, del 27 de enero de 1975

Decreto 3172 de 2003. *Por medio del cual se reglamenta el artículo 158-2 del Estatuto Tributario.* (Noviembre 07 de 2003).

Decreto 568 de 2013. *Por el cual se reglamenta parcialmente la ley 1607 de 2012.* Promulgado el día 21 de marzo de 2013. Diario oficial No. 48.739 del 21 de marzo de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- (2020). *Normatividad de la DIAN.*

Disponible en

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000009%20de%2031-01-2020.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. (2008). *Oficio No. 018286.*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). *Concepto 05314.* Revisado el 4 de julio de 2020, <https://www.analdex.org/2017/06/23/son-transferibles-al-consumidor-final-el-impuesto-nacional-a-la-gasolina-el-acpm-y-al-carbono/#:~:text=La%20Direcci%C3%B3n%20de%20Impuestos%20y,y%20los%20responsables%20del%20impuesto>

El Espectador. (17 de 07 de 2011). El Espectador. Obtenido de Un País de Pymes:

<http://www.elespectador.com/noticias/economia/un-pais-de-pymes-articulo-285125>

Escribano, F. (2009). La configuración jurídica del deber de contribuir: Perfiles constitucionales (2ª ed.). *Grijley.*

- Fanelli, J. M. (2015), *Asymmetric Demography and the Global Economy: On Growth Opportunities and Macroeconomic Challenges in an Aging World*, New York: Palgrave Macmillan.
- Feler, A. (2015). Soft law como herramienta de adecuación del derecho internacional a las nuevas coyunturas. *Lecciones y ensayos*, Vol. 95. Véase en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/95/soft-law-como-herramienta-de-adecuacion-del-derecho-internacional-a-las-nuevas-coyunturas.pdf>
- Field, B., & Azqueta, D. (1996). *Economía y Medioambiente*. Santafé de Bogotá: Mc Graw Hill.
- Gago, A. (2004). Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes. Quinto Congreso de Economía de Navarra.
- Garmendia, A., Salvador, A., Crespo, C. y Garmendia, L. (2005). *Evaluación de impacto ambiental*. Pearson Educación.
- Girón, P. (2018). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, No. 12, p.69-120. Véase en <https://uexternado3.metarevistas.org/index.php/fiscal/article/view/5412>
- Gómez, L., Machuca, P. Y Rangel, M. (2018). El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial. *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Vol.1 (#42), p. 169-719.
- Gómez, L. (2020). *B.P.'S en la Contratación Pública, un análisis contrastado Colombia-España según estándares OCDE*. España: Editorial Académica Española.

- Jaramillo, C. y Villa, M. (2003). La sobretasa ambiental al impuesto predial: una propuesta de análisis desde la política ambiental y la hacienda pública. *Ecos de Economía* (No. 17), p. 109-129. Recuperado el 10 de julio de 2020 de la base de datos Dialnet.
- Jiménez, P. J. (2016). *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único (especial consideración sobre el caso español)* [tesis doctoral, Universidad de Jaén]. Repositorio institucional UNIRIOJA. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=86803>
- Katz, R. (2014), Reforma Tributaria, Impuestos “Verdes” e Implicancias de Política Ambiental. Puntos de Referencia, Centro de Estudio públicos 370, abril 2014. Disponible online: http://www.cepchile.cl/Puntos-de-Referencia_CEP_PDF/pder370_RKatz.pdf. (Consultado en Abril de 2015).
- Lahera, E. (2004). *Política y políticas públicas*. CEPAL-SERIE Políticas sociales (95), 7. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/6085/S047600_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Lanzilotta, M. (2015). Impuestos verdes: viabilidad y posibilidades en el Uruguay.
- Lázaro, A. (2017). La función extrafiscal de tributo y el análisis económico del derecho. Vease en https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alcade2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf
- Ley 105 de 1993. *Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones*. (Diciembre 30 de 1993)
- Ley 1607 de 2012. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. (26 de diciembre de 2012). Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. (29 de diciembre de 2019). Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016.

Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. (28 de diciembre de 2018). Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018.

Ley 1950 de 2019. Por medio de la cual se aprueba el (Acuerdo sobre los Términos de la Adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”, suscrito en París, el 30 de mayo de 2018 y la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, hecha en París el 14 de diciembre de 1960. (08 de enero de 2019). Diario Oficial No. 50.830 de 08 de enero de 2019.

Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. (27 de diciembre de 2019). Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre de 2019.

Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional territorial; y se dictan otras disposiciones. (27 de diciembre de 2000). Diario Oficial No. 45.046 del 27 de diciembre de 2002.

Ley 981 de 2005. Por la cual se establece la Sobretasa Ambiental sobre los peajes de las vías próximas o situadas en Areas de Conservación y Protección Municipal, sitios Ramsar o

- Humedales de Importancia Internacional definidos en la Ley 357 de 1997 y Reservas de Biosfera y Zonas de Amortiguación.* Diario Oficial No. 45.982 de 27 de julio de 2005
- Ley 99 de 1993. 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, y se dictan otras disposiciones.* (22 de diciembre de 1993). Diario Oficial No. 41.146 de 22 de diciembre de 1993.
- López, G., Tomás J, Lara de Vicente F, Gómez P. Ángel B. (2005), Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una propuesta autonómica, revista interdisciplinar de gestión ambiental, número 73, editorial la ley.
- López, T., Lara, F., Fuentes, F. y Veroz, R. (2006). La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: Antecedes, experiencias y propuestas. *Revista de economía institucional*, Vol. (8), sin paginación. Recuperado el día 27 de mayo de 2020, de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-59962006000200015
- Lozano, J. (2018). Contribución a la protección ambiental desde la reforma tributaria 1819 de 2016. *Criterio libre*, 16 (28). 157-176. Recuperado el 27 de mayo de 2020 de <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2018v16n28.2129>
- Maya, L., Rosero,P. (2015), Los tributos verdes en américa latina: un comparativo estructural, IV encuentro nacional de profesores de contaduría pública. Recuperado el 27 de mayo de 2020 de http://www.conveniopc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Auditoria/Los_tributos_verdes_en_Am%C3%A9rica_Latina_-_Un_comparativo_estructural.pdf

- Mendezcarlo S., V., Medina J., A., & Becerra Q., G. E. (2010). Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México. Revista académica de investigación TLATEMOANI. Recuperado el 27 de mayo de 2020 de: <http://www.eumed.net/rev/tlatemoani/02/sjq.pdf>
- Michay, A. Y. (2014). *Impuestos verdes como alternativa fiscal o de protección a la contaminación en el Ecuador* [trabajo de pregrado, Universidad Central del Ecuador]. Repositorio institucional. <http://www.dspace.uce.edu.ec/handle/25000/4963>
- Ministerio de Ambiente en Colombia. (s.f.) Tasas por uso del agua. Recuperado de: <https://www.minambiente.gov.co/index.php/negocios-verdes-y-sostenibles/instrumentos-economicos/tasa-por-utilizacion-de-agua>
- Ministerio de Ambiente en Colombia. (s.f.) Tasa Retributiva por vertimientos puntuales. Recuperado de: <https://www.minambiente.gov.co/index.php/negocios-verdes-y-sostenibles/instrumentos-economicos/tasa-retributiva-por-vertimientos-puntuales>
- Ministerio de Ambiente en Colombia. (s.f.). Tasa Compensatoria por Aprovechamiento Forestal Maderable en Bosque Natural. Recuperado de: <https://www.minambiente.gov.co/index.php/negocios-verdes-y-sostenibles/instrumentos-economicos/tasa-compensatoria-por-aprovechamiento-forestal-maderable>
- Ministerio de Ambiente en Colombia. (s.f.). Tasa compensatoria por caza de fauna silvestre. Recuperado de: <https://www.minambiente.gov.co/index.php/component/content/article?id=2392:plantilla-negocios-verdes-y-sostenibles-53>
- Ministerio de Medio Ambiente (2015). *Colombia se compromete a reducir el 20% de sus emisiones de gases de efecto invernadero para el año 2030* [minambiente.gov.co].

