

CARACTERIZACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN COLOMBIA

PRESENTADO POR:

ALEJANDRO RODRIGUEZ VÁSQUEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2017

CARACTERIZACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN COLOMBIA

TRABAJO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR:

ALEJANDRO RODRIGUEZ VÁSQUEZ

DIRECTOR:

ENRIQUE JORGE AGREDA MORENO

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2017

DEDICATORIA

Este trabajo está dedicado a mis tres fuentes de inspiración:

Mi madre, fuerza viva que recoge todo lo que hoy soy como ser humano, la persona que ha dedicado cada parte de sí en este proyecto de vida que represento.

Mi padre, mi gran referente personal, aquel que sin querer me transmitió un quehacer y un saber que disfruto inmensamente, la Contaduría Pública.

–My Darling–, la fuente de inspiración más pura que tengo, aquella persona que le ha brindado plenitud a mi existencia y cuya satisfacción es y será mi mayor referente.

AGRADECIMIENTOS

Para resumir en pocas palabras la inmensa gratitud que cargaré durante toda mi vida con tantas personas, es necesario ubicar estos agradecimientos en el lugar que me acogió en esta travesía tan maravillosa que significaron estos 5 años de existencia: La Universidad del Valle aquel *viejo sitio donde amé la vida*.

Desde el primer instante en que tuve la fortuna de pertenecer a ella supe que me marcaría para siempre, y así fue. En mi trasegar por ella sobran las grandes amistades y gratificantes experiencias, que a lo largo y ancho del país *abanderado* de mi *alma mater* pude disfrutar.

La ASECUVA, aquella *tribu* en la que con palabras nunca podremos subsumir todo lo que representa para nosotros. Para toda la familia asecurvina, las demás *tribus* y tantos nómadas encontrados en este bello trasegar

Gracias a mis compañeros de semestre, esas poderosas amistades que durarán toda una vida, con las que los esfuerzos físicos propios del estudio se sobrellevaban entre risas y mas risas. A la experiencia de la representación estudiantil como cúspide de identificación política, gracias a todas las personas con quien interactué en el espacio formativo que representó.

Infinitas gracias a mis todos mis profesores, en especial a los profesores Jorge Agreda y William Rojas. Al profesor Agreda, muchas gracias por acoger tantas inquietudes tributarias, pero sobre todo por su vocación de enseñar, por su acompañamiento en la elaboración de este trabajo, en todo mi aprendizaje y por brindarme una amistad que valoro inmensamente. Al profesor William, muchas gracias por presionarme a disfrutar de mi universidad y transmitir tantos placeres que en esta podía y pude hallar.

Uno vuelve siempre...

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
0. INTRODUCCIÓN.....	7
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	9
1.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	9
1.2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	13
1.3. FORMULACIÓN DE LA PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN.....	15
1.4. OBJETIVOS.....	15
1.4.1. Objetivo General.....	15
1.4.2. Objetivos específicos.....	15
1.5. JUSTIFICACIÓN.....	16
1.6. METODOLOGÍA.....	16
1.6.1. Tipo de estudio.....	16
1.6.2. Método de investigación.....	17
1.6.3. Fuentes de investigación.....	17
1.6.3.1. Fuentes secundarias.....	17
1.6.4. Técnicas de investigación.....	18
1.6.5. Pasos de la investigación.....	18
2. MARCO REFERENCIAL.....	20
2.1. Marco Teórico.....	20
2.1.1. La teoría de las externalidades y la Economía Ambiental.....	20
2.2. Marco conceptual.....	21
2.2.1. Sobre el Estado.....	21

2.2.1.1.	La constitución política de Colombia y la protección del medio ambiente	23
2.2.1.2.	La hacienda pública y la tributación	25
2.2.2.	Sobre el Derecho Tributario	26
2.3.	Marco Jurídico.....	39
2.3.1.	Normas Jurídicas	39
2.3.2.	Jurisprudencia	41
2.3.2.1.	Sentencias del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional	41
3.	CARACTERIZACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES	42
3.1.	IMPUESTOS.....	43
3.1.1.	Impuesto Nacional al Carbono.....	43
3.1.2.	Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas.....	53
3.2.	TASAS	62
3.2.1.	Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales	63
3.2.2.	Tasa por Utilización de Aguas.....	73
3.2.3.	Tasa de Aprovechamiento Forestal.....	86
3.2.4.	Sobretasa Ambiental sobre los Peajes.....	95
3.3.	CONTRIBUCIONES	103
3.3.1.	Transferencias del Sector Eléctrico	104
4.	CONCLUSIONES.....	111
5.	BIBLIOGRAFÍA	113

0. INTRODUCCIÓN

La contaminación, entre otros factores ha provocado una afectación al medio ambiente alcanzando niveles alarmantes. La preocupación se ha manifestado a través de múltiples acuerdos internacionales que ha posicionado esta problemática en el primer plano de las agendas gubernamentales.

Entre estos acuerdos se destaca el Protocolo de Kioto (1997) y el Tratado de Rio de Janeiro (1992) en los que claramente se conviene la utilización de instrumentos económicos para atacar las actividades contaminantes y mitigar el daño medioambiental. Colombia por su parte, mucho antes de la suscripción de estos acuerdos, ya contaba con algunos de estos instrumentos. Los primeros tributos ambientales, como instrumentos económicos, aparecieron en el ordenamiento jurídico colombiano con el Decreto Ley 2811 de 1974 lo que da cuenta de más de 40 años de implementación y desarrollo legislativo.

Durante ese período los tributos ambientales han evolucionado, e incrementado, forzado por el contexto nacional e internacional. Esta situación ha conllevado a múltiples estudios y análisis alrededor de los tributos ambientales existentes en el país; sin embargo, dichos estudios, se considera, poco han abordado los aspectos jurídico-tributarios y se han concentrado en el análisis de su ejecución y administración (como podrá observarse en los antecedentes) circunstancia que da origen al objetivo de esta investigación a través de la cual se buscará realizar una caracterización de los tributos existentes en el país, incluyendo los nuevos creados a partir de la ley 1819 de 2016.

El texto consta de tres capítulos. En el primero, se plantea el problema de investigación, y los antecedentes del tema a investigar, la pregunta de investigación, los objetivos generales y específicos del presente trabajo, la justificación y metodología empleada.

El segundo capítulo abarca el marco referencial, en el cual se desarrollará la teoría de las externalidades, la concepción de Estado y su función interventora, así como las referencias

conceptuales y jurisprudenciales sobre la protección del medio ambiente, el derecho tributario y los tributos ambientales.

Por último, se desarrollará la caracterización de los tributos ambientales presentes en el ordenamiento jurídico colombiano a través de la identificación de sus elementos mediante el análisis normativo y jurisprudencial.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

- **Efectos de la Tributación Ambiental en la Gestión del Medio Ambiente (Beltrán & Ávila, 2008)**

Este trabajo de grado realizado en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Medellín, pretendía dar cuenta de los efectos en términos de eficiencia y eficacia en la implementación de una política tributaria ambiental en Colombia como instrumentos (los tributos) potenciadores en la gestión del medio ambiente, actividad a cargo de las distintas entidades departamentales descentralizadas a quienes la labor por preservación y protección del medio ambiente y los ecosistemas fue encomendada en Colombia.

Partiendo de una identificación conceptual de los tributos ambientales y su surgimiento en el contexto de las **externalidades negativas** (concepto económico para la contaminación producto de las acciones de las organizaciones) se sitúa la política tributaria ambiental en Colombia dentro de la política Nacional de Medio Ambiente.

Si bien se hace una gran caracterización de las entidades departamentales encargadas de esta gestión y se pretende analizar sus recursos tributarios, el trabajo se centra exclusivamente en reseñar las tasas retributivas, y en especial la tasa retributiva por vertimientos puntuales como único tributo para su financiación de dichas entidades.

En los resultados presentados a partir de la información recopilada de las distintas Corporaciones, los autores evidencian y resaltan las buenas gestiones de corporaciones como la CVC (Valle del Cauca), CORNARE (cuencas de los ríos Negro y Nare) y la CAR (Cundinamarca), que presentan resultados positivos en sus gestiones, en especial en el cuidado de las aguas y la liberación de los residuos vertidos en las cuencas hidrográficas en su jurisdicción. Igualmente se destaca los buenos resultados arrojados en cuanto a los procesos de

recaudo y seguimiento de estos tributos (tasas por vertimientos) afirmaciones hechas a partir de información cruzada tanto de la entidad departamental, como de entidades de control y las mismas organizaciones como sujetos pasivos de estos tributos.

Por otro lado, corporaciones como CORPOAMAZONIA Y CARSUCRE presentan resultados deficientes en los factores anteriormente expuestos y problemas de asimetría de información, hechos graves para un correcto manejo de estos tributos y que ineludiblemente afectan, como lo señalan los autores, la gestión medioambiental encomendada a estas corporaciones.

- **Los tributos verdes en América Latina – Un comparativo estructural (Maya & Rosero, 2016)**

Este trabajo realizó una revisión histórica y conceptual del estado de los tributos verdes analizando el desarrollo de éstos en países de América Latina, puntualizando en la identificación de la naturaleza, sujetos de imposición y su administración, así como las generalidades de su aplicación.

Inicialmente desarrollan una contextualización de la problemática ambiental, reseñando distintos factores como los cambios de temperatura, la deforestación, la contaminación atmosférica, entre otros, contexto a partir del cual emerge el concepto de externalidades negativas como concepto económico que sustenta la aplicación de instrumentos económicos como los tributos verdes.

Este surgimiento, como dan a conocer los autores, se puede identificar a partir del siglo XX, con el trabajo del economista Arthur Cecil Pigou, quien planteaba la necesidad de la intervención estatal para atacar las denominadas externalidades negativas.

En este mismo sentido los autores reseñan conceptualmente los tributos verdes presentando 5 conceptos elaborados por organizaciones como la OCDE y académicos tales como Musgrave R., Oliva Pérez, Gemma Paton y Marcela Astudillo. Posteriormente en el análisis comparativo realizaron una sistematización de los tributos verdes existentes en México, Chile Venezuela,

Brasil, Ecuador, Colombia y Guatemala, identificando los elementos de estos tributos (sujetos, base, tarifas y hecho generador).

Este análisis comparativo da cuenta de algunos inconvenientes en la constitución y aplicación de estos tributos en dichos países. Una situación generalizada es la constitución en su mayoría de instrumentos tributarios bajo una concepción financiadora a proyectos e instituciones estatales enfocadas a la protección del medio ambiente, escenario contrario a los objetivos ambientales de estos tributos. Igualmente se detectaron problemas en cuanto a las definiciones de los elementos de los tributos en múltiples países, así como la extendida utilización de tributos enfocados a gravar el consumo de bienes y servicios contaminantes y no a las actividades productoras como lo plantean múltiples autores.

- **Impuestos Ambientales (Arnaldo, 2007)**

Este libro publicado por la editorial *Osmar D. Buyatti* y producto de su tesis doctoral en Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA) – Argentina, inicialmente plantea una descripción muy detallada sobre algunas problemáticas ambientales y las afectaciones de éstas al medio ambiente situando esta problemática en contextos no solamente académicos sino también políticos a partir de los cuales se han logrado múltiples acuerdos internacionales que, como lo menciona el autor, es desde donde se origina la política fiscal ambiental.

En cuanto a esta política, el autor desarrolla un marco conceptual de los tributos como instrumentos económicos a través de distintos autores y tendencias a lo largo de la historia en la utilización de estas herramientas.

En el capítulo central denominado impuestos ambientales, el autor referencia el desarrollo de estos en el ámbito europeo, diseño de políticas, utilización de los tributos, principios rectores y demás elementos adyacentes a este concepto. De igual manera, dado el contexto de la publicación se hacen referencias particulares al marco jurídico argentino, permitiendo observar el proceso de normalización de los tributos ambientales.

- **Estudio sobre la efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente, así como de la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos (MinHacienda; MinAmbiente; Colciencias, 2013)**

En el artículo 184 de la ley 1607 de 2012 se le encomendó a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, conjuntamente con el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias-, elaborar un informe “*sobre la efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente; así como la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos y de gases contaminantes y de efecto invernadero identificando los sujetos, las actividades y bases gravables, hechos generadores, y demás elementos del tributo*” (2012).

El informe en mención consta de dos partes. La primera de ellas evalúa los tributos ambientales existentes en Colombia y la segunda fórmula propuestas de implementación de nuevos tributos ambientales en el país, en cuanto a esta última se propuso la creación de tres tributos y la modificación de dos de los existentes.

En el desarrollo de la primera parte del informe, se tuvo como referencia para su análisis los conceptos de Efectividad económica, ambiental e institucional. Estos elementos son descritos de la siguiente manera: “la efectividad ambiental hace referencia a la contribución de los instrumentos al logro de las metas u objetivos de política ambiental relacionados con la preservación y mejoras en la calidad, o cantidad de un recurso natural o atributo ecológico. La eficiencia económica se analiza en términos del potencial de estos los instrumentos para generar recursos para la inversión ambiental, principalmente; y la efectividad institucional busca analizar el grado de avance en la implementación del instrumento por parte de las autoridades ambientales al igual que la gestión en la administración de los recursos y, si es el caso, las

barreras que puedan existir para una mayor eficiencia en su gestión.” (MinHacienda; MinAmbiente; Colciencias, 2013, Pág. 5).

Se identificaron cinco tributos, en los cuales la utilización extendida de las “tasas” como especies de tributos resulta claramente evidente, de los 5 tributos, 4 son tasas. Por su naturaleza, este tipo de tributos no tienen mayor complejidad; su implementación, cobro y seguimientos, como lo expone el informe resulta fácilmente identificable.

Esta situación es generalizada en América Latina en la cual, como lo reconoce el informe “el camino de la reforma fiscal ambiental... ha estado dirigido a recaudar recursos para el mantenimiento del sistema.” (MinHacienda; MinAmbiente; Colciencias, 2013, Pág. 11). Este elemento recaudador encaja con la naturaleza de las tasas, las cuales representan para cada una de las corporaciones/entidades que las administran una importante fuente de ingresos.

1.2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Colombia al adherirse a la Declaración de Río (Organización de las Naciones Unidas, 1992) y en especial al Protocolo de Kioto (Organización de las Naciones Unidas, 1997), se comprometió a desarrollar los postulados contenidos en estos documentos¹. Uno de los tantos mecanismos para la lucha por la preservación del medio ambiente y para atacar las acciones contaminantes, que comparten ambos documentos, es la utilización de instrumentos económicos² o de mercado³ los cuales estarían encaminados principalmente a desestimular las actividades contaminantes. En

¹ A partir de lo dispuesto en la Convención de Viena (1969) los tratados internacionales podrán entenderse como acuerdos entre Estados regidos por el derecho internacional. En este sentido García (2005) identifica los tratados como instrumentos a través de los cuales los Estados y las Organizaciones Internacionales contraen obligaciones y establecen reglas para desarrollar sus relaciones políticas y comerciales. Estos tratados deben ser debidamente ratificados por el Congreso de la República y subsecuentemente reglamentados.

² Jean Philippe Barde define los instrumentos económicos como “(...) aquellos que modifican los precios relativos de los bienes y servicios que se observan en el mercado. Esto se hace a través de obligaciones como el pago de impuestos, derechos, cargos o depósitos. Una característica fundamental de los instrumentos económicos es que permiten que los agentes tengan la libertad de escoger entre varias opciones la alternativa más ventajosa para ellos. No se establecen obligaciones directas sobre tecnologías a adoptar, la elección de insumos o las cantidades a producir.” (Citado por: MinHacienda; MinAmbiente; COLCIENCIAS, 2013, p. 8).

³ Para efectos del presente trabajo los instrumentos económicos e instrumentos de mercado se entienden como semejantes.

el marco de estos acuerdos, surge **la tributación ambiental** como la herramienta propicia para el cumplimiento de las disposiciones medioambientales convenidas.

El Estado Colombiano, en cumplimiento de estos convenios, ha introducido en su ordenamiento jurídico, inclusive mucho antes de la suscripción de los tratados referenciados, tributos ambientales y parece estar conforme con la utilidad del tributo como instrumento; muestra de ello es lo contenido en la Ley 1819 de 2016, última reforma tributaria, la cual creó una serie de tributos ambientales, o impuestos verdes como los han denominado, incluyendo tributos alrededor de los combustibles fósiles y la utilización de bolsas de plástico, marcando así una nueva etapa en el desarrollo legislativo.

Documentos como el elaborado por el Ministerio de Hacienda (2012) y otras entidades y académicos sobre la tributación ambiental han estado centrados en los aspectos de su ejecución, administración o aplicación, abordando someramente los aspectos jurídicos-tributarios.

Al materializarse el uso de esta herramienta (la tributación), nos enfrentamos ante un fenómeno eminentemente jurídico (Bravo, 2012, pág. 44); bajo esta premisa, y de acuerdo por los postulados expuestos en trabajos como los de Hans Kelsen (Teoría pura del derecho, 2009), uno de los aspectos fundamentales en el análisis de una norma jurídica es su **validez**. Esta validez, compuesta por distintos elementos (formales y materiales), para efectos del presente trabajo, resulta pertinente analizar su elemento material, lo que para el derecho tributario se materializa en el cumplimiento de los principios constitucionales (entre los que se destaca el de certeza tributaria) toda vez que teniendo claridad en esta condición de validez resulta conducente al análisis de otros aspectos jurídicos de la norma, como lo sería su eficacia.

El desarrollo de la tributación ambiental en Colombia, tanto en el legislativo como en el académico, se encuentra disperso y la discusión a fondo de estos tributos no ha sido constantemente abordada, evidenciado en las escasas referencias bibliográficas y trabajos alrededor de esta temática, los cuales, como se puede observar en los antecedentes expuestos,

poco se enfocan en el análisis y referenciación de los elementos fundamentales (jurídicos) de los tributos ambientales y por el contrario dan cuenta de poca claridad tanto de los contribuyentes como de las entidades administrativas para la ejecución de estos tributos, muestra de ellos es la abundante jurisprudencia la cual ha suplido en muchos casos la falta de claridad interpretativa de la norma, evidenciando, entre otros, un problema hermenéutico.

El análisis a profundidad del aspecto jurídico-tributario de los tributos ambientales aportará a la comprensión de éstos, por tanto, un tema de vital importancia para nuestra sociedad requiere ser estudiado con detenimiento y aportar bases para desarrollar próximas discusiones. El tributo ambiental tiene una finalidad, los compromisos para la preservación del ambiente impulsan a desarrollar estrategias como la de la imposición fiscal, pero, para que se satisfaga el objetivo, es pertinente preguntarse en primera instancia, si el tributo, su fundamento y elementos fundamentales, se encuentran debidamente determinadas.

1.3. FORMULACIÓN DE LA PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

De ahí que el aporte ofrecido en el presente trabajo se da al responder a la pregunta: ¿Cuáles son las características de los tributos ambientales en Colombia?

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. Objetivo General

Caracterizar los Tributos Ambientales existentes en Colombia.

1.4.2. Objetivos específicos

1. Describir el marco teórico y conceptual que sustenta la tributación ambiental
2. Describir el marco legislativo en Colombia de los tributos ambientales
3. Caracterizar los tributos existentes en Colombia

1.5. JUSTIFICACIÓN

La tributación es un área de estudio bastante significativa para la profesión contable, su complejidad y los múltiples cambios legislativos conllevan a una constante actividad académica, por tanto, apoyar a dicha comprensión es un incentivo para abordar su análisis. El presente trabajo de investigación caracteriza una de las más recientes tendencias en materia fiscal, los tributos ambientales, analizando su situación en Colombia, partiendo de la identificación de sus características y marcos jurídicos pretendiendo aportar a la discusión desde la academia y al tiempo contribuye desde el conocimiento de fundamentos del tributo a la cultura tributaria.

Personalmente durante el transcurso de mi carrera universitaria siempre he tenido interés por los temas tributarios, considero, que se debe de resaltar el enfoque poco investigativo en los temas fiscales en el proceso de aprendizaje y no solamente la correcta interpretación y aplicación de los procedimientos tributarios para la liquidación y presentación de declaraciones fiscales. Esto se logra en la medida que sumemos iniciativas investigativas en la materia y se comparta con la comunidad académica y profesional sus resultados, intención del presente trabajo.

Por ello sintiendo una enorme responsabilidad, como estudiante de Contaduría Pública de la Universidad del Valle y próximo profesional contable (con responsabilidades sociales inherentes a nuestra profesión) y entendiendo que la sociedad ha asociado los temas fiscales como de dominio y manejo de los Contadores Públicos, considero que son estos los llamados a problematizar e investigar los múltiples problemas tributarios que le atañen a la nación y no dedicarse exclusivamente al aspecto instrumental de la liquidación del tributo.

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. Tipo de estudio

Es menester definir las particularidades metodológicas que contendrá el presente trabajo de investigación. Existen diferentes tipos de estudios al realizar un proyecto de investigación, entre ellos podemos encontrar los estudios exploratorios, descriptivos, explicativos y correlacionales,

la delimitación de un tipo de estudio para cada trabajo de investigación estará acorde a la revisión de literatura, los objetivos y el alcance de la investigación.

Teniendo en cuenta los anteriores elementos, para el presente es un estudio de tipo descriptivo. Este tipo de estudio se caracteriza por especificar propiedades, características y rasgos importantes del fenómeno que se analice, como lo señalan Hernandez, Fernández, & Baptista (2005). Así, como se ha señalado, el trabajo pretende describir los distintos tributos ambientales existentes en Colombia.

1.6.2. Método de investigación

Este trabajo se desarrolla a través de un método lógico deductivo, en el cual, a partir de las teorías, postulados generales de la tributación y la estructura normativa, se identifican y caracterizan los distintos tributos ambientales existentes en Colombia.

1.6.3. Fuentes de investigación

En el desarrollo de cualquier investigación se deberá recolectar diversa información la cual será objeto de análisis e interpretación. Esta información podrá catalogarse como primaria o secundaria, el proceso de recolección de datos puede darse por medio de unas fuentes primarias o secundarias. Sus particularidades son definidas, a partir de la relación, directa o indirecta, de la fuente de información.

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación se utiliza exclusivamente fuentes secundarias.

1.6.3.1. Fuentes secundarias

En su gran mayoría, se recopila información, a través de los textos académicos de donde se extraerá la información de tipo teórica que soporten la propuesta, como libros, artículos, tesis, e información disponible en internet. Adicionalmente, en cuanto a la información legal sobre los tributos, se recopilan documentos que proporcionen las instituciones públicas como leyes

emanadas por el Congreso de la República, decretos, decretos reglamentarios, ordenanzas, acuerdos y sentencias del Consejo de Estado.

1.6.4. Técnicas de investigación

Las técnicas de investigación son los instrumentos que se utilizan para recoger información y acceder al conocimiento de tal manera que el proyecto de investigación pueda seguir su curso. La técnica utilizada en el presente trabajo es la denominada *análisis de contenido*.

Esta técnica de investigación será utilizada toda vez que posibilite una descripción objetiva y sistemática de los contenidos obtenidos de las fuentes secundarias de investigación, principalmente de las referencias bibliográficas como artículos, libros, tesis, etc.

1.6.5. Pasos de la investigación

Paso 1:

Objetivo: Describir la concepción de las externalidades como teoría económica que da cuenta de la afectación medioambiental producto de las transacciones económicas y la aparición de los instrumentos económicos para la internalización de las externalidades.

Metodología: Se describirá la teoría económica de las externalidades a partir de los conceptos de Mankiw (2012) y Pindyck (2009) y el trabajo de Pigou (1946) quien introduce la concepción de la internalización de las externalidades.

Instrumento: Búsqueda bibliográfica, análisis bibliografía, fichas bibliográficas, análisis de contenido.

Paso 2:

Objetivo: Describir la concepción del Estado, su elemento de poder, la característica del estado constitucionalista y la derivación de este en la imposición de tributos a través de la Hacienda Pública como elemento fundamental para el cumplimiento de los objetivos estatales y los principios generales de estos.

