

**La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión
comparativa de Colombia y España durante el período de 2016 – 2019**

Tatiana Lucia Zamora Polo

Tutor: Cesar Sánchez

Maestría Virtual en Tributación Internacional Comercio Exterior y Aduanas

Universidad Externado de Colombia – CIAT



Universidad
Externado
de Colombia



Barranquilla – Colombia

2020

***La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una
visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019***

Rector: Dr. Hernando Parra Nieto

Secretario General: Dr. José Fernando Rubio

Directora (E) Departamento de Derecho Fiscal: Dra. Olga Lucia González Parra

Director de tesis: Dr. Cesar Sánchez Muñoz

Presidente de tesis: Dra. Olga Lucia González Parra

Jurados de tesis: Nidia Barreto – Carolina Acosta

***La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una
visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019***

**La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión
comparativa de Colombia y España durante el período de 2016 – 2019**

Magíster en Tributación Internacional Comercio Exterior y Aduanas

Tatiana Lucia Zamora Polo

Tutor: Cesar Sánchez

Maestría Virtual en Tributación Internacional Comercio Exterior y Aduanas

Universidad Externado de Colombia – CIAT



Universidad
Externado
de Colombia



Barranquilla – Colombia

2020

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Agradecimientos

Gracias a Dios por la fuerza y la tenacidad a lo largo de este viaje académico.

Gracias a mi tutor y colegas que me ayudaron en la construcción de este documento.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Dedicatoria

Este trabajo académico lo dedico a mis padres Marta y Rafael, porque son una parte indispensable en mi vida

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Tabla de contenido

<i>Introducción</i>	7
<i>Capítulo I</i>	9
<i>Planteamiento</i>	9
<i>I. Análisis del marco legal en tributación medioambiental Colombia y España</i>	9
A. Colombia	16
Constitución Política actual y tratados internacionales ratificados	16
1. Leyes y decretos	20
a. El impuesto nacional al carbono (INC).....	20
i. La no causación del impuesto nacional al carbono (INC).....	26
ii. Pronunciamientos de Altas Cortes en Colombia	31
B. España	35
1. Directivas, decretos y ordenanzas	37
2. Pronunciamientos de Altas Cortes en España	39
<i>Capítulo II</i>	44
<i>ANÁLISIS DEL IMPUESTO AL CARBON EN COLOMBIA Y ESPAÑA</i>	44
<i>Planteamiento</i>	44
I. Efecto del eco-tributo al carbono en la gestión ambiental de Colombia y España durante 2016 – 2019	44
- Árbol de causas y efectos del impuesto al carbono	45
II. Comparación de los resultados de la extra fiscalidad del eco – tributo al carbono en Colombia y España durante 2016-2019	49
<i>Conclusiones y recomendaciones</i>	58
- <i>Conclusiones</i>	58
- <i>Recomendaciones</i>	64
<i>Referencias</i>	66

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Lista de tablas

Tabla 1. Cronograma de trabajo de la investigación **¡Error! Marcador no definido.**

Tabla 2. Elementos del Impuesto Nacional al Carbono22

Tabla 3. Sentencias relevantes de la Corte Constitucional colombiana32

Tabla 4. Comparativo entre resultados de Colombia y España en INC49

Lista de ilustraciones

Ilustración 1. Línea del tiempo sobre lo relacionado al impuesto al carbono en Colombia25

Ilustración 2. Modelo de jerarquía normativa en España36

Ilustración 3. Árbol de causas y efectos del INC45

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Introducción

El impuesto al carbono habría tomado relevancia por el Acuerdo de París suscrito en 2015, con el fin de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) concentradas en la atmosfera de la Tierra en busca de mitigar los efectos del calentamiento global.

Es por esto, que el impuesto al carbono a pesar de ser un mecanismo y una medida tributaria y fiscal para el Estado, lo que busca es mitigar las emisiones al gravarlas, lo cual conllevaría a que estas disminuyan por el alto costo de las mismas. No obstante, para algunos autores analizados y estudiados en las próximas páginas aseguran que el Impuesto al CO₂ se ha convertido en la oportunidad de oro para recuperar las arcas públicas del déficit en el que se encuentran sumergidas.

De hecho, hay algunos tratadistas, como veremos, que aseguran el Impuesto al carbono debe fijarse la tasa en cada país e incrementarla conforme se muestra y comunica de forma transparente el uso, inversión y manejo que se le da al recaudo.

En el trabajo se identifican las causas y efectos del impuesto al carbono en la economía de España y Colombia. Se observa un cuadro comparativo de los resultados de la extra fiscalidad en cada nación, a partir de los avances presentados desde la adopción de compromisos a nivel global con el Acuerdo de París.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

En ese sentido, se buscó identificar el efecto del impuesto al carbono del sector transporte en Colombia y España durante el periodo 2016-2019, a través del análisis del marco legal desde un punto de vista del derecho comparado, así como de la determinación del efecto de la política ambiental y tributaria en ambos Estados, dando paso a la comparación de resultados de la extra fiscalidad en el eco-tributo al carbono en estas naciones. Así, la pregunta de investigación es: ¿cuál es el efecto del impuesto al carbono del sector transporte en Colombia y en España durante el periodo 2016-2019?

Este trabajo consta de dos capítulos, donde el primero analiza el marco legal medio ambiental de ambos países, Colombia y España durante 2016 hasta 2019; estudio especialmente focalizado en el impuesto al carbono en el sector transporte de estos países. El capítulo dos establece el efecto del eco tributo al carbono en la gestión ambiental de ambos Estados durante el intervalo mencionado y delimitado.

Capítulo I

Planteamiento

En este acápite se exponen las diferentes leyes e instrumentos jurídicos que entraron en vigencia a partir de 2016 acerca de la tributación medioambiental en Colombia y también en España, con el fin de reconocer el marco legal que ha regulado durante este tiempo la materia en ambos territorios, específicamente la relacionada con el impuesto al carbono en el sector transporte. No obstante, lo anterior no podría hacerse de forma aislada sino a la luz de las Constituciones Políticas que actualmente rigen a cada nación, principalmente en asuntos que competen al derecho ambiental y los impuestos, tasas, y otras formas de tributos medioambientales relacionadas con combustibles y gases fósiles que generan emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) o de dióxido de carbono CO₂.

I. Análisis del marco legal en tributación medioambiental Colombia y España

La Asamblea de la Naciones Unidas, a través de las evaluaciones regionales en seis regiones del mundo: la región Paneuropea, América del Norte, Asia y el Pacífico, Asia Occidental, América Latina y el Caribe, y África, corroboran detalladamente la amenaza en la que se encuentra el medio ambiente (ONU, 2017).

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Según el resultado de estas evaluaciones, el crecimiento de la población, la rápida urbanización, el aumento en el nivel de consumo, la desertificación, la degradación de la tierra y el cambio climático se han combinado de tal suerte que su inclemencia queda en evidencia en la escasez tan severa de agua que está sufriendo el mundo.

Por consiguiente, en cuanto al fenómeno del calentamiento global de 1880 a 2012 la temperatura media mundial aumento 0.85°C , los océanos se han calentado, la cantidad de nieve ha disminuido y el nivel del mar ha subido (Asamblea de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, 2018). Es por tanto que debido a la concentración actual y a las continuas emisiones de gases de efecto invernadero, es probable que el final de este siglo la temperatura media mundial continúe creciendo por encima del nivel preindustrial. Así, los océanos se calentarán y el deshielo continuará. Se estima que el aumento del nivel medio del mar será de entre 24 y 30 centímetros para 2065 y de 40 a 63 centímetros para 2100 en relación con el periodo de referencia de 1986-2005. La mayoría de los efectos del cambio climático persistirán durante muchos siglos, incluso si se detienen las emisiones (PNUMA, 2018).

En Colombia, el mayor problema cuando de contaminación se habla es el estado del aire, según el Departamento Nacional de Planeación, DNP, reveló los resultados de la evaluación realizada a la Política de Prevención y Control de la Contaminación del Aire en 2017, en donde se evidenció que el 51 % de los

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

colombianos considera que este tipo de contaminación es el gran problema ambiental en el país.

Según la Organización Mundial de la Salud (OMS), Colombia es el segundo país de Latinoamérica con más contaminación de aire, con un promedio de 19.000 muertes anuales en todo el territorio. La contaminación del aire que está en el medio ambiente es producida por diferentes factores que afectan la capa atmosférica, incrementando la gran variedad de fuentes contaminantes que modifican la capa natural y todos los componentes que están en ella (Sanchez, 2018).

De todas las toneladas de emisiones de CO₂ que se emiten a nivel mundial, Colombia aporta el 0,57 % (El Espectador, 2019). Cabe resaltar que, junto con el sector agropecuario y minero, el sector transporte es la actividad que más genera emisiones de dióxido de carbono en el país. El dato anterior, aunque puede sonar mínimo, en el país se producen 237 millones de toneladas al año de gases de efecto invernadero y solo el 9 % pueden ser absorbidas por los bosques. Lo anterior pasa una factura sanitaria pues se estima que anualmente mueren más personas por contaminación que por homicidios.

De tal suerte, que el resultado de las actividades propias de los agentes económicos, cuyas decisiones orientan su operatividad sin tener en cuenta ninguna de las repercusiones económicas que puedan causar. Por ende, que provocan un impacto negativo al medio ambiente, lo que se traduce en altos niveles de contaminación que están muy por encima del tolerable por una sociedad, esta situación toma más ahincó por el hecho de no existir mecanismos que le den valor

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

social al medio ambiente, es decir la inexistencia de restricciones a los agentes económico.

Por otro lado, las emisiones de dióxido de carbono en España para el 2018 han sido de 276.047 kilotoneladas, ocupando así un lugar dentro de los países que más contaminan del ranking de países por emisiones de CO₂ que anualmente informa la ONU en alianza con Organización Meteorológica Mundial (OMM). Sin embargo, en el estudio de la evolución de las emisiones, se destacó la notable disminución de las cifras frente al año 2017.

Ahora bien, siguiendo este hilo conductor se podría concluir que el principal causante del deterioro ambiental es la conducta humana, que muy a pesar de ser la más afectada pues es su entorno quien sufre las consecuencias, por ende, se pretende regular la conducta humana con la finalidad de minimizar los daños ambientales. Tanto Colombia como España han establecido como instrumento económico el impuesto a las emisiones de Carbono como mecanismo para mitigar los gases de efecto invernadero.

Pigou (1924) fue quien propuso la idea de utilizar tributos que graven la descarga de agentes contaminantes al medio ambiente como una manera de controlar los niveles de contaminación generados por agentes económicos. El principio de este tipo de tributos es que los agentes económicos asuman el costo de contaminar como parte de su proceso de toma de decisiones. Al afrontar un costo mayor si realizan actividades contaminantes, por verse gravadas con un tributo, los

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

agentes económicos van a tener un incentivo para contaminar menos. En pocas palabras, “el que contamina, paga”.

Sobre tal definición, la OCDE dentro de sus concertaciones ha definido a los ecotributos como cualquier otro pago obligatorio sin señalar ningún tipo de contraprestación directa sobre cualquier aspecto relevante y meritorio para el medio ambiente. Para este tipo de tributación las bases imponibles incluyen los productos energéticos, vehículos automotores, los residuos sólidos y líquidos, las emisiones gaseosas medidas o estimadas, los recursos naturales, etc. (OCDE, 2010).

