

LIBRO RESULTADO DE INVESTIGACIÓN

LA EXTRAFISCALIDAD

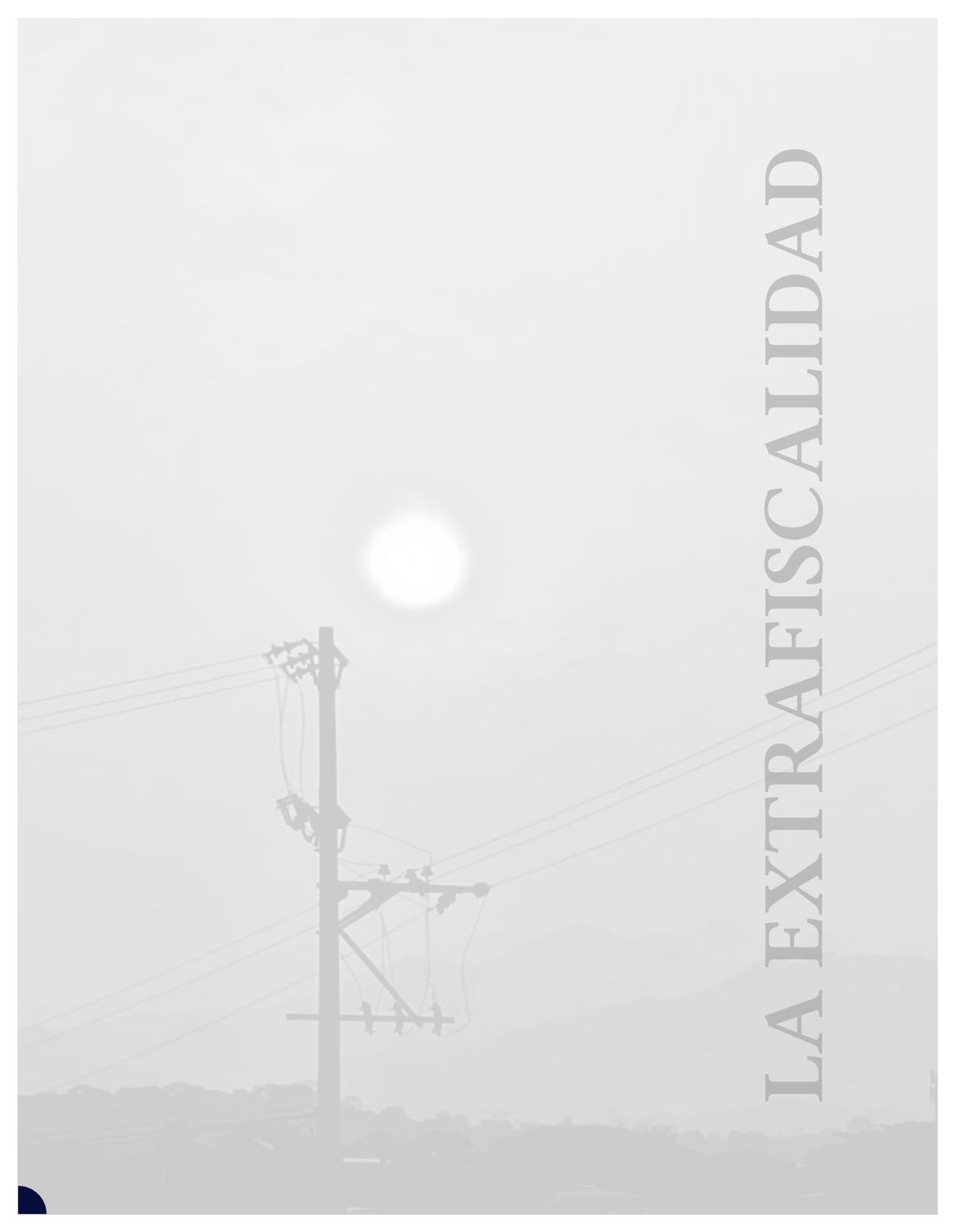
DISCURSO TRIBUTARIO ENTRE EL DESARROLLO ECONÓMICO Y LA PROTECCIÓN DE LA NATURALEZA

John Jairo Restrepo Lizcano - Anayibe Ome Barahona - John Jairo Beltrán Chica

PRIMERA EDICIÓN

"El sol fuente de energía gratuita y aprovechable vs energías convencionales que agotan los recursos naturales a un alto costo ambiental".