Metodología: Se describirá dichas concepciones a partir de los trabajos de Carré de Malberg (2001), Chauí (2000), Häberle (2003), Restrepo (1996) y Giannini (1957)

Instrumento: Búsqueda bibliográfica, análisis bibliografía, fichas bibliográficas, análisis de contenido.

Paso 3:

Objetivo: Describir los elementos conceptuales del derecho tributario, a partir del desarrollo doctrinal y jurisprudencial colombiano.

Metodología: A partir de las máximas instituidas por Adam Smith (2001), se describirán los elementos conceptuales incorporados en el ordenamiento jurídico colombiano alrededor del Derecho Tributario, apoyado en los trabajos de Plazas Vega (2005) y Bravo Arteaga (2012), concluyendo con la conceptualización de los tributos ambientales y recogiendo el desarrollo conceptual descrito y señalado en el trabajo de Arnaldo (2007).

Instrumento: Búsqueda bibliográfica, análisis bibliografía, fichas bibliográficas, análisis de contenido.

Paso 4:

Objetivo: Caracterizar los tributos ambientales presentes en el ordenamiento jurídico colombiano a partir de la identificación de la normatividad que configura cada tributo y la identificación de cada uno de los elementos de los tributos.

Metodología: A través de la normativa y documentos de entidades oficiales identificar los tributos ambientales en Colombia; en este marco legal están las leyes, decretos reglamentarios y resoluciones que se han proferido para cada uno de estos. Posteriormente a partir del análisis de dichos documentos se procederá a la caracterización de cada tributo describiendo todos los elementos de cada uno.

Instrumento: Búsqueda bibliográfica y normativa, análisis bibliografía, fichas bibliográficas, análisis de contenido y análisis normativo.

2. MARCO REFERENCIAL

Las organizaciones y las personas son agentes que afectan el ambiente, las consecuencias de su interacción han sido estudiadas desde la teoría económica, entre estas, la de las externalidades, que sustentan luego la emergencia de los tributos ambientales.

Además, se buscará explicar los tributos a través de conceptos que ameritan ser comprendidos, entre estos, la relación jurídico-tributaria, los principios del derecho tributario, de sus elementos y procedimientos.

En cuanto al marco jurídico, la comprensión y el desarrollo mismo de los tributos ambientales, se ha impulsado desde la jurisprudencia y la doctrina, como de los tratados internacionales.

2.1. Marco Teórico

2.1.1. La teoría de las externalidades y la Economía Ambiental

De manera general las externalidades, como lo señalan Mankiw (2012) y Pindyck (2009), configuran el hecho económico que describe los distintos efectos de la producción y el consumo que no se reflejan directamente en el mercado y los bienes públicos.

Las *externalidades*, como lo señalan distintos autores, conforme a la comparación entre los costos privados y los costos sociales de la transacción económica, pueden catalogarse como *positivas y negativas*, estas últimas producto de un mayor costo social que el reconocido por el privado.

Baumol & Oates (2005) , en su trabajo *The theory of enviromental policy*, referenciado en Galarza (2009), identificaron las dos condiciones para que se presente una externalidad, primero, la función de producción o de utilidad de un *agente* se ve afectada por los niveles de consumo o producción de otro individuo, sin que este último preste atención al cambio de bienestar del primero y, segundo, la persona que realiza la actividad generadora de *externalidad* no realiza pagos (externalidades negativas) o recibe compensaciones (externalidades positivas) por los costos o beneficios generados por los receptores de la externalidad.

Así, para efectos del presente trabajo, la pertinencia de la teoría de las externalidades se evidencia en el escenario en el cual ante la presencia de este hecho económico, como lo señala Galarza (2009), el mercado no es capaz de propiciar una asignación eficiente de recursos, controlando la aparición de estas externalidades (negativas en cuanto a la afectación medioambiental), surgiendo la necesidad de **regular el mercado** para provocar una **internalización de los costos producidos por la externalidad**, premisa de los tributos ambientales.

Tal como da cuenta Chang (2001) Arthur Cecil Pigou, a través de su obra *La economía del bienestar*, profesor de Keynes, fue el precursor de la teoría sobre la necesidad de la presencia del Estado en la economía para reglamentar y disciplinar los efectos externos. Reconoce que, salvo bajo competencia perfecta –situación rarísima– hay muchas fallas en el mercado. Son estas fallas las que hacen que la maximización del bienestar privado no coincida con la maximización del bienestar social, disparidad identificada en las denominadas externalidades.

Uno de las soluciones contempladas en la obra de Pigou, fue la introducción del concepto de instrumentos económicos como herramienta del Estado que permitiesen incluir vía costo en las transacciones económicas las externalidades producidas. Posteriormente, a partir de esta premisa se denominaron *impuestos pigouvianos* a aquellos tributos que cumplen la mencionada labor

2.2. Marco conceptual

2.2.1. Sobre el Estado

Múltiples autores, circundantes a los estudios socio-jurídicos han alimentado esta noción, que han denominado teórica, sobre el Estado. Si bien en sus particularidades se reconocen múltiples formas de Estado, como lo señala Carré de Malberg (2001), al examinar las diversas formaciones políticas a las cuales por costumbre se da el nombre de Estado, se comprueba que los elementos constitutivos que forman cada uno de estos se reducen a tres (3):

- **Población**
- **Territorio**

- **Potestad/poder del Estado**

Inicialmente hay que partir de *la naturaleza*, como situación pre-social en esta teoría de Estado, en la que los individuos existen en aislamiento, estado a partir del cual se posibilita la idea de la sociedad, significando, como lo señala Chauí (2000), una innovación muy importante. La idea de comunidad, escenario en el Estado Naturaleza, requiere de un grupo de seres humanos, homogénea, que comparte las mismas creencias e ideas, mismas costumbres y que tienen un destino común. Por el contrario, la idea de sociedad:

“(…) presupone la existencia de individuos independientes y aislados, dotados de los derechos naturales e individuales, para decidir, por un acto voluntario, o tornarse socios asociados para el beneficio mutuo y los intereses mutuos. La comunidad es la idea de una comunidad natural o divina, la sociedad, una comunidad voluntaria, histórica y humana.” (Chauí, 2000, pág. 221)

Es en este escenario societario que se han configurado los tres elementos constitutivos del Estado reseñados anteriormente. La población, como primer elemento del Estado puede entenderse como las comunidades estatales que se forman englobando a todos los individuos que pueblan un territorio determinado por una corporación única, bajo el precepto de un interés general y común ente sí, concepto que reemplaza el estado naturaleza anteriormente descrito.

El territorio, por su parte, puede ser reseñado brevemente como el área sobre el cual el Estado ejerce su poder; este comprende no solamente la extensión de *tierra* sino también, el subsuelo, áreas marítimas y espacio aéreo.

Carré de Malberg (2001) enuncia a la potestad del Estado, también denominada potestad pública o soberanía, como el elemento fundamental o constitutivo que establece una Nación. Este se caracteriza por un poder ejercido autoritariamente sobre todos los individuos que forman parte del grupo nacional (enmarcados en el territorio) se constituye en el poder a través del cual el Estado ejerce sus funciones (cometidos estatales).

2.2.1.1. La constitución política de Colombia y la protección del medio ambiente

Tal como lo señala Häberle (2003), la constitución hace referencia al ordenamiento jurídico fundamental del Estado y de la sociedad correspondiente. Dicho documento, señala el autor, comprende las estructuras fundamentales de la sociedad, las estructuras constitutivas a este, los principios del orden jurídico general y sus instituciones.

En el alcance del presente trabajo, además del análisis propio de la Hacienda Pública y la tributación desde su ordenamiento jurídico fundamental (principios constitucionales) que se realizará más adelante, resulta imperante resaltar el escenario de la protección medioambiental a través de la noción constitucional de Colombia y su constitución política que data de 1991.

Resulta evidente, como ha indicado la Corte Constitucional (Sentencia C-495/96), que para dicho año, la Asamblea Nacional Constituyente considerando los distintos fenómenos que daban cuenta de una problemática medioambiental de escala mundial⁴ se produjeron instrumentos jurídico-políticos tendientes a la conservación y disfrute de un ambiente sano, para la promoción y preservación de una calidad de vida, así como para la protección de los bienes naturales y de la riqueza ecológica necesaria para la promoción del bienestar general dentro de una perspectiva de un desarrollo sostenible.

La Constitución Política de Colombia de 1991 consagró que:

- Es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación (Art. 8º);
- Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (Art. 49);
- La propiedad privada tiene una función ecológica (Art. 58);

⁴ Para la fecha estos ya se encontraban suficientemente documentados, a nivel de estados con la suscripción en el año 1972 de la Declaración de Estocolmo sobre medio ambiente humano ya se había reconocido el valor que debe otorgar la protección medioambiental.

- todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano y 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 (Art. 79);
- el Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados y cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas (Art. 80);
- la ley regulará las acciones populares para la protección de los derechos e intereses colectivos relacionados con el ambiente (Art. 88);
- Es deber de la persona y del ciudadano proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano (Art. 95);
- La ley destinará un porcentaje de los tributos municipales sobre la propiedad inmueble 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 (Art. 317);
- El Estado intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo con el fin de conseguir la preservación de un ambiente sano (Art. 334);
- y será objetivo fundamental de la actividad del Estado la solución de las necesidades insatisfechas de saneamiento ambiental y de agua potable (Art. 366). (Sentencia C-1063 de 2003)

Para dar cumplimiento al ordenamiento jurídico constitucional, el Estado colombiano estableció su propio sistema de gestión medioambiental estructurado a partir de la Ley 99 de 1993, con la cual se creó el hoy Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible –MADS– y se definió la estructura administrativa y operativa de las corporaciones autónomas regionales como entidades encargadas de dicha gestión. Bajo esta perspectiva del medio ambiente, se planteó la necesidad de adoptar por parte del legislador mecanismos de financiación de la política ambiental y, en

consideración de la Corte Constitucional, es esta *filosofía* que justifica la creación de la mayoría de tributos ambientales, imperante hasta la fecha.

2.2.1.2. **La hacienda pública y la tributación**

Para el caso de la Hacienda Pública, en especial de las finanzas públicas, los tributos se encuentran contemplados como herramientas de intervención económica los cuales podrán, según sus características, condicionar los comportamientos de la economía nacional.

A partir de los planteamientos de Keynes se modifica el pensamiento de que la economía dispone de unos “estabilizadores automáticos”. Así, el papel de las finanzas públicas, y consecuentemente de los tributos, se impregna en la acción interventora de la Hacienda Pública. (Restrepo, 1996, pág. 29)

Esta función interventora del Estado, a través de la Hacienda Pública, deberá efectuarse en la medida en que se combinen ciertos elementos que componen el derecho en general y para este caso el derecho tributario, en el marco de un Estado Social de Derecho contemplado en el artículo 1° de la Constitución Política de Colombia de 1991. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

El Estado, en su calidad de garante del “contrato social”, tiene la potestad de imponer los tributos que considere pertinentes. En este sentido se expresa Plazas Vega (2005, pág. 247), para este autor el *poder tributario* es una de las expresiones de la soberanía y del poder de imperio del Estado imponiendo tributos a sus *asociados*.

Bajo este escenario, en el marco de la potestad del Estado para imponer los instrumentos sustentados (instrumentos económicos/tributos ambientales), la tributación, elemento sustancial de la presente investigación, puede ser entendida basándose, como lo señala Giannini (1957), en tres características fundamentales:

1. Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público.

2. Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado y por lo tanto son ingresos de Derecho Público y,
3. **Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.**

Son precisamente estas necesidades públicas las que permiten la materialización de los instrumentos estudiados, cubriendo no solo necesidades financieras del Estado para que este desarrolle su cometido, sino que puedan ser utilizados como herramientas para un fin *extrafiscal*⁵, permitiendo la consecución de un fin público, como se ha convertido para nuestra sociedad la protección medioambiental.

2.2.2. Sobre el Derecho Tributario

La tributación como rama de la Hacienda Pública, y conforme a los preceptos del Estado anteriormente expuestos, ha sido objeto de estudio por distintos investigadores, así como por la doctrina jurisprudencial de las altas cortes, posibilitando un desarrollo conceptual amplio y en muchos casos llegando a establecer conceptos comunes sobre la tributación. Estos conceptos resultan de gran importancia para el desarrollo del trabajo pues posibilitarán mayor comprensión de los tributos caracterizados.

2.2.2.1. Derecho tributario

Siguiendo el trabajo de Giannini (1957) se puede afirmar que el derecho tributario “es aquella parte del Derecho Administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los **tributos** y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos” (Pág. 7) (resaltado nuestro). Como se puede observar a partir de esta definición, “el tributo, es en su esencia, una obligación y, como tal, es un fenómeno, eminentemente jurídico” (Bravo, 2012, pág. 44).

⁵ “Aquí, el interés del Estado está en desincentivar (penar, aplicar el impuesto) o incentivar (premiar, aplicar beneficio tributario) una actividad o conducta, más que en recaudar (...)” (Massbernat, 2014, pág. 161).

Adam Smith (2001), referente conceptual tributario, postuló cuatro máximas tributarias sobre las cuales se ha basado el Derecho tributario occidental:

1. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, proporcionalmente a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal.
2. El impuesto debe ser cierto y no arbitrario.
3. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.
4. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. (Smith, 2001, pág. 726)

La materialización de estas máximas en el ordenamiento jurídico colombiano se encuentra plasmado en Constitución Política de 1991, la manifestación de principios constitucionales tributarios como los de progresividad, equidad, eficiencia, justicia y de **reserva de ley** han integrado los elementos de los tributos referenciados en investigaciones como las de Smith y múltiples juristas contemporáneos.

2.2.2.2. **Especies y género**

Como lo señala Bravo (2012) “... la doctrina extranjera y colombiana han adoptado la clasificación tripartita, según la cual los **tributos** pueden ser: **impuestos, tasas o contribuciones.**” (Resaltado del texto) (Pág.19). Como se detallará más adelante, la diferenciación entre estas especies de tributos se encuentre principalmente subsumida en la determinación de la *vinculación* de la actividad que da origen al tributo; comúnmente, tal como lo señala Plazas Vega (2005, pág. 175), la doctrina latinoamericana (siguiendo el trabajo de

José Geraldo de Ataliba Nogueira⁶) realiza esta distinción clasificando los tributos entre vinculados –impuestos– y no vinculados –tasas y contribuciones–.

Comprender las características propias de cada uno de estos tributos resulta de gran importancia al realizar un análisis de este tipo, permitiendo diferenciarlos más allá de su simple denominación y asimilar las distintas complejidades que recaen sobre cada tipo de tributo.

- **Impuestos**

Plazas Vega (2005, pág. 242) define al impuesto como *una prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado o a una comunidad supranacional⁷, como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria y coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o de la Comunidad Supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación.*

Como se puede observar una de las características principales de los impuestos recae en la contraprestación por el pago que se realiza; esta contraprestación o “beneficio” no es directo puesto que la destinación de estos recursos es simplemente la de financiar el Estado y “cooperar para la realización del bien común” (Bravo, 2012, pág. 12).

En este sentido la Corte suprema de Justicia, en sentencia proferida el 20/05/1996, como lo cita Bravo (2012), señaló igualmente que:

⁶ Hipótesis de incidencias tributarias. Ver: http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf

⁷ La supranacionalidad hace referencia al sistema político a través del cual se integran distintas naciones y establecen una estructura gubernamental común, en la cual se ceden parte de sus atribuciones de gobierno, normalmente en materia económica. Dicho sistema es el que compone la actual comunidad europea de naciones (Unión Europea) o la Comunidad Andina de Naciones –CAN–, MERCOSUR, entre otras. A partir de convenciones o acuerdos de dichas comunidades se pueden determinar ciertos aspectos tributarios, esta rama de la tributación se encuentra dentro del alcance de los estudios del denominado *Derecho Tributario Internacional*.

“Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad” (Pág. 23)

En principio, a partir de esta definición, los *impuestos* no deberían contener una destinación específica; los recursos recaudados, tal como sucede con la mayoría de tributos de esta *especie*, y en consonancia con lo estipulado por el inciso primero del artículo 359 de la Constitución Política de Colombia de 1991, conforman el erario público del Estado y este dispone de dichos recursos de acuerdo con sus propios criterios y prioridades, los cuales serían distintos de los del contribuyente. Sin embargo, este mismo artículo contempla 3 excepciones:

- Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
- Las destinadas para inversión social.
- Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

- **Tasas**

La característica principal de esta especie del tributo, como lo señala Bravo (2012), radica en que su origen se debe a la prestación de un servicio “**individualizado**” del Estado al contribuyente, por lo cual la contraprestación es directa y el pago está destinado para financiar tal actividad.

Así, este tributo está conformado por los siguientes elementos fundamentales:

- a) “Son tributos, por lo tanto, son obligatorias y *ex lege*⁸
- b) Tienen como hecho generador la percepción de un servicio individualizado a favor del contribuyente
- c) Debe tratarse de un servicio Inherente al Estado” (Bravo, 2012, pág. 25)

⁸ Que nacen de la ley

En cuanto a la materialización de los literales b y c, puntualiza Plazas Vega (2005) que dicha carga pecuniaria se daría en retribución de tres modalidades de servicios: de *funciones públicas*, *servicios públicos de segundo grado* o *la utilización de bienes de dominio público*.

- **Contribuciones**

Este tributo conserva una semejanza con las “tasas”. Los recursos de ambos cuentan con una destinación específica que configuran un beneficio directo al contribuyente, su diferencia radica en que, para el caso de las contribuciones, este beneficio **es recibido de manera colectiva** y usualmente se utiliza para la financiación de obras públicas.⁹

Así, Bravo (2012) identifica tres elementos característicos de este tributo:

- a) “Constituyen un ingreso tributario
- b) Tiene como causa la percepción por el contribuyente de un beneficio **genérico** para un grupo de personas
- c) Su producto debe estar destinado a una obra pública o a la prestación de un servicio público.” (Pág. 31)

- **Parafiscalidad**

De manera general el término “parafiscalidad” significa una fiscalidad paralela. Este ha sido utilizado para acuñar una subespecie de contribuciones establecidas como un gravamen especial que se cobra a un grupo, gremio o colectividad, para satisfacer necesidades o intereses de dichos grupos; este tipo de contribución se podrá imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general y dichos recursos no harán parte del presupuesto nacional, tal como lo señala la Sentencia de la Corte Constitucional C-40 de 1993.

⁹ A modo de ejemplo, en Santiago de Cali se cobra actualmente el tributo denominado “Megaobras”, genéricamente denominado contribución de valorización, el cual está destinado para la financiación de distintas obras públicas. Este tributo es cobrado por “área de influencia” sobre los predios que se encuentran en un perímetro cercano al lugar de realización de estas obras, las cuales beneficiarán al contribuyente incrementando el valor de sus predios circundantes a la obra.

2.2.2.3. Principio de reserva de ley y certeza tributaria

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia estableció en el ordenamiento jurídico colombiano el denominado “principio de reserva de ley” y a su vez contemplo dos principios “derivados”, el de *no retroactividad de la ley tributaria* y el de ***certeza tributaria***, este último fundamental dentro de los intereses del presente trabajo.

En cuanto al principio de reserva de ley, el mencionado artículo señala que, *en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*. A partir de esta disposición constitucional, la jurisprudencia colombiana ha interpretado como los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana emitida por el órgano colegiado de representación popular competente (Plazas Vega, 2005, pág. 459).

Dicho origen, además de los aspectos formales de su trámite y demás aspectos formales y de contenido que las leyes deben atender para su promulgación, se deberá contemplar lo dispuesto por los denominados principios derivados; en cuanto al principio de no retroactividad de la ley tributaria, expresamente el artículo 338 de la CP determinó que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regularan los tributos en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Sobre el principio de certeza tributaria, el mencionado artículo de la CP estipuló que:

(...) 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.
(...)

Como puede observarse, esta determinación constitucional obliga la fijación de los 5 elementos constitutivos de todo tributo: los sujetos activos, los sujetos pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. A excepción de las tasas y las contribuciones, en cuya promulgación la ley puede delegar la determinación de la tarifa a la autoridad competente, el legislador deberá fijar directamente todos estos elementos *so pena* de la declaratoria de inexequibilidad que la Corte Constitucional pueda proferir en la revisión de la ley correspondiente.

Sin embargo, en distintas sentencias proferidas por esta corporación se ha detallado que dicha consagración en la Ley de dichos elementos no necesariamente debe ser determinada expresamente por parte del legislador. Al respecto la sentencia de la Corte Constitucional C-594 de 2010 señaló lo siguiente:

“Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué.

Ha indicado, así mismo la jurisprudencia, que no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y que no se presenta trasgresión del principio de legalidad tributaria cuando uno de los elementos de la obligación no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella, como quiera que (.....) No toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación

conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley.”

Así pues, la caracterización realizada en el presente trabajo estará determinada por la identificación de dichos elementos constitutivos de cada uno de los tributos analizados. A continuación, se expondrán los conceptos de cada uno de estos elementos.

2.2.2.3.1. Sujeto activo

Como obligación que los tributos representan, de esta se desprende una relación jurídica entre dos partes, el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo. En cuanto al primero, la Corte Constitucional en Sentencia C-1063 de 2003 lo definió como el sujeto acreedor de la relación obligacional tributaria, titular del derecho patrimonial correspondiente y responsable de recaudar el monto de la tasa y darle la destinación legal.

Las entidades que pueden ser sujetos activos tributarios, bajo la organización de nuestro Estado como república unitaria, fundamentalmente comprenderían la Nación, los Departamentos y los Distritos o Municipios; a su vez, dado que constitucionalmente se prevén las contribuciones parafiscales así como la designación del ejercicio de funciones públicas a entidades particulares (Art. 123 y 210 de la Constitución Política), los establecimientos públicos y las empresas industriales o comerciales del Estado y las entidades particulares que cuenten con la característica anteriormente reseñada, pueden cumplir o desempeñar el papel de sujetos activos de la obligación tributaria, tal como lo señala Bravo (2012, pág. 215).

2.2.2.3.2. Sujeto pasivo

En relación con el sujeto pasivo, corresponderían a los sujetos deudores de la relación obligacional tributaria. De manera general todas las personas naturales o jurídicas pueden ser sujetos pasivos de esta obligación, si bien a partir de lo definido por el artículo 95 de la

Constitución Política de Colombia¹⁰ solo se hace mención a las personas naturales, las personas jurídicas como ficciones del derecho e instrumentos de que se valen los seres humanos para efectuar operaciones lucrativas u objetivos de interés común igualmente comprenden el universo de los sujetos pasivos (Bravo, 2012, pág. 220).

Así mismo se resalta la distinción entre *sujetos pasivos de iure*¹¹ de los *sujetos pasivos de facto*¹² (Plazas Vega, 2005, pág. 446). Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C-412 de 1996 se refirió a esta distinción así:

“A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo *de iure* no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidos final”

Esta clasificación, tal como lo señala Bravo (2012, pág. 221), se ajusta a los términos “responsables” y “contribuyentes” de las obligaciones tributarias, términos recogidos en el Estatuto Tributario Colombiano¹³ y el ordenamiento jurídico tributario.

2.2.2.3.3. Hecho generador

La ley y la voluntad humana son las dos fuentes de obligaciones, en este sentido se expresa Bravo (2012, pág. 237) al señalar el artículo 34 de la Ley 57 de 1887. A partir de esta *síntesis* de la teoría general de las obligaciones y dado el evidente comportamiento de la obligación jurídico-tributaria, en primer lugar, se destaca como fuente de la obligación tributaria la Ley, siendo esta quien determina por tanto el hecho que le daría origen a la mencionada obligación.

¹⁰ numeral 9°, se determina como uno de los deberes de la persona y el ciudadano el contribuir a los gastos del Estado.

¹¹ Expresión latina: “por derecho”

¹² Expresión latina: “de hecho”

¹³ Al respecto se puede observar las disposiciones de los artículos 2 y 3.

En este sentido este autor define el hecho generador como *el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria*.