Según las estadísticas oficiales disponibles, en los países de la OCDE los ingresos provenientes de tributos ambientales representaron, en promedio para 2010, unos 2,3 puntos porcentuales del PIB y casi el 7% del total de recursos tributarios. En este aspecto son muy marcadas las diferencias entre los países miembros, aunque también es cierto que, en todos los casos, la recaudación derivada de impuestos orientados a prevenir la contaminación ambiental resulta significativa. Encabezan la lista Dinamarca, Turquía y los Países Bajos, países que acumularon ingresos de este tipo por montos que rondan el 4% del PIB, mientras que en el extremo opuesto se ubican países como Canadá, Estados Unidos y México, con ingresos derivados de la tributación ambiental en torno o por debajo del 1% del PIB. Es así como en muchos países la tributación verde ha tomado gran protagonismo, ya que posee un fin extrafiscal al pretender regular la conducta humana y causar un menor impacto negativo sobre el medio ambiente (Cimadevilla, 2000).

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Finalmente, debe entenderse a la extra fiscalidad para efectos de este estudio, como un fenómeno entendido desde la perspectiva de Sánchez (2021) que ve al tributo como instrumento de ordenación, donde su alcance está dado por ser una herramienta de recaudo como forma de impactar el comportamiento de los individuos con intención por parte del legislador, procurando el doble dividendo: ingreso para el fisco y cambio de conducta humana.

Ahora bien, la protección del medio ambiente como derecho humano se enmarca en la Declaración de Estocolmo en 1972 de Naciones Unidas, generándose una tendencia jurídica de salvaguarda por parte del Derecho Internacional y por ende, también en el desarrollo interno normativo de los Estados a través de la figura del control de convencionalidad (Blanco Cetina, 2019).

Así las cosas, nace un nuevo derecho denominado derecho al ambiente sano, como un derecho colectivo concretado y justiciable a través de organismos internacionales del aparato de Naciones Unidas, como el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Comisión de Desarrollo Sostenible o Foro Político de Alto Nivel sobre el Desarrollo Sostenible para hacer seguimiento a resoluciones adoptadas por diversos Estados en la implementación hacia el avance de la cooperación internacional y la salvaguarda sostenible del medio ambiente. También se encuentra el Programa de Naciones Unidas para el medio ambiente (PNUMA), estableciendo una agenda global para proteger el medio ambiente como autoridad internacional fundada en 1972; y por otro lado está el Foro de Naciones Unidas sobre los Bosques, que busca la promoción de una

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

gestión forestal en coherencia con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Finalmente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos junto a su Comisión IDH, para hacer cumplir la Convención Americana de Derechos Humanos en materia medioambiental como autoridad judicial internacional.

De igual forma, Colombia ratificó el Convenio de Estocolmo sobre Contaminantes Orgánicos Persistentes, creado en 2001 a través de la Ley 1196 de 2008 para restringir y eliminar definitivamente la producción, utilización, emisión y almacenamiento, de Contaminantes Orgánicos Persistentes (COP).

En resumen, existe un piso jurídico a nivel internacional que produce una naturaleza constitucional en el derecho a un ambiente sano, dentro de la legislación interna de cada Estado parte de las Naciones Unidas, en el sentido de que está ligado directamente con el derecho más fundamental del hombre y la especie humana, esto es, la vida, lo cual hace que el Estado mismo deba adoptar medidas para preservarlo como los impuestos a la gasolina, al ACPM, a las bolsas plásticas o al carbono, siendo este último estudiado en mayor detalle más adelante.

Ahora bien, vale la pena estudiar el derecho a un medio ambiente sano a nivel de Colombia y de España con el fin de conocer un poco más el desarrollo normativo y jurisprudencial que se le ha dado a este en cada contexto, enfocado sobre todo al impuesto al carbono en sector transporte como medida preventiva y hasta sancionatoria de la justicia tributaria en cada país o Estado parte de Naciones Unidas, durante el período 2016 hasta el 2019.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

A. Colombia

Para iniciar la exposición de la normatividad colombiana relacionada con el impuesto al carbono en el sector transporte, es necesario mencionar los tratados internacionales de obligatorio cumplimiento para el Estado colombiano, así como hacer un barrido en la Constitución Política de 1991 y en las diferentes leyes, decretos y otros actos administrativos del Gobierno Nacional, terminando en los pronunciamientos de Altas cortes de Colombia como la Corte Constitucional y el Consejo de Estado sobre el derecho a un medio ambiente sano.

Constitución Política actual y tratados internacionales ratificados

Particularmente, Colombia ratificó o hizo parte de su ordenamiento jurídico nacional a la Convención Americana de Derechos Humanos, mejor conocida como Pacto de San José de Costa Rica, a través de la Ley 16 de 1972, así como suscribió la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948) cuyo artículo 25 señala que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado donde se asegure la salud y el bienestar.

De igual forma, Colombia adoptó el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) como la Ley 74 de 1968, donde el artículo 12 del instrumento internacional afirma que el mejoramiento progresivo del medio ambiente como una medida de preservación asegura la plena efectividad del derecho a la salud.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

En adición, Colombia adoptó el Acuerdo de París (2015) como un convenio mundial en la Ley 1931 de 2018, para reforzar la respuesta internacional a la amenaza y el riesgo del cambio climático, mitigando los efectos y procurando el retraso en los avances del calentamiento global.

Finalmente, cabe mencionar que Colombia ratificó la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, a través de la Ley 164 de 1994 para la estabilización de concentraciones de gases efecto invernadero (GEI) en la atmósfera, a un nivel que impida interferencias antropógenas peligrosas en el sistema climático. Igualmente, mediante la Ley 629 de 2000 adoptó en su legislación interna el Protocolo de Kioto para fijar obligaciones cuantificadas en dinero por reducción de emisiones de GEI en países desarrollados y además creó mecanismos de flexibilidad que sirven de manera complementaria para el logro de las reducciones fijadas.

Así las cosas, a nivel constitucional se encuentran relacionado con el derecho al ambiente sano, el artículo 8 de la Constitución Política de Colombia que establece como obligación del Estado preservar las riquezas naturales y culturales de la Nación. Asimismo, el artículo 49 ubica en cabeza del Estado la organización, dirección y reglamentación del saneamiento ambiental y la atención en salud.

Seguidamente, está el artículo 58 constitucional con la función social y ecológica de la propiedad, así como el artículo 79 con el derecho de todas las personas nacionales o residentes, al gozo de un medio ambiente sano. En igual

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

sentido de importancia, el artículo 80 consagra la planificación del manejo y aprovechamiento de los recursos naturales como un deber del Estado colombiano para garantizar el desarrollo sostenible y la conservación, restauración o sustitución de los mismos.

Finalmente, el artículo 88 contiene a la acción popular como un medio de justicia para el amparo del derecho colectivo al medio ambiente sano; y el artículo 95 establece un deber sobre la ciudadanía de proteger los recursos culturales y naturales del territorio. De ahí que, esté en cabeza del Estado las medidas para preservar el medio ambiente y también esté sobre la ciudadanía la disposición de colaboración en ese sentido a través de múltiples formas como el impuesto al carbono en el sector transporte.

Así, en Colombia, el impuesto al carbono en el sector transporte es un impuesto nacional adoptado como un mecanismo tributario contra el cambio climático (Aristizabal y González, 2019), ya que aun cuando las emisiones de gases de efecto invernadero (causante del cambio climático) sean bajas en este territorio, por emitir el 0,46% del total de las emisiones del mundo (IDEAM, 2015) existe una alta vulnerabilidad de la población por el riesgo de pérdida física y económica a causa de aquel según el Departamento Nacional de Planeación y el Banco Interamericano de Desarrollo (DNP y BID, 2014).

Así las cosas, se podría afirmar que el impuesto al carbono es una medida preventiva por parte del Estado colombiano para mitigar los efectos del cambio climático y procurar la preservación del medio ambiente como un derecho

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

fundamental de toda la nación. Por lo anterior, cobra relevancia que Colombia haya adoptado como parte de su legislación interna el Acuerdo de París firmado en 2015 y con ello todos los demás instrumentos internacionales antes mencionados.

De tal manera que, Romero et. Al (2018) asegura "(...) en términos de política pública el país ha avanzado en la priorización de acciones para la reducción de emisiones y en la disminución de los efectos negativos del cambio climático" a través de medidas nacionales que logran la reducción de emisiones de carbono o CO₂ y que busquen una interiorización del bienestar social. Por su parte, un ejemplo mundial de ellas está dado por dos alternativas: la primera es i). El sistema de comercio de emisiones y; la segunda es ii). Los impuestos al carbono.

No obstante, la última alternativa (el impuesto al carbono) es la más común mundialmente hablando por la facilidad de implementación administrativa en los diferentes países según Romero et. Al, 2018. No obstante, este impacta notoriamente el precio de transacción de bienes con una alta huella de carbono más no limita el número total de reducciones procurando su disminución, función que si tienen los sistemas de comercio de emisiones.

Sin embargo, aun cuando el impuesto al carbono por ser un tributo pudiera considerarse con fines fiscales, este persigue un fin de naturaleza extra fiscal. Es decir, busca la reducción o disminución de emisiones de gases invernadero por parte de empresas y demás actores de la sociedad geopolítica sin afectar el

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

crecimiento económico del país y no buscando fines recaudatorios por parte del Gobierno Nacional, como se estudiará el capítulo II de este escrito.

1. Leyes y decretos

En cuanto a las leyes y decretos que existen en Colombia sobre el impuesto al carbono en el sector transporte se encuentra la Reforma Tributaria Estructural Ley 1819 de 2016, que crea el Impuesto Nacional al Carbono (INC) en su parte IX, artículo 221, para desincentivar el uso de combustibles fósiles, los cuales generan emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) en el marco del cumplimiento de los compromisos adoptados en el Acuerdo de París en 2015, donde la entidad responsable del recaudo del INC es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional de Colombia, en adelante DIAN.

a. El impuesto nacional al carbono (INC)

Al respecto, se puede citar textualmente el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 que dice:

ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono 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.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. 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, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto 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.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

PARÁGRAFO 1o. En el caso del gas licuado de petróleo, el impuesto solo se causará en la venta a usuarios industriales.

PARÁGRAFO 2o. En el caso del gas natural, el impuesto solo se causará en la venta a la industria de la refinación de hidrocarburos y la petroquímica.

PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Finalmente, de lo anterior, se puede resaltar el concepto del Impuesto Nacional al Carbono (INC), el hecho generador del impuesto cuando hay contenido del mismo en combustibles y gases fósiles con fines energéticos, así como la excepción de cuando no se causa el INC, todo esto desarrollado en la siguiente tabla:

Tabla 1. *Elementos del Impuesto Nacional al Carbono.*

Elementos del impuesto nacional al carbono	Descripción
Concepto	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.
Hecho generador del impuesto	Hay dos situaciones en las que se puede causar o generar el impuesto al carbono (INC), ellas son: <ul style="list-style-type: none">✓ Cuando se trata de carbono, el hecho generador del impuesto es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero.✓ Empero, cuando se trata de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

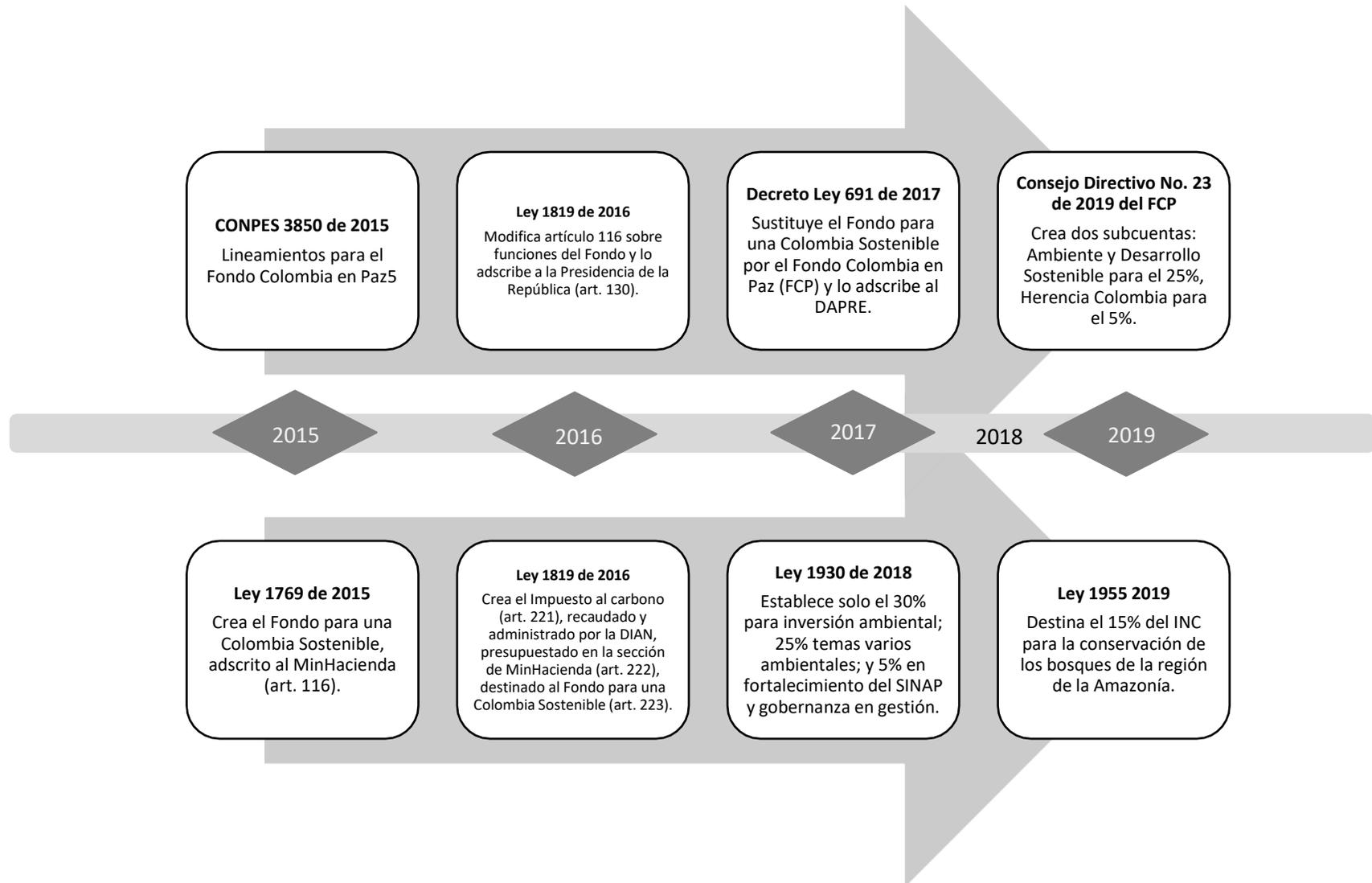
	efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.
Sujeto pasivo del impuesto	Es quien adquiera los combustibles fósiles del: <ul style="list-style-type: none">✓ Productor o el importador;✓ El productor cuando realice retiros para consumo propio;✓ Del importador cuando realice retiros para consumo propio.
Responsables del impuesto por derivados de petróleo	Los responsables del impuesto tratándose de los derivados del petróleo son: <ul style="list-style-type: none">✓ Los productores y,✓ Los importadores. <p>** Independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.</p>
Hecho generador por gas licuado de petróleo	La venta a usuarios industriales.
Hecho generador por gas natural	La venta a la industria de la refinación de hidrocarburos y la petroquímica.
Excepción de la generación del impuesto al carbono	El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Fuente: elaboración propia, 2021.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

A partir de lo mencionado en precedencia, es necesario resaltar la línea del tiempo sobre lo relacionado al impuesto al carbono en Colombia, a través de la siguiente ilustración:

Ilustración 1. Línea del tiempo sobre lo relacionado al impuesto al carbono en Colombia.



Fuente: Téllez et. Al, s.f.

Dicha ilustración deja en claro cómo desde la Constitución de 1991 se vienen dando desarrollos normativos en pro del medio ambiente. Es de esta manera, como se muestra que el CONPES 3850 de 2015 establece al Fondo de Colombia en Paz como el eje articulador e instancia de coordinación de los esfuerzos institucionales y financieros para la transición de Colombia hacia una paz estable y duradera que incluyera al medio ambiente y la protección de la biodiversidad nacional.

Seguidamente, están las otras leyes como la 1769 de 2015 que busca la sostenibilidad ambiental y el desarrollo rural sostenible en las zonas afectadas por el conflicto armado colombiano. Por su parte, la Ley 1815 de 2016 adiciona al fondo Colombia en Paz otras actividades relacionadas con el posconflicto.

Luego, se crea el impuesto nacional al carbono (INC) con la Ley 1819 de 2016 y todas las demás que la complementan y reglamentan. Por ende, nace la necesidad de estudiar la no causación del impuesto nacional al carbono (INC) y las circunstancias en las que se favorece al sujeto pasivo en el Decreto 926 de 2017.

i. La no causación del impuesto nacional al carbono (INC)

Al respecto, se conoce que no se produce la no causación del impuesto por la estructura de cobro del mismo dada en el Decreto 926 de 2017 que reduce el pago del impuesto al usuario o consumidor final, sino que esta viene a estar dada por la compensación de emisiones con proyectos de reducción o capturas de emisiones (GEI).

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Así, a través de la presentación del impacto positivo causado por los proyectos de mitigación de emisiones GEI y la contribución económica que lo financió como un crédito a favor del sujeto pasivo del tributo, se puede solicitar la no causación del INC por ser carbono neutro según el artículo 221 de la ley 1819 de 2016.

En cumplimiento de lo anterior, existe en Colombia el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), creado a través de la Ley 1753 del 2015 en su artículo 175, así como también está el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia - REDD+.

Los registros anteriores son reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia, de manera que conjuntamente con la DIAN trabajan en el proceso de la no causación del impuesto nacional al carbono cuando hubiere lugar a pagos por resultados o compensaciones que generen reducciones en emisiones GEI.

Por lo anterior, existe improcedencia de beneficios tributarios concurrentes y estos podrán ser determinados por la DIAN en ejercicio de su función de fiscalización y control determinando igualmente el reintegro de dinero cuando este proceda.

Así las cosas, el Decreto 926 de 2017 habla sobre el *carbono neutro* como la capacidad de neutralizar las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

sobre el cual no se causa el impuesto nacional al carbono (INC). Además, menciona que el *consumidor o el usuario final de combustibles fósiles* es el que utiliza estos y también todos aquellos derivados del petróleo y del gas fósil para usarlo con fines energéticos o para combustión.

En el mismo sentido, el Decreto antes referenciado establece que la *declaración de verificación* es aquella manifestación escrita por parte de un tercero acreditado o designado para demostrar las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. Por ende, se sabe que la *iniciativa de mitigación de GEI* son el conjunto de programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional y/o local, clasificados como: iniciativas de reducción de emisiones de GEI e iniciativas de remoción de GEI.

Precisamente, la *reducción de gases GEI* es la iniciativa que apunta a la disminución calculada de emisiones de gases de efecto invernadero entre un escenario de línea base y la iniciativa de mitigación. Mientras que, la *remoción de gases de efecto invernadero (GEI)* es la masa de gas de efecto invernadero retirado de la atmósfera.

Por ende, según el Minambiente y Minhacienda (2017) establecieron las condiciones que debían cumplir las personas para lograr ser certificadas como carbono neutras, estas son:

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

- ✓ Proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional.
- ✓ Provenir de iniciativas de mitigación de GEI formuladas e implementadas a través de programas de certificación o estándares de carbono.
- ✓ Haber sido generadas a partir de la implementación de: i) Metodologías del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o ii) Metodologías elaboradas por los programas de certificación o estándares de carbono.
- ✓ No provenir de actividades que se desarrollen por mandato de una autoridad ambiental para compensar el impacto producido por la obra o actividad de una autorización ambiental.
- ✓ Estar previamente cancelada dentro del programa de certificación, con el fin de evitar la doble contabilidad, y estar registrada en el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero.
- ✓ Estar certificadas por el Programa de Certificación o Estándar de Carbono.

Finalmente, la *verificación* es ese proceso documentado que se realiza de forma independiente por una tercera persona acreditada o designada para evaluar la implementación de la iniciativa de mitigación GEI con el fin de determinar la

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

titularidad de la misma y con ello certificar a la persona natural o jurídica, pública o privada como un sujeto pasivo de la no causación del INC.

Así las cosas, normativamente hablando existen tres actores involucrados en la causación del impuesto nacional al carbono, los cuales son:

- a. *Responsable del impuesto:* se considera así al productor o importador del combustible fósil, llámese gas natural, gas licuado de petróleo, gasolina, kerosene y jet fuel, ACPM, o Fuel Oil, para que sean estos (productor o importador) los que recauden el impuesto al momento de la venta, importación o consumo propio del combustible fósil.
- b. *Sujeto pasivo:* es el distribuidor mayorista responsable de pagar el impuesto al productor o importador del combustible.
- c. *Usuario o consumidor final:* no paga directamente el impuesto pero si recibe una parte de la carga tributaria, ya que el sobre costos pagado por el sujeto pasivo es trasladado a los usuarios por medio de un ajuste de precios por quienes distribuyen.

De forma conclusiva, se conoce que en Colombia a partir del año 2016 hubo una reforma tributaria estructural que actualmente sigue vigente y fue la que introdujo el concepto del impuesto nacional al carbono como una medida tributaria que busca prevenir y mitigar emisiones de CO₂ o gases de efecto invernadero.

ii. Pronunciamientos de Altas Cortes en Colombia

Es bien sabido que las Altas Cortes en Colombia han tenido pronunciamientos sobre el derecho a un ambiente sano como un deber – derecho del Estado y de la ciudadanía en general desde la adopción de su Constitución Política garante de lo ecológico.

No obstante, temas afines al medio ambiente sano como el impuesto al Carbono Nacional (ICN) solo a partir del año 2016 es que pudiera encontrarse conceptos judiciales por parte de Corte Constitucional y hasta el Consejo de Estado, ya que fue desde la Ley 1819 de 2016 que se creó al mismo como medida de mitigación GEI.

Por lo anterior, se procedió a estudiar las sentencias que ha emitido la Corte Constitucional sobre la Ley 1819 de 2016 y sus pronunciamientos sobre INC además de combustibles fósiles desde 2016 hasta 2019 por ser el interregno de investigación de este estudio.