LA EXTRA FISCALIDAD



LA EXTRAFISCALIDAD

DISCURSO TRIBUTARIO ENTRE EL DESARROLLO ECONÓMICO Y LA PROTECCIÓN DE LA NATURALEZA

LIBRO RESULTADO DE INVESTIGACIÓN

John Jairo Restrepo Lizcano
Anayibe Ome Barahona
John Jairo Beltrán Chica

PRIMERA EDICIÓN

 Universidad de la
Amazonia
Upland Movimiento

VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIONES
**EDITORIAL UNIVERSIDAD
DE LA AMAZONIA**

Los autores | *Los autores*

© **John Jairo Restrepo Lizcano**

Contador público, Magíster en Derecho Tributario, candidato a Doctor en Humanidades, Humanismo y Persona. Docente en la Universidad de la Amazonia. Investigador de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas. Director del Grupo de Investigación SINAPSIS y de la Red Colombiana de Investigación en Fiscalidad Ambiental–REDCIFA.

 <https://orcid.org/0000-0002-8984-4618>

 j.restrepo@udla.edu.co

© **Anayibe Ome Barahona**

Contador Público, con Especialización en Gerencia Tributaria, candidata a Doctora en Derecho Tributario. Investigadora de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia. Integrante del Grupo de Investigación SINAPSIS y de la Red Colombiana de Investigación en Fiscalidad Ambiental–REDCIFA.

 <https://orcid.org/0000-0002-6552-7538>

 a.ome@udla.edu.co

© **John Jairo Beltrán Chica**

Contador Público. Magíster en Tributación y Política Fiscal. Candidato a Doctor en Economía y Gestión Empresarial. Docente Universidad de la Amazonia, docente investigador programa Administración Financiera, Investigador adscrito al Grupo CIFRA, codirector de la Red de Internacional de Investigación en Administración RIIA.

 <https://orcid.org/0000-0001-7382-6266>

 j.beltran@udla.edu.co

Scopus ID: 57192405020.



LA EXTRAFISCALIDAD

Discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza

John Jairo Restrepo Lizcano
Anayibe Ome Barahona
John Jairo Beltrán Chica

INSTITUCIÓN EJECUTORA

Universidad de la Amazonia

Fabio Buriticá Bermeo
Rector

Javier Martínez Plazas
Vicerrector Académico

Edna Margarita Plazas Medina
Vicerrectora Administrativa

Juan Carlos Suárez Salazar
Vicerrector de Investigación e Innovación

Este libro es el resultado de la participación en el evento internacional desarrollado por la Maestría en Tributación de la Universidad de la Amazonia, denominado: Seminario Internacional en Fiscalidad Ambiental – SIFA, en sus dos versiones realizadas en 2015 y 2019. La primera versión de SIFA fue financiada con recursos de MINCIENCIAS y la segunda con recursos de la Universidad de la Amazonia.

La temática contemplada en esta obra colectiva, también está asociada a las investigaciones que cada uno de los autores adelantan en sus doctorados, a saber: John Jairo Restrepo Lizcano con su tesis doctoral denominada “*Tributación ambiental y los principios del buen vivir. En busca del respeto a la dignidad humana y a la vida*”. Anayibe Ome Barahona con su tesis doctoral “*Fiscalidad ambiental: una propuesta para Colombia*”, y John Jairo Beltrán Chica con su tesis doctoral “*Análisis de la Competitividad en Colombia: propuesta de un modelo de competitividad territorial para la región amazónica colombiana*”. Los autores pertenecen al grupo de investigación SINAPSIS y CIFRA de la Universidad de la Amazonía.



Título de la obra

La extrafiscalidad: discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza

Esta obra deberá ser citada de la siguiente manera:

Restrepo Lizcano, J.J.; Ome Barahona, A. & Beltrán Chica, J.J. (2022). La extrafiscalidad: discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza. Editorial Universidad de la Amazonia. 213 pp. Tamaño (16x21cm). Incluye bibliografía.