Así, el hecho generador es la ocurrencia de un hecho jurídico (al estar tipificado por la norma que crea el tributo) a partir del cual surge dicha obligación, sin embargo, el acaecimiento de este hecho no es el único elemento que constituye el hecho generador, tanto la doctrina como la jurisprudencia tributaria han coincidido en que este elemento del tributo cuenta a su vez con cuatro aspectos o elementos integrantes:

1. Elemento objetivo o el aspecto material
2. Elemento subjetivo o aspecto personal
3. Elemento temporal
4. Elemento espacial

2.2.2.3.3.1. Elemento objetivo

El elemento objetivo, también denominado aspecto material se encuentra conformado por un acto jurídico de forma específica y que recae sobre una determinada materia, relacionado con un hecho económico que revela una capacidad para el pago del tributo (Bravo, 2012, pág. 240). Plazas Vega (2005, pág. 703) señala que este elemento siempre presupone un verbo *predicable* del sujeto pasivo: hacer, dar, realizar, permanecer, poseer, etc.

2.2.2.3.3.2. Elemento subjetivo

Este elemento contempla las *calidades* de la persona sujeta de la obligación tributaria. Este aspecto de la persona usualmente se encuentra acompañado en la determinación del hecho generador, en ocasiones simplemente se determina la calidad de la persona entre natural o jurídica y otras veces se realizan otras precisiones tal como sucede en el impuesto de renta. En

este tributo se requiere ciertos aspectos personales del contribuyente, como lo es su residencia para efectos fiscales. (Bravo, 2012).

2.2.2.3.3.3. Elemento temporal

De manera general, este elemento corresponde al momento en que tiene lugar el acontecimiento del hecho imponible determinado por una *específica, concreta y exacta unidad de tiempo* en la que se entienda realizado el hecho generador (Plazas Vega, 2005, pág. 708). Esta disposición legal sobre la tributación es lo que comúnmente se conoce como el momento de la *causación* del tributo y, como lo señala Bravo Arteaga (2012, pág. 248), resulta de gran importancia para determinar el nacimiento de la obligación tributaria pudiendo constituirse en punto de partida para establecer el momento de la exigibilidad del tributo, así como el cómputo de la caducidad para producir el acto administrativo de determinación o liquidación del tributo y la cuenta de la prescripción de las acciones de cobro.

2.2.2.3.3.4. Elemento espacial

Este elemento, como su nombre lo indica, hace relación al lugar donde se debe entender realizado el hecho gravado. Este elemento concurre con la determinación de la aplicación territorial de la ley, en el cual a través de la soberanía de los Estados se determina el ejercicio de estas con relación a las personas y/o bienes ubicados en su territorio.

La identificación de este elemento permite circunscribir en un territorio en particular el cobro del tributo correspondiente, pero sobre todo el sujeto activo. Resulta esto de gran importancia en la suscripción de tributos territoriales.

2.2.2.3.4. Base gravable

La determinación del valor de la obligación tributaria se entenderá liquidado a partir de la determinación de dos elementos, la base gravable y la tarifa.

En este sentido, la base gravable resulta pues el aspecto cuantitativo del hecho generador, esta cantidad, como lo señala Bravo (2012, pág. 262), se encuentra estrechamente ligado al hecho generador y su determinación se puede realizar de forma directa o previo un proceso de integración o de depuración.

Bajo esta concepción la doctrina tributaria ha identificado distintas clasificaciones entre las que se encuentran:

- **Base gravable simple y base gravable compuesta:** En la determinación de la base gravable simple *la cuantía del hecho gravado, individualmente considerado, coincide con la base gravable* (Bravo, 2012, pág. 263), en cuanto a la base gravable compuesta, esta se encuentra determinada al *englobar* una serie de hechos gravados para determinar la cuantía en su conjunto.
- **Base gravable bruta y base gravable líquida**
- **Base gravable real o presuntiva**

Igualmente se han analizado ciertos elementos que se pueden identificar en las determinaciones de las bases gravables de los tributos: las inclusiones, exclusiones, exenciones, costos y deducciones.

Las inclusiones hacen referencia a los distintos valores que, definidos por el legislador, se incluirán en la operación que determinará la base gravable. Las exclusiones, como su nombre lo indica, son aquellos valores definidos por el legislador que no conforman la base gravable o que *no quedan comprendidos dentro de los límites conceptuales de las inclusiones*, mientras que las exenciones si forman parte de la base gravable, pero deben detraerse por disposición expresa de la ley (comúnmente conocida como valores con tarifa \$0) (Bravo, 2012, pág. 268).

Por su parte, los costos agrupan los valores reconocidos por el legislador para algunos tributos, como es el caso del impuesto de renta, en que la determinación de su base gravable y conforme a su hecho generador, requiere sustraer unos valores que como para el caso del tributo mencionado permiten una determinación de una base gravable ajustada al hecho generador

(renta). En cuanto a las deducciones, estos son valores que expresamente el legislador ha señalado que deben detraerse de la base gravable, bien sea en cumplimiento de principios normativos o constitucionales o por *conveniencia* del legislador, por ejemplo, para estimular determinadas actividades o prácticas.

2.2.2.3.5. Tarifa

Juan Rafael Bravo Arteaga (2012, pág. 285) la define como *una magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo*.

En cuanto a las clases de tarifas, señala este autor, se pueden encontrar fijas (por cada hecho gravado se causa una determinada cantidad), proporcionales (alícuota invariable que se debe aplicar a la base gravable), progresivas (alícuota que aumenta a medida que aumenta la base gravable), regresivas (alícuota que disminuye a medida que aumenta la base gravable) o por cuotas.

2.2.3. Tributos Ambientales

Los tributos pueden describirse por sus características y propósitos. Es esta última la que condiciona el tipo de tributos que se pretenden analizar, debido a que éstos “tienden a producir cambios de conducta de aquellos que deban ser contribuyentes(...) es decir apuntan a incorporar los efectos externos de la contaminación” (Arnaldo, 2007: 123), recogiendo así el concepto de “instrumento económico

” anteriormente descrito y el desarrollo del concepto de la internalización de las externalidades propuesto por Arthur Cecil Pigou (1946).

Esta noción de tributo se diferencia con la tradicional concepción de los tributos, como lo afirma Arnaldo (2007): “los impuestos tradicionales fiscales están dirigidos a la obtención de ingresos.

Son de tipo compulsivo, fijados por la ley y sin relación entre el monto pagado y su destino. No están diseñados para inducir cambios de conducta en el contribuyente” (Arnaldo, 2007, pág. 32)

De manera resumida, de acuerdo a los planteamientos de Pigou (1946) y el trabajo de Arnaldo (2007), la materialización de los objetivos (fines extra fiscales) de los tributos ambientales se daría de la siguiente manera:

1. Partiendo del reconocimiento de la existencia de unas externalidades negativas producidas por una actividad en particular, el tributo ambiental es utilizado como un instrumento económico a través del cual, mediante la imposición de un valor a pagar en cabeza del Estado, se “internalizan” unos costos los cuales afectan directamente los valores determinados en la transacción económica correspondiente, la cual se encontrará condicionada a través de la *Ley de la oferta y la demanda*.
2. La intervención del Estado en esta transacción (mercado) implicará un incremento en el valor de la oferta lo cual, de acuerdo al comportamiento del mercado determinado por la *Ley* en mención, afectará negativamente la demanda.
3. La disminución de la demanda, bien sea por las características propias de los consumidores o por la existencia de bienes sustitutivos de menor valor, significará que el agente generador de la externalidad evalúe la reducción o desaparición del “hecho generador” del tributo ambiental y así retornar nuevamente una situación de competitividad dentro del mercado.

Como se puede observar, los tributos ambientales serían una de las mayores manifestaciones de los fines extrafiscales de los tributos dentro de un Estado. En tal sentido se expresa Bilbao Estrada (2009, pág. 60) al señalar que “nos encontramos ante una manifestación de la vertiente de imposición de la finalidad extrafiscal del tributo que da cumplimiento al principio de «quien contamina, paga».”

2.3. Marco Jurídico

2.3.1. Normas Jurídicas

En el marco de reglamentación de los tributos ambientales dentro del ordenamiento jurídico colombiano se destacan las siguientes normatividades:

- Constitución Política de Colombia. 1991
- 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*. Creación de las TSE y modificación de otros tributos ambientales
- Otras normas:
 - Decreto Ley 2811 de 1974: Código Nacional de recursos naturales renovables y de protección al medio Ambiente, creación de las Tasas Retributivas por Vertimientos Puntuales(TRVP), las Tasas por Utilización de Aguas(TUA) y las Tasas de Aprovechamiento Forestal (TAF).
 - Ley 788 de 2002, reforma tributaria, creación de Sobretasa Ambiental (Inexequible).
 - Ley 1981 de 2005, *Por la cual se establece la Sobretasa Ambiental sobre los peajes de las vías próximas o situadas en Áreas de Conservación y Protección Municipal, sitios Ramsar o Humedales de Importancia Internacional*
 - Decreto 2633 de 1997, Fijar montos de las tasas
 - Decreto 632 de 1994, transición hacia el sistema Nacional Ambiental –SINA–
 - Decreto 1594 de 1984, reglamentario TRVP
 - Decreto 155 de 2004, reglamentario Tasa por Utilización de Aguas.
 - Decreto 901 de 1997, Ministerio de Ambiente, reglamentario TRVP
 - Decreto 2667 de 2012, MADS, reglamentario TRVP
 - Resolución 273 de 1997, Sustancias contaminantes objeto del cobro TRVP
 - Resolución 1710 de 2005, MADS reglamentación sobretasa ambiental
 - Ley 1151 de 2007, Plan Nacional de Desarrollo, modificaciones TUA

- Ley 1450 de 2011, Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, modificaciones TRVP, TUA y TSE
- Ley 1819 de 2016, Reforma tributaria, creación del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, Impuesto Nacional al Carbono y Contribución Parafiscal al Combustible.

2.3.2. Jurisprudencia

2.3.2.1. Sentencias del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional

En el escenario legislativo nacional, la mayoría de las distintas normatividades alrededor de cada uno de los denominados tributos ambientales han pasado por análisis, en muchos casos de control constitucional, por parte del Consejo de Estado (inclusive a través de conceptos jurídicos) y la Corte Constitucional. Teniendo en cuenta el carácter interpretativo y de control sobre estas normatividades que tiene este organismo dichos documentos aportan al proceso de caracterización que se pretende realizar.

Entre otras se pueden destacar las siguientes:

- Sentencia C-495 de 1998, sobre las TSE
- Sentencia C-1114 de 2003, sobre la Sobretasa Ambiental.
- Sentencia 640 de 2006, sobre Tasa por Vertimientos Puntuales
- Sentencia C-1063 de 2003, Sobre Tasa por Utilización de Aguas
- Sentencia C-220 de 2011, sobre Tasa por Utilización de Aguas
- Sentencia C-508 de 2006, Sobretasa Ambiental.

3. CARACTERIZACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES

La implementación de tributos ambientales dentro del ordenamiento jurídico colombiano, en consonancia con la tendencia latinoamericana, ha estado marcado por la institución de tasas y contribuciones través de las cuales se ha enfocado la utilización de estos instrumentos económicos en la consecución de recursos para financiar las distintas instituciones encargadas de la gestión medioambiental en el país.

Con la promulgación de la Ley 1819 de 2016, se introdujeron dos nuevos impuestos, el *Impuesto Nacional al Carbono* y el *Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas*. Esto representa un nuevo hito dentro la gestión medioambiental en el país, y en consonancia con los distintos tratados internacionales suscritos por Colombia, se amplían la familia de instrumentos económicos para la preservación y conservación del medio ambiente.

En la presente caracterización se abordarán los actuales tributos ambientales en el ordenamiento jurídico colombiano los cuales abarcan, según su naturaleza:

A. Impuestos

- a. Impuesto Nacional al Carbono
- b. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas

B. Tasas

- a. Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales
- b. Tasa Por Utilización de Aguas
- c. Tasa de Aprovechamiento Forestal
- d. Sobretasa Ambiental sobre los Peajes

C. Contribuciones

- a. Transferencias del Sector Eléctrico

En esta caracterización se presentará su desarrollo jurídico enfocando el análisis en los elementos de los tributos (Hecho generador, base gravable, tarifa, destinación, sujeto activo y sujeto pasivo) y la jurisprudencia concordante que refuerce dicha caracterización.

3.1. IMPUESTOS

3.1.1. Impuesto Nacional al Carbono

3.1.1.1. Aspectos generales

El párrafo 17, parte II *Contribuciones previstas determinadas a nivel nacional*, de la Convención Marco sobre el Cambio Climático (Organización de las Naciones Unidas, 2015), determinó lo siguiente:

“Observa con preocupación que los niveles estimados de las emisiones agregadas de **gases de efecto invernadero** en 2025 y 2030 resultantes de las contribuciones previstas determinadas a nivel nacional no son compatibles con los escenarios de 2 °C de menor costo sino que conducen a un nivel proyectado de 55 gigatoneladas en 2030, y observa también que, para mantener el aumento de la temperatura media mundial por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales, mediante una reducción de las emisiones a 40 gigatoneladas, o por debajo de 1,5 °C con respecto a los niveles preindustriales, mediante una reducción de las emisiones a un nivel que se definirá en el informe especial mencionado en el párrafo 21 infra, se requerirá un esfuerzo de reducción de las emisiones mucho mayor que el que suponen las contribuciones previstas determinadas a nivel nacional.” (resaltado fuera del texto original)

Según el *World Wildlife Fund for Nature –WWF–* (2017), a partir de la Revolución Industrial los denominados Gases de Efecto Invernadero –GEI– han sido los principales causantes del incremento acelerado de la temperatura de la tierra, estos son generados por actividades humanas como la quema de combustibles fósiles - petróleo, gas y carbón- y la remoción de bosques, las cuales *impactan el balance climático global causando efectos adversos sobre las condiciones para la supervivencia de la vida en el planeta*. Entre los principales GEI que se encuentran en la atmosfera están el vapor de agua, el metano (CH_4), el oxido de nitrogeno (N_xO_y), ozono (O_3) y el **dióxido de carbono (CO_2)**, precisamente la concentración de estos

gases es la que regula la temperatura interna del planeta, a mayor concentración aumenta la temperatura.

Como señala la WWF, la quema de combustibles fósiles es uno de los grandes causantes del aumento de estos gases, en especial el dióxido de carbono. Bajo estos escenarios el Impuesto al carbono, instituido a través de la Ley 1819 de 2016, tal como lo señala el literal 1° del artículo 221 de esta normatividad, *es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.*

En este sentido se expresó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015) al manifestar en la exposición de motivos de la Ley 1819 que:

“la reforma también busca desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el medio ambiente. En ese sentido, el impuesto al contenido de carbono en los combustibles fósiles que se propone en el presente proyecto de ley, tiene como finalidad internalizar los costos sociales asociados al cambio climático y generar cobeneficios locales como aumentos en eficiencia y productividad sectorial y mejoras en la calidad del aire.

Su objetivo es promover el uso eficiente de los combustibles fósiles, el uso de energías primarias bajas en carbono y la reducción del consumo de energéticos altos en carbono en todos los sectores de la economía.” (p. 188)

3.1.1.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

A partir de lo estipulado por el inciso 2, artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 el elemento objetivo de este tributo consiste en la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles.

Cabe resaltar que el legislador en el hecho generador de este tributo al **presume** que la ejecución del elemento objetivo estará sucedida por el acto de combustión al consumir los denominados combustibles fósiles.

Como se ha presentado en la exposición de motivos y tal como quedó estipulado en el inciso primero del artículo 221, si bien el elemento objetivo de este hecho generador técnicamente recae sobre el retiro, consumo, venta o importación, a lo que se busca aplicar este instrumento es al hecho contaminante adyacente a esos actos; por tanto, podríamos evidenciar que debe acaecer la combustión (hecho generador implícito en este tributo) dado que es a partir de este acto que resulta la emisión de dióxido de carbono a la atmosfera a través de la utilización de combustibles fósiles. Tal afirmación puede evidenciarse a través de una de las exclusiones que el legislador contempló para el Impuesto Nacional al Carbono, donde precisamente no se causará este tributo si el sujeto pasivo certifica carbono neutro, esta exclusión será analizada más adelante.

- Elemento subjetivo

En esta oportunidad, el elemento subjetivo de este tributo no se realiza distinción alguna sobre la persona, esta abarcará por tanto cualquier persona natural o jurídica que realice el acto jurídico descrito en el aspecto material del hecho generador.

- Elemento temporal

El inciso 2 del artículo 221 de la ley 1819 le da a este tributo una característica monofásica, al señalar que este tributo únicamente se causará en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. A su vez, se establecen ciertas precisiones sobre el elemento temporal de este tributo de la siguiente forma:

- 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.
- En los retiros para consumo de los productores, se causará el tributo en la fecha del retiro.

- Y, en las importaciones se causará en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.
- Elemento espacial

Según lo definido por inciso segundo del artículo 221 de la Ley 1819, este tributo es de orden nacional gravando las actividades de venta dentro del territorio colombiano, así como las importaciones y consumos internos.

3.1.1.3.Base gravable

Dada la heterogeneidad en la medición del combustible fósil, la base gravable presentada en el literal primero del artículo 222 se encuentra determinada en función de dos factores:

- A. El factor de emisión de dióxido de carbono (CO_2) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO_2) por unidad energética (Terajouls) y,
- B. De acuerdo con el volumen o peso del combustible. (metro cúbico o galón)

Como se verá con más detalle en la determinación de la tarifa, dado que la combustión y la emisión de CO_2 no es la misma para cada combustible (Zarama Vásquez & Zarama Martínez, 2017), el legislador consecuentemente estableció unas tarifas expresadas en función de cada tipo de combustible y su unidad de medida, con el fin de realizar una especie de equivalencia entre la tarifa general por tonelada de CO_2 y la emisión de dióxido de carbono de cada combustible expresada en galones o metros cúbicos según corresponda.

3.1.1.3.1. Exclusiones

Dentro de la determinación de las bases gravables del Impuesto Nacional al Carbono se identificaron 6 situaciones y hechos excluidos de este tributo:

- En el caso del gas licuado de petróleo, se encuentran excluidos del impuesto todas las actividades distintas a las ventas a usuarios industriales (Pár. 1°, art. 221).
- En el caso del gas natural, se encuentran excluidos del impuesto todas las actividades distintas a las ventas a la industria de refinación de hidrocarburos y la industria petroquímica (Pár. 2°, art. 221).
- No se causará este tributo a los sujetos pasivos que **certifiquen ser carbono neutro** (Pár. 3°, art. 221).
- No se causará el Impuesto Nacional al Carbono sobre el alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal, animal o producido a partir de residuos sólidos urbanos de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel (Pár. 3°, art. 222).
- La exportación de todos los combustibles fósiles determinados en el artículo 222 de la Ley 1819 no causarán este tributo (Pár. 5°, art. 222).
- Estarán excluidos de este tributo igualmente la venta de diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional al ser considerado esta una actividad de exportación. (Pár. 6°, art. 222).

3.1.1.3.1.1.Certificación de carbono neutro

De acuerdo a lo mencionado por el proyecto de resolución sobre este asunto, publicado por el MADS, y el Decreto 926 de 2017 del MinHacienda, la no causación de este tributo se daría *en la medida que demuestre (sujeto pasivo) reducciones de emisiones o remociones de GEI iguales o menores a las emisiones generadas por la cantidad base de combustible asociada al hecho generador*. En el caso que la reducción o remoción sea menor a la emisión generada aclaran estas entidades que se deberá causar el tributo sobre la emisión no *neutralizada*.

La certificación de carbono neutro requerida para esta exclusión, en primer lugar, en términos generales consiste consecuentemente en una declaración de verificación o certificación (emitido por una tercera parte acreditado o designado) de la reducción de emisiones o remociones de Gases de Efecto Invernadero.

Dicha declaración de verificación o certificación deberá emitirse en cumplimiento de alguno de los 2 esquemas contemplados para tal fin, estos han sido denominados *esquemas de acreditación internacional y Mecanismo de Desarrollo Limpio –MDL–*.

En cuanto a los esquemas de acreditación internacional, este corresponde al cumplimiento de la ISO¹⁴ 14064-3:2006 o aquella que la ajuste y actualice. Esta es una norma internacional conforme a la cual se verifican voluntariamente los informes de emisiones de gases de efecto invernadero, la parte 3 específicamente establece los principios, requisitos y guías para aquellos que realizan la validación y verificación de la información de GEI. En él se describe un proceso para proporcionar seguridad a los potenciales usuarios de una organización o de un proyecto de GEI, de que las afirmaciones son completas, exactas, coherentes, transparentes y sin discrepancias materiales (Lloyd's Register Quality Assurance, s.f.). La declaración de verificación de la reducción en esta ocasión deberá ser expedida por un organismo de verificación acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia –ONAC– o por un organismo de acreditación miembro signatario del Foro Internacional de Acreditación –IAF–.

Por su parte, el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), es un mecanismo definido en el artículo 12 del Protocolo Kioto, este permite que un país que en virtud de dicho tratado ponga en práctica proyectos de reducción de las emisiones en países en desarrollo. A través de tales proyectos se pueden conseguir créditos por reducciones certificadas de las emisiones (RCE), cada uno de los cuales equivale a una tonelada de CO₂ (United Nations Framework Convention on Climate Change, s.f.).

3.1.1.3.2. Exención

El parágrafo 4°, artículo 22 de la Ley 1819 determinó como exento (tarifa \$0) la gasolina y el ACPM en los departamentos de Guainía, Vaupés y Amazonas.

¹⁴ *International Organization for Standardization*. Organización Internacional de Normalización, encargada de crear estándares internacionales enfocados en las actividades de tipo industrial y comercial, organización consultiva del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. Colombia es un país miembro. Información suministrada por: www.iso.org

3.1.1.4.Tarifa

La tarifa determinada por el artículo 222 de la Ley 1819 según el factor de emisión de dióxido de carbono se estableció en quince mil pesos (\$15.000) por tonelada de CO_2 y, de acuerdo a lo determinado como base gravable, se especificaron los valores de la tarifa por unidad de combustible de la siguiente manera:

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

Como se mencionó en la explicación de la base gravable, estas tarifas determinadas por tipo de combustible corresponderían a una equivalencia establecida por el legislador reconociendo que no todos los combustibles emiten la misma cantidad de dióxido de carbono en su proceso de combustión. Al determinar la tarifa por tonelada de CO_2 emitida en \$15.000 y de acuerdo a la tarifa por unidad según el combustible fósil, tal como lo señalan Zarama Vásquez & Zarama Martínez (2017, p. 578), se requeriría el consumo (combustión) en la siguiente proporción para emitir una tonelada de CO_2 :

Combustible fósil	Unidad	Total unidades para tonelada
--------------------------	---------------	-------------------------------------

Gas Natural	Metro cúbico	517.2
Gas Licuado de Petróleo	Galón	157.89
Gasolina	Galón	111.111
Kerosene y Jet Fuel	Galón	101.351
ACPM	Galón	98.68
Fuel Oil	Galón	87.74

Ni en el articulado de esta ley, ni en los documentos de la exposición de motivos se da cuenta del sistema o método utilizado para la determinación de estas tarifas y proporciones.

Todas estas tarifas deberán ajustarse cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un (1) punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT¹⁵ de acuerdo a lo estipulado por el parágrafo 1 del artículo 222 de la mencionada ley.

Cabe resaltar que al establecer las tarifas de este tributo y sus ajustes no se sujetaron a las modificaciones de los precios que estos combustibles fósiles puedan ostentar.

3.1.1.5. Destinación

Si bien, como ya se señaló, por principio general constitucional (Art. 359) los impuestos por su naturaleza (rentas nacionales) deben carecer de destinación específica, el Impuesto Nacional al Carbono cuenta con ello.

A través del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016, atendiendo la excepción contemplada en el artículo 359 de la Constitución Política de Colombia, se estipuló que lo recaudado por este

¹⁵ Unidad de Valor Tributario, para el año 2017 el valor de la UVT, asciende a \$31.859 según Resolución 000071 de 2016

tributo se destinaría al Fondo para la Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el conflicto (Fondo para una Colombia Sostenible).