Sin embargo, fue a partir de 2018 que se dieron importantes pronunciamientos por parte de la Corte Constitucional y aunque no todos son con referencia al impuesto de Carbono Nacional (ICN), donde se analizaron temáticas importantes sobre los principios del derecho tributario entre otros, como se observa en la siguiente tabla:

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Tabla 2. *Sentencias relevantes de la Corte Constitucional colombiana.*

Sentencias Corte Constitucional 2016 – 2019	Epígrafe o asunto tratado
Sentencia C-060 de 2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Principio de legalidad en materia tributaria. ✓ Reglas de amnistía tributaria a quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias.
Sentencia C-002 de 2018	<p>Cobro de servicios de acreditación y autorización prestados por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales –IDEAM, no desconoce el principio de unidad de materia previsto en el artículo 158 de la Constitución Política.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Principio de unidad en materia tributaria.
Sentencia C-133 de 2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Control constitucional de omisión legislativa relativa
Sentencia C-039 de 2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Inhibición de la Corte Constitucional por ineptitud sustantiva de la demanda. ✓ Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 184, 185, 218 y 219 de la Ley 1819 de 2016.
Sentencia C-117 de 2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Impuesto al valor agregado. ✓ Libertad de configuración legislativa en materia tributaria.
Sentencia C-130 de 2018	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Libertad de configuración legislativa en materia tributaria. ✓ Alcance del margen de configuración del legislador en materia tributaria. ✓ Impuesto de las entidades territoriales.
Sentencia C-030 de 2019	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Inexequibilidad diferida de la Corte a partir de la demanda de inconstitucionalidad contra artículo 121 de la ley 488 de 1998 “por la

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

	<p>cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Sobretasa a la gasolina y la renta tributaria de propiedad de las entidades territoriales.✓ Sobre tasa a la gasolina y la fuente endógena de financiación de entidades territoriales.
Sentencia C-235 de 2019	<ul style="list-style-type: none">✓ Demanda de inconstitucionalidad parcial contra parágrafo 1° del artículo 100 de la ley 1819 de 2016.✓ Principio de irretroactividad de la ley tributaria.✓ Derechos adquiridos en materia tributaria.
Sentencia C-056 de 2019	<ul style="list-style-type: none">✓ Principio de equidad tributaria.✓ Principio de justicia tributaria.✓ Principio de certeza tributaria.✓ Principio de legalidad en materia tributaria.✓ Elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.
Sentencia C-055 de 2019	<ul style="list-style-type: none">✓ Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 349 (parcial), 350 (parcial), y 351 de la Ley 1819 de 2016.✓ Inhibición de la Corte Constitucional por ineptitud sustantiva de la demanda.✓ Impuestos territoriales e impuesto de alumbrado público.
Sentencia 046 de 2020 <i>**Incluido por tratar sobre el INC.</i>	<ul style="list-style-type: none">✓ Constitución ecológica y medio ambiente sano.✓ Protección constitucional medio ambiente.✓ Deberes del estado.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

-
- ✓ Demanda de inconstitucionalidad contra el texto del artículo 222 de la ley 1819 de 2016 que trata sobre el impuesto al carbono.
 - ✓ Declaración de inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda.
-

Fuente: elaboración propia, 2021.

De la anterior tabla, se extrae que si bien la Corte Constitucional ha hecho pronunciamientos reiterativos sobre la Ley 1819 de 2016, solo uno ha tratado acerca del Impuesto Nacional al Carbono (INC) aunque es del año 2020. Por lo tanto, se sale del interregno de investigación adoptado en este estudio.

Sin embargo, no por escaparse del interregno de estudio se deja de revisar, al contrario, al leer la mencionada Sentencia 046 de 2020 sobre el INC, finalmente no se pudo extraer conceptos y afirmaciones relevantes de la Corte Constitucional que permitieran comprender mejor este nuevo impuesto, ya que, por sustracción de materia, la Corporación no pudo plantear ningún problema jurídico ni proseguir a su análisis.

Así las cosas, sobre el INC no hay hasta el momento sentencias que resuelvan situaciones importantes y de fondo sobre este tipo de impuesto durante el período de tiempo de 2016 – 2019, de las cuales se pueda aprovechar el análisis que la Corte Constitucional normalmente hace a la luz de la Constitución y el bloque de constitucionalidad.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

De otro lado, del Consejo de Estado y los posibles pronunciamientos sobre el impuesto Nacional al carbono o sobre la ley 1819 de 2016 no se encontraron pronunciamientos de fondo.

B. España

En el caso de España, según Vivideconomics (2012) el impuesto al carbono necesita una consolidación fiscal, a través de la imposición de tarifa sobre el carbono, basados en la propuesta de revisión de la Directiva sobre Imposición de productos Energéticos (DIE) de la Unión Europea (UE), con el fin de reducir los déficits fiscales no solo en España sino también en toda Europa, ya que es menos doloroso que la aplicación de impuestos directos e indirectos.

Por su parte, es bien sabido que España es grande en tamaño, ubicación y estructura económica. Además, Vivideconomics asegura que la necesidad de reforma fiscal viene a estar dada por una recaudación adicional del impuesto al carbono de un 1,0 a un 1,5% del PIB para el año 2020 por el nivel de igual o mayor de ingresos que representa comprándolos con otros impuestos directos e indirectos.

Igualmente, se cree que en la Unión Europea, incluyendo a España, las reformas tributarias en materia de energía y combustibles fósiles tienen un menor impacto negativo sobre la producción ya que El paquete de reforma fiscal en materia energética lleva a la reducción de las emisiones nacionales de hasta un

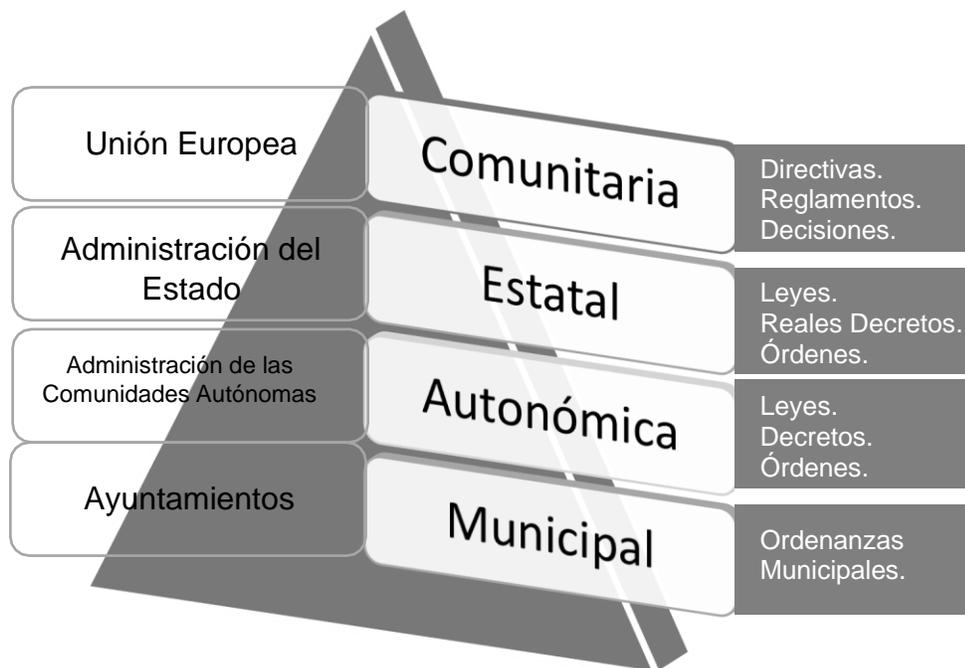
La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

3% en 2020, mientras que las opciones alternativas de impuestos no tienen un efecto significativo sobre las emisiones (Vivideconomics, 2012).

Ahora bien, es necesario realizar un barrido sobre la normativa Comunitaria, Estatal, Autonómica y Municipal de España, teniendo en cuenta las obligaciones que como Estado debe cumplir al ser miembro de la Unión Europea. En adición, se miran los demás instrumentos jurídicos a nivel interno que tengan que ver con impuesto al carbono en sector transporte. Finalmente, se observa que tanto desarrollo jurisprudencial existe al respecto en este territorio.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que España responde a un modelo de jerarquía normativa como el que ilustra la siguiente:

Ilustración 2. *Modelo de jerarquía normativa en España.*



La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Fuente: Ministerio para la Transición Ecológica y el reto demográfico de España, 2021.

Así las cosas, cuenta con instrumentos jurídicos a nivel comunitario e interno que son vinculantes en el aspecto de legislación medioambiental y otras materias, lo cual conlleva a la necesidad de comprender la manera en como estos se fusionan y complementan a tal punto de hacer funcionar el sistema normativo español.

1. Directivas, decretos y ordenanzas

A partir de lo anterior, se encontró que la Ley 34 de 2007 creó el Sistema Español de Inventario para establecer protección sobre la atmosfera y con ello a la calidad del aire. De esta forma, se da paso al Real Decreto 818 de 2018 que otorga el papel de autoridad competente del Sistema Español de Inventario y Proyecciones de Emisiones a la Atmósfera (SEI) a la Dirección General de Biodiversidad y Calidad Ambiental del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico de este país.

Por ende, es importante resaltar que el Inventario de Emisiones a la Atmósfera está incluido en el Plan Estadístico Nacional 2021-2024, aprobado a través del Real Decreto 1110 del 15 de diciembre de 2020, con el fin de ordenar la actividad estadística de la Administración General del Estado con respecto a esta materia.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Asimismo, la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (UNFCCC), el Protocolo de Kyoto y el Acuerdo de París, son instrumentos internacionales adoptados por España para definir obligaciones de reducción de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero, así como de información sobre las emisiones antropogénicas y sumideros de estos gases. Asimismo, este marco legal internacional se ve reflejado a nivel europeo en el Reglamento de la UE 2018 de 1999 sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima.

En adición, también está el Reglamento Delegado UE 1044 de 2020, en lo que respecta a los valores de los potenciales de calentamiento global y las directrices para los inventarios de gases de efecto invernadero.

También, en lo que respecta al sistema de inventarios de la UE se encontró a la Decisión 529 de 2013 (LULUCF), que habla sobre normas contables aplicables a las emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero resultantes de actividades relativas al uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura, igualmente sobre la información relativa a las acciones relacionadas con dichas actividades y la obligatoriedad de una contabilidad de las emisiones y absorciones de GEI resultantes de las actividades LULUCF.

Así las cosas, la Decisión 529/2013/UE es modificada por el Reglamento (UE) 2018/841, con el fin de actualizar y realizar mejoras en las normas contables del sector LULUCF antes mencionado, así como del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la inclusión de las emisiones y absorciones de gases de efecto

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

invernadero resultantes del uso de la tierra y la silvicultura en el marco de actuación en materia de clima y energía hasta 2030.

Por otra parte, se encontraron instrumentos como el Convenio de Ginebra contra la Contaminación Atmosférica Transfronteriza a Larga Distancia (CLRTAP), y su Protocolo de Gotemburgo, relativo a la reducción de la acidificación, de la eutrofización y del ozono en la troposfera, también los Protocolos de Aarhus sobre los Metales Pesados y los Contaminantes Orgánicos Persistentes, que establecen obligaciones de información para otros contaminantes atmosféricos, y tienen su reflejo en la Directiva (UE) 2016/2284 relativa a la reducción de las emisiones nacionales de determinados contaminantes atmosféricos (Directiva de Techos Nacionales de Emisión, *NECD*, por sus siglas en inglés).