Disponible en el sitio web de la fuente,

<https://www.minambiente.gov.co/index.php/noticias/1913-colombia-se-compromete-a-reducir-el-20-de-sus-emisiones-de-gases-de-efecto-invernadero-para-el-ano-2030>

Ministerio del Medio Ambiente de Chile. (2016). *Segunda evaluación de Desempeño Ambiental de la OCDE destaca avances de Chile en fortalecimiento de la Institucionalidad ambiental*.

Consultado el 17 de marzo de 2020. <https://mma.gob.cl/segunda-evaluacion-de-desempeno-ambiental-de-la-ocde-destaca-avances-de-chile-en-fortalecimiento-de-la-institucionalidad-ambiental/>

Moreno, G., Mendoza, P. y Ávila, S. (2004). Reseña bibliográfica a impuestos ambientales: Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México. *Frontera Norte*, 16 (31). 159-164.

Musgrave, R. A. y P. B. Musgrave (1991). Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Quinta edición, McGraw-Hill/Interamericana de España S.A., Madrid.

Niño, B. J. (2017). Tributación ambiental en Colombia [Universidad Militar Nueva Granada]. Repositorio Institucional UNIMILITAR.

Oliva, P., Rivadeneira, A., Serrano, A. & Martin, S. (2011), “Impuestos Verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?”, Documento del Departamento de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Fiscales, Servicio de Rentas Internas de Ecuador y la Asociación de Economía Ecológica en España (EcoEcoEs). Recuperado el 27 de mayo de 2020 de <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/08160-20110603.pdf>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1991). Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy. 0258. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0258>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1989). Recommendation of the Council concerning the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution. 0251. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0251>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1972). Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies. 0102. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0102>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1974). Recommendation of the Council on the Implementation of the Polluter-Pays Principle. 0132. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0132>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1978). Recommendation of the Council concerning the Re-Use and Recycling of Beverage Containers. 159. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0159>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1978). Recommendation on the Council on Noise Abatement Policies. 0163. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0163>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1979). Recommendation of the Council on Coal and the Environment. 0173. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0173>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1979). Declaration on Anticipatory Environmental Policies. 0175. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0175>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1989). Recommendation of the Council concerning the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution .0251. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0251>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (1985). Recommendation of the Council on the Control of Air Pollution from Fossil Fuel Combustion. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0217>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2020). OECD Legal Instruments. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments?mode=advanced>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2016). Recommendation of the Council on water. 0434. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0434>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2011). Recommendation of the Council on Due Diligence Guidance for Responsible Supply Chains of Minerals from Conflict - Affected and High – Risk Areas. 0386. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0386>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2010). Recommendation of the Council on Information and Communication Technologies and Environment. 0380. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0380>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2010). Recommendation of the Council on Good Practices for Public Environmental Expenditure Management. 0345. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0345>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2004). Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Promoting the Conservation and

Sustainable Use of Biodiversity. 0326.

<https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0326>

Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-. (2002). Recommendation of the Council on Improving the Environmental Performance of Public Procurement. 0311.

<https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0311>

Organización de las Naciones Unidas. (24 de agosto al 4 de septiembre de 2002). *Cumbre de Johannesburgo 2002*. Carpeta de prensa.

<https://www.un.org/spanish/conferences/wssd/desarrollo.htm>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE/CEPAL. (2014). *OECD Environmental Performance Reviews: Colombia 2014*, OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE. (2013). *El Sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*. (A. González, ed. y Traduko, trad). Centro de la OCDE en México para América Latina y Foro Consultivo Científico y Tecnológico.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (2010). *More Information on environmentally related taxes, fees and charges*. Consultado el 11 de marzo de 2020. <http://www2.oecd.org/ecoinstant/queries/TaxInfo.htm>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE. (2018). *México puede hacer más para fomentar un crecimiento verde y socialmente inclusivo*. Consultado el 17 de marzo de 2020.