Este fondo fue creado por la Ley 1769 de 2015, determinando su naturaleza jurídica y parte de su financiación, sin embargo, no se definieron sus objetivos por lo cual no se pudo materializar su reglamentación. En este sentido a través de la Ley 1815 de 2016 en su artículo 130 se constituyeron las siguientes finalidades del denominado Fondo para una Colombia Sostenible, siendo posteriormente reglamentado a través del Decreto Ley 691 de 2017:

- A. Articular el financiamiento para el posconflicto y mejorar la operación y financiación de las iniciativas de construcción de paz en un marco de fortalecimiento del Estado de derecho;
- B. Mejorar la focalización geográfica y la priorización temática de las intervenciones públicas, privadas y de la cooperación internacional (construcción de un portafolio de inversiones priorizadas siguiendo la estructura programática del posconflicto); y
- C. Fortalecer los sistemas de monitoreo, reporte y verificación del impacto de las acciones e inversiones encaminadas a estos propósitos.

Así pues, la destinación específica de los recursos provenientes del Impuesto Nacional al Carbono se ejecutarían bajo el amparo de la excepción del numeral 2° del artículo 359 de la Constitución Política; “Según la corte (constitucional) y aterrizando el concepto (gasto público social) frente al impuesto al carbono, siempre que la inversión sea para saneamiento ambiental, tendiente al bienestar general y para mejorar la calidad de vida de los habitantes, el impuesto podría contener una destinación específica.”

Al respecto el inciso 2° del artículo 223 de la Ley 1819 precisa que estos recursos, administrados por el Fondo para una Colombia Sostenible, deberán destinarse, entre otros, al manejo de la erosión costera, a la conservación de fuentes hídricas y a la protección de ecosistemas de acuerdo con los lineamientos que para tal fin establezca el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

3.1.1.6.Sujeto Activo

En ninguno de los artículos de la Ley 1819 que tratan sobre la constitución del Impuesto Nacional al Carbono se determina explícitamente cual será el sujeto activo de este tributo.

Como se recordará esto riñe contra el principio de legalidad y certeza tributaria establecido en la Constitución Política, sin embargo, a partir de distintas interpretaciones que la Corte Constitucional ha proferido, se permite para analizar los elementos de los tributos la aplicación de la hermenéutica al cuerpo normativo que crea el correspondiente tributo; es así como para este caso se podrían identificar a **la Nación** como sujeto activo a partir de las siguientes consideraciones:

- A. Como su nombre lo indica, es un tributo “nacional” por lo que su administración recaería en la nación.
- B. Su recaudo y administración, según lo señalado por el inciso segundo del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016 recae sobre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN–, Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entidades del orden nacional.

3.1.1.7.Sujeto Pasivo

Como se ha observado a lo largo de este acápite, el sujeto pasivo de este tributo y de acuerdo a lo estipulado por el inciso tercero de del artículo 221 de la Ley 1819, 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.

3.1.1.8.Consideraciones finales

La aparición de este tributo en el ordenamiento jurídico colombiano implica un gran acople con los llamados internacionales por la reducción de la emisión de gases contaminantes. En términos técnicos, este tributo fue bien configurado al menos en la inclusión de sus elementos.

Se considera que la inclusión de la exención mediante la certificación de carbono neutro resulta un instrumento complementario que denota una visión holística de la aplicación de una política medioambiental del cuidado de la atmosfera a través de instrumentos económicos en los que no se persiguen simplemente un hecho recaudador, sino que se presionan o generan condiciones para que se opten por actividades menos contaminantes.

Es necesario por tanto realizar un seguimiento a su aplicación, más aún en la primera etapa en que los contribuyentes empezarán a asimilar esta nueva carga impositiva.

3.1.2. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas

3.1.2.1. Aspectos generales

El plástico es un material sintético derivado del petróleo. Su utilización por parte del ser humano se ha extendido a un sinnúmero de productos; para el caso particular de las bolsas, tal como lo señala Espín (2007), algunas de las tantas propiedades de sus compuestos químicos que los han hecho tan ampliamente utilizados son la facilidad con que pueden ser trabajados o moldeados, su impermeabilidad, baja densidad (livianos), alta resistencia a la corrosión y a la intemperie y en buena medida, su bajo costo.

Como lo señala esta autora, el problema medioambiental en su consumo son precisamente estas propiedades; los desechos de este tipo de materiales impactan al medio ambiente de forma negativa principalmente por su lento proceso de degradación, pudiendo tardar hasta 500 años, frente a 3 o 4 semanas de los productos orgánicos. Entre las múltiples afectaciones que se pueden referenciar de esta contaminación por la utilización de estos productos, por ejemplo, la afectación de mares y sus ecosistemas ha sido ampliamente reseñada, “la existencia de residuos plásticos en los mares es más que un problema estético, pues representa un peligro para los organismos marinos que sufren daños por ingestión y atragantamiento. Se calculan en cientos de miles las muertes de mamíferos marinos al año por esta causa.” (p. 30)

Es así como a través de la Ley 1819 de 2016, artículo 207 y 208, se creó el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, atendiendo tendencias internacionales. Cabe resaltar que en el análisis del desarrollo legislativo de esta ley se pudo observar como este tributo no se presentó como iniciativa gubernamental dentro del contenido del proyecto de Ley, presentado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, del cual resultó esta reforma tributaria. Como antecedente legislativo, encontramos, con fecha del 10 de mayo de 2016, el proyecto de ley presentado por el Senador Antonio Navarro Wolf, *“Por medio de la cual se crea el impuesto nacional ambiental al consumo de bolsas plásticas en almacenes de ventas al detal”*, a partir del cual, evidentemente, se sustrajo gran parte de la estructura normativa que le dio origen a este tributo.

Bajo este contexto, una de las tendencias mundiales, haciendo uso del instrumento económico que los tributos representan, múltiples naciones han optado por instituir impuestos a las bolsas plásticas con el fin de desestimular su consumo, objetivo trazado en la exposición de motivos anteriormente señalada; Dicha tendencia puede ser observada en la siguiente tabla presentada por Navarro A. (2016, p. 7) en el documento en mención:

Ejemplo de regulación e bolsas plásticas en varios países	
País	Descripción
Alemania	Las tiendas pagan impuesto de reciclaje y cobran entre € 0,20 y € 0,30 por bolsa reusable.
Bangladesh	Fuertes inundaciones por taponamiento de canales, llevaron a prohibición de bolsas en 2002.
Bélgica	Impuesto a bolsas plásticas desde 2007.
Botsuana	Impuesto desde 2007, con reducción significativa del uso de bolsas plásticas.

China	En 2008 prohíben bolsas de bajo calibre y cobran tasa a las demás. Se redujo en 50% su uso.
Dinamarca	Con impuesto desde 2003, en 2014 habían logrado bajar uso a 4 bolsas por persona al año.
E.E.U.U.	20 estados y 132 ciudades tienen regulación, cobrando en muchos casos entre 0,05 y 0,15 USD.
Escocia	Desde 2012, cargo de £ 0,05 por bolsa plástica o de papel, redujeron en más del 80% su uso.
Francia	Supermercados cobran entre € 0,02 y € 0,42 por bolsa. En París el cargo es obligatorio desde 2007.
Hong Kong	En 2015 prohíbe bolsas de bajos espesores y fija tasa de 0,064 USD para el resto. El uso bajó en 90%.
India	Desde 2002, prohibición de bolsas de bajo calibre para proteger las vacas y los alcantarillados.
Indonesia	A partir de 2016, fija cargo a bolsas plásticas entre 0,04 a 0,15 de USD.
Irlanda	Impuesto de € 0,15 desde 2002 y lo subieron a € 0,22 en 2007. Reducción del 90% en uso.
Israel	En 2008 se frustra proyecto de gravarlas. Actualmente, 275 bolsas por persona al año.
Italia	Prohibición de bolsas no biodegradables desde 2011. Se venden las biodegradables a € 0,10.

Kenia	Prohíbe fabricación e importación de bolsas plásticos desde 2011
Malasia	Desde 2001 hay impuesto, los sábados. En algunas partes, toda la semana.
Mauritania	En 2013 prohíbe fabricación e importación de bolsas plásticas.
País de Gales	Cargo de £ 0,10 por bolsa desde 2011. En 2012 la reducción alcanzada era del 96%.
Países Bajos	Prohibición de bolsas gratis. Se venden reutilizables de larga duración: € 15 y € 25 por bolsa.
Reino Unido	Cargo de £ 0,10 por bolsa desde 2015. Uso estimado de bolsas por año: 7 mil millones.
Ruanda	En 2004 prohibió regalar bolsas de plástico. En 2008, las prohibió totalmente.
Sudáfrica	Desde 2004 se grava el consumo de bolsas de plástico de calibre grueso.
Taiwán	En 2003 prohibió las bolsas plásticas de calibre ligero.
Tanzania	Desde 2006 hay prohibición de bolsas plásticas a nivel nacional.
Uganda	Desde 2007 prohibidas las bolsas de bajo calibre y una tasa a las de alto calibre.
Fuente: Datos tomados de http://www.bigfatbags.co.uk/bans-taxes-charges-plastic-bags	

En conclusión, tal como lo señala el proyecto de ley, “(...) se busca enviar a la ciudadanía colombiana una señal palpable de que la calidad del medio ambiente tiene un alto valor, que las bolsas plásticas deterioran de manera grave este valioso recurso y que se deben tomar precauciones para lograr un uso moderado de este tipo de empaques. No se trata entonces de

generar más gastos a las familias, ni más ingresos al Estado, sino buscar que los hogares y las personas adquieran conciencia ambiental y se acostumbren a no abusar de estas bolsas (...)

Este tributo fue adicionado al Estatuto Tributario –ET– en sus artículos 512-16 y 512-17, a continuación, se expondrán los elementos de este tributo de acuerdo a la estructura del presente trabajo referenciando los artículos del ET correspondientes.

3.1.2.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

De acuerdo a lo definido por el artículo 512-15 del ET, el elemento objetivo del hecho generador por concepto del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas recaerá sobre la **entrega a cualquier título** de bolsas plásticas; dentro de las clases de títulos que jurídicamente se contempla (consuntivos o translativos, justos e injustos, gratuitos u onerosos, singulares o universales y atributivos o declarativos)¹⁶, podría interpretarse que en esta oportunidad se desea hacer referencia a la entrega a título gratuito u oneroso.

Se establece igualmente una condición de este hecho jurídico: su *finalidad sea cargar o llevar productos*, para que se materialice el hecho generador.

- Elemento subjetivo

No se realiza distinción alguna sobre la persona, está por tanto determinada hacia cualquier persona natural o jurídica que realice el acto jurídico descrito en el aspecto material del hecho generador.

- Elemento temporal

Frente a la causación de este tributo el inciso séptimo del artículo 512-5 del ET definió que esto deberá realizarse *al momento de la entrega de la bolsa*.

¹⁶ Tomado de: <http://uniblogsabana.blogspot.com.co/2013/05/titulo-modo-1.html>

Además, se puntualizó el requerimiento que dicha causación debería manifestarse correspondientemente en la factura de compra o documento equivalente, además de señalar expresamente el número de bolsas “adquiridas”.

- Elemento espacial

Como su nombre lo indica este tributo es de orden nacional gravando las actividades señaladas en el hecho generador que se efectúen dentro del territorio colombiano.

3.1.2.3.Base gravable

Según lo señalado por Bravo (2012), en ocasiones las obligaciones tributarias se configuran por cada hecho gravado, es así como en esta oportunidad la base gravable correspondería en sí mismo al hecho generador, lo que para este caso corresponde a la entrega de la bolsa plástica.

Esto corresponde, con la determinación de la tarifa que, como se trata más adelante, se encuentra determinada en un precio fijo por bolsa.

3.1.2.3.1. Exclusión

A partir de lo establecido por el artículo 512-16 del ET se definieron 4 exclusiones para el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas:

- A. La entrega de bolsas plásticas cuya finalidad no sea cargar o llevar productos adquiridos en el establecimiento que la entrega (Núm. 1). Esta determinación resulta pues una aclaración dado que es expresamente lo contrario a lo señalado como elemento subjetivo del hecho generador.
- B. La entrega de bolsas plásticas que sean utilizadas como material de empaque de los productos pre-empacados (Núm. 2).
- C. La entrega de bolsas plásticas biodegradables certificadas como tal por el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, con base en la reglamentación que establezca el Gobierno nacional (Núm. 3).

D. La entrega de bolsas reutilizables que conforme a la reglamentación del Gobierno nacional posean unas características técnicas y mecánicas que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación.

3.1.2.4.Tarifa

De acuerdo a lo definido por el inciso 2° del artículo 512-15 del ET, la tarifa del impuesto será la de la siguiente tabla:

Año	Tarifa en pesos por bolsa
2017	\$20
2018	\$30
2019	\$40
2020	\$50

Se establecieron igualmente unas tarifas diferenciales a partir de una clasificación por niveles de *impacto al medio ambiente y la salud pública*, de 1 a 4, según el *nivel de degradabilidad*. Estos niveles deberán ser definidos por el MADS con base en la reglamentación que expida el gobierno nacional y atendiendo las disposiciones del parágrafo 1 de este mismo artículo. Las tarifas oscilarían entre 0%, 25%, 50% o 75% de acuerdo a los niveles respectivamente.

3.1.2.5.Sujeto Activo

Tal como sucedió con el Impuesto Nacional al Carbono, el legislador no señaló expresamente el sujeto activo de este tributo, sin embargo, al igual que en aquella ocasión, “el sujeto activo es la nación, aunque no lo dice textualmente, al calificarlo como impuesto nacional, se puede deducir de ello.” (Zarama Vásquez & Zarama Martínez, 2017, p. 562).

3.1.2.6.Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo del impuesto es la persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios).

3.1.2.6.1. Responsable

El inciso quinto del artículo 512-15 determinó como responsables de este impuesto las personas naturales o jurídicas que pertenezcan al régimen común de IVA.

3.1.2.7.Consideraciones finales

Este tributo representa una importante iniciativa para combatir el flagelo de la contaminación medioambiental producido por los plásticos como agentes contaminantes. En cuanto a su estructuración técnica, como se pudo observar, presenta ciertas falencias entre las que se destaca:

- En la definición de las tarifas se determinó el valor durante los años 2017 a 2020 y dado que no se acompañó esta definición por expresiones como “a partir de” o aclaraciones sobre la tarifa para años posteriores al último reseñado (2020), por el momento, este sería un tributo temporal, además la actualización de su valor, al menos en los años mencionado no tendría validez puesto que se está determinando un precio específico por cada uno de estos.
- Resulta bastante cuestionable, en cuanto la complejidad de su interpretación que puede dar lugar a una posible inconstitucionalidad, la determinación del parágrafo 3° del artículo 512-15: *Los sujetos pasivos del monotributo¹⁷, podrán acogerse voluntariamente al impuesto. En este caso el monto del impuesto se entenderá incluido en la tarifa fija del monotributo.*

De lo expresado por este parágrafo se puede interpretar:

¹⁷ Tributo instituido a partir de la Ley 1819 de 2016, incluido en libro octavo del ET, en su artículo 903 se determina que: el monotributo es un tributo opcional de determinación integral, de causación anual, que sustituye el impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo.

- La expresión *acogerse voluntariamente al impuesto*, señalaría el ser **sujeto pasivo** del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, lo cual resultaría extraño puesto que la determinación del hecho generador resulta muy general y no se establecen exclusiones a personas de ninguna indole. En este sentido, al señalar que *el monto del impuesto se entenderá incluido en la tarifa fija del monotributo*, ¿las personas responsables por el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas no deberán causarlo al monotributarista?
- La expresión *acogerse voluntariamente al impuesto*, señalaría el ser **responsable** del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas, lo cual en principio resultaría lógico dado que la mayoría de monotributaristas no pertenecerían al régimen común¹⁸ y en el ejercicio de sus actividades puede acaecer el hecho generador. En este sentido, resultaría preocupante que los valores pagados por los sujetos pasivos de este tributo fuesen **apropiados** por los monotributaristas para el pago de ese tributo como podría interpretarse de la expresión “*el monto del impuesto se entenderá incluido en la tarifa fija del monotributo*” del párrafo en mención.
- Según la interpretación de Zarama F. & Zarama C. (2017) “(...) al no establecer el procedimiento para declarar y las sanciones en caso de no cobrarse o declararse, su aplicación será más un acto pedagógico y de comportamiento ciudadano que una obligación fiscal, ya que como política fiscal no estableció los instrumentos para hacer efectivos su cumplimiento. (p. 562), esta situación, además de reafirmar la ligereza técnica con la que se instituyó este tributo, acrecentaría las dificultades en la aplicabilidad de este tributo como la disposición anteriormente señalada.

Frente a esta discusión la Corte Constitución en su Sentencia C-733 de 2003 señaló:

“no basta con la simple consagración de la obligación tributaria material, sino que es menester hacerla efectiva a fin de que se traduzca en un ingreso líquido

¹⁸ El tope de ingresos para acogerse al monotributo y para pertenecer al régimen simplificado del IVA se establecieron a través de la ley 1819 de 2016 en 3.500 UVT para ambos casos (Artículo 905 y 499 del ET, respectivamente).

para las arcas públicas. Por tal razón, para el cumplimiento de la obligación fiscal material el legislador ha previsto que las obligaciones tributarias formales señaladas en la ley **o el reglamento** han de ser cumplidas por los responsables directos del pago del tributo, o lo contribuyentes” (Resaltado fuera del texto original)

Podría resultar pues, según en consideración de la Corte, que dichos aspectos faltantes en la Ley de creación de este tributo sean reglamentados.

- Hasta el momento no se ha emitido la reglamentación en mención que las distintas instancias gubernamentales deberían proferir sobre este tributo.

3.2. TASAS

La gestión ambiental en Colombia ha sido delegada por el Estado en cabeza de las Corporaciones Autónomas Regionales, es así como el estado debe garantizar los recursos para que sus instituciones cumplan con el cometido estatal.

En este contexto, la Ley 99 de 1993 les otorgó a estas instituciones un marco fiscal estructurado con rentas propias a su administración y recaudo de cuyos recursos se deberán cubrir la ejecución de muchas de sus responsabilidades. Los tributos contemplados por este marco normativo abarcaron la *Tasa Retributivas por Vertimientos Puntuales*, la *Tasa por Utilización de Agua* y las *Transferencias del Sector Eléctrico*.

Sin embargo, estos no son los únicos tributos contemplados por el marco normativo colombiano para la gestión ambiental delegada en estas instituciones. Actualmente se cuenta con la denominada *Tasa de Aprovechamiento Forestal* (Decreto Ley 2811 de 1974) y la *Sobretasa Ambiental sobre los Peajes* (Ley 981 de 2005).

Tal, como lo señala el Consejo de Estado (2008) las tasas, retributivas y compensatorias, “(...) se configuran como instrumentos de financiación de las obligaciones del Estado y de los particulares en el uso, conservación y renovación del ambiente”, para ello se parte de dos supuestos:

1. la contaminación de los recursos ambientales y,
2. que ella derive de actividades lucrativas

“(…)Por su naturaleza, este tipo de tributos no implican mayor complejidad; su implementación, cobro y seguimientos, como lo expone el informe resulta fácilmente identificable.

Esta situación es generalizada en América Latina en la cual, como lo reconoce el informe “el camino de la reforma fiscal ambiental... ha estado dirigido a recaudar recursos para el mantenimiento del sistema.” (MinHacienda; MinAmbiente; Colciencias, 2013, Pág. 11). Este elemento recaudador encaja perfectamente con la naturaleza de las tasas, las cuales representan para cada una de las corporaciones/entidades que las administran una importante fuente de ingresos.” (Rodriguez Vásquez & Toro Serrano, 2016, p. 181)

Como se puede observar, la causación de estos tributos se relaciona directamente con una actividad que produce un efecto nocivo sobre el medio ambiente y, en consideración de la Corte Constitucional, no entra en consideración la naturaleza pública o privada del dominio sobre el recurso renovable.

3.2.1. Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales

3.2.1.1.Aspectos generales

Como podrá verse en detalle más adelante este tipo de tributos están enfocados a resarcir de alguna manera la afectación del medio ambiente fruto de las acciones del ser humano, en particular las realizadas con fines de lucro que, para este caso, utilicen el medio ambiente como receptor de cualquier vertimiento de elementos que llegasen a afectarlo.

Dado que es un tributo *longevo*¹⁹ resulta consecuente con las nociones de afectación medioambientales de la época que este tipo de tasas se encontraran orientadas a gravar los vertimientos en los cuerpos de agua. La Corte Constitucional (2008), se afirma este tipo de tasas para regular la utilización de aguas, no corresponde a criterios fiscales, sino que se tienen como

¹⁹ Este tributo surgió en el ordenamiento jurídico colombiano a través del Decreto Ley 2811 de 1974 y posteriormente “actualizado” bajo los nuevos lineamientos constitucionales de 1991 a través de la Ley 99 de 1993.

herramientas para encauzar el consumo y proteger un recurso natural, que, aunque renovable, es susceptible de agotamiento. Afirmación que puede evidenciarse en las determinaciones de la Ley 99 de 1993 la cual entre las consideraciones para la liquidación de estas tasas señala que deberá incluirse el valor de **depreciación** del recurso afectado utilizando este término como un concepto de deterioro del mismo.

3.2.1.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

El artículo 42, inciso primero, de la Ley 99 de 1993 determina una serie de actividades que darían lugar al cobro de una tasa retributiva:

*“la utilización directa o indirecta de **la atmósfera, del agua y del suelo**, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas”*

(Resaltado fuera del texto)

A su vez, la materialización de este elemento estará condicionada a (...) *que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativa”*

Como se puede observar, esta ley habilitaría el cobro de dicha tasa sobre vertimientos puntuales tanto en la atmosfera, el agua y el suelo. Sin embargo, de acuerdo a las reglamentaciones vigentes, el Decreto 2667 de 2012, en su Artículo 7° estableció que la denominada Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales se cobraría únicamente por:

*“la utilización directa e indirecta del **recurso hídrico** como receptor de vertimientos puntuales²⁰ directos o indirectos²¹ y sus consecuencias nocivas, originados en actividades*

²⁰ De acuerdo a lo definido por el Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras – INVEMAR– (s.f.), los vertimientos puntuales, como su nombre lo indica, consisten en los vertimientos realizados en un punto fijo. En cuanto a los vertimientos al recurso hídrico, el Decreto 2667 de 2012 en su artículo 3° *definiciones*, determina que este corresponde a cualquier descarga final al recurso hídrico de un elemento, sustancia o parámetro contaminante, que esté contenido en un líquido residual de cualquier origen.

antrópicas²² o propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.” (Resaltado fuera del texto)

Así pues, este tributo contempla exclusivamente como hecho generador los vertimientos puntuales en el recurso hídrico, obviando la potestad que tendrían estas entidades sobre los mismos en la atmosfera y el suelo.

- Elemento subjetivo

En cuanto a la *calidad* de la persona al acontecer el hecho generador, no se realiza distinción alguna por lo que correspondería de manera genérica a la calidad de ser persona natural o jurídica.

- Elemento temporal

La definición del aspecto temporal del hecho generador se encuentra determinado por el artículo 24 del Decreto 2667 de 2012 del MADS, esta delegó en las autoridades competentes (sujetos activos) la periodicidad del cobro por este tributo, pero en todo caso esta no podrá ser mayor a un (1) año.

- Elemento espacial

La TRVP, al igual que todos los tributos determinados por la Ley 99 de 1993 es de carácter territorial y hace parte del patrimonio de las corporaciones autónomas regionales quienes

²¹ Los vertimientos puntuales directos son definidos por este mismo decreto como los vertimientos realizado en un punto fijo y directamente al recurso hídrico y los vertimientos puntuales indirectos son definidos como aquellos que se realizan desde un punto fijo, pero a través de un canal natural o artificial (alcantarillado) o de cualquier medio de conducción o transporte a un cuerpo de agua superficial.