Sin embargo, es importante resaltar que las coberturas geográficas del ámbito de aplicación de CLRTAP y NECD excluyen las emisiones de contaminantes atmosféricos de las Islas Canarias; se sabe que en ambos casos, las emisiones de las Islas Canarias no se reportan y no se computan para el cumplimiento de los objetivos de limitación de las emisiones de contaminantes atmosféricos.

2. Pronunciamientos de Altas Cortes en España

Al respecto se conoce que el Tribunal Supremo de España en su Sala de lo Contencioso ha desarrollado sentencias como el recurso de casación número fue

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

STS 2991/2017, con radicado ID Cendoj 28079130022017100285, cuyo ponente fue Francisco José Navarro Sanchis, del cual se derivó un fallo en nombre del Rey de España que no puede haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María del Rosario Victoria Bolívar, en nombre y representación de la entidad mercantil ENDESA GENERACIÓN, S.A. , contra la sentencia de 24 de febrero de 2016, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, dictada en el Recurso nº 341/2012.

Sin embargo, para que este Tribunal Supremo llegara a esa razón para decidir hizo un análisis de los presupuestos de admisibilidad y afirmó que la parte accionante combina en su desarrollo argumental, indistintamente, reproches de muy variado sesgo, pero en cualquier caso inconciliables entre sí. No obstante, la misma parte recurrente en la acción, realiza un análisis sobre la liquidación del impuesto al carbono causado por el daño medioambiental a raíz de la emisión de contaminantes a la atmósfera de la central térmica de Teruel, de lo cual se rescata que:

Existe una supremacía del derecho de la Unión Europea sobre las normas constitucionales y legales de España, como lo dejan ver estas sentencias del Tribunal Supremo de este mismo país: sentencias de 10 de mayo de 2010 - recurso 1432/2005-, de 10 de mayo de 2010 - Recurso 1454/2005-, de 29 de junio de 2011 - Recurso 252/2010 - y de 17 de septiembre de 2010 - recurso 153/2007, entre otras.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Por otro lado, la parte recurrida del proceso de casación, esto es el Gobierno de Aragón, se defiende exponiendo que hay una diferencia entre el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto andaluz y el el Impuesto sobre emisión de gases grava las emisiones de CO₂, SO_x y CO_x, donde explica que el primer impuesto mencionado grava la realización de actividades económicas, como la producción y distribución de energía eléctrica; el segundo, esto es el Impuesto andaluz, grava la emisión de gases, para afirmar luego que las emisiones de gases a la atmósfera se producen "como consecuencia del ejercicio de dicha actividad", se aduce que aunque se señale que el Impuesto sobre emisión de gases grava las emisiones de CO₂, SO_x y CO_x, tales emisiones «no constituyen una actividad económica industrial "per se", sino una consecuencia inevitable de un proceso industrial o económico, (en el caso que nos afecta, la producción de energía eléctrica) proceso del que dichas emisiones son inseparables».

A partir de lo anterior el Gobierno de Aragón como parte recurrida afirma que, de tal forma, se está gravando un procedimiento industrial, la producción de energía eléctrica en una central térmica, hecho que está ya sujeto a un tributo de carácter local: el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuya tarifa del Grupo 151 incluye la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Por lo tanto, justifica el cobro que le está realizando a la sociedad mercantil recurrente a causa de la liquidación del impuesto al carbono causado por el daño

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

medioambiental a raíz de la emisión de contaminantes a la atmósfera de la central térmica de Teruel. De hecho, el Tribunal Supremo le da la razón al Gobierno de Aragón por errores de argumentación, sustracción de materia y sesgo en el planteamiento de los argumentos por parte del recurrente, entidad mercantil ENDESA GENERACIÓN, S.A.

Es claro afirmar, que España al igual que en Colombia ha tenido varios fallos inhibitorios o de desestimación de recursos a nivel de Altas Cortes, pero una de las diferencias como se verá más adelante es la existencia de instrumentos jurídicos que tratan de fondo la situación del impuesto del carbono. Tanto así que, hay una ventilación en estrados de asuntos judiciales, relacionados con este tema donde se debaten razones para decidir, se realizan interpretaciones judiciales de acuerdo a la sana crítica, igualmente interpretaciones constitucionales hasta llegar a consolidar fundamentos de derechos sólidos y sostenibles en el tiempo para convertirse en precedentes judiciales importantes para otros casos.

Por razones de tiempo y extensión de este documento no se analizaron más sentencias del Tribunal Supremo de España u otros órganos de la administración de justicia de ese país, precisamente porque el análisis jurisprudencial no es un objetivo clave de este estudio. No obstante, si se pudo notar la diferencia entre las sentencias de Colombia y las sentencias de España consultadas con respecto a impuestos medio ambientales, específicamente el Impuesto al carbono.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Por ende, es importante entonces analizar el efecto del eco tributo al carbono en Colombia y en España durante 2016 y 2019, lo cual sin duda impacta el andamiaje estatal y la economía de cada país.

Capítulo II

ANALISIS DEL IMPUESTO AL CARBON EN COLOMBIA Y ESPAÑA

Planteamiento

A continuación se identifican las causas y efectos del impuesto al carbono así como el análisis del efecto en la gestión medioambiental tanto en Colombia como en España desde 2016 hasta el 2019, a través de la mención de cifras atinentes a la materia, los compromisos adquiridos por cada Estado en pro de la protección del medio ambiente y la comparación de los resultados alcanzados hasta la fecha límite de estudio aquí definida, en aras de reconocer el efecto del eco-tributo al carbono desde un panorama real.

I. Efecto del eco-tributo al carbono en la gestión ambiental de Colombia y España durante 2016 – 2019

La finalidad del eco – tributo a nivel legal es iniciar una nueva era de extra fiscalidad del tributo para desincentivar el patrón de consumo del carbono, a través del no uso o de las mejoras tecnológicas para un uso más eficiente. Se sabe que no se podría hablar de sistema tributario ambiental en Colombia por la aspersion de leyes en todo el andamiaje jurídico. Sin embargo, existen instrumentos y figuras

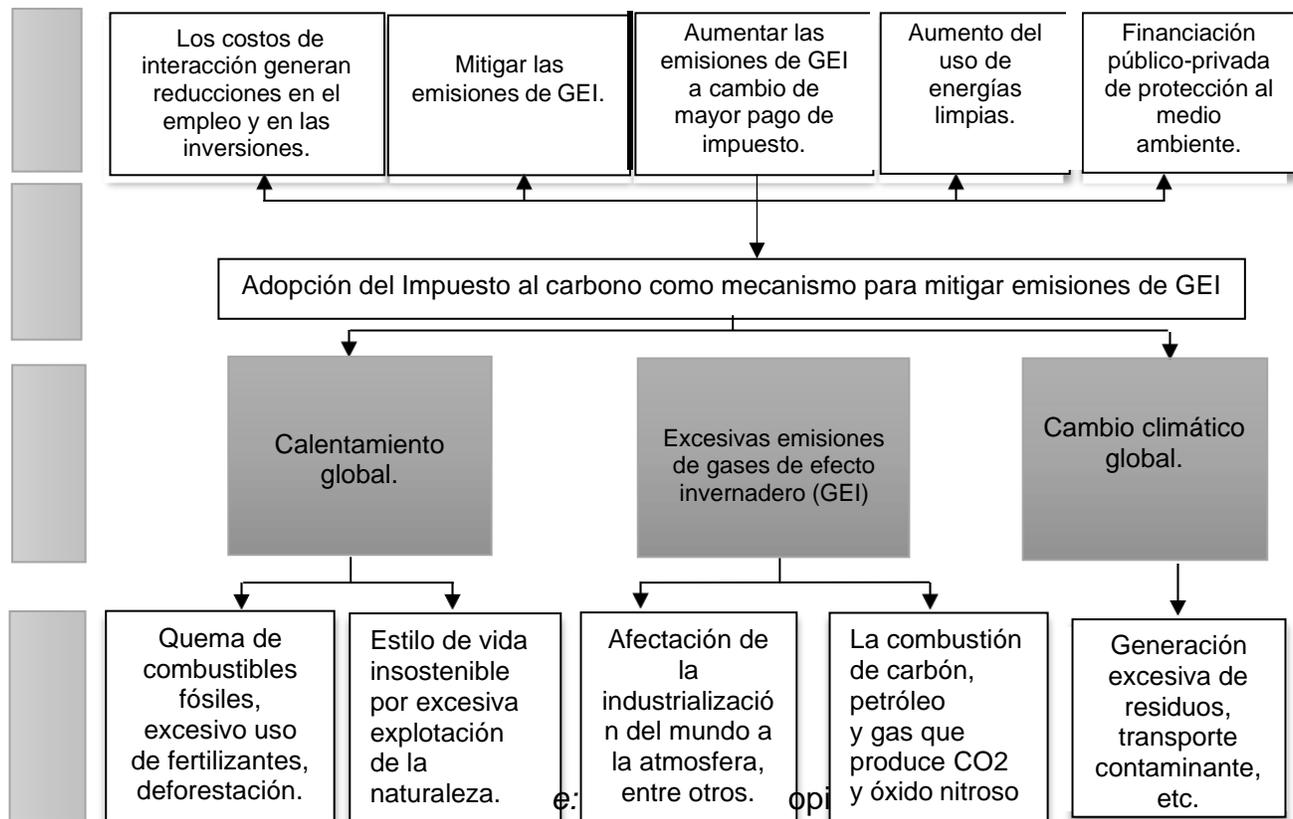
La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

discuales tendientes a la efectividad de las medidas tanto preventivas como sancionatorias. En ese sentido, debe entenderse a la extra fiscalidad como un medio con fines no recaudatorios que se separa de los principios tradicionales de la justicia tributaria (Rangel, 2017).

Al respecto, se establecieron las causas y efectos de la adopción del impuesto al carbono en un país y se llegó al siguiente árbol del problema:

- Árbol de causas y efectos del impuesto al carbono

Ilustración 3. Árbol de causas y efectos del INC



La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

De ahí que se pueda afirmar que, los efectos del impuesto al carbono se traduzcan en el aumento de los costos de interacción que generan reducción del empleo y de las inversiones. Incluso, si bien este impuesto mitiga las emisiones de GEI en aquel consumidor que no desee pagar tanto por el uso del carbono, pasa lo contrario con aquel que está dispuesto a usarlo en cantidades exorbitantes y tiene la capacidad adquisitiva para pagar el impuesto (INC).

Igualmente, sus efectos están representados en el descontento social por aumento creciente de costo de vida, lo que genera desafíos derivados de la transición a una baja economía de carbono. Además, los mecanismos de compensación de carbono han ocupado una parte sustancial del mercado en los últimos años, generando una participación público – privada en créditos de inversión medioambiental para compensaciones por reducción de emisiones.

Sin embargo, para Bogotá y Díaz (2019) particularmente en Colombia es necesario reevaluar el modelo económico de funcionamiento del Estado con el que se genera rentas, así como las actividades económicas que aportan al Producto Interno Bruto Nacional (PIB) desde el punto de vista de qué tanto afecta o favorece la protección medio ambiental en el territorio nacional.

De otro modo, para Bravo et. Al (2017) la eficacia de una política ambiental depende de la elasticidad de sustitución existente en la economía, para lo que resulta importante la inversión en investigación y desarrollo de tecnología que propicie un mayor uso de energías renovables sobre todo en los sectores económicos más contaminantes del país. De esta forma, es necesaria y urgente

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

una transición energética del uso de combustibles fósiles a energías limpias como parte de las iniciativas en mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI).