© Editorial - Universidad de la Amazonia

ISBN (Digital): 978-958-5484-86-3

ISBN (Físico): 978-958-5484-85-6

Primera edición, 2022

Palabra claves:

Extrafiscalidad; Naturaleza; Tributario; Compromiso económico

Diseño y diagramación:

Yeison Julián Penagos García
Editorial Universidad de la Amazonia

Universidad de la Amazonia
Vicerrectoría de Investigación e innovación
Editorial Universidad de la Amazonia

Portada:

"El Sol fuente de energía gratuita y aprovechable VS energías convencionales que agotan los recursos naturales a un alto costo ambiental"

Fotografía por: John Jairo Beltrán Chica

Tiraje: 300

Contacto: vrinvestigaciones@udla.edu.co
editorial@uniamazonia.edu.co
Florencia - Caquetá, 2022

Depósito legal: Biblioteca Nacional de Colombia.

"El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión del (los) autor(es) y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de la Amazonia, ni genera su responsabilidad frente a terceros. El (los) autor(es) asume(n) la responsabilidad por los derechos de autor y conexos contenidos en la obra, así como por la eventual información sensible publicada en ella" Florencia, Caquetá, Colombia.



Prohibida la reproducción total o parcial de este con fines comerciales. Su utilización se puede realizar con carácter académico, siempre que se cite la fuente.

Tabla de contenido | *Tabla de Contenido*

Prólogo	11
Introducción	17
Capítulo 1 <i>La extrafiscalidad en el contexto global</i>	25
<i>La cuestión ambiental</i>	26
<i>La evolución de la hacienda pública y el instituto tributario que la fundamenta</i>	29
<i>El poder de tributación y su justificación</i>	35
<i>Instrumentos económicos de naturaleza tributaria</i>	41
<i>Teorías que fundamentan la tributación ambiental</i>	45
<i>La extrafiscalidad con fines ambientales</i>	45
<i>El doble dividendo o beneficio</i>	47
<i>Reforma fiscal verde</i>	50
<i>Reforma Fiscal Verde en el ámbito europeo</i>	53
<i>Reforma Fiscal Verde en Latinoamérica</i>	55
<i>Colombia frente al desafío de una reforma fiscal verde</i>	56
<i>Estadísticas de la tributación ambiental en la comunidad internacional</i>	57
<i>Principios generales de la tributación ecológica</i>	61
<i>Principio de capacidad contributiva</i>	63
<i>Principio contaminador – pagador</i>	66
<i>El derecho humano a gozar de un ambiente limpio y sano</i>	68
<i>Instrumentos económicos de naturaleza no tributaria</i>	72
<i>El comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero – GEI</i>	73
<i>Aproximación al marco regulatorio europeo</i>	74
<i>Finalidad de los derechos de emisión</i>	78
<i>Sistema de subasta</i>	80
<i>Inclusión de las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de GEI</i>	84
<i>Litigios derivados de la expresión «exceso de emisiones», un concepto propio de la directiva 2003/87/CE</i>	
<i>El mercado de derechos de emisión GEIs y la oportunidad potencial para Colombia</i>	87

Capítulo 2 <i>La extrafiscalidad en Colombia</i>	93
¿Tributación ambiental o tributación ecológica?	94
Justificación de una tributación ecológica garante de un ambiente sano en Colombia	99
Principios del derecho ambiental y de la tributación ecológica en Colombia	105
Evolución de la tributación ecológica en el país	110
Cargos extrafiscales en Colombia	112
Tasas retributivas y compensatorias	113
Impuesto al consumo de bolsas plásticas	115
El impuesto al carbono	119
Incentivos fiscales en Colombia	121
Tarifa especial del impuesto sobre la renta para el servicio hotelero	123
Tarifa especial del impuesto sobre la renta para ecoturismo y agroturismo	124
Renta exenta para los generadores de energía ecológica	125
Renta exenta para el transporte fluvial	125
Renta exenta para nuevas plantaciones forestales	126
Descuento tributario para inversiones en nuevos cultivos	126
Descuento tributario para inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente	127
Descuento especial por donaciones	127
Exención del impuesto sobre las ventas	127
Exenciones y no sujeciones en el impuesto predial unificado	128
Cargos extrafiscales del orden departamental	130
Cargos extrafiscales del orden municipal	134
Tributos con características ambientales	135
Otros impuestos con fines recaudatorios, pero con incidencia ambiental	136
Capítulo 3 <i>Los impuestos extrafiscales y su incidencia en la competitividad del departamento de Caquetá –Colombia</i>	143
Competitividad y la cuestión ambiental	144
La competitividad regional	150
Factores de la competitividad regional para Colombia	153
La tributación ambiental en la competitividad regional	158
Políticas Públicas y el uso de instrumentos económicos ambientales para la competitividad regional	164
Estudio de caso en el departamento del Caquetá	169
Análisis de resultados	174
Conclusiones generales	192
Referentes Bibliográficos	198