²² En cuanto a las actividades antrópicas, en primer lugar, “el adjetivo antrópico es un neologismo muy reciente formado por el sufijo griego de relación -ico sobre el vocablo griego ἄνθρωπος (“Antropos”, ser humano) de manera que ha de entenderse “lo relativo al hombre como especie” o “lo relativo a la acción del hombre como especie” (Etimologías de Chile, s.f.). En lo referente al hecho generador de la Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales, este concepto se ha abstraído de las ciencias naturales las cuales implicarán unas actividades puntuales realizadas por el ser humano sobre la naturaleza/medio ambiente la cual afectará a este, de manera negativa para nuestro caso, la cual no ha sido producida por situaciones naturales sino a través de la intervención del ser humano.

realizarán los cobros respectivos en las áreas de su jurisdicción, estableciéndose así la territorialidad de esta tasa.

3.2.1.3.Base gravable

En términos generales la base gravable de este tributo está determinada por el artículo 7 del Decreto 2667 de 2012, señala que se cobrará por **la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso** hídrico, aplicándose inclusive a la carga contaminante descargada por encima de los límites permisibles, esto último adicionado por el artículo 211 de la Ley 450 de 2011, sin perjuicio de la imposición de medidas preventivas y sancionatorias que de esta actividad haya lugar.

Cabe destacar, que de acuerdo a lo estipulado por el artículo 19 del Decreto 2667 de 2012, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible establecerá los elementos, sustancias o parámetros contaminantes que serán objeto de cobro de la TRVP y la unidad de medida de las mismas.

Esta disposición se encuentra reglamentada a través de la Resolución 273 de 1997 del Ministerio de Ambiente, vigente a la fecha, la cual dispuso como sustancias objeto de cobro las Demandas Bioquímicas de Oxígeno –DBO– y los Sólidos Suspendidos Totales –SST–.

Andreo M. (s.f.) señala que las DBO corresponden a un parámetro indispensable cuando se necesita determinar el estado o la calidad del agua de ríos, lagos, lagunas o efluentes. Su medición se expresa en Mg/l y corresponde “a la cantidad de oxígeno que los microorganismos, especialmente bacterias, hongos y plancton, consumen durante la degradación de las sustancias orgánicas contenidas en la muestra.”

Por su parte, las SST son definidas por la Corporación Autónoma Regional de Nariño (s.f.) como:

“la cantidad de material (sólidos) que es retenido después de realizar la filtración de un volumen de agua. Es importante como indicador puesto que su presencia disminuye el

paso de la luz a través de agua evitando su actividad fotosintética en las corrientes, importante para la producción de oxígeno.”

Como se podrá observar en detalle en el siguiente acápite, la carga contaminante se convierte en el elemento base para la definición de la tarifa aplicar, la cual por la característica del hecho generador requiere un cálculo tarifario a través de una fórmula que contempla distintas variables.

3.2.1.4.Tarifa

El artículo 42, a partir del inciso tercero, estableció reglas que deberán seguir los sujetos activos de este tributo para determinar la tasa a cobrar. Dicho inciso menciona:

- a) La tasa incluirá el valor de depreciación del recurso afectado;
- b) El Ministerio del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible teniendo en cuenta los costos sociales y ambientales del daño, y los costos de recuperación del recurso afectado, definirá anualmente las bases sobre las cuales se hará el cálculo de la depreciación;
- c) El cálculo de la depreciación incluirá la evaluación económica de los daños sociales y ambientales causados por la respectiva actividad. Se entiende por daños sociales, entre otros, los ocasionados a la salud humana, el paisaje, la tranquilidad pública, los bienes públicos y privados y demás bienes con valor económico directamente afectados por la actividad contaminante. Se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus recursos y componentes;
- d) El cálculo de costos así obtenido, será la base para la definición del monto tarifario de las tasas.

En este sentido, el inciso 4° de este mismo artículo dispuso lo siguiente:

“Con base en el conjunto de reglas establecidas en el sistema de que trata el inciso anterior, el Ministerio del Medio Ambiente aplicará el siguiente método en la definición de los costos sobre cuya base hará la fijación del monto tarifario de las tasas retributivas y compensatorias: a) A cada uno de los factores que incidan en la determinación de una

tasa, se le definirán las variables cuantitativas que permitan la medición del daño; b) Cada factor y sus variables deberá tener un coeficiente que permita ponderar su peso en el conjunto de los factores y variables considerados; c) Los coeficientes se calcularán teniendo en cuenta la diversidad de las regiones, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la población afectada y el costo de oportunidad del recurso de que se trate; d) **Los factores, variables y coeficientes así determinados serán integrados en fórmulas matemáticas que permitan el cálculo y determinación de las tasas correspondientes.**” (resaltado fuera del texto)

Es así como el Decreto 2667 de 2012 estableció en su artículo 14 la siguiente formula, a través de la cual la autoridad ambiental competente establecerá la tarifa de la TRVP:

$$T_{tr} = T_m \times Fr$$

Donde:

T_{tr}= Tarifa de la tasa retributiva

T_m= Tarifa mínima de la tasa retributiva

Fr = Factor regional

Las sustancias definidas por la Resolución 273 de 1997 citada anteriormente (DBO y SST) les fue establecida una tarifa mínima (modificada por la Resolución 372 de 1998), actualizables a partir del siguiente año de acuerdo a las variaciones del Índice de Precios al Consumidor –IPC–.

En cuanto a las DBO la tarifa mínima se estableció en \$46.50/kg, mientras que para las SST fue de \$19.90/kg. De acuerdo a las variaciones del IPC desde el año 1998, para el año 2017 los valores de estas tarifas mínimas corresponderían a \$138.73/Kg y \$59.37/Kg respectivamente²³.

De acuerdo a lo mencionado por el inciso segundo del artículo 15 del Decreto 2667 de 2012 la determinación de dichas tarifas se basó en los costos directos de remoción de los elementos,

²³ Cálculos propios, elaborados a partir de la información suministrada por el Banco de la republica sobre las variaciones del IPC.

sustancia o parámetros contaminantes presentes en los vertimientos líquidos, los cuales forman parte de los costos de recuperación del recurso afectado.

La determinación del *Factor Regional (Fr)* que trata la anterior formula representa un cálculo más complejo el cual será expuesto a continuación.

Según lo establecido en el artículo 16 del Decreto 2667 de 2012, el factor regional representa los costos sociales y ambientales de los efectos causados por los vertimientos puntuales al recurso hídrico, contemplando la relación entre la carga contaminante total vertida en el periodo analizado y la meta global de carga contaminante establecida²⁴.

Este factor deberá ajustarse anualmente cuando no se cumpla con la meta global de carga contaminante para el cuerpo de agua o tramo del mismo, en todo caso no siendo inferior a 1.00 y ni superior a 5.50.

3.2.1.4.1. Monto a cobrar por concepto de tasa retributiva

La liquidación de este tributo, de acuerdo a lo estipulado por el artículo 18 del Decreto 2667 de 2012, corresponderá a la siguiente formula, a través de la cual se establecerá el monto total a cobrar por concepto de la Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales:

$$MP = \sum_{i=1}^n Tm_i \times Fr_i \times C_i$$

Donde

- MP = Total Monto a Pagar
- Tmi = Tarifa mínima del parámetro i.
- Fri = Factor regional del parámetro i aplicado al usuario.

24 De acuerdo a lo señalado por la Corporación Autónoma Regional del Cesar (s.f.) “La definición de metas de carga contaminante, es un procedimiento de planeación quinquenal, para establecer de manera participativa los escenarios de metas globales, sectoriales e individuales de cargas de DBO y SST que se identifican como factibles desde el punto de vista técnico económico para avanzar o alcanzar el cumplimiento de los objetivos de calidad definidos para el recurso hídrico.”

- C_i = Carga contaminante del parámetro i vertido durante el período de cobro.
- n = Total de parámetros sujetos de cobro.

3.2.1.5.Destinación

De acuerdo con las características propias de este tipo de tributos, el parágrafo 2 del artículo 42 de la ley 99 de 1993 estableció 3 actividades para las que se destinaría el recaudo de este tributo.

Se encuentra directamente ligada con el hecho generador, orientada hacia la sostenibilidad del recurso hídrico sobre el cual se ha presentado la descarga de los vertimientos puntuales.

El primer literal de este parágrafo contempla que estos recursos deberán ejecutarse en las cuencas sobre actividades de protección, recuperación y monitoreo del recurso hídrico definidos en el Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca adoptado²⁵ por la autoridad competente.

El Literal b, define que para el caso de las cuencas declaradas en ordenación, deberán destinarse los recursos producto de la TRVP en la elaboración del Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca.

El tercer literal establece que 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, Vivienda y Desarrollo Territorial, o quien haga sus veces.

Las autoridades ambientales podrán utilizar hasta el 10% de los recaudos para cubrir gastos de implementación, monitoreo y seguimiento de este tributo, tal como lo señala el inciso segundo de este artículo.

²⁵ De acuerdo a lo definido por la Secretaría Distrital de Ambiente de Bogotá “El Plan de Manejo y Ordenamiento de una Cuenca, POMCA, es el planeamiento del uso y manejo sostenible de sus recursos naturales renovables, de manera que se consiga mantener o restablecer un adecuado equilibrio entre el aprovechamiento económico de tales recursos y la conservación de la estructura físico-biótica de la cuenca y particularmente de sus recursos hídricos. También es el marco para planificar el uso sostenible de la cuenca y la ejecución de programas y proyectos específicos dirigidos a conservar, preservar, proteger o prevenir el deterioro y/o restaurar la cuenca hidrográfica.” (2017)

3.2.1.6. Sujeto Activo

En consonancia con el Título VII *“De las rentas de las corporaciones autónomas regionales”* de la Ley 99 de 1993, acápite que contiene el mencionado artículo 42 *de las Tasas Retributivas y compensatorias*, el Decreto 2667 de 2012 en su artículo 5° determinó:

“Sujeto Activo. Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales señaladas en el artículo 4 del presente decreto”

Las autoridades ambientales a las que hace referencia comprenden:

- Las Corporaciones Autónomas Regionales,
- Las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible
- Los Grandes Centros Urbanos (Art. 66 de la Ley 99 de 1993)
- Establecimientos públicos ambientales (Art. 13 de la Ley 768 de 2002) y,
- Parques Nacionales Naturales de Colombia (Decreto-Ley 3572 de 2011)

3.2.1.7. Sujeto Pasivo

Si bien, explícitamente el artículo 42 de la Ley 99 de 1993 no hace mención al sujeto pasivo del tributo, este se interpreta, tal como lo ha señalado la Corte Constitucional en su sentencia C-496 de 1996 que:

“(…) también es claro que el sujeto pasivo es toda persona que arroja o deposita desechos en el agua, aire, o suelo, dentro de los límites que, con fines reglamentarios sea definidos por vía general pero administrativa por el Ministerio del Medio Ambiente, de conformidad con la Ley 99 de 1993.”

Dicha reglamentación, se encuentra en el Decreto 2667 de 2012 en el cual el sujeto pasivo de este tributo se encuentra explícitamente definido a través del artículo 6 de la siguiente manera: *“están obligados al pago de la tasa retributiva todos los usuarios que realicen vertimientos puntuales directa o indirectamente al recurso hídrico”*.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 19 de esta norma establece que:

“Cuando el usuario vierte a una red de alcantarillado, la autoridad ambiental competente cobrará la tasa, para los elementos, sustancias o parámetros contaminantes objeto de cobro, **únicamente a la entidad que presta el servicio de alcantarillado**” (Resaltado fuera del texto)

Esta disposición ha sido objeto de control constitucional a través de la mencionada sentencia la cual señala que:

“Las empresas de servicios públicos domiciliarios son personas jurídicas, y si en el desarrollo de sus actividades hacen vertimiento, como lo hacen las de acueducto y alcantarillado por definición legal, se constituyen en usuarias del elemento receptor de los mismos (cuerpo de agua, canal de agua, suelo o subsuelo), por lo cual pasan a ser sujetos pasivos de la referida tasa de retribución, y no los usuarios o suscriptores de esas empresas, por obvias razones, pues ellos justamente utilizan las redes de las mismas para descargar sus residuos líquidos.

Es decir, los usuarios de las aludidas empresas no hacen vertimientos puntuales además de que, según la referida definición legal, las empresas de acueducto y alcantarillado realizan la “recolección municipal de residuos, principalmente líquidos, **por medio de tuberías y conductos.**” y desarrollan actividades complementarias de transporte, tratamiento y **disposición final de tales residuos.**” (Resaltado original del texto)

3.2.1.8. Consideraciones finales

Este es un tributo con un amplio recorrido en el ordenamiento jurídico colombiano (instituido desde el año 1974); por su momento y la amplitud de lo que inicialmente se consideró como hecho generador resultó una gran apuesta por parte de la nación por gravar múltiples actividades contaminantes en cuanto a los *vertimientos* en la atmósfera, del agua y del suelo, sin embargo, lamentablemente en su ejecución se terminó gravando únicamente dicha actividad sobre el agua perdiendo una gran oportunidad de abarcar actividades igual de nocivas para el medio ambiente.

En cuanto al aspecto jurídico, si bien no se establecen expresamente algunos elementos, como fue el caso del sujeto pasivo, en términos generales, cuenta con una sólida estructura fiscal que permite su ejecución y administración. La complejidad en la liquidación de las tarifas resulta comprensible dadas las amplias características técnicas que la medición de la contaminación en los cuerpos acuíferos representa.

Cabe resaltar la determinación de las entidades de servicios públicos domiciliarios como sujetos pasivos de la TRVP y la interpretación de la Corte Constitucional al respecto. No son sujetos pasivos los usuarios que producen la sustancia contaminante que se vierte, sino la empresa que a través del alcantarillado los recoge y conduce, una interpretación muy ceñida a lo determinado como hecho generador. Sin embargo, tal como sucederá con la mayoría de estos tributos, el valor pagado por la entidad se trasladaría al usuario del servicio vía costo, de acuerdo al funcionamiento teórico y conceptual de este instrumento económico.

3.2.2. Tasa por Utilización de Aguas

3.2.2.1. Aspectos generales

El artículo 80 del Decreto Ley 2811 de 1974, Código Nacional de Recursos Naturales Renovables, estableció que, *sin perjuicio de los derechos privados adquiridos con arreglo a la ley, las aguas son de dominio público, inalienables e imprescriptibles*. Esta disposición, tal como lo señala el Ministerio de Hacienda y Crédito Público et al. (2013), guarda consonancia con lo dispuesto por la Constitución Política de Colombia la cual en su artículo 366 dispone como objetivos fundamentales del Estado la solución, entre otras, de las necesidades insatisfechas de agua potable. (p. 57).

Esta responsabilidad del Estado se materializa a través de la gestión de las entidades encargadas de la administración y conservación del Medio Ambiente, a través del sistema de administración que hoy en día cuenta la nación encabezado por las distintas Corporaciones autónomas regionales bajo las directrices del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Como ya se ha señalado, la gestión medioambiental se ha concentrado en la implementación de instrumentos económicos que provean a dichas entidades de recursos para cumplir objetivos ambientales. Así, la Tasa por Utilización de Agua hace parte de esta familia de instrumentos económicos, utilizado como instrumentos de comando, control y de gestión, convirtiéndose en una fuente de recursos financieros, *su implementación implica un fortalecimiento de la gestión de la autoridad ambiental como administrador del recurso hídrico y constituye un elemento importante para garantizar su conservación y renovabilidad.* (Ministerio de Hacienda y Crédito Público et al., 2013, p. 58)

Según la Corte Constitucional, en sentencia C-1063 de 2003, la Tasa Ambiental por Utilización de Aguas es una contraprestación pecuniaria del servicio de protección y renovación de dicho recurso natural, prestado por la autoridad ambiental competente, por parte del usuario de las mismas. En tal sentido, igualmente se ha expresado el Consejo de Estado en sentencia de Julio 07 de 2011, al manifestar que la obligación de pagar dichas tasas, se genera por el uso del recurso hídrico y como garantía de protección del mismo (Citado en Ministerio de Hacienda y Crédito Público et al., 2013, p. 61)

3.2.2.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

El hecho generador de este tributo se encuentra en el artículo 43 de la Ley 99 de 1993, contempla el cobro de la Tasa por Utilización de Aguas, literalmente por la utilización de aguas. Si bien no se detalla a que título de dicho uso, el Decreto 155 de 2004 determinó que recaería sobre *la utilización del agua en virtud de concesión.*

En consonancia con lo mencionado por el párrafo 3 del artículo 43 de la Ley 99, la característica adicional del hecho generador sería la utilización del agua por fuera de la utilización denominada “por ministerio de ley”.

- Elemento subjetivo

En cuanto al elemento subjetivo el “uso” deberá ser ejecutado por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas.

- Elemento temporal

Determinado por el artículo 14 del Decreto 155 de 2004, este señala que las autoridades competentes (sujetos activos) cobrarán las tasas por utilización de agua mensualmente mediante factura expedida con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser mayor a un (1) año.

- Elemento espacial

Este tributo, de acuerdo a las referencias de la ley 99 de 1993, es de carácter territorial y hace parte del patrimonio de las corporaciones autónomas regionales quienes realizarán los cobros respectivos en las áreas de su jurisdicción.

3.2.2.3.Base gravable

El inciso 2 del artículo 43 de la Ley 99 de 1993 *Tasa por Utilización de Aguas*, establece lo siguiente:

“El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo.”

El artículo en mención es el Artículo 42, analizado en el acápite anterior, como marco legal para el cobro de las Tasas Retributivas. Es así como, en consonancia con las características de este tributo, la generación del mismo obedece a una relación directa entre el servicio prestado y los recursos obtenidos, siendo así objeto del cobro de la Tasa por Utilización el volumen de agua efectivamente captada.

Esta disposición se encuentra reglamentada actualmente a través del Decreto 155 de 2004, compilado en el artículo 2.2.9.6.1.6 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, el cual dispone que:

“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.”

En este artículo se indica además que, si el sujeto pasivo tiene 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. De no contar 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.

3.2.2.4.Tarifa

Utilizando los lineamientos del sistema y método del cobro aplicables para las Tasas Retributivas por Vertimientos del artículo 42 de la ley 99 de 1993, contenidos en los incisos 3 y 4 expuestos en el anterior acápite, el Decreto 155 de 2004 del Ministerio de Ambiente estableció la fijación de la tarifa en su artículo 7° a través de una fórmula similar a la utilizada en la TRVP, esta fórmula compuesta de la siguiente manera:

$$TUA = Tm \times Fr$$

Donde:

TUA= Tarifa de la tasa por utilización del agua

Tm= Tarifa mínima de la tasa retributiva

Fr = Factor regional

Esta fórmula presenta las mismas variables que la TRVP. Para el caso de la TUA, su tarifa estará expresada en pesos por metro cúbico (\$/m³), al igual que la tarifa mínima nacional.

- **Tarifa mínima**

La tarifa mínima de que trata esta fórmula, al igual que para la TRVP, fue definida a través la Resolución 240 de 2004 del Ministerio de Ambiente. El artículo 1° de dicha resolución da cuenta del lineamiento rector que se utilizó para el cálculo que conllevó a establecer la tarifa en cuestión, la depreciación del recurso por efecto de la utilización del agua (en consonancia con el

literal A, inciso tercero, del artículo 42 de la Ley 99 de 1993²⁶) incluyendo, tal como lo menciona dicha resolución, los costos sociales, ambientales y de recuperación del recurso hídrico.

Estos costos, tal como lo señala la Resolución 240, comprenden las siguientes actividades:

1. Estudios de investigación básica y aplicada sobre el recurso hídrico encaminados a la elaboración de balances hídricos, evaluación de la calidad del recurso y desarrollo del catastro de usuarios.
2. Establecimiento y operación de sistemas de medición y monitoreo del recurso hídrico.
3. Formulación de Planes de Ordenamiento y Manejo de Cuencas.
4. Proyectos para promover el uso eficiente y ahorro del agua.
5. Adquisición de predios en zonas de páramo, subpáramo, bosques de niebla, áreas de influencia de nacimientos y recarga de acuíferos y de estrellas fluviales.
6. Reforestación, restauración o manejo de zonas de páramo, bosques de niebla, áreas de influencia de nacimientos y recarga de acuíferos y de estrellas fluviales.
7. Conservación de zonas de páramo, bosques de niebla, áreas de influencia de nacimientos y recarga de acuíferos y de estrellas fluviales.
8. Administración y operación de la tasa por utilización de agua.
9. Mantenimiento, protección y regulación de cauces.

Este cálculo corresponderá así, a la inclusión de todos estos costos evaluados económicamente con base a un promedio estimado por metro cubico de las inversiones realizadas por las autoridades ambientales en los últimos tres años a la fecha de la expedición de dicha resolución.

Es así como, a través de la integración de estos elementos en una fórmula matemática, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible –MADS– estableció en su artículo 4° el valor

²⁶ “Para la definición de los costos y beneficios (...) sobre cuya base hayan de calcularse las tasas (...) se aplicará el sistema establecido por el conjunto de las siguientes reglas:

a) La tasa incluirá el valor de depreciación del recurso afectado; incluirá el valor de depreciación del recurso afectado”

de la tarifa mínima para la Tasa por Utilización de Agua en cero punto cinco pesos por metro cúbico (0.5 \$/m³) para el año de la expedición de la resolución (2004).

Este cálculo deberá ajustarse cada año de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor y actualizarse cada 5 años de acuerdo a lo establecido por el artículo 5° de la mencionada resolución.

Según información suministrada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – MADS–, en respuesta al derecho de petición de información con radicado ONV-8120-E2-2017-011161 “debido a los cambios introducidos por el Decreto 4742 de 2005, la actualización quinquenal de la Tarifa Mínima de la Tasa por Utilización de Aguas, establecida por la Resolución 240 de 2004, se postergó para el 2017, año en que finaliza la gradualidad. Para ello, en el año 2014 el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible elaboró los estudios técnicos para el ajuste de la Tarifa Mínima de la tasa, con base en el Artículo 42 de la Ley 99 de 1993 y la Resolución 240 de 2004.

Con base en los resultados obtenidos en estos estudios, el Ministerio formuló un proyecto de resolución para la actualización de la Tarifa Mínima, el cual fue sometido a consulta pública en el segundo semestre del 2016. En dicho proyecto de resolución, se propone actualizar la Tarifa Mínima de la Tasa por Utilización de Aguas a **11.5 \$/m³**, valor que, de acuerdo a los estudios mencionados, corresponde con el costo producido por la utilización de un metro cúbico de agua.

No obstante, debido a que los estudios técnicos indican que algunos sectores presentan sensibilidad frente al incremento de la Tasa por Utilización de Aguas, se hizo necesario formular un proyecto de decreto para el ajuste a la reglamentación, que permitiera diferenciar el cobro de la Tasa de acuerdo a los fines de uso del agua.

Debido a que el proyecto de decreto y el proyecto de resolución aún no han sido publicados en el Diario Oficial, la Tarifa Mínima vigente para el 2017 corresponde con la tarifa del 2016 (0.84 \$/m³), ajustada de acuerdo a la variación del IPC (5.75%). **Siendo así, el valor vigente de la Tarifa Mínima de la Tasa por Utilización de Aguas para el 2017 es de 0.89 \$/m³.**”

- **Factor Regional**

Por su parte, el cálculo del factor regional se encuentra determinado por el artículo 10 del Decreto 155 de 2004. La fórmula para su cálculo presentada por esta normatividad es:

$$FR = 1 + [CK + CE] \times CS$$

Donde:

FR= Factor regional

CK= Coeficiente de Inversión fracción de los costos totales del plan de ordenación y manejo de la cuenca no cubiertos por la tarifa mínima

CS = Coeficiente de condiciones socioeconómicas de acuerdo con el índice de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI²⁷)

Como se puede observar, este cálculo se encuentra determinado por tres coeficientes: inversión, escasez y condiciones socioeconómicas. Tal como lo señala MinHacienda et al. (2013, p. 66), el coeficiente de inversión se encuentra vinculado a las necesidades de la misma que se posean en la autoridad ambiental competente y, de acuerdo al cálculo presentado anteriormente para la tarifa mínima, los cambios en este coeficiente pueden afectar igualmente esta tarifa, por ejemplo, en el escenario en que los costos de estas inversiones en las cuencas superen los recaudos proyectados por la tasa aplicando solo la tarifa mínima.