Sin embargo, para Castaño y García (2020) los casos de éxito de expansión de tecnología en energías limpias como la fotovoltaica a partir de la luz solar, se caracterizan por tener altas inversiones de diferentes fuentes, donde es fundamental la participación de entidades financieras en proyectos solares, financiación de activos, inversión del gobierno en investigación y desarrollo (I+D) e inversión privada en investigación y desarrollo (I+D).

En palabras de Álvarez et. Al (2017) en Colombia el llevar a cabo las medidas de mitigación de emisiones GEI permitirá que la tasa de crecimiento del PIB aumente en un 0,15% anualmente durante 2020 – 2040. Además, sugiere que las medidas de mitigación se apliquen inicialmente en el sector industrial, residencial y de transporte con el fin de generar impactos positivos en el crecimiento económico.

Lo anterior, podría ser posible para Colombia a través de un modelo de equilibrio general, modelo que al parecer si tiene España, pues para Gago y Labandeira (2017) el modelo utilizado en la propuestas de reforma fiscal sobre el impuesto al carbono es el E3ME de Cambridge Econometrics, pues es un modelo macroeconómico diseñado para evaluar los desafíos de las políticas globales, asumiendo que la mayoría de los organismos internacionales consideran que los impuestos ambientales son idóneos para adquirir recursos fiscales con los

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

menores impactos y para abordar los objetivos de reducción de emisiones contaminantes, fomento de la eficiencia energética y avanzar, en la transición hacia economías bajas en carbono.

Por ende, vale la pena preguntarse, ¿hay eficiencia en el eco-tributo del carbono? Para The Conversation (2019), la efectividad del impuesto al carbono está dada cuando es posible revisar todas las ideas erróneas de la población para emplear una estrategia que consta de dos elementos: i). Un uso apropiado de los ingresos del impuesto al carbono y; ii). Una comunicación pública inteligente de cómo se invierte, maneja, recauda y administra en favor de lo preestablecido por ley con respecto al medio ambiente.

De ahí que, el aumento del apoyo al impuesto del carbono depende de qué tanto la población conforme se va mostrando el uso y los rendimientos fiscales del recaudo en favor del gasto social del Estado, va cediendo y mostrando mayor aceptación política de una medida como esta. Además, se considera que se debe comenzar con una tasa modesta creciente en los países (The Conversation, 2019).

Ahora bien, ¿cuál es la respuesta a un estudio de efectividad de impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del medio ambiente establecidos en la ley bien sea comunitaria (España) o interna (Colombia)?

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

La respuesta a ello, se encuentra en la identificación de los resultados tanto de España como de Colombia con respecto a la extra fiscalidad del impuesto al carbono y a qué tanto han logrado como lo recaudado en temas de inversión y disminución de emisiones GEI, para lo cual es necesario observar la siguiente tabla;

II. Comparación de los resultados de la extra fiscalidad del eco – tributo al carbono en Colombia y España durante 2016-2019

Tabla 3. *Comparativo entre resultados de Colombia y España en INC*

Colombia	España
Adopción de instrumentos internacionales sobre protección de medio ambiente en el derecho interno:	Adopción de instrumentos internacionales sobre protección de medio ambiente en el derecho interno:
✓ Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948).	✓ Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948).
✓ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966).	✓ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966).
✓ Convención Americana de Derechos Humanos, mejor conocida como Pacto de San José de Costa Rica (1968).	✓ Convención Americana de Derechos Humanos, mejor conocida como Pacto de San José de Costa Rica (1968).
✓ Protocolo de Kyoto (1992).	✓ Protocolo de Kyoto (1992).

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

<ul style="list-style-type: none">✓ Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático (1994).✓ Declaración de Estocolmo (1972).✓ Convenio de Estocolmo sobre Contaminantes Orgánicos Persistentes (2001).✓ Acuerdo de París (2015).	<ul style="list-style-type: none">✓ Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático (1994).✓ Declaración de Estocolmo (1972).✓ Convenio de Estocolmo sobre Contaminantes Orgánicos Persistentes (2001).✓ Acuerdo de París (2015).
Constitución Política de corte proteccionista en lo medioambiental en sus artículos 8, 49, 58, 79, 80 y 88.	Constitución Política de corte proteccionista en lo medioambiental en su artículo 45.
Creación del Impuesto Nacional de carbono en 2016 con la Ley 1819.	Existencia de disposiciones uniformes de la Unión Europea para combatir el calentamiento global, desde 1992 hasta 2015.
Creación del Marco para la Estrategia Financiera para el Cambio Climático en Colombia: Comercio de emisiones de GEI y consideraciones para Colombia (2016).	Adopción de Política Pública de Comercio de derechos de emisión (<i>ETS, Emission Trading Schemes</i>) y la tributación de las emisiones de carbono (<i>Carbon tax, CT</i>) en España.
Se crea el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), con la Ley 1753 del 2015 en su artículo 175.	Se creó el Sistema Español de Inventario y Proyecciones de Emisiones a la Atmósfera (SEI) con la Ley 34 de 2007 y se reglamentó con el Real Decreto 818 de 2018.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Se establecen mecanismos de no causación del impuesto nacional al carbono (INC) con el Decreto 926 de 2017.

Se implementa la inclusión del Sistema Español de Inventario y Proyecciones de Emisiones a la Atmósfera (SEI) en el Plan Estadístico Nacional 2021-2024, a través del Real Decreto 1110 del 15 de diciembre de 2020.

Se crea el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia - REDD+, con la Ley 1753 del 2015.

el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia -REDD+ y el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), son administrados y dirigidos por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia.

El Sistema Español de Inventario y Proyecciones de Emisiones a la Atmósfera (SEI), es dirigido por la Dirección General de Biodiversidad y Calidad Ambiental del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico de España.

Resultados actuales de ambos países con el impuesto al carbono

Durante el 2017 se recaudaron \$476,862 billones de pesos colombianos (aprox. US\$ 138 millones), lo cual representó el 65.7% del total de los impuestos ambientales del país (DANE, 2018).

España acordó reducir sus emisiones de CO₂ en un 26 % en 2030 en comparación con 1990. Sin embargo, las emisiones siguieron aumentando en 2018 (The Conversation, 2019).

“El recaudo de este impuesto por parte de la DIAN entre **2017 y 2019** ascendió

El incremento recaudatorio en millones de euros va de 4.000 en el año 2013 a

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

a \$1.221.980 millones, de los cuales el 45% corresponde al sector ambiente, es decir \$549.891 millones. Sin embargo, los recursos permanecen ociosos en la Tesorería General de la Nación, a pesar de que tienen destinación específica: la protección del medioambiente” (Contraloría, 2020, p. 1).

Según Contraloría (2020) el Plan Nacional de Desarrollo (PND) del actual gobierno colombiano no priorizó las estrategias y acciones orientadas a la educación, formación y sensibilización del cambio climático, es decir acciones que contribuyan al fortalecimiento de capacidades futuras en el sector privado y en la sociedad en general.

10.584 en el año 2020; y en reducción de emisiones en millones de Tm CO₂ va de 2,8 en el año 2013 a 9,5 en 2020.

La posición en el ranking europeo de la utilización de impuestos ambientales al año 2013 era la siguiente:

- ✓ Posición 26 en impuestos ambientales/PIB.
- ✓ Posición 22 en impuestos sobre la energía/PIB.
- ✓ Posición 22 en impuestos sobre el transporte/PIB.
- ✓ Posición 16 en impuestos sobre contaminación-Recursos/PIB.

Para la Contraloría General de la República (2020), hasta la fecha, no hay claridad en qué se ha gastado lo recaudado por INC y por qué no ha llegado ese dinero a las comunidades y a proyectos de mitigación del cambio climático en el país.

Las propuestas de reforma adoptadas por España consistieron al año 2013 en:

- ✓ Incremento de tipos para diésel no comercial.
 - ✓ Eliminación de las exenciones fiscales para diésel en transporte ferroviario y agricultura.
 - ✓ Gravar paulatinamente el gas para uso doméstico.
-

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

- ✓ Gravar gradualmente el carbón de uso doméstico.
- ✓ Aplicación de tipos o tarifas mínimas de la Directiva de la UE.

Se conoce que para la vigencia del 2020 se presentó un proyecto de inversión por \$150.000 millones, que fue aprobado, pero se está a la espera de que sea desembolsado para el Programa Nacional de Sustitución de Cultivos Ilícitos (PNIS) según fuente de Contraloría (2020).

La reforma fiscal verde simulada para España en uno de los informes elaborados para la Comisión Económica de la UE, presenta un incremento recaudatorio que ascendería a 13.365 millones de euros (1,11% del PIB) en 2018 y 32.801 millones (1,75% del PIB) en 2035 (Gabo y Labandeira, 2017).

De acuerdo a la cifra recaudada por la DIAN entre **2017 y 2020** que se conoce, la Contraloría de Colombia afirma que a fecha de hoy debería estar desembolsado lo siguiente:

Al día de hoy, se conoce que España es un país que no ha cumplido con los topes a los que se comprometió en el Acuerdo de París en 2015 (Gabo y Labandeira, 2017), como se puede observar en toda la información ya entregada.

- ✓ A la subcuenta de Herencia Colombia se deberían destinar más de \$63.864 millones de pesos colombianos, para la conservación de las áreas protegidas de Colombia.
- ✓ A la subcuenta de Ambiente y Desarrollo Sostenible se deberían destinar más de

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

\$319.320 millones de pesos colombianos, para manejar la erosión costera, conservar ecosistemas estratégicos y cuidar las fuentes hídricas.

Asegura Contraloría (2020) que lo cierto es que el ministerio de Ambiente, debe recibir el 30% de los más de \$1,35 billones y solo ha recibido cerca de \$17 mil millones de pesos.

Fuente: elaboración propia, 2021.

A partir de lo anteriormente expuesto, se debe aclarar que entre 2017 y 2019 se recaudaron \$1.221.980 millones, y entre 2017 y 2020 1,35 billones, lo cual no es mucho pero es la cifra real que hoy entrega la Contraloría como ente de control (Contraloría, 2020). Además, se puede asegurar que los resultados de extra fiscalidad del impuesto al carbono si bien están dados en papel, hace falta mucho para que se cumplan en la realidad. Solo basta con cotejar cifras, por ejemplo, en Colombia, en cuanto al impuesto nacional al carbono (INC) durante el 2017 se recaudaron 476,862 millones de pesos colombianos, lo que es aproximadamente US\$ 138 millones, representándose así el 65.7% del total de los impuestos ambientales del país (DANE, 2018). La anterior recaudación está prevista para gasto en proyectos de sostenibilidad como gestión de territorios y la conservación de bosques en la región amazónica; otros proyectos destinados al manejo de la erosión costera, la reducción de la deforestación y su monitoreo, la

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

conservación de fuentes hídricas, la conservación de ecosistemas estratégicos, especialmente páramos, acciones en cambio climático y su respectivo monitoreo, reporte y verificación, así como al pago por servicios ambientales.

Igualmente, a través del recaudo del INC se busca promover el fortalecimiento del Sistema Nacional de Áreas Protegidas y la creación incluyendo la ampliación de áreas protegidas, manejo efectivo y gobernanza en los diferentes ámbitos de gestión. Finalmente, también el INC contribuye en la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto Armado y la Construcción de una Paz Estable y Duradera con criterios de sostenibilidad ambiental.