<http://www.oecd.org/centrodemexico/mexicopuedehacermasparafomentaruncrecimientoverdeysocialmenteinclusivo.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE. (2016). *Evaluaciones del desempeño ambiental Chile*. Consultado el 18 de marzo de 2020.

https://www.oecd.org/environment/country-reviews/EPR_Chile_Aspectos_Destacados.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. (2018b). *Prospectiva medio ambiental de la OCDE para el 2030*. Consultado el 2 de julio de 2020.
<https://www.oecd.org/environment/indicators-modelling-outlooks/40200582.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. (2015). *Estudios económicos de la OCDE Colombia*. Consultado el 2 de julio de 2020.
https://www.oecd.org/economy/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. (2013). Evaluación de la OCDE sobre el desempeño ambiental: México, París.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE (2010), Green Growth Strategy Interim Report: Implementing Our Commitment to a Sustainable Future. Mayo, París. Consultado el 11 de marzo de 2020.
<http://www.oecd.org/dataoecd/42/46/45312720.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. (2016). *Evaluaciones de desempeño ambiental España*. Consultado el 18 de marzo de 2020.
<https://www.oecd.org/environment/country-reviews/EPR%20Espana%20Highlights.pdf>

Ortega, J., Piraquive, G., Hernández, G., Soto, C., Prada, S. y Ramírez, J. (2000). *Incidencia fiscal de los incentivos tributarios*.

Ospina, José. *Herramientas para la gestión tributaria de los municipios 2007*

Parra, G., Rodríguez, A., y Sierra, P. (2012). El Gasto Tributario en Colombia. Principales Beneficios en el Impuesto sobre la Renta, IVA e importaciones años gravables 2009 y

2010. Bogotá: DIAN -Coordinación de Estudios Económicos -Dirección de Gestión Organizacional.
- Pérez, N., Alava, A., Mancilla, Carrillo, S. (2011). Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica? *Centro de Estudios Fiscales, CEF, Quito*. Consultado de <http://library.fes.de/pdffiles/bueros/quito/08160-20110603.pdf>.
- Pigou, A. (1920). *Economics of Welfare*. London, McMillan Cattel.
- Rangel, C. (2004). Instrumentos fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. *Revista Venezolana de Ciencias Tributarias TRIBUTUM*, (13).
- Real Academia Española. *Diccionario del español jurídico*. Consultado el 19 de marzo de 2020. <https://dej.rae.es/lema/recursos-naturales-de-un-espacio-natural>
- Registro de Economistas Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España. (2019). La fiscalidad ambiental en España: situación actual y tendencias [Documento en línea]. Consultado el 12 de marzo de 2020 del sitio web Economistas Consejo General: <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf>
- Roca, J. (1998). Fiscalidad ambiental y "reforma fiscal ecológica". Cuadernos BAKAEZ No. 27, junio, Bilbao.
- Rodríguez, Aída. (2008). Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental: Una aproximación al caso colombiano, Oficina de estudios económico DIAN, Documento Web 033.
- Rodriguez, E. (2015). Beneficios tributarios en Colombia, oportunidades de gestión e inversión ambiental en las empresas cundiboyacenses. Tesis de grado de Magister. Universidad Distrital Francisco José De Caldas, Bogotá, Colombia. Disponible en:

- <http://repository.udistrital.edu.co/bitstream/11349/3731/1/RodriguezCelyElviaPilar2016.pdf>
- Rodríguez, E. (2015). *Beneficios tributarios en Colombia, oportunidades de gestión e inversión ambiental en las empresas cundiboyacenses* [Tesis para optar por el título de magister]. Universidad Distrital Francisco José de Caldas, Bogotá, Colombia.
- Romero, C. y Gomez, L. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Vol 78, p. 353-389.
- Romero, C., Colmenares, L., y Murillo, A. (2013). Sistema y método para fijar las tarifas de tasas y contribuciones. *Revista de derecho y ciencias jurídicas DIXI*, Vol. 15, p-55-67.
- Romero, C., Grass, Y. y García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi At.* 67.
- Romero, C., Lanzziano, C. y García, L. (2012). La parafiscalidad en la Constitución Política de Colombia de 1991. *Revista DIXI*. Vol. 14 (15), p. 104-117. Recuperado el 15 de julio de 2020 de la base de datos DIALNET.
- Rona, Natalie (2019). Colombia: Impuesto Nacional al Carbono. Recuperada el 3 de julio de 2020 <http://ledslac.org/wp-content/uploads/2019/09/EdC-Impuesto-al-Carbono-Colombia-ago19-comentarios-RA-VF-rev.pdf>
- Salas, A. Wendy, (2007), Consideraciones sobre la tributación medioambiental y su concepción en el ámbito internacional, *Revista Voces: Tecnología y pensamiento*, Volumen 2, N° 1 -2. Enero -Diciembre 2007, IUTEjido, Mérida, ISSN: 1856-867X Págs.61-73 Recibido: 11-06-08 / Aceptado: 21-09-08

Sánchez, C. (2017) Tributación medioambiental en Colombia. Otros impuestos al consumo: carbono, bolsas plásticas, gasolina y ACPM. *Revista de Derecho Fiscal* No. 11 p. 95-112.

Sánchez, C. (2017). Tributación medioambiental en Colombia. Otros impuestos al consumo: carbono, bolsas plásticas, gasolina y ACPM. *Revista de derecho fiscal*, (11), p. 95-112.

Recuperado el día 5 de julio de 2020

<https://uexternado3.metarevistas.org/index.php/fiscal/article/view/5228>

Téllez, M. (2012). *La complejidad de la problemática ambiental de los residuos plásticos: una aproximación al análisis narrativo de política pública en Bogotá* [Tesis para optar por el título de magister]. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. Disponible en <http://bdigital.unal.edu.co/7080/1/905077.2012.pdf>

Valenzuela, R. (1991). El principio “el que contamina paga”. Recuperada el día 07 de marzo del año 2020 del Repositorio para la Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

Vega, I. y Ricárdez, J. (2012 3-5 de octubre). *Evolución y desarrollo histórico de los impuestos verdes en el mundo y en México: una perspectiva de sustentabilidad de las organizaciones responsables* [congreso]. XVII Congreso Internacional de Contaduría y Administración e Informática, México. <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G07.pdf>

Apéndices

Apéndice A. Cronograma de actividades

Actividades por desarrollar	MESES																											
	Febrero				Marzo				Abril				Mayo				Junio				Julio				Agosto			
	Semana				Semana				Semana				Semana				Semana				Semana				Semana			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Recolección de información	x																											
Delimitación metodológica de la propuesta con el director metodológico y temático		x																										
Realización de la propuesta					x																							
Socialización de la propuesta con el director temático metodológico							x																					
Realización de Correcciones								x																				
Presentación de correcciones									x																			
Entrega de propuesta al Comité de tesis										x																		
Aceptación de la propuesta													x															
Desarrollo del primer objetivo																								x				

Actividades por desarrollar	MESES																											
	Febrero				Marzo				Abril				Mayo				Junio				Julio				Agosto			
	Semana				Semana				Semana				Semana				Semana				Semana				Semana			
	1	2	2	3	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Socialización del primer objetivo con el director																					x							
Desarrollo del segundo objetivo																											x	
Socialización del segundo objetivo con el director																											x	
Desarrollo de conclusiones.																											x	
Socialización final proyecto de grado con el directo y visto bueno								x																			x	
Entrega al Comité de tesis									x																			x
Entrega al CRAI										x																		X

Nota: Elaboración propia de los autores (2020).

Apéndice B. Presupuesto

Rubro	Cantidad	Descripción	Valor total
Personal	2	Javier y Paula	\$3.800.000
Equipos	2	Portátiles	\$5.000.000
Software	Bigdata	Software	\$500.000
Materiales	Libros	Bibliografía	\$500.000
Salidas de campo	-	-	-
Material bibliográfico	Libros		\$500.000
Publicaciones	-	-	-
Servicios técnicos	-	-	-
TOTAL			\$10.300.000