En cuanto al coeficiente de escasez, de acuerdo a lo señalado por el Decreto 155 de 2004, este “se estima en función de la demanda y de la oferta hídrica en el contexto de la cuenca o unidad hidrológica de análisis, asignando un valor de 0 para las cuencas que no presentan condiciones de escasez, índice de escasez menor a 10% y un valor máximo de 5 o 10 para aguas superficiales o subterráneas respectivamente, si presentan condiciones de escasez críticas, es decir con índices

²⁷ “La metodología de NBI busca determinar, con ayuda de algunos indicadores simples, si las necesidades básicas de la población se encuentran cubiertas. Los grupos que no alcancen un umbral mínimo fijado, son clasificados como pobres. Los indicadores simples seleccionados, son: Viviendas inadecuadas, Viviendas con hacinamiento crítico, Viviendas con servicios inadecuados, Viviendas con alta dependencia económica, Viviendas con niños en edad escolar que no asisten a la escuela.” Departamento Administrativo Nacional de Estadística (Necesidades Básicas Insatisfechas -NBI-, s.f.)

de escasez iguales o superiores a 50%. Para cuencas o unidades hidrológicas de análisis con condiciones intermedias de escasez (índices de escasez entre 10% y 50%) el coeficiente se incrementa desde 1 a 5 o 10 en forma exponencial.” (ibidem)

Para finalizar, el coeficiente de condiciones socioeconómicas, cuyo rango de variación será entre 0 y 1, aplica especialmente para los usuarios que utilizan el agua para abastecimiento doméstico, dado que este coeficiente reduce el cálculo del factor regional en la medida en que se determinará un índice de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI). Así, la fórmula de este coeficiente estará determinada de la siguiente manera:

$$CS = 1 - NBI$$

En los demás casos, distintos al abastecimiento de uso doméstico, el valor del coeficiente de Condiciones Socioeconómicas será de 1.

3.2.2.4.1. Monto a cobrar por Tasa por Utilización de Aguas

El artículo 12 del Decreto 155 de 2004, establece como fórmula para calcular el monto a pagar por concepto de la Tasa por Utilización de Aguas, la siguiente:

$$VP = TUA * [V * FOP]$$

Donde:

VP= Es el valor a pagar por el sujeto pasivo, expresada en pesos/m³

TUA= Tarifa de la tasa por utilización del agua, expresada en pesos por metro cúbico

V= Es el volumen de agua base para el cobro. Corresponde al volumen de agua captada por el usuario sujeto pasivo de la tasa que presenta reporte de mediciones para el período de cobro determinado por la autoridad ambiental, expresado en metros cúbicos (m³).

FOP = Factor de costo de Oportunidad, adimensional.

Sobre el Factor costo de Oportunidad, el artículo 11 de este decreto explica que este cálculo toma en cuenta si el usuario del agua se encuentra haciendo un uso consuntivo o no consuntivo

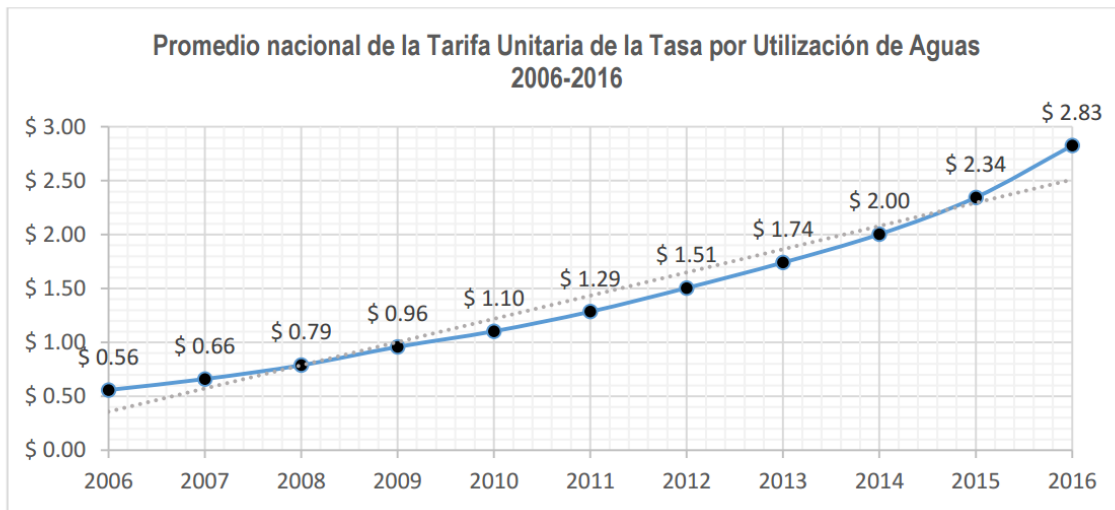
de esta²⁸, generando costos de oportunidad para los demás usuarios aguas abajo, estableciéndose que dicho factor no podrá tomar un valor inferior a 0.1 ni mayor a 1.

Resulta necesario aclarar que en los casos en que la utilización del recurso hídrico corresponda al sector hidro-energético la Tasa por Utilización de Aguas este tributo se encontrará dentro del porcentaje de las Transferencias del Sector Eléctrico, de acuerdo a lo estipulado por el parágrafo 3 del artículo 45 de la Ley 99 de 1993²⁹.

Según información suministrada por el MADS, en respuesta al derecho de petición de información con radicado ONV-8120-E2-2017-011161, el promedio nacional de la Tarifa Unitaria de la Tasa por Utilización de Aguas ha presentado el siguiente comportamiento:

²⁸ “Desde el punto de vista hidrológico, existen dos tipos de uso de agua: consuntivos y no consuntivos. Uso consuntivo es aquel en el que por características del proceso existen pérdidas volumétricas de agua, misma que se determina por la diferencia del volumen de una cantidad determinada que se extrae menos una que se descarga y que se señala en el título –concesión o asignación- respectivo (...) Un uso No Consuntivo es aquel en el que no existe pérdida de agua, ya que la cantidad que entra es la misma o aproximadamente la misma que termina con el proceso (Castelán,2003)” (Hernández Rodríguez, 2007)

²⁹ Artículo 19, Decreto 155 de 2004: Tasa por utilización de agua en el sector hidroenergético. < Artículo compilado en el artículo 2.2.9.6.1.19 del Decreto Único Reglamentario 1076 de 2015. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.1.1 del mismo Decreto 1076 de 2015 > De conformidad con lo establecido en el parágrafo 3o del artículo 45 de la Ley 99 de 1993, dentro del porcentaje de transferencias al sector ambiental que hace el sector hidroenergético, compuesto por centrales hidráulicas y térmicas, está comprendido el pago de la tasa por utilización de aguas.



Fuente: Oficina de Negocios Verdes y Sostenibles – Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible

3.2.2.5. Destinación

Conforme a las características de este tipo de tributos, el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 contempló destinación específica para los recursos obtenidos por el cobro de la Tasa por Utilización de Aguas. El artículo en mención dispone en su inciso primero que estos recursos se destinarán al pago de los **gastos de protección y renovación de los recursos hídricos**, estos gastos comprenderían las actividades descritas por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974.

El artículo 159 del Decreto 2811 de 1974, declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1063 del 2003, establecía como destinación de este tributo el pago de los gastos de protección y renovación de los recursos acuíferos, gastos entre los que se encontrarían:

- a) Investigar e inventariar los recursos hídricos Nacionales
- b) Planear su utilización;
- c) Proyectar aprovechamiento de beneficio común;
- d) Proteger y desarrollar las cuencas hidrográficas, y
- e) Cubrir todos los costos directos de cada aprovechamiento.

Adicionalmente se tiene previsto que los recursos provenientes de la aplicación del parágrafo 1o del artículo 43 de la Ley 99 de 1993, se destinarán a la protección y recuperación del recurso hídrico, de conformidad con el respectivo Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca o en la formulación y adopción del Plan.

3.2.2.6. Sujeto Activo

Tal como lo ha señalado la Corte Constitucional en Sentencia C-1063 de 2003, el sujeto activo, como acreedor de la relación obligacional tributaria, titular del derecho patrimonial correspondiente y responsable de recaudar el monto de la tasa y darle la destinación legal, no se encuentra explícitamente mencionado en el artículo 43 de la Ley 99 de 1993, único artículo que se expresa de las Tasa por Utilización de Aguas.

Sin embargo, en dicha sentencia, se señala que no existe error insubsanable en dicha determinación, debido a que en el cuerpo normativo de esta ley, conforme la interpretación se puede identificar el sujeto activo de este tributo.

Es así como en el Artículo 31, numeral 13, de la Ley 99 de 1993, se señala que las corporaciones autónomas regionales ejercerán la función de "recaudar, conforme a la ley, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas y multas por concepto del uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables, fijar su monto en el territorio de su jurisdicción con base en las tarifas mínimas establecidas por el Ministerio del Medio Ambiente". De igual forma, el artículo 66 de la misma ley, señala que "los municipios, distritos o áreas metropolitanas cuya población urbana fuere igual o superior a un millón de habitantes (1'000.000) ejercerán dentro del perímetro urbano las mismas funciones atribuidas a las corporaciones autónomas regionales, en lo que fuere aplicable al medio ambiente urbano(...)".

En consonancia con dichas disposiciones, el Decreto 155 de 2004, reglamentario de las Tasas por Utilización de Aguas, estableció en su artículo 3 lo siguiente:

“ARTÍCULO 3o. SUJETO ACTIVO.

< Artículo compilado en el artículo 2.2.9.6.1.3 del Decreto Único Reglamentario 1076 de 2015. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.1.1 del mismo Decreto 1076 de 2015 > Las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, las Autoridades Ambientales de los Grandes Centros Urbanos y las que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 del 2002 y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, son competentes para recaudar la tasa por utilización de agua reglamentada en este decreto.”

3.2.2.7.Sujeto Pasivo

A partir de la primera expresión del inciso primero del artículo 43 de la Ley 99 de 1993 se puede determinar con facilidad el sujeto pasivo de este tributo:

“ARTÍCULO 43. 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 (...)”

Esta disposición fue reglamenta a través del artículo 4 del Decreto 155 de 2004, en el que se señala que 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.

Sobre este elemento del tributo, el parágrafo 3 de la Ley 99 de 1993 (adicionado por el artículo 216 de la Ley 1450 de 2011) excluye del cobro por la tasa por utilización de aguas a todos los usuarios del recurso hídrico 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 bajo ninguna circunstancia su legalización.

De manera general, tal como lo señala el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – MADS– (s.f.), el uso del recurso hídrico por ministerio de ley, implica que “la persona puede

usar las aguas de uso público que discurren por cauces naturales sin autorización si es para beber, bañarse, corren animales, lavar ropas y otros objetos similares, de acuerdo con las normas sanitarias sobre la materia y con las de protección de los recursos naturales renovables. Estos usos no dan exclusividad o prioridad a los primeros que hagan uso del derecho, además el uso es gratuito, es decir, que ni el Estado ni los particulares cobran por ello.”

Siendo así, este párrafo adicionado, reconoce un eventual uso de estos recursos hídricos que se encontrarían en el alcance de este tributo al deber estar concesionados debido a su explotación por fuera las características anteriormente reseñadas y por lo cual se encontrarían en situación de ilegalidad.

Así pues, en estos escenarios, además de las medidas preventivas y sancionatorias que de esta actividad ilegal se puedan desprender, dichos sujetos deberán responder igualmente por la Tasa por Utilización de Aguas que se debió de generar.

3.2.2.8.Consideraciones finales

Al igual que la TRVP, este tributo cuenta con un amplio recorrido en el ordenamiento jurídico colombiano al instituirse por primera vez en el año 1974; su actualización a través de la Ley 99 de 1993 le otorgó una sólida estructura fiscal de acuerdo a las disposiciones constitucionales actuales. Precisamente del análisis de esta estructura podríamos resaltar como se da cuenta una vez más de las complejidades en la liquidación de estas tarifas, asociadas a la complejidad en la medición de la contaminación en los cuerpos acuíferos representa.

Resulta importante resaltar el proyecto de resolución de actualización de la Tarifa mínima en curso, de acuerdo con la información suministrada por el MADS dicha tarifa pasaría de 0.89 \$/m³ a 11.5 \$/m³, **un aumento del 1192%**, aproximadamente. Dado el sistema de cálculo de esta tasa, en la que se busca cubrir el costo del servicio de cuidado del cuerpo hídrico por la Corporación Autónoma, tal diferencia de tarifa daría cuenta de una afectación o bien patrimonial de la entidad que he tenido que asumir dichos costos o de deterioro de los cuerpos de agua.

3.2.3. Tasa de Aprovechamiento Forestal

3.2.3.1. Aspectos generales

Como se mencionó anteriormente, la expedición del Código de Recursos Naturales Renovables a través de la promulgación de la Ley 23 de 1973 y Decreto Ley 2811 de 1974 trajo consigo la apropiación del concepto del medio ambiente como *patrimonio común*, implicando *la participación del Estado y de los particulares en su mejoramiento y conservación*, de acuerdo con lo mencionado por el artículo 1 de dicha ley.

Es así como este mismo código contempló ciertos mecanismos de financiación de estas actividades de mejoramiento y conservación del medio ambiente, entre las que se encuentran las tasas, algunas ya observados anteriormente, así como el cobro de distintos emolumentos por la actividad estatal o propios que del beneficio de la explotación de los recursos medioambientales debe reconocérsele a la comunidad.

La deforestación, es definida por Rey Benayas (2006) como la pérdida de cobertura forestal para dar al terreno otros usos tales como agricultura, pastizales, nuevos asentamientos humanos, infraestructura o embalses. Esta actividad, más aún en ecosistemas tan diversos como el colombiano, acarrear graves problemas medioambientales, en este sentido este mismo autor señala que “la deforestación en los trópicos se reconoce en la actualidad como uno de los problemas ambientales más importantes que encara el mundo hoy día, con serias consecuencias económicas y sociales (Laurance 1999). Los bosques tropicales albergan el 70% de las especies de animales y plantas del mundo, influyen en el clima local y, probablemente mundial (Malhi & Phillips 2004), regulan el caudal de los ríos (Costanza et al. 1997), y proveen una amplia gama de productos maderables y no maderables (Arnold & Ruiz Pérez 2001).” (p. 1)

En este sentido desde la concepción del mencionado código, se asumió la necesidad imperativa de asegurar la renovabilidad del bosque a través de estudios y planes de ordenación los cuales deberán presentarse y ejecutarse como requisitos para el respectivo permiso o concesión de explotación como actividad regulada, tal como lo señala el artículo 217 de este documento.

A través de la ejecución de estas disposiciones normativas (de hace casi medio siglo) se tipificó como “Tasa de Aprovechamiento Forestal” los cobros de los valores que tratan los artículos 220 y 221 de la Decreto Ley 2811 de 1974 en los que se señala que:

*“**ARTICULO 220.** El concesionario o el beneficiario de permiso de aprovechamientos forestales persistentes ó únicos en bosques de dominio público, deberán pagar, **como participación nacional**, una suma que no exceda el treinta por ciento del precio del producto en bruto en el mercado más cercano al sitio de aprovechamiento y que se liquidará en cada caso.*

El municipio en cuya jurisdicción se realice el aprovechamiento forestal recibirá el veinte por ciento de la suma pagada según el inciso anterior.

Se exceptúan de lo dispuesto en este artículo los beneficiarios de permisos domésticos.

Las empresas que tengan mayor proporción de capital nacional serán preferidas en el otorgamiento de las concesiones y permisos a que se refiere el presente artículo.

***ARTICULO 221.** Los beneficiarios de permisos de aprovechamiento forestal único pagarán, además de la suma fijada en el artículo precedente, una **suma adicional** por metro cúbico de madera aprovechable.*

Las sumas que se recauden conforme al presente artículo y al anterior se destinarán en su totalidad a programas de reforestación.”

(el resaltado es nuestro)

Como puede observarse, la referencia en estos artículos no menciona ningún tipo de tributo propiamente, sino el cobro de una “participación nacional” y una “suma adicional” respectivamente. En este sentido, y en interpretación del Consejo de Estado (2008), lo que comúnmente se conoce como Tasa de Aprovechamiento Forestal, no cumple con los requisitos para clasificarse como un tributo, de tipo “tasa” como su nombre trata de indicarlo sino que “(...)los elementos que enuncian los artículos 220 y 221 en comento, guardan correspondencia con el concepto de "regalía", que en su sentido económico se define como la "participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al

propietario de un derecho de a cambio del permiso para ejercerlo", pero que la Constitución de 1991 refirió expresamente a los recursos naturales no renovables.”³⁰

Resulta pues interesante la dimensión tributaria que estos cobros han tomado en el ideario de la comunidad³¹. Inclusive las instituciones gubernamentales así parecen tomarlo, es así como el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo sostenible y el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación en su informe de tributos ambientales (2013) incluyen este cobro dentro de esta categoría para el análisis, al igual que las distintas Corporaciones Autonomas Regionales conservan la tipificación de Tasa asociada a este cobro para referirse a dicho pago.

Con este contexto, resultaría consecuente la no inclusión de la “actualización” en que se vieron inmersas los demás cobros tributarios creados a partir del Código de Recursos Naturales Renovables como lo fueron las distintas Tasas Retributivas analizadas en acápite anteriores a través de la Ley 99 de 1993. Así pues, el cobro de la “participación nacional” y la “suma adicional” asociadas a la actividad de “aprovechamiento forestal” cuentan como marco jurídico vigente las disposiciones mencionadas en los artículos mencionados de la Decreto Ley 2811 de 1974.

Si bien, habiendo dejado claro la naturaleza tributaria de los cobros asociados a la denominada “Tasa de Aprovechamiento Forestal”, este no se encontraría en el alcance de las clasificaciones que pretendíamos en el presente trabajo. Sin embargo, consideramos relevante su presentación en estos términos dado que enriquece la discusión tributaria y en especial de los tributos ambientales. A continuación, se presentará la caracterización de dicho cobro a través de los elementos que componen un tributo, los cuales se manifiestan en este a pesar de su naturaleza.

³⁰ En múltiples sentencias de la Corte Constitucional, (C-221/97, C-669/02, C-927/06) la característica no tributaria de las regalías se ha argumentado conceptuando que el artículo 360 de la Constitución Política de Colombia las configuró como un cobro (*contraprestación económica*) que obligatoriamente debe hacer el Estado por el derecho que se otorga a explotar un recurso natural no renovable; en este escenario para el titular del derecho las regalías son el precio que este debe pagar por ese derecho de explotación.

³¹ Este término (tasa) fue introducido en el marco jurídico a través del Acuerdo 048 de 1982, proferido por la extintaINDERENA. Este decreto, base para el cobro de estos valores será analizado posteriormente.

3.2.3.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

A partir de la interpretación del artículo 220 del Decreto Ley 2811 de 1974, el hecho generador de la denominada Tasa de Aprovechamiento Forestal sería el **otorgamiento del permiso o la concesión**.

De acuerdo al artículo mencionado, la materialización de este elemento estaría asociado a que la actividad se realice para los denominados aprovechamientos forestales persistentes o únicos en bosques de dominio público.

Los aprovechamientos forestales persistentes son definidos por el artículo 213 Decreto Ley 2811 de 1974 como aquellos que se efectúan con la obligación de conservar el rendimiento normal del bosque con técnicas silvícolas que permitan la renovación del recurso. Por su parte, los aprovechamientos forestales únicos son definidos por el artículo 214 de este mismo decreto como los que técnicamente se realicen en bosques localizados en suelos que deban ser destinados a usos diferentes del forestal.

- Elemento subjetivo

No enuncia calidad especial alguna de la persona para el acontecimiento del hecho generador, esta estaría por tanto determinada por las características propias de las personas naturales y jurídicas y las condiciones que solicite la autoridad competente para expedir el respectivo permiso o concesión.

- Elemento temporal

En cuanto a este elemento, ni la Ley que lo creó ni los decretos reglamentarios han especificado los momentos de su causación. Este elemento ha sido reglamentado por cada sujeto activo del tributo.

Al respecto, por ejemplo, la Corporación Autónoma Regional de Cundimarca –CAR–, a través del Acuerdo 032 de 2015 - artículo 4, da cuenta de 2 formas de pago de este tributo: en los aprovechamientos persistentes se pagará antes de iniciar las primeras actividades de corta del respectivo año y para los aprovechamientos únicos se cancelará la totalidad de su valor antes de realizar el aprovechamiento forestal. Por su parte CORPOBOYACA, da cuenta en su página web que el cobro por la TAF se realiza en su totalidad durante el trámite de permiso de aprovechamiento forestal.

- Elemento espacial

En cuanto a este elemento, por su característica y el sujeto activo que se encuentra determinado en la Ley es un cobro de carácter territorial y se encuentra delimitado en la respectiva jurisdicción de la autoridad ambiental competente.

3.2.3.3.Base gravable

Como se expuso anteriormente lo que se conoce como Tasa de Aprovechamiento Forestal en realidad se encuentra compuesto por dos precios, la denominada “participación adicional” y la “suma adicional” en los artículos 220 y 221 respectivamente. Estos cobros se ajustaría a lo que conceptualmente se conoce como base gravable, correspondería para el primer cobro el precio bruto en el mercado más cercano al sitio del aprovechamiento y para el segundo los metros cúbicos de madera aprovechable, según lo determinan los artículos en mención.

3.2.3.4.Tarifa

La determinación de la tarifa en la denominada Tasa por Aprovechamiento Forestal no se encuentra propiamente establecida a través del Decreto Ley que lo crea. Lo único que se señala es que se deberá pagar “una suma que no exceda el treinta por ciento del precio del producto en bruto (...)” refiriéndose al pago como “participación nacional” del artículo 220 y el pago de una “suma adicional” a lo establecido por este artículo según lo mencionado en el artículo subsiguiente.

Si bien no se hizo mención alguna a la determinación de las tarifas correspondientes a estos cobros, a través de la expedición del Acuerdo 48 de 1982 y el Acuerdo 36 de 1983, Instituto Nacional de los Recursos Naturales –INDERENA–, se establecieron las respectivas formas de liquidación y se fijaron los montos “de las diferentes tasas, para el aprovechamiento de los bosques naturales, públicos y privados”, acuerdo que, aun habiendo desaparecido dicha institución, actualmente es la referencia normativa para la determinación de las tarifas correspondientes.

En cuanto al valor de “participación nacional”, referido en el artículo 220 del Decreto Ley 2811 de 1974, el acuerdo determinó 3 precios básicos por metro cúbico de madera en bruto distribuidos entre: especies maderables muy especiales (\$2.000 para la fecha), especies maderables especiales (\$600) y especies maderables ordinarias (\$300). Frente al “valor adicional” que trata el artículo 221 de dicho decreto se estableció en su momento una *cuantía de cincuenta pesos (\$50.00) por metro cúbico de madera en bruto*. En ambos casos no se soportó información adicional en el cuerpo del acuerdo que diera cuenta a través de que procedimiento se determinó dichos valores.

La promulgación de la ley 99 de 1993 se introdujeron sustanciales cambios y derogatorias al Código de Recursos Naturales Renovables, sin embargo, las disposiciones de los artículos 220 y 221, entre otros de este capítulo, no fueron modificados o derogados.

En este sentido, basándose en lo mencionado en el literal K, artículo 116 de la Ley 99 de 1993³², el recién creado Ministerio del Medio Ambiente expidió el Decreto 632 de 1994. Este decreto dispuso en sus artículos 9 y 11 que, en lo referente a actividades, actuaciones administrativas y en general permisos, licencias y autorizaciones a reglamentos que deba proferir el gobierno nacional, entre otros trámites, se continuarían aplicando las normas vigentes siempre que no fuesen contrarias a la Ley 99 de 1993. Es así como las distintas Corporaciones Autónomas Regionales con base en este

³² k) Proferir las disposiciones necesarias, en un tiempo no mayor de tres (3) meses, relacionadas con la transición institucional originada por la nueva estructura legal bajo la cual funcionará el nuevo Sistema Nacional del Ambiente.

régimen de transición han seguido cobrando estos valores siendo las entidades en que recayeron las responsabilidades anteriormente en cabeza deINDERENA.