Empero, el lado negativo es que según informes oficiales de Contraloría de Colombia (2020) hasta la fecha, no hay claridad en qué se ha gastado lo recaudado por INC y por qué no ha llegado ese dinero a las comunidades y a proyectos de mitigación del cambio climático en el país. No obstante, se conoció que para la vigencia del 2020 se presentó un proyecto de inversión por \$150.000 millones, que fue aprobado, pero se está a la espera de que sea desembolsado para el Programa Nacional de Sustitución de Cultivos Ilícitos (PNIS).

Para Rona (2019) se pudiera afirmar que el INC ha promovido iniciativas para aprovechar los beneficios tributarios a través de la innovación constante en los negocios del sector privado empresarial de Colombia por medio de tecnologías más eficientes y limpias. Sin embargo, afirma Contraloría de Colombia (2020) que de acuerdo a la cifra recaudada por la DIAN que se conoce, entre el año 2017 y 2020, que a fecha de hoy debería estar desembolsado en la subcuenta de Herencia

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Colombia se deberían destinar más de \$63.864 millones de pesos colombianos, para la conservación de las áreas protegidas de Colombia; y en la subcuenta de Ambiente y Desarrollo Sostenible se deberían destinar más de \$319.320 millones de pesos colombianos, para manejar la erosión costera, conservar ecosistemas estratégicos y cuidar las fuentes hídricas.

De otra parte, en lo que compete a España según lo presentado en la tabla de resultados comparativos se puede resaltar que actualmente, se conoce que España es un país que no ha cumplido con los topes a los que se comprometió en el Acuerdo de París en 2015 y que a reforma fiscal verde simulada para este país en uno de los informes elaborados para la Comisión Económica de la UE, presenta un incremento recaudatorio que ascendería a 13.365 millones de euros (1,11% del PIB) en 2018 y 32.801 millones (1,75% del PIB) en 2035 (Gabo y Labandeira, 2017).

Lo anterior, se supone que lo lograría con estas medidas o propuestas de reforma al año 2013, que consisten en el incremento de tipos para diésel no comercial, la eliminación de las exenciones fiscales para diésel en transporte ferroviario y agricultura, el gravar paulatinamente el gas para uso doméstico y también el carbón de uso doméstico, así como la aplicación de tipos o tarifas mínimas de la Directiva de la UE.

Por consiguiente, la posición en el ranking europeo de la utilización de impuestos ambientales al año 2013 era la posición 26 en impuestos ambientales/PIB; la posición 22 en impuestos sobre la energía/PIB. Igualmente, la posición 22 pero en impuestos sobre el transporte/PIB esta vez; y por último la posición 16 en impuestos sobre contaminación-Recursos/PIB.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Así las cosas, con toda razón, España solo ha incrementado el recaudo de 4.000 en el año 2013 a 10.584 en el año 2020 (millones de euros); y en reducción de emisiones en millones de Tm CO₂ ha logrado el 2,8 al año 2013 y debía alcanzar el 9,5 en 2020.

Conclusiones y recomendaciones

- Conclusiones

La extra fiscalidad del impuesto al carbono viene a estar dada porque es considerado como un ecotributo que, como cualquier otro impuesto, implica un pago obligatorio sin señalar ningún tipo de contraprestación directa sobre cualquier aspecto relevante y meritorio para el medio ambiente (OCDE,2010).

Sin embargo, es conocido que en el caso de Colombia tales recursos recaudados del impuesto nacional al carbono son destinados a la preservación y protección del medio ambiente y los recursos naturales del territorio nacional.

Para este tipo de tributación, como lo es el impuesto al carbono, las bases imponibles gravadas incluyen los productos energéticos, vehículos automotores, los residuos sólidos y líquidos, las emisiones gaseosas medidas o estimadas, los recursos naturales, etc. (OCDE, 2010). Empero, en este estudio se tuvieron en cuenta las actividades económicas que producen CO₂ a través de combustibles y gases fósiles en el sector transporte solamente.

Lo anterior, atendiendo que el causante del deterioro ambiental es la conducta humana, que muy a pesar de ser la más afectada pues es su entorno

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

quien sufre las consecuencias. Por ende, lo que pretende el ecotributo al carbono es regular la conducta humana con la finalidad de minimizar los daños ambientales.

Es así como tanto Colombia como España han establecido el instrumento tributario del impuesto a las emisiones de Carbono, como mecanismo para mitigar los gases de efecto invernadero (GEI), de tal manera que fue factible para este estudio realizar una visión comparativa de ambos países el sector transporte con el fin de identificar el efecto del impuesto al carbono sobre este sector económico durante el periodo 2016-2019.

De lo anterior, se identificó que el resultado de las actividades propias de los agentes económicos fue que en Colombia al año 2019, se produjeron 237 millones de toneladas anuales de gases de efecto invernadero y solo el 9 % pudieron ser absorbidas por los bosques. Asimismo, de todas las toneladas de emisiones de CO₂ que se emiten a nivel mundial, Colombia aporta el 0,57 % (El Espectador, 2019).

Por consiguiente, según la Organización Mundial de la Salud (OMS), Colombia es el segundo país de Latinoamérica con más contaminación de aire, con un promedio de 19.000 muertes anuales en todo el territorio. De hecho, se sabe que la contaminación del aire que está en el medio ambiente es producida por diferentes factores que afectan la capa atmosférica, incrementando la gran variedad de fuentes contaminantes que modifican la capa natural y todos los componentes que están en ella (Sanchez, 2018).

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Ahora bien, por otro lado, se encontró que las emisiones de dióxido de carbono en España para el 2018 fueron de 276.047 kilo toneladas, ocupando así un lugar dentro de los países que más contaminan del ranking de países por emisiones de CO₂ que anualmente informa la ONU en alianza con Organización Meteorológica Mundial (OMM).

De ahí la importancia de regular la conducta humana que produce CO₂ a la capa atmosférica, a través de ecotributos como el impuesto al carbono. No obstante, según PNUMA (2018) aun cuando se tomen medidas de corte proteccionista sobre el medio ambiente, al día de hoy, la mayoría de los efectos del cambio climático persistirán durante muchos siglos, incluso si se detienen las emisiones.

Aunque parece desalentador lo antes mencionado, según las estadísticas oficiales disponibles de la OCDE (2010), en los países de esta organización los ingresos provenientes de tributos ambientales representaron, en promedio para 2010, unos 2,3 puntos porcentuales del PIB y casi el 7% del total de recursos tributarios, que pudieran destinarse para medidas concretas de conservación de los recursos naturales, la biodiversidad, entre otros de políticas verdes de cada país, así como también se podrían utilizar para cubrir el déficit público y/o fiscal de cada Estado.

Puntualmente, en Colombia para la Contraloría General de la República (2020), hasta la fecha, no hay claridad en qué se ha gastado lo recaudado por

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Impuesto Nacional al Carbono (INC) y por qué no ha llegado ese dinero a las comunidades y a proyectos de mitigación del cambio climático en el país.

Además, “se conoció que, el recaudo de este impuesto por parte de la DIAN en Colombia entre 2017 y 2019 ascendió a \$1.221.980 millones de pesos colombianos, de los cuales el 45% corresponde al sector ambiente, es decir, \$549.891 millones. Sin embargo, los recursos permanecen ociosos en la Tesorería General de la Nación, a pesar de que tienen destinación específica a la protección del medioambiente” (Contraloría, 2020).

De lo que se podría afirmar que la finalidad del ecotributo hasta hoy no está teniendo los efectos positivos que se esperaba tener con ellos, pues no se han traducido en estrategias de mitigación importantes y materializadas en el cuidado y preservación de la biodiversidad nacional ni de los recursos naturales del territorio colombiano; tan escasa ha sido la gestión del Estado colombiano que solo se conoció que para la vigencia del 2020 se presentó un proyecto de inversión por \$150.000 millones de pesos colombianos, que fue aprobado, pero se está a la espera de que sea desembolsado para el Programa Nacional de Sustitución de Cultivos Ilícitos (PNIS) según fuente de Contraloría (2020).

Aun cuando se sabe que, durante el 2017 se recaudaron \$476,862 millones de pesos colombianos, aproximadamente USD 138 millones de dólares, lo cual representó el 65.7% del total de los impuestos ambientales del país (DANE, 2018), el Plan Nacional de Desarrollo (PND) del actual gobierno colombiano no priorizó las estrategias y acciones orientadas a la educación, formación y sensibilización del cambio climático, es decir acciones que contribuyen al fortalecimiento de

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

capacidades futuras en el sector privado y en la sociedad en general (Contraloría, 2020).

Así las cosas, la efectividad del ecotributo en Colombia no irá en creciente como lo demanda el modelo E3ME de Cambridge Econometrics, pues es un modelo de equilibrio general, macroeconómico, diseñado para evaluar los desafíos de las políticas globales. Además, Colombia tampoco está comunicando de forma pública, transparente y visible la administración, recaudo, ejecución presupuestal, destinación de los recursos del INC, lo cual produce desconfianza en la sociedad civil, despropósito y poca aceptación política del impuesto, degenerando en la imposibilidad de gravar gradualmente los mismos combustibles y gases fósiles utilizados en lo doméstico en un futuro cercano.

Finalmente, sobre España se encontró que en sus compromisos del Acuerdo de París acordó reducir sus emisiones de CO₂ en un 26% para 2030 en comparación con 1990. Sin embargo, las emisiones siguieron aumentando en 2018 (The Conversation, 2019). De ahí que, actualmente se conozca a España como un país que no ha cumplido con los topes a los que se comprometió en el Acuerdo de París en 2015 (Gabo y Labandeira, 2017).

Por su parte, se estimaba que se presentara en España un incremento recaudatorio que ascendería a 13.365 millones de euros (1,11% del PIB) en 2018 y 32.801 millones (1,75% del PIB) en 2035 (Gabo y Labandeira, 2017).

Lo anterior, se hizo partiendo desde la posición en el ranking europeo de la utilización de impuestos ambientales al año 2013 por parte de España, en el que

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

ocupaba la posición 26 en impuestos ambientales/PIB; la posición 22 en impuestos sobre la energía/PIB; el puesto número 22 en impuestos sobre el transporte/PIB; y la posición 16 en impuestos sobre contaminación-Recursos/PIB, lo cual no era muy alentador que se diga.

No obstante, el incremento recaudatorio en millones de euros va de 4.000 en el año 2013 a 10.584 en el año 2020; y en reducción de emisiones en millones de Tm CO₂ va de 2,8 en el año 2013 a 9,5 en 2020, lo cual denota un incremento, importante y significativo que, de hecho, no tiene ni presenta Colombia. Empero, al compararse España con otros países de la UE como Suecia queda muy por debajo del Ranking comunitario.

Finalmente, algo muy interesante a destacar de España son las propuestas de reforma adoptadas por este país al año 2013 que englobaban el incremento de tipos (tarifas) para diésel no comercial, la eliminación de las exenciones fiscales para diésel en transporte ferroviario y agricultura, el gravar paulatinamente el gas para uso doméstico, así como gravar gradualmente el carbón de uso doméstico y la aplicación de tipos o tarifas más mínimas de la Directiva de la UE con el fin de no impactar tanto la economía del Estado español.