La extrafiscalidad: Discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza



Prólogo | *Prólogo*

Es un gran honor presentar el prólogo de la obra intitulada “*La extrafiscalidad: discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza*”, de autoría de John Jairo Restrepo Lizcano, Anayibe Ome Barahona y John Jairo Beltrán Chica, poseedores de importantes conocimientos y contribuciones en la temática presentada que envuelve investigaciones alineadas al ámbito internacional, gracias a su prestigio y formación académica sólida.

El tema se sustenta en una moderna y pertinente bibliografía, enseñando teoría y práctica sobre la extrafiscalidad con fines de tutela ambiental. Lo aquí tratado es muy relevante y destaco la destreza de los autores a la hora de formular con responsabilidad científica y compromiso social las conclusiones y posibles consecuencias del referido instrumento de tutela de la naturaleza, haciendo un análisis amplio y pautado en la experiencia internacional, que sirve de referente para la realidad colombiana, a contextos latinoamericanos o incluso a nivel mundial.

En la obra colectiva, hay un gran aparato de saberes y experiencias internacionales, sin olvidar la particularidad y la trascendencia para el país de los autores, Colombia. Los investigadores hacen un estudio sistemático y de importante aplicabilidad a diferentes países sin dejar de lado cuestiones regionales, donde - también - tienen cabida los institutos de orden económico-tributario de tutela del medio ambiente.

El libro reúne información de prestancia para la política ambiental

y económica de diferentes ordenamientos, no sólo de la región latinoamericana sino de distintas latitudes, gracias al abordaje de diferentes aspectos de gestión ambiental que incluye elementos económicos y tributarios de defensa del medio ambiente. Vislumbrase que los instrumentos de intervención económica sobresalen en la protección ambiental. Los autores demuestran el estrecho vínculo del medio ambiente y las actividades económicas y su imposibilidad de hasta ahora disociarlas. Hay que superar una visión restricta a la producción de logros, pues, las actividades económicas afectan el medio ambiente y las intervenciones ambientales están presentes en ellas.

Los problemas ambientales son una preocupación mundial, esto ha hecho que muchos países opten por la implantación de políticas preservacionistas. Desde hace muchos años se vienen explotando irracionalmente los recursos naturales, sin la debida priorización de la tutela de los bienes ambientales. El medio ambiente hace parte del desarrollo económico, pues, está comprendido en las actividades económicas, que casi siempre son dependientes de aquel. El medio ambiente debe priorizarse, no tanto por su vínculo con el desarrollo económico, sino por su inherencia a la dignidad y salud de las personas que demandan garantía y calidad de vida, es imprescindible, por consiguiente, que el desarrollo económico transcurra en equilibrio y conforme las políticas de protección ambiental.

La intervención estatal en el dominio económico, en especial, por intermedio de la tributación se muestra una alternativa para la internalización de los costes ambientales ocasionados por los medios de producción; sin embargo, como lo destaca este libro, no se tiene verificado de modo eficaz. A partir de fundamentos teóricos y prácticos, el texto analiza en forma detallada los límites de la extrafiscalidad con fines de protección de la naturaleza. En este contexto, el



Derecho tributario, es visto como un mecanismo relevante para ser utilizado por todos los Estados, la función extrafiscal de los tributos en que se apoya, le permite promocionar la sustentabilidad, incentivar conductas acordes con las prácticas ambientalmente deseables, y conciliarlas con el desarrollo económico.

Vale subrayar que, hace mucho tiempo, los problemas ambientales han conducido a una preocupación creciente sobre los males ocasionados por los factores económicos. Es sabido que las medidas dirigidas a la tutela ambiental hacen aportes importantes al sector económico y, en ese sentido, la fiscalidad constituye un instrumento de intervención del Estado en esa esfera. La extrafiscalidad del sistema tributario proporciona estrategias que la economía y el mercado puedan seguir, de cara a estimular modos de producción y de consumo que resulten más convenientes a la sociedad y al medio ambiente; aunque no es sencillo pautarlas ya que envuelve opositores e intereses que deben ser considerados.