En cuanto al cobro de estos valores, aun teniendo un referente normativo para su liquidación en común, múltiples entidades, tanto académicas como de supervisión, han alertado de la multiplicidad de valores cobrados por las Corporaciones, algunas llegando a no cobrarlo (lo cual es potestativo). Según lo señalado por MinHacienda et al. (2013), referenciando un estudio realizado en el año 2012 por el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico –IIAP–, se estableció que, “de un total de 24 corporaciones encuestadas, el 41% no cobra la tasa de aprovechamiento, mientras que las 14 corporaciones que sí cobran la tasa, aplican la misma tarifa a todas las maderas aprovechadas sin discriminar entre clases de madera. Las corporaciones que cobran tasa diferencial, lo hacen diferenciando las especies entre *Muy especial, Especial y Ordinaria*.” (p. 106).

Los precios reportados en dicho año (2012) por este concepto, por ejemplo, para el caso de CORPONARIÑO³³ iban desde los \$1.800 por metro cúbico de madera del tipo *ordinaria* mientras que CORPOAMAZONÍA³⁴ estableció una tarifa de \$41.900 por metro cúbico para el mismo tipo de madera (MinHacienda et al., 2013, p. 105-106).

Estos valores son establecidos mediante resolución emitida por la respectiva Corporación Autónoma Regional y en la mayoría de los casos en que se actualiza el precio, se realiza una variación de acuerdo al Índice de Precios del Consumidor.

Para el año 2017, por ejemplo, la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca –CVC–, a través de la Resolución-0100-0110-0171, determinó los siguientes valores: 1. *Muy especiales*: \$16.000/m³, 2. *Especiales*: \$12.100/m³ y, 3. *Ordinarias*: \$9.000/m³.

3.2.3.5. Destinación

Tal como se había mencionado anteriormente, en este cobro es identificable todos los elementos presentes en los tributos categorizados como tasas. En cuanto a la destinación específica de estos

³³ Corporación Autónoma Regional del Nariño

³⁴ Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonia

valores, como ya se ha establecido el cobro y administración de la denominada Tasa de Aprovechamiento Forestal se encuentra en cabeza de las distintas Corporaciones Autónomas Regionales y conformarán sus respectivos patrimonios de acuerdo a lo establecido por la Ley 99 de 1993.

A su vez el inciso segundo del artículo 220 del Decreto Ley 2811 de 1974, determinó que el municipio en cuya jurisdicción se realice el aprovechamiento forestal recibirá el veinte por ciento (20%) de la suma pagada por concepto del cobro mencionado en este artículo (“participación nacional”).

La restricción de estos recursos, atendiendo la relación de causalidad que los origina (afectación medioambiental por la deforestación), el inciso segundo del artículo 221 del Decreto anteriormente mencionado estableció que *las sumas que se recauden conforme al presente artículo y al anterior se destinarán en su totalidad a programas de reforestación.*

3.2.3.6. Sujeto Activo

Al detallar el contenido de los artículos 220 y 221 Decreto Ley 2811 de 1974, además de no determinar las tarifas aplicables como se evidenció anteriormente, tampoco se mencionó autoridad competente alguna para que lo regulara. Este hecho, de acuerdo a lo señalado por el Consejo de Estado (2008), en el contexto constitucional y legal entonces vigente era innecesario, puesto que las normas generales sobre la organización y la estructura de la administración pública nacional permitían la asignación de la función en norma separada. Es así, la administración y regulación de este tributo recayó sobre el aún existente Instituto Nacional de los Recursos Naturales –INDERENA–, creada a través del Decreto 2420 de 1968 teniendo las funciones para ello³⁵.

Con la promulgación de la Ley 99 de 1993, mediante el 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*

³⁵ En los Decretos 133 de 1976 y 2633 de 1977, se estableció que corresponde a la Junta Directiva del INDERENA fijar los montos de las tasas que deben cobrarse por concepto de los aprovechamientos forestales.

y se dictan otras disposiciones, se liquidó el INDERENA y sus funciones fueron delegadas en las diferentes Corporaciones Autónomas Regionales para cada área de jurisdicción.

Son estas entidades, por tanto, los “sujetos activos” de estos cobros de acuerdo a las distintas disposiciones ya referidas de la Ley 99 de 1993 como las mencionadas en el artículo 31³⁶ y 46³⁷ de la mencionada ley.

3.2.3.7. Sujeto Pasivo

El inciso primero del artículo 220 determina como “sujetos pasivos” a los *concesionarios o beneficiarios de permisos* de los denominados aprovechamientos forestales persistentes o únicos en bosques de dominio público. Esto en concordancia con el hecho generador anteriormente presentado.

3.2.3.8. Consideraciones finales

Resulta muy enriquecedor la discusión tributaria en torno a este cobro, como la *escencia sobre la forma* se acoge como concepto de análisis tributario y así se denomine tributariamente un cobro, este no pueda clasificarse como tal.

En su aplicación resulta muy preocupante el estado en que esta siendo administrado por las diferentes corporaciones. La disparidad de precios, en primera medida, resulta un inconveniente evidente en la materialización de objetivos de conservación medioambientales asociados a la explotación de un recurso tan importante como los forestales.

Al respecto, el informe elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público et al. (2013) reconoce que bajo las condiciones actuales esta “tasa” “...no conduce obligatoriamente a comportamientos de buen manejo del bosque ni tampoco conduce al mejoramiento de los

³⁶ Funciones: "(...) 13) Recaudar, conforme a la ley, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas y multas por concepto del uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables, fijar su monto en el territorio de su jurisdicción con base en las tarifas mínimas establecidas por el Ministerio del Medio Ambiente..."

³⁷ El patrimonio y las rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales se encuentran constituidos, entre otros, por: "(...) 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 (...)"

niveles de competitividad del sector forestal; por cuanto sólo persigue cobrar un valor por concepto de la madera explotada.” (p.135) además, “Las significativas diferencias de tarifas/m³ entre corporaciones y más aún con aquellas que no cobran la tasa, además de privar de ingresos para la gestión forestal, tiene el efecto perverso de que madera aprovechada en jurisdicción de una corporación sea movilizada con salvoconductos de aquellas con tarifas más bajas, y que se genere mayor presión sobre los bosques productores de corporaciones con tasas equivocadamente bajas.” (p.133)

3.2.4. Sobretasa Ambiental sobre los Peajes

3.2.4.1. Aspectos generales

La aparición de este tributo en el marco jurídico colombiano se dio a través de la expedición de la Ley 788 de 2002. En su artículo 117 el legislador determinó crear *una sobretasa ambiental de cinco por ciento (5%) para las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios Ramsar³⁸ y/o reservas de biósfera*. Sin embargo, este artículo, así como muchos otros de esta reforma tributaria fueron objeto de análisis de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional; a través de la Sentencia C-1114 de 2003, este artículo fue declarado inexecutable por este organismo.

En el mencionado documento la Corte Constitucional determinó esta condición dado que no se determinaron con precisión todos los elementos del tributo. Se señala que esta norma no fijó el sistema y método a través de los cuales las autoridades administrativas debían establecer la tarifa y dispuso una de manera directa, además, el legislador no determinó la base gravable, desconociendo el principio—establecido por el artículo 338 de la Constitución Política. En consideración de la Corte, “la base gravable es un elemento fundamental de todo tributo y debe ser fijado por la ley de manera clara e inequívoca. De lo contrario, se genera incertidumbre en cuanto al concepto al que se debe aplicar la tarifa con miras a la determinación de la sobretasa a

³⁸ El 18 de enero de 1971 se suscribió en la ciudad de Ramsar (Irán) la Convención Relativa a los Humedales de Importancia Internacional especialmente como Hábitat de Aves Acuáticas, como una convención multilateral enfocada a la conservación de estos cuerpos acuáticos. Colombia se adhirió a dicha convención en el año de 1997 a través de la expedición de la Ley 357.

cargo. Y esta práctica choca, de manera manifiesta, con el principio de legalidad del tributo como fundamento y límite de la potestad impositiva del Estado”

La discusión sobre la viabilidad jurídica de instituir el cobro por “sobretasa ambiental” no fue cuestionada por este organismo. La corte inclusive respaldó la aparición de este cobro en el sistema tributario nacional al afirmar que:

“(…) este tipo de tasas, como se sabe, transmiten un costo a quienes se benefician con la utilización de recursos naturales y con su producto **se financian las medidas correctivas que los ecosistemas requieren.** (…)” (Resaltado fuera del texto original)

Soportado en dichos argumentos, y tratando de subsanar el error cometido por el legislador, por iniciativa parlamentaria el congreso de la república expidió la Ley 981 de 2005 *Por la cual se establece la Sobretasa Ambiental sobre los peajes de las vías próximas o situadas en Áreas 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*. Sus autores expresaron como uno de los propósitos de dicha ley *recuperar para el ordenamiento jurídico*³⁹ la mencionada sobretasa. En esta oportunidad, evidentemente se estructuró completamente el tributo en mención y se establecieron así todos los elementos que este requería. Dichos elementos serán expuestos a continuación, de acuerdo a la estructura del presente trabajo.

En cuanto a su naturaleza cabe destacar que la Corte Constitucional señaló en su momento en la sentencia C-1114 de 2003, que *el artículo de cuyo análisis se ocupa la Corte*⁴⁰ *consagra una tasa ambiental*. Como puede observarse, la naturaleza de este tributo es por tanto una “tasa”; el prefijo “sobre” encontrado en este tributo y en muchos otros⁴¹ denota literalmente adición o

³⁹ Referenciado en el concepto de la sala de consulta del Consejo de Estado (2015) sobre la Ley 981 de 2005

⁴⁰ Artículo 117 de la Ley 788 de 2002

⁴¹ Véase: Sobretasa a la Gasolina, sobretasa bomberil, entre otros.

cosas que recaen sobre otras, precisamente, en este caso la sobretasa ambiental recae **sobre** otro tributo como lo son los peajes, de similar naturaleza (tasa)⁴².

3.2.4.2.Hecho generador

Teniendo como antecedente la declaratoria de inexecutable del artículo 117 de la Ley 788 de 2002, en esta oportunidad se determinó con suficiencia el hecho generador del tributo denominada “sobretasa ambiental”. Es así como el inciso 1º, artículo 3 de la Ley 981 de 2005 definió explícitamente el hecho generador:

- Elemento objetivo

Frente a este elemento, el mencionado artículo determina que “(...) *el tránsito de cualquier vehículo (...) de acuerdo con el literal b) del artículo 21 de la Ley 105 de 1993*⁴³, *modificado parcialmente por la Ley 787 de 2002*” dará lugar al cobro de la sobretasa ambiental a los peajes.

- Elemento subjetivo

En cuanto al elemento subjetivo, el legislador señaló que dicho cobro se daría en el escenario en que el sujeto pasivo estuviese *obligado a pagar peaje*.

Así pues, el tránsito del vehículo por la zona delimitada para el cobro de esta sobretasa, y la afectación al ecosistema que este pueda generar podría no causar este tributo si dicho vehículo no se encuentra sujeto al cobro del peaje. La calidad del sujeto por tanto estará condicionada a la *calidad* o características que tenga el vehículo que transitará por la zona de peaje.

- Elemento temporal

⁴² “El denominado “peaje” consiste en la tasa o retribución que el usuario de una vía pública paga por su utilización, con el fin de garantizar la existencia y el adecuado mantenimiento, operación y desarrollo de una infraestructura vial que haga posible y eficiente el transporte terrestre.” Sentencia T-258 de 1995

⁴³ 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.

La causación y pago de este tributo se daría automáticamente en el momento en que se materialice el elemento objetivo de este tributo, es decir en el momento del tránsito del vehículo a través del peaje de acuerdo con los lineamientos de la Ley 105 de 1993.

- Elemento espacial

En cuanto a este elemento el mencionado artículo señala lo siguiente:

“(…) por los sectores o tramos de las vías del orden nacional actualmente construidas o que llegaren a construirse y que afecten o se sitúen en Áreas de Conservación y Protección Municipal, sitios Ramsar o Humedales de Importancia Internacional definidos en la Ley 357 de 1997, y Reservas de la Biosfera siempre y cuando para las vías construidas existan peajes o casetas recaudadoras que comprendan el sector o tramo de la vía que afecte o se sitúe en las áreas protegidas respectivas.”

La determinación de las áreas en que el hecho generador se configuraría abarca múltiples zonas:

- A. Las áreas de conservación y protección municipal, según información del Registro Único Nacional de Áreas Protegidas –RUNAP– del total nacional, las áreas protegidas regionales ascienden a 239.
- B. Los *sitios Ramsar*, enlistados por Colombia en esta convención corresponden a:
 - a. El sistema delta estuarino del Río Magdalena, Ciénaga Grande de Santa Marta
 - b. Delta del río Baudó
 - c. El complejo de humedales Laguna del Otún
 - d. El sistema lacustre de Chingaza
 - e. El complejo de Humedales de la Estrella Fluvial Inírida (EFI) y,
 - f. La laguna de la Cocha
- C. En cuanto a las Reservas de la Biosfera, según información de la cancillería, actualmente Colombia posee 5:
 - a. El Cinturón Andino: comprende tres parques nacionales, La cueva de los Guacharros, Puracé y el Nevado del Huila.

- b. El Tuparro: Ubicado en el Oriente colombiano en la región de la Orinoquía, departamento del Vichada.
- c. Sierra Nevada de Santa Marta y,
- d. La Ciénaga Grande de Santa Marta: la cual comprende los municipios de **Ciénaga, Pueblo Viejo, Sitio Nuevo, Remolino, Salamina, El Piñón, Cerro de San Antonio, Concordia, Pivijay, El Retén, Aracataca.**

En principio, de constituirse el hecho generador descrito en el artículo 3 de la Ley 981 de 2005, en todas estas zonas anteriormente señaladas, debería haber lugar al cobro de la denominada Sobretasa Ambiental sobre los peajes que en las vías de estas zonas hubiese. Sin embargo, la ley de creación de este tributo en el párrafo de su artículo 1° delimitó el área en la que se podría cobrar esta tasa, dicho artículo menciona lo siguiente:

ARTÍCULO 1. CREACIÓN.

Créase la Sobretasa Ambiental como un mecanismo de compensación a la afectación y deterioro derivado de las vías del orden nacional actualmente construidas y que llegaren a construirse, próximas o situadas en Areas de Conservación y Protección Municipal, sitios de Ramsar o Humedales de Importancia Internacional definidos en la Ley 357 de 1997 y Reservas de Biosfera, así como sus respectivas Zonas de Amortiguación de conformidad con los criterios técnicos que para el efecto establezca el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.

*PARÁGRAFO. < Párrafo modificado por el artículo 253 de la Ley 1753 de 2015. El nuevo texto es el siguiente: > El Gobierno Nacional **no podrá ordenar** el cobro de la Sobretasa Ambiental **sino exclusivamente a las vías que conducen del municipio de Ciénaga (Magdalena) a la ciudad de Barranquilla y del municipio de Ciénaga (Magdalena) al municipio de Fundación (Magdalena), en ambos sentidos de las vías, y que en la actualidad afecta a la Ciénaga Grande de Santa Marta, así como a la vía que conduce de la ciudad de Barranquilla (Atlántico) a la ciudad de Cartagena (Bolívar) y***

que afecta en la actualidad a la Ciénaga de La Virgen (Bolívar). (Resaltado fuera del texto original)

Como puede observarse, este párrafo establece dos tipos de mandatos legales, una prohibición general (*no podrá ordenar el cobro de la sobretasa ambiental*) y una autorización concreta (*exclusivamente a la vía...*), tal es la interpretación de la Sala de Consulta del Consejo de Estado en su concepto 2189 de 2015. Al respecto, este organismo interpreta que el “cobro de la sobretasa ambiental creada en la Ley 981 de 2005 solo es legalmente viable en los sectores o tramos de la vía nacional Transversal del Caribe que unen a Ciénaga con Barranquilla y a esta con Cartagena, en cuanto afectan en la actualidad la Ciénaga de la Virgen y la Ciénaga Grande de Santa Marta, porque estos tramos son la única excepción a la prohibición general de cobrar dicha tasa que estableció el párrafo del artículo 1º de la Ley 981 en cita.” (p. 15)

Esta área de delimitación comprendería la jurisdicción del municipio de Ciénaga – Magdalena, atendiendo parte del sistema Delta Estuarino del Río Magdalena y de la Ciénaga Grande de Santa Marta siendo, en término de las clasificaciones contempladas por este tributo, reserva de biosfera y sitio Ramsar al mismo tiempo.

3.2.4.3.Base gravable

En cuanto a este elemento, el artículo 5 de la Ley 981 de 2005 determinó como base gravable de la Sobretasa Ambiental el *valor total del peaje a pagar por cada vehículo que transite por la vía* (delimitada en el hecho generador), *según la clasificación vigente al momento de su causación*.

3.2.4.4.Tarifa

Como se mencionó, uno de los elementos del tributo cuestionados por la Corte Constitucional que sustentó la declaratoria de inexecutable del artículo 117 de la ley 788 de 2002 fue la no determinación del sistema y el método a través de los cuales las autoridades administrativas debían establecer la tarifa y por el contrario dispuso una tarifa de manera directa.

La ley 981 de 2005, promulgada con el fin de “recuperar” dicho instrumento en el ordenamiento jurídico colombiano, tampoco estableció dichos elementos dentro de la determinación de la

tarifa por concepto de la Sobretasa Ambiental. El inciso segundo, artículo 5, de esta ley se redactó de la siguiente manera:

“La tarifa a aplicar sobre la base gravable será del ocho por ciento (8%).”

Según lo mencionado por la Sala de Consulta del Consejo de Estado (2015) la determinación del sistema y método para la determinación de las tarifas acorde a lo establecido por el artículo 338 de la Constitución Política “(...) se apoya en la necesidad de hacer determinable la obligación tributaria por medio de criterios claros y específicos que establezca el órgano de representación popular.” (p.116). Señala adicionalmente este organismo que:

(...) tal exigencia puede cumplirla la ley de diversas maneras, sin que le sea exigible acudir a fórmulas sacramentales pues de lo que se trata no es de satisfacer formalismos sino de cumplir en ese campo el principio de legalidad del tributo señalando con claridad los parámetros a los que deben ceñirse las autoridades administrativas con miras a la fijación de la tarifa de una tasa o contribución.

De allí que esta Corporación haya indicado que, cuando se trata del control de constitucionalidad de una ley que fija el sistema y método para la determinación de una tarifa de esa índole, tales expresiones deben asumirse en sentido amplio y no restringido pues, de lo contrario, se limitaría indebidamente el alcance de la delegación consagrada en el artículo 338 superior (Sentencia C-482-96, Ms. Ps. Jorge Arango Mejía y Hernando Herrera Vergara).” (p.123)

Resulta pues contrario a lo requerido por la Constitución Política y de acuerdo a la interpretación de la Corte Constitucional, la forma en que nuevamente se determinó la tarifa para este tributo.

3.2.4.5.Destinación

Conforme a la naturaleza de este tributo, se ha establecido una destinación específica de la Sobretasa Ambiental. El artículo 10 de la Ley 981 de 2005 establece que estos recursos estarán destinados exclusivamente por la autoridad ambiental para la ejecución de planes, programas y proyectos orientados a la recuperación y conservación de las áreas afectadas por las vías de que

trata la presente ley, incluyendo dentro de estos el desarrollo de obras que propicien la apropiación y defensa de dichas áreas por parte de la comunidad, de acuerdo con los planes de manejo del área protegida respectiva.

3.2.4.6. Sujeto Activo

El artículo 4° de la Ley 981 de 2005 determina como que podrán sujetos activos algunas entidades estatales de acuerdo al tipo de área sobre el que recaiga el tributo de la siguiente manera:

- A. En los casos en que las vías del orden nacional afecten o se sitúen sobre sitios Ramsar o Humedales de Importancia Internacional y Reservas de la Biosfera o en su respectiva Zona de Amortiguación actuarán como sujetos activos de este tributo las Corporaciones Autónomas Regionales
- B. De tratarse de vías que se sitúen en Áreas de Conservación y Protección Municipal o en su zona de Amortiguación actuarán como sujetos activos las autoridades ambientales previstas en el artículo 13 de la Ley 768 del 2002⁴⁴.

Si la “jurisdicción” asociada a la vía involucrase más de una autoridad ambiental el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible deberá reglamentar la forma en que se distribuirán los recursos según lo señalado por el parágrafo 1° de este artículo.

Según el área delimitada en el artículo 1 de la ley en mención, como se expuso anteriormente, esta se encontraría clasificada como reserva de biosfera y sitio Ramsar al mismo tiempo, por lo cual el sujeto activo sería la corporación autónoma regional, que en este caso correspondería a la Corporación Autónoma Regional del Magdalena –CORPAMAG–.

⁴⁴ Los Distritos de Cartagena, Santa Marta y Barranquilla ejercerán, dentro del perímetro urbano de la cabecera distrital, las mismas funciones atribuidas a las Corporaciones Autónomas Regionales en lo que fuere aplicable al medio ambiente urbano, en los mismos términos del artículo 66 de la Ley 99 de 1993. (...)

3.2.4.7. Sujeto Pasivo

De la interpretación que se puede realizar del artículo 3 de la Ley 981 de 2005 se podría establecer que el sujeto pasivo correspondería al conductor del vehículo obligado a pagar peaje al transitar por los sectores o tramos que se encuentran delimitados para que se constituya el hecho generador de este tributo.

3.2.4.8. Consideraciones finales

Como se pudo observar, aun teniendo como referencia un análisis de constitucionalidad sobre los elementos que se deberían incluir en la determinación de un tributo, nuevamente el legislador cometió ciertas ligerezas como la determinación de la tarifa.

Igualmente, la prohibición general y la autorización expresa reseñadas en el elemento espacial del hecho generador, reduce significativamente las áreas que se podrían beneficiar de los recursos provenientes por esta sobretasa que igualmente requerirían recursos para su conservación.

3.3. CONTRIBUCIONES

La utilización de este tipo de tributos, al compartir muchas características con las *tasas*, presentan similares desarrollos dentro de la gestión medioambiental colombiana. Los recursos recaudados por las Transferencias del Sector Eléctrico y su ejecución, único tributo *ambiental* de estas características, al igual que las tasas anteriormente reseñadas, guardan estrecha relación con el hecho contaminante que motiva su creación dado que se ejecuta en términos de la conservación medioambiental y se utilizan para el funcionamiento de las entidades encargadas de estas labores.

3.3.1. Transferencias del Sector Eléctrico

3.3.1.1. Aspectos generales

Los impactos ambientales asociados a la generación de energía eléctrica convencional (mediante hidroeléctricas o termoeléctricas), acarrean costos en cuanto al mantenimiento o restauración del recurso o del ambiente, se refiere. En ese sentido, existe la necesidad *de que quienes hacen uso de recursos naturales renovables, o utilizan en su actividad económica recursos naturales no renovables, con capacidad para afectar el ambiente, carguen con tales costos.*

Bajo estos argumentos, la Ley 99 de 1993 creó este tributo como otro más de la familia de instrumentos económicos con los que cuentan las autoridades territoriales medioambientales para financiar sus actividades.