De lo anterior, se infiere que España está recaudando el impuesto al carbono de tal manera que este tenga aceptación política en la sociedad civil en general y en los diferentes agentes económicos para promover con ello la investigación en tecnología y energías limpias, así como reducir en sí las emisiones GEI que es lo más importante.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Igualmente, se resalta que España tiene mayor desarrollo jurisprudencial del impuesto al carbono precisamente porque las condiciones de la política verde en este país están dadas y se cumplen progresivamente. Si bien, España no ha cumplido con los topes o metas propuestos en 2015 en el marco del Acuerdo de París, se puede afirmar que va en camino a lograrlo y a seguir contribuyendo con la preservación del medio ambiente y la protección del mismo del cambio climático.

- Recomendaciones

Las recomendaciones derivadas de este ejercicio comparativo y de investigación se traducen en las siguientes medidas que deberían adoptar ambos países:

Colombia

- ✓ Cambiar el modelo económico de Colombia para generar rentas (Bogotá y Díaz, 2019) porque está basado en sectores altamente contaminantes como el sector transporte, minero y agropecuario (El Espectador, 2019), produciendo 237 millones de toneladas al año de gases de efecto invernadero y solo el 9 % pueden ser absorbidas por los bosques. Lo anterior pasa una factura sanitaria pues se estima que anualmente mueren más personas por contaminación que por homicidios.
- ✓ Tener en cuenta lo mencionado por Bravo et. Al (2017) acerca de la eficacia de una política ambiental, pues asegura que esta depende de la elasticidad de sustitución existente en la economía, para lo que resulta importante la

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

inversión en investigación y desarrollo de tecnología que propicie un mayor uso de energías renovables sobre todo en los sectores económicos más contaminantes del país.

- ✓ Destinar a tiempo de los recursos recaudados del Impuesto Nacional al carbono (INC) para que cumplan su fin.
- ✓ Ejecutar presupuestal de los recursos fiscales obtenidos del ejercicio recaudatorio del INC en Colombia y que se acumula en las cuentas y subcuentas nacionales destinadas para ello.
- ✓ Implementar más proyectos de inversión sobre el cuidado y protección medio ambiente nacional.
- ✓ Publicar las emisiones GEI que se han evitado por causa de proyectos de inversión, I+D, y por el INC en sí mismo.

España

Para España es importante que continúe realizando el trabajo que viene haciendo, sobre todo que atienda lo informado por The Conversation (2019) que trata de cristalizar la efectividad del impuesto al carbono a través de la revisión de todas las ideas erróneas de la población para emplear una estrategia que consta de dos elementos: i). Un uso apropiado de los ingresos del impuesto al carbono y; ii). Una comunicación pública inteligente de cómo se invierte, maneja, recauda y administra en favor de lo preestablecido por ley con respecto al medio ambiente.

Lo anterior, permitiría que el aumento del apoyo por parte de los agentes económicos al impuesto del carbono vaya cediendo y mostrando mayor

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

aceptación política. Además, se considera que se debe comenzar con una tasa modesta creciente en los países (The Conversation, 2019).

Referencias

- Álvarez, A., Ordoñez, D., y Nieto, A. (2017). Evaluación económica de los compromisos de Colombia en el marco de COP21. *Rev. Desarrollo y sociedad*. Departamento Nacional de Planeación.
<https://doi.org/10.13043/DYS.79.1>
- Aristizabal, C. y González, C. (2019). Impuesto al carbono en Colombia: un mecanismo tributario contra el cambio climático. *Rev. Semestre Económico*, Vol. 22, Núm. 52, p.p. 179 - 202.
- Asamblea de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente. (2018). Ginebra .
- Blanco Cetina, M. (2019). El derecho al medio ambiente en el ordenamiento jurídico colombiano: evolución y comparación en el reconocimiento de su categoría como derecho fundamental. *Universidad Católica de Colombia*, Medellín, Colombia.
<https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/2656/1/articulo%20%20MPB%20%281%29.pdf>

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Bogotá, B., y Díaz, M. (2019). Los tributos ambientales en países desarrollados: la apuesta de la legislación colombiana. *Rev. Criterio Libre*; Universidad Libre, Bogotá D.C., Colombia. Vol. 17; Núm. 30; p.p. 279 – 300.
<https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/download/5825/5404/12532>

Bravo, H., Castro, J., Gutierrez, M., y Omaña, E. (2017). Evaluación de una política de sustitución de energías fósiles para reducir las emisiones de carbono. *Rev. El Trimestre Económico*; Vol. LXXXIV (1); Núm. 333, p.p. 137-164. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=31349242005>

Castaño, M., y García, J. (2020). Análisis de los incentivos económicos en la capacidad instalada de energía solar fotovoltaica en Colombia. *Rev. Lecturas de Economía*; Universidad EAFIT.
<https://doi.org/10.17533/udea.le.n93a338727>

Cimadevilla, E. (2000). La tributacion verde desafio para la fiscalidad territorial. *Analisis local*, 107-112.

Congreso de Colombia. (1968). Adopción de los Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de Derechos Civiles y Políticos, así como el Protocolo Facultativo de este último. *Ley 74 de 1968*.
<https://www.lexbase.co/lexdocs/indice/1968/l0074de1968>

Congreso de Colombia. (1972). Adopción de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica” en Colombia. *Ley*

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

16 de 1972.

<https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2008/6481.pdf>

Congreso de Colombia. (1994). Adopción de la Convención Marco de las

Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. *Ley 164 de 1994.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0164_1994.html

Congreso de Colombia. (2000). Adopción del Protocolo de Kyoto de la Convención

Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. *Ley 629 de 2000.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0629_2000.html

Congreso de Colombia. (2008). Adopción del Convenio de Estocolmo sobre

Contaminantes Orgánicos Persistentes en Colombia. *Ley 1196 de 2008.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1196_2008.html

Congreso de Colombia. (2016). Reforma tributaria estructural. *Ley 1819 de 2016.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Congreso de Colombia. (2018). Adopción del Acuerdo de París. *Ley 1931 de*

2018. [https://www.minambiente.gov.co/images/normativa/app/leyes/5f-](https://www.minambiente.gov.co/images/normativa/app/leyes/5f-ley%201931%20de%202018.pdf)

[ley%201931%20de%202018.pdf](https://www.minambiente.gov.co/images/normativa/app/leyes/5f-ley%201931%20de%202018.pdf)

Congreso de la República de Colombia. (2016). Reforma Tributaria. *Ley 1815 de*

2016.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1815_2016.html

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Congreso de la República de Colombia. Reforma Tributaria. (2015). *Ley 1769 de 2015*.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1769_2015.html

Consejo Nacional de Política Económica y Social de la República de Colombia. (2015). Fondo Colombia en Paz. *CONPES 3850 de 2015*.

<https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Econ%C3%B3micos/3850.pdf>

Contraloría de la República de Colombia. (2020) ¿Qué pasa con los recursos del impuesto al carbono?

https://www.contraloria.gov.co/resultados?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_assetEntryId=1950022&_101_type=content&_101_urlTitle=elnuevosiglo-com-co-que-pasa-con-los-recursos-del-impuesto-al-carbono-&inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.contraloria.gov.co%3A443%2Fresultados%3Fp_p_id%3D101%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_101_struts_action%3D%252Fasset_publisher%252Fview

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-002 de 2018. M.P. Carlos Bernal Pulido. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-002-18.htm>

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-030 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-030-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-039 de 2018. M.P. Diana Fajardo Rivera. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/c-039-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-046 de 2020. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-046-20.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-055 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-055-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-056-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-060 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-060-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-117-18.htm>

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-130 de 2018. M.P. José Fernando Reyes Cuartas. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/c-130-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-133 de 2018. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-133-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-235-19.htm>

Departamento Nacional de Planeación (DNP) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2014). Impactos económicos del cambio climático – Síntesis– Bogotá D.C., Colombia. *Ed. Autores*. [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Ambiente/Impactos %20economicos %20Cambio %20clim %C3 %A1tico.pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Ambiente/Impactos%20economicos%20Cambio%20clim%C3%A1tico.pdf)

Gago, A. y Labandeira, X. (2017). Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España. *Rev. Economía y Finanzas Españolas*. https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_CIE/259art09.pdf

Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM) (2015). *Nuevos Escenarios De Cambio Climático Para Colombia 2011-2100*.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

<http://documentacion.ideam.gov.co/openbiblio/bvirtual/>

[022964/documento_nacional_departamental.pdf](http://documentacion.ideam.gov.co/openbiblio/bvirtual/022964/documento_nacional_departamental.pdf)

Lazo, G., & Massari, G. (2008). UNA MIRADA A LOS CAMINOS VERDES DE LA TRIBUTACIÓN: LOS ECOTRIBUTOS. *THEMIS, Revista de Derecho*, 249-258.

ONU. (2017). *Perspectivas del Medio Ambiente Mundial (GEO-6): Evaluaciones Regionales*.

Pigou, A. (1924). *Economics of welfare*. Londres .

PNUMA. (2018). *Programa para las naciones unidas del medio ambiente*. Ginebra.

Rangel, A. (2017). La extrafiscalidad en España. Universitat Jaume I. España.

http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/169434/TFG_2017_RangelHernandez_Alvaro.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Romero, G., Álvarez-Espinosa, A., Calderón, S., y Ordoñez, A. (2018). Impactos distributivos de un impuesto al carbono en Colombia: vínculo entre modelos de microsimulaciones y equilibrio general. *Rev. Lecturas de Economía*, Medellín, Colombia. Núm. 89, p.p. 163-198.

<http://www.scielo.org.co/pdf/le/n89/0120-2596-le-89-00163.pdf>

Rona, N. (2019). Colombia: impuesto nacional al carbono. Estudio de casos.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, Departamento Nacional de Planeación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Colombia.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

https://ledslac.org/wp-content/uploads/2019/09/EdC-Impuesto-al-Carbono-Colombia-ago19-comentarios-RA-_VF-rev.pdf

Sánchez, C. (2021). *Tributación medioambiental. Alcance y límites de la extrafiscalidad ecológica en Colombia*. Universidad Externado de Colombia; Bogotá D.C., Colombia.

Sanchez, L. (2018). Colombia, segundo país de Latinoamérica con más contaminación . *La FM* .

Téllez W., Millán, M., y Pulido, Y. (s.f.). *Ejecución presupuestal de los recursos del impuesto nacional al carbono*. Comisión Delegada de la Contraloría General de la República para el medio Ambiente.

<https://observatoriofiscal.contraloria.gov.co/Publicaciones/Boletin%20Impuesto%20al%20Carbono.pdf>

The Conversation. (2019) *¿Aceptaríamos en España un impuesto al carbono?*

<https://theconversation.com/aceptariamos-en-espana-un-impuesto-al-carbono-118218>

Tribunal Supremo de España. (2017). STS 2991/2017; radicado ID Cendoj

28079130022017100285. M.P. Francisco José Navarro Sanchis.

<https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/c3fcbdb29f75f84d>

Vivideconomics. (2012). *Impuestos al carbono y consolidación fiscal: la posibilidad de tarificar el carbono para reducir los déficits fiscales en Europa*. [Informe].

European Climate Foundation y Green Budget Europe.

La extra fiscalidad del impuesto al carbono del sector transporte: una visión comparativa de Colombia y España durante periodo 2016-2019

https://www.vivideconomics.com/wp-content/uploads/2019/05/Carbon_taxation_and_fiscal_consolidation_Spanish.pdf