Los autores abordan innovaciones jurídicas, así como normas y experiencias internacionales, predominantemente del ámbito europeo, buscando mostrar una noción actualizada y novedosa de lo puesto en práctica sobre la materia; los estudios se destacan por presentar claridad y un orden sistemático, que conjuga con un esquema coherente de pensamiento sobre la propuesta que presentan con sus investigaciones.

A la vista de ello, el libro inicia con la reflexión sobre la cuestión ambiental y su importancia para la vida en el planeta, las afectaciones derivadas de la economía extractivista y la necesidad de revisar la dinámica de crecimiento económico y la igualdad de oportunidades. Presenta un análisis de los avances de la extrafiscalidad, en especial en Europa, donde se tienen diferentes iniciativas a partir del tributo



como instrumento económico para la tutela ambiental. En la exposición temática, puede verificarse la avanzada experiencia europea, no obstante, la obra reseña con propiedad el contexto colombiano, enseñando los tributos nacionales con finalidad de protección del medio ambiente.

El texto enseña la función del tributo como conductor de medidas protectoras del medio ambiente, advirtiendo que esto no siempre ocurre en la perspectiva de la teoría de la fiscalidad óptima. Despertó la atención el cuidado de los autores que hicieron un estudio detallado sobre medidas verdaderamente eficientes en el campo de la preservación ambiental, sin descuidar cuestiones económicas. Se tiene un análisis del papel de los impuestos extrafiscales en el desarrollo competitivo del departamento de Caquetá.

Este examen es importante, pues, constituye una de las cuestiones más suscitadas mientras se habla de tributación ambiental, y como bien alertan los autores, el sistema fiscal cuando trata cuestiones de tutela ambiental en la graduación de tributos, es importante que tenga en cuenta realidades y actividades específicas de cada región, de forma que exista equilibrio entre los aspectos de competitividad económica y de preservación ambiental. Aquí se demuestra que el sistema tributario colombiano ha considerado la implementación de políticas públicas ambientales en diferentes niveles de gobierno, buscando compatibilizar el derecho al desarrollo con la protección del medio ambiente.

No cabe duda que el trabajo de los investigadores arrojó un contenido completo y complejo sobre la extrafiscalidad con fines de tutela ambiental, de gran relevancia en la actualidad para la sociedad y la comunidad académica. La cuestión ambiental, aunque ha sido tratada por diferentes expertos en la materia, presenta profusos



debates y, casi en su totalidad, son abordados por los autores de este libro.

La temática analizada por los autores es muy interesante, pues, la razón ambiental debe anteceder la decisión de establecer ciertas actividades económicas, es preciso evaluar los beneficios reales y el papel que juegan en el equilibrio de los intercambios comerciales. El estudio es actual y necesario. La degradación del medio ambiente, cada vez más evidente, llama la atención de la sociedad. Urgen nuevas posturas de la sociedad y del Estado, que conduzcan a mejoras en la calidad del medio y, por ende, en la vida de las personas.

Bien lo señala el escrito, el Estado cumple un importante rol en la preservación del ambiente. Los desequilibrios ecológicos no son fáciles de corregir, sin embargo, los instrumentos económicos coadyuvan en ese propósito, incluso, permite a los particulares organizarse adecuadamente, al tiempo que les posibilita encaminar sus actividades en compatibilidad con los intereses económicos y la protección ambiental.

Esta obra fundamentará nuevas investigaciones y servirá de referente en el desarrollo de los procesos políticos, encargados de orientar el mercado por opciones más afectas con el medio ambiente.

Cierro el prólogo agradeciendo a los autores la oportunidad de conocer y presentar este importante aporte a la academia y a la comunidad del Derecho tributario ambiental.

Ana Paula Basso

Doctora en Derecho Tributario Europeo de la “Universidad de Castilla-La Mancha” y “Universidad de Santiago de Compostela”. Profesora de la Universidad Federal de Paraíba (UFPB) y Campina Grande (UFCG), del Estado Paraíba en Brasil.

LA EXTRAFISCALIDAD:
DISCURSO TRIBUTARIO ENTRE EL
DESARROLLO ECONÓMICO Y LA
PROTECCIÓN DE LA NATURALEZA



Introducción | *Introducción*

La emergencia sanitaria declarada por la Organización Mundial de la Salud el pasado 7 de enero de 2020, tras la propagación a nivel planetario del virus *SARS-CoV-2*, más conocido como *Covid-19*, ha partido en dos la historia económica, social y cultural de muchas sociedades. El cierre de fronteras, el confinamiento, distanciamiento social, y las medidas restrictivas para movilizarse libremente, provocó una crisis humanitaria no sólo por las muertes directas al contraer la enfermedad, sino por aquella población vulnerable cuyos ingresos dependen de su trabajo diario, para proveer de alimentación, vivienda, servicios públicos, saneamiento básico, educación y salud a sus respectivas familias.

Ante una preocupación momentánea y coyuntural promovida por la “crisis sanitaria” del *Covid-19*, existe una preocupación mayor: la “crisis ambiental”, que se remonta a la segunda mitad del siglo pasado, a raíz de la acción del hombre económico, resultado de formas arraigadas de *ser, hacer y conocer*, que interviene el metabolismo de la biosfera, o lo que es lo mismo, comprometen el ciclo vital de la naturaleza y los equilibrios climáticos y biológicos requeridos para la vida no sólo del ser humano sino de todas las especies que habitan del planeta.

La contaminación de las fuentes hídricas, aire y suelos, el calentamiento global, la deforestación, y la erosión de suelos, son sólo una muestra del poder destructor del hombre, pues, a pesar de existir desarrollos alternativos y sustentables, y nuevos desarrollos teóricos que contribuyen a disminuir la degradación del planeta, hoy más que

nunca se utilizan cantidades ingentes de recursos (materias primas) cuyo mal manejo ha llevado a la generación de vertimientos líquidos, desechos sólidos y gaseosos, ocasionando una situación insostenible, que hacen ver como nulos los esfuerzos realizados hasta ahora.

Una de las razones que produjo la crisis socio-ambiental a principios del siglo XX, está ligada a la ampliación de esas fronteras extractivistas que, promovido por el desarrollo económico individualista, mercantilista y acumulador, transforma todo lo que brota de la naturaleza en objetos de uso y de apropiación, acabando con la vida en el planeta. La globalización del mercado y el capital que moviliza el mundo, se ampliaron fronteras extractivas de apropiación de riquezas de este lado del continente americano, generando destrucción y –como lo dijera Enrique Leff (2018)– “acelerando la degradación de la materia y energía de la biosfera, desencadenando la muerte entrópica del planeta” (p.51).

Luego de los primeros días de las medidas sanitarias declaradas por el gobierno colombiano¹, hubo sentidas manifestaciones de solidaridad, cooperación, servicio voluntario a la comunidad, trabajo colectivo e interés por los bienes comunes. No importó la individualidad, la propiedad, ni el consumo de bienes, bastó lo necesario para vivir dignamente. Al lector, quizás, las primeras líneas de este párrafo no muestran nada distinto a la expedición –por parte del Estado– de una serie de medidas sanitarias y fiscales en función de preservar el orden económico, social y ambiental. Lo significativo aquí, son las estadísticas, reportes e índices de contaminación, los más bajos que se hayan podido conocer, propiciados por el cese de actividades industriales y el ralentizado consumo de bienes y servicios por parte del ciudadano. Aquí cobra importancia las voces de quienes

¹Decreto ley 417 del 17 de marzo de 2020, Declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio de Colombia

se preguntan: ¿para qué sirve un sistema impositivo?, ¿Qué justifica la creación de impuestos?, ¿el actual sistema tributario permite que el Estado garantice los derechos fundamentales y los colectivos?, ¿es posible una tributación que transcurra en armonía con el medio ambiente?

Esto nos obliga a replantear muchas de nuestras acciones, a reflexionar sobre las relaciones que llevamos con la naturaleza, y a cambiar las dinámicas modernas de producción y consumo. Es importante cuestionar el papel del actual sistema fiscal y revisar si verdaderamente se ajusta a los principios rectores de las políticas tributarias y ambientales, esto permitirá encontrar un equilibrio real y constante entre el desarrollo económico y protección del medio ambiente. La imposición de contribuciones fiscales requiere de una legitimidad como forma de crear una comunidad económica y democrática. Desincentivar ciertos tipos de conductas, debe ser un propósito no