La clasificación de las Transferencias del Sector Eléctrico como contribuciones, tal como señala la Corte Constitucional en sus Sentencia C-495 de 1998 y C-594 de 2010, se arguye principalmente dadas la estructuración con la que cuenta este tributo; al observar la relación existente entre los valores pagados por este concepto y la definición de la destinación específica, como se detallará más adelante, cuenta con una relación directa entre el hecho generador y la ejecución de los recursos recaudados, además de estar ceñido el cobro a un sector particular como lo son las generadoras de energía eléctrica.⁴⁵

Precisó aún más la Corte al señalar que estas contribuciones pertenecían al tipo *parafiscales* toda vez que “(...) como quiera que su imposición deviene del poder de exacción del Estado, afecta a un determinado sector económico - las empresas generadoras de energía - y su destinación está previamente definida a favor de la preservación del medio ambiente.” (p.26)

⁴⁵ Es indudable que dichas rentas no constituyen un impuesto de las entidades Territoriales. Se trata de contribuciones (...) Dado que la contribución tiene una finalidad compensatoria, es constitucional que sus recursos se destinen a los proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental. Corte Constitucional. Sentencia C-495 de 1998

3.3.1.2.Hecho generador

- Elemento objetivo

A partir de lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 99 de 1993 se puede establecer que el elemento objetivo del hecho generador es la generación de energía hidroeléctrica y termoeléctrica.

- Elemento subjetivo

En esta oportunidad, el mencionado artículo dispuso como elemento subjetivo que el generador de energía tuviese una potencia nominal instalada total superior a los 10.000 kilovatios, en cuanto a la generación eléctrica, en esta oportunidad la única distinción en la *calidad* del sujeto es el tamaño de sus operaciones, condicionadas a su capacidad de producir energía.

- Elemento temporal

“En el presente caso, el elemento temporal del hecho generador del tributo se encuentra implícito en la descripción del supuesto que genera el gravamen. Así, en el caso del artículo 45 de la Ley 99 de 1993, se configura de manera instantánea con cada venta de energía eléctrica, en tanto que de conformidad con el artículo 54 de la Ley 143 de 1994, se estructura, también en forma instantánea, con cada venta de excedentes, o con la entrega o reparto a cualquier título, entre sus socios o asociados de la energía eléctrica que produzcan.” (Sentencia C-594 de 2010, p. 37)

- Elemento espacial

Este, por su naturaleza, es un tributo del orden territorial, muestra de ello son los sujetos activos que se detallarán más adelante, los cuales se encuentran demarcados de acuerdo a la zona de influencia de la generadora de energía (ubicación de la cuenca hidrográfica, embalse o planta generadora)

3.3.1.3.Base gravable

De acuerdo a lo establecido por el inciso primero y el numeral 3 del artículo 45 de la Ley 99 de 1993, corresponderá a la base gravable por las Transferencias del Sector Eléctrico, tanto para las hidroeléctricas como para las termoeléctricas, **las ventas brutas de energía por generación propia** de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética –CREG–.

El inciso segundo del Decreto 1333 de 1994 define las ventas brutas de energía como el resultado de multiplicar la generación propia por la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética; la generación propia es definida por este decreto como la energía eléctrica generada por la planta, a la que se le debe descontar el consumo propio de la planta.

En cuanto a la tarifa para ventas en bloque, cabe señalar que el mercado eléctrico colombiano se encuentra regulado por el Ministerio de Minas y Energía; la CREG, entidad de este ministerio, establece las directrices con las cuales se administran las transacciones comerciales de energía y de transporte en el Mercado de Energía Mayorista, esta entidad a su vez determina la Tarifa de Venta en Bloque –TVB– la cual será la base para el cobro de esta contribución parafiscal.

La CREG a través de su Resolución 060 de 1995 decretó en 20.93 \$/kWh⁴⁶ como la TVB vigente, este valor se actualizaría anualmente, *con un índice equivalente a la meta de inflación prevista por la autoridad competente para cada vigencia*. (Resolución 135 de 1996). Como puede observarse la dicha comisión no reveló mayor detalle sobre la determinación de estas tarifas.

Para el año 2017, la CREG decidió actualizar dicho valor, por petición expresa de la Asociación de Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible –ASOCARS–. A partir de la expedición de la Resolución 025 del 14 de marzo de 2017 estableció la siguiente fórmula para

⁴⁶ Kilovatio-hora, unidad de medida de energía que representa la capacidad de mantener una potencia de 1.000 vatios durante una hora, equivale a 3.600.000 Julios.

el cálculo de la Tarifa de Venta en Bloque –TVB– de cada año (t), expresada igualmente en \$/kWh la cual deberá calcularse cada diciembre del año anterior (t-1)⁴⁷:

$$TVB = \bar{x} (PCC - CVA)$$

Donde:

$\bar{x}$ = Promedio ultimos 12 meses (entre julio del año t – 2 a junio del año t – 1)

PCC= Precio promedio de las compras en contratos en el Sistema Interconectado Nacional

CVA= Costos Variables Agregados

3.3.1.4.Tarifa

De acuerdo por lo definido por el artículo 45 de la Ley 99 de 1993 las tarifas por las Transferencias del Sector Eléctrico corresponderían a

- A. 6% de las ventas brutas de energía para las hidroeléctricas.
- B. 4% de las ventas brutas de energía para las termoeléctricas

Cabe señalar que, como se evidenciará en el acápite subsiguiente, esta es una tarifa “compartida” entre distintos sujetos activos los cuales deberán cobrar su tarifa correspondiente por aparte.

3.3.1.5.Distribución

La tarify de los recursos recaudados por las Transferencias del Sector Eléctrico se realizó la siguiente *distribución* de acuerdo a los numerales 1, 2 y 3 del artículo 45 de la Ley 99 de 1993:

⁴⁷ El artículo 2 del mencionado decreto establece la descripción de este cálculo de la siguiente manera: *La Tarifa de Venta en Bloque de energía eléctrica para la liquidación de las transferencias de que trata el artículo 45 de la Ley 99 de 1993 se determinará aplicando el siguiente procedimiento:*

1. *La TVB para el año t se calculará en diciembre del año t-1*
2. *La TVB en \$/kwh se determinará como el promedio de doce (12) meses comprendidos entre julio del año t-2 a junio del año t-1 de los PCC descontándole los CVA.*

Este procedimiento se presentará en función de la fórmula matemática que este artículo describe.

A. Del 6% de las hidroeléctricas:

- a. El 3% será para las Corporaciones Autónomas Regionales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto.
- b. El 3% restante, será para los municipios y distritos localizado en la cuenca hidrográfica, distribuidos de la siguiente manera:
 - a. 1.5% para los municipios y distritos de la cuenca hidrográfica que surte el embalse
 - b. El 1.5% para los municipios y distritos donde se encuentran en el embalse
 - c. Cuando los municipios y distritos en donde se encuentren instaladas las plantas hidroeléctricas, no sean parte de la cuenca o del embalse, recibirán el 0.2%, el cual se descontará por partes iguales de los porcentajes de que tratan los literales a. y b. anteriores.

B. Del 4% de las termoeléctricas:

- a. 2.5% para la Corporación Autónoma Regional para la protección del medio ambiente del área donde está ubicada la planta.
- b. 1.5% para el municipio donde está situada la planta generadora.

3.3.1.6. Destinación

Según lo estipulado por el artículo 45 de la Ley 99 de 1993 frente a los recursos recaudados por los *municipios* respecto a las Transferencias del Sector Eléctrico deberán ser utilizados en al menos un 50% en proyectos de agua potable, saneamiento básico y mejoramiento ambiental⁴⁸. A su vez el parágrafo 1° de este artículo limita en un 10% la utilización de estos recursos para gastos de funcionamiento por parte del municipio.

⁴⁸ Se entiende por saneamiento básico y mejoramiento ambiental la ejecución de obras de acueductos urbanos y rurales, alcantarillados, tratamientos de aguas y manejo y disposición de desechos líquidos y sólidos. Parágrafo 2°, artículo 45 de la Ley 99 de 1993

3.3.1.7.Sujeto Activo

Según el artículo 45 de la ley 99, resulta lo que la corte constitucional ha denominado un **sujeto activo compartido**. Esto es debido a que en este caso las Transferencias del Sector Eléctrico cuentan con múltiples sujetos activos:

1. Las Corporaciones Autónomas Regionales que tengan jurisdicción en el área donde se cuente ubicada la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto (para el tributo de las hidroeléctricas) o el área donde está ubicada la planta (termoeléctricas).
2. Los municipios: de la cuenca hidrográfica que surte el embalse, donde se encuentra el embalse y donde se encuentren instaladas las plantas hidroeléctricas que a su vez no sean parte de la cuenca o del embalse.

Esta situación fue analizada por la Corte Constitucional en su Sentencia C-594 de 2010, en la cual no encontrando inconstitucionalidad alguna a esta anomalía, señaló que “las posibles desventajas que puedan surgir para los sujetos obligados, del hecho de que cada ente beneficiario realice en forma independiente y autónoma la función recaudadora, tal como lo pone de presente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, constituyen inconvenientes de carácter práctico que desbordan el ámbito del control abstracto de constitucionalidad. No obstante, ellos obedecen no al supuesto vacío legislativo que acusa el actor, sino al hecho de que el legislador, dentro del ámbito de su potestad de configuración en materia tributaria, haya optado por establecer varios sujetos activos que comparten el tributo.” (p. 36)

3.3.1.8.Sujeto Pasivo

En esta oportunidad, el sujeto pasivo estaría conformado por todas las empresas, sean públicas, privadas o mixtas, propietarias de plantas de generación de energía hidroeléctrica o termoeléctrica, cuya potencia nominal instalada total sea superior a 10.000 kw, deben transferir los valores liquidados, según lo señalado por el artículo 45 de la Ley 99 de 1993

3.3.1.9.Consideraciones finales

Tal como se señaló en la caracterización del sujeto activo de este tributo, las disposiciones normativas hicieron de este un tributo muy difícil de administrar tanto para las entidades encargadas de su recaudo, pero sobre todo para el sujeto pasivo quien debe responderles, lo cual puede generar cargas administrativas a ambas partes.

Igualmente, por su naturaleza, resulta un tributo *compensatorio* de cuyo pago el sujeto pasivo se responsabiliza por la afectación medioambiental que su actividad genera, pero a su vez dichos recursos, en principio, garantizan que el por ejemplo para el caso de las hidroeléctricas, el *insumo* principal de la generación de energía no se menoscabe lo cual indirectamente beneficia a su actividad económica.

En términos técnicos, este tributo se encuentra debidamente estructurado y sus elementos claramente definidos.

4. CONCLUSIONES

En este acápite final se consignarán las conclusiones extraídas a lo largo del trabajo, así como consideraciones e interpretaciones propias circundantes al proceso de implementación de los tributos ambientales en Colombia y la aplicación de dichos tributos en el ordenamiento jurídico colombiano.

Como plantea Arnaldo (2007) “el Estado debe intervenir necesariamente, ya que voluntariamente la solución eficiente no ocurre” (Pág. 84). En ese sentido, los tributos ambientales surgen, en su conceptualización, como una herramienta de intervención propicia para atacar las acciones contaminantes y preservar el medio ambiente.

En primera instancia, haciendo un seguimiento a la aparición de las normas jurídicas que le dieron origen a los tributos ambientales en el país, se puede observar como estas aparecen en el ordenamiento jurídico posterior suscripción de Colombia en tratados internacionales a través de organismos multilaterales, principalmente la Organización de Naciones Unidas. Es así como la Conferencia de Estocolmo (1972) precede el Código Nacional de Recursos Naturales (Decreto Ley 2811 de 1974), la declaración de Rio de Janeiro (1992) coincide con la expedición de la Ley 99 de 1993 y el protocolo de Kioto (1997) y los acuerdos de París (2015) precedieron la aparición de la Sobretasa ambiental a los peajes (Ley 788 de 2002 y 981 de 2005) y el Impuesto Nacional al Carbono y el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (Ley 1819 de 2016). En síntesis, Colombia, avanza bajo presión tímidamente en materia de implementación de política tributaria ambiental.

Esta afirmación, no es en demerito de los esfuerzos institucionales que suponen para el país la aplicación de estos tratados y los instrumentos ejecutados; Colombia, como lo muestran los estudios comparativos realizados por Arnaldo (2007), ha sido un *abanderado* de la implementación de estos instrumentos económicos en América Latina, lo que se desea resaltar es la carencia de iniciativa propia al pensarse la protección de las riquezas naturales de nuestra nación y el estar supeditados a directrices multilaterales.

En cuanto a la constitución de los distintos tributos ambientales se pudo observar, aun pudiendo identificar técnicamente todos los elementos de cada uno de los tributos, casi todos han sido objeto de análisis jurisprudencial (aún estamos a la espera del análisis de constitucionalidad de la Ley 1819 de 2016, sobre la cual ya existen varias demandas ante la Corte Constitucional). Esto da cuenta en principio de una falta de claridad a la hora de plasmar dichos elementos en el documento normativo, vacíos interpretativos que han sido llenados con las interpretaciones de las distintas Cortes.

En el escenario de dichas interpretaciones, se resalta la discusión frente a la determinación como tributo de la denominada *Tasa de Aprovechamiento Forestal*. Al descartar su naturaleza tributaria, el Consejo de Estado pone de manifiesto la carencia de fundamentación conceptual tributaria de muchas instituciones gubernamentales que apropiaron dicha concepción. Aun no estando técnicamente dentro del alcance de este trabajo, el análisis a partir de la determinación de los elementos de su cobro, se da cuenta de una preocupante problemática en demérito de los objetivos ambientales con los que se instituye y en demérito de la protección de un recurso tan importante como lo es el forestal.

En otros casos, como se pudo observar, el instrumento cuenta con alcances muy amplios, pero sin justificación se ha limitado, tal es el caso de las Tasas Retributivas por Vertimientos Puntuales y la Sobretasa Ambiental a los Peajes, pudiendo abarcar un universo más amplio de contribuyentes de los que actualmente se contempla.

Adicionalmente, dado el sistema de liquidación de las tarifas de las tasas, resulta una discusión abierta: ¿la cuantificación de tal afectación y los *costos* que serán internalizados vía tributo, es exacta? ¿Todos los elementos de la afectación medioambiental son cuantificables?, un campo por explorar desde la disciplina contable.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Andreo, M. (s.f.). *Consejo Nacional de Investigaciones*. Recuperado el 30 de 04 de 2017, de <http://www.cricyt.edu.ar/enciclopedia/terminos/DBO.htm>
- Arnaldo, R. A. (2007). *Los impuesto Ambientales*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de Colombia.
- Baumol, W., & Oates, W. (2005). *The theory of enviromental policy*. Estados Unidos: Cambridge University Press.
- Bilbao Estrada, I. (2009). Impuestos con finalidad verde. *Seguridad y medio ambiente*, 52-64.
- Bravo, J. R. (2012). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Legis S.A.
- Carré de Malberg, R. (2001). *Teoría General del Estado*. Mexico D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- Chang, M. (2001). La economía ambiental. *Sustentabilidad*, 165-178.
- Chauí, M. (2000). Estado de naturaleza, contrato social, Estado Civil na filosofia de Hobbes, Locke e Rousseau. En M. Chauí, *Filosofia*. Ed. Ática (págs. 220-223). Sao Paulo: Universidad de Sao Paulo.
- Comisión de Regulación de Energía y Gas. (21 de diciembre de 1995). Por la cual se fija la Tarifa de Venta en Bloque de Energía Eléctrica para efectos de la liquidación de las transferencias establecidas en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993. [Resolución 060 de 1995]. DO: 42.175.
- Comisión de Regulación de Energía y Gas. (18 de diciembre de 1996). Por la cual se fija la Tarifa de Venta en Bloque de Energía Eléctrica para efectos de la liquidación de las transferencias establecidas en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993. [Resolución 135 de 1996]. DO: 42.949.

Congreso de Colombia. (22 de diciembre 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. [Ley 99 de 1993]. DO: 41.146.

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2002). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. [Ley 788 de 2002]. DO: 45.046.

Congreso de Colombia. (26 de julio de 2005). Por la cual se establece la Sobretasa Ambiental sobre los peajes de las vías próximas o situadas en Áreas 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. [Ley 981 de 2005]. DO: 45.982.

Congreso de Colombia. (16 de junio de 2011). Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014. [Ley 1450 de 2011]. DO: 48.102.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre 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. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101.

Consejo de Estado (CE). 2008. *Sala de Consulta*. Concepto jurídico 1896 de 2008.

Consejo de Estado (CE). 2015. *Sala de Consulta*. Concepto jurídico 2189 de 2015.

Corporación Autónoma Regional de Nariño. (s.f.). *CARN*. Recuperado el 30 de Enero de 2017, de <http://corponarino.gov.co/modules/wordbook/entry.php?entryID=367>

Corporación Autónoma Regional del Cesar. (s.f.). *Corpocesar*. Recuperado el 30 de Abril de 2017, de <https://www.corpocesar.gov.co/cargas.html>

Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 1996. Sentencia C-495 de 1996.

- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala cuarta de Revisión de Tutela*. 2010. Sentencia T-258 de 1997.
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 1998. Sentencia C-495 de 1998.
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala de lo Contencioso Administrativo*. 2002. Recurso de apelación. Radicado:76001-23-31-000-2002-04871-01
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 2003. Sentencia C-040 de 2003.
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 2003. Sentencia C-1114 de 2003.
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 2003. Sentencia C-1063 de 2003.
- Corte Constitucional de Colombia (CCC). *Sala plena de constitucionalidad*. 2010. Sentencia C-594 de 2010.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (s.f.). *DANE*. Recuperado el 3 de Mayo de 2017, de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/necesidades-basicas-insatisfechas-nbi>
- Espín, G. (24 de Septiembre de 2007). *Plásticos y contaminación ambiental*. Academia de Ciencias de Morelos. Recuperado el 09 de Junio de 2017, de <http://www.acmor.org.mx/descargas/24sep07.pdf>
- Etimologías de Chile. (s.f.). <http://etimologias.dechile.net/>. Recuperado el 29 de Abril de 2017, de <http://etimologias.dechile.net/?antro.pico>
- Galarza, M. A. (Diciembre de 2009). Análisis de la efectividad de las Tasas retributivas en Colombia. Estudio de caso. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.

- García Vizcaíno, C. (2009). *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- García, C. (2005). Competencial de Congreso de la Republica, en materia de tratados internacionales. *Colombia Internacional - Universidad de los Andes*, 148-161.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Tributario.
- Häberle, P. (2003). *El estado constitucional*. México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hannan, M., & Freeman, J. (1977). The Population Ecology of the Organizations. *American Journal of Sociology*, 82(5), 929-964.
- Hernández Rodríguez, M. d. (2007). *Aspectos del uso y valoración del agua subterránea en el estado de Tlaxcala: Un análisis desde una perspectiva social*. Recuperado el 3 de Mayo de 2017, de <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2007/lhr/13.htm>
- Hernandez, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2005). *Metodología de la Investigación*. Bogotá: Mcgrawhill.
- Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras. (s.f.). Recuperado el 29 de Abril de 2017, de http://www.invemar.org.co/redcostera1/invemar/docs/tesauro_ambiental/V/VERTIMIEN TOS%20PUNTUALES.htm
- Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho* (Cuarta ed.). Buenos Aires: Eudeba.
- Lloyd's Register Quality Assurance. (s.f.). *ISO 14064 Sistemas de Gestión de Gases Efecto Invernadero*. Recuperado el 12 de junio de 2017, de <http://www.lrqa.es/certificaciones/iso-14064-norma-cambio-climatico/>
- Mankiw, G. (2012). *Principios de Economía*. Ciudad de Mexico: Cengage Learning Editores.
- Massbernat, P. (2014). Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. *Dikaion*, 23(1), 135-369.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (s.f.). Recuperado el 04 de Mayo de 2017, de <http://www.minambiente.gov.co/index.php/gestion-integral-del-recurso-hidrico/administracion-del-recurso-hidrico/demanda/uso-y-aprovechamiento-del-agua>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Exposición de motivos del proyecto de ley “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”*. Bogotá D.C.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible; Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación. (2013). *Estudio sobre la efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente, así como de la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos*. Bogotá D.C.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo sostenible; Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación. (2013). *Estudio sobre la efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente, así como de la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos, gases contami.* Bogotá D.C.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (07 de febrero de 2017). Por el cual se modifica y adiciona la Sección 2 del Capítulo 13, Título 1, Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. [Decreto 220 de 2017]. DO: 50.140.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (01 de junio de 2017). Por el cual se modifica el epígrafe de la Parte 5 y se adiciona el Título 5 a la Parte 5 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto 1076 de 2015 Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, para reglamentar el parágrafo 3 del artículo 221 y el parágrafo 2 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016. [Decreto 926 de 2017]. DO: 50.251.

Ministerio del Medio Ambiente. (22 de marzo de 1994). Por el cual se profieren disposiciones necesarias para la transición institucional originada por la nueva estructura legal bajo la cual funcionará el Sistema Nacional Ambiental -SINA-. [Decreto 632 de 1994]. DO: 41.291.

Ministerio del Medio Ambiente. (01 de abril de 1997). Por la cual se fijan las tarifas mínimas de las tasas retributivas por vertimientos líquidos para los parámetros Demanda Bioquímica de Oxígeno (DBO) y Sólidos Suspendidos Totales (SST). [Resolución 273 de 1997]. DO: 43.083.

Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. (23 de enero de 2004). Por la cual reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 sobre tasas por utilización de aguas y se adoptan otras disposiciones. [Decreto 155 de 2004]. DO: 45.439.

Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. (15 de noviembre de 2005). Por la cual se reglamenta parcialmente la Ley 981 de 2005 en lo relacionado con la determinación de las entidades que se constituyen en sujeto activo y de la destinación del recaudo de la sobretasa ambiental a que se refiere dicha ley y se adoptan otras disposiciones. [Resolución 1710 de 2005]. DO: 46.094.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (21 de diciembre de 2012). Por la 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. [Decreto 2667 de 2012]. DO: 48.651.

Navarro Wolf, A. (2016). *Proyecto de Ley No. ____ de 2016 “Por medio de la cual se crea el impuesto nacional ambiental al consumo de bolsas plásticas en almacenes de ventas al detal”*. Bogotá D.C.: Congreso de la República.

Organización de las Naciones Unidas. (1992). *Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*. Rio de Janeiro.

Organización de las Naciones Unidas. (1997). *Protocolo de Kioto*. Kioto.

- Organización de las Naciones Unidas. (2015). *Convención Marco sobre el Cambio Climático*. París.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2015). *Estudios económicos de la OCDE Colombia*. París.
- Pigou, A. (1946). *La economía del bienestar*. Madrid: Graficas Nebrija S.A.
- Pindyck, R. (2009). *Microeconomía*. Madrid: Pearson Educación.
- Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (Vol. II). Bogotá D.C.: Temis S.A.
- Presidencia de la República. (18 de diciembre de 1974). Por la cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente. [Decreto 2811 de 1974]. DO: 34.243.
- Presidencia de la República de Colombia. (01 de 08 de 2015). Obtenido de http://wsp.presidencia.gov.co/Prensa/2013/Mayo/Paginas/20130530_01.aspx
- Restrepo, J. C. (1996). *Hacienda Pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rey Benayas, J. (2006). *Deforestación y fragmentación de bosques tropicales montanos en los Altos de Chiapas, México: efectos sobre la diversidad de árboles (Tesis de doctorado)*. Madrid: Universidad de Alcalá.
- Rodriguez Vásquez, A., & Toro Serrano, A. (2016). Análisis preliminar de la normalización de tributos ambientales: ¿Una ilusión ecológica? *Contaduría Universidad de Antioquia*(68), 175-189. Obtenido de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/327162/2078439>
- Rousseau, J. J. (1988). *El contrato Social*. Barcelona: Tecnos S.A.
- Secretaría Distrital de Ambiente de Bogotá. (2017). Recuperado el 29 de 04 de 2017, de <http://ambientebogota.gov.co/385>

Smith, A. (2001). *La riqueza de las naciones*. Madrid: Alianza Editorial.

United Nations Framework Convention on Climate Change. (s.f.). *Los mecanismos de Kyoto*. Recuperado el 12 de Junio de 2017, de http://unfccc.int/portal_espanol/informacion_basica/protocolo_de_kyoto/organizacion/mecanismos/items/6219.php

World Wildlife Fund for Nature. (06 de 08 de 2017). Obtenido de http://www.wwf.org.co/que_hacemos/wwf_al_clima/

Zarama Vásquez, F., & Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada*. Bogotá D.C.: Legis Editores S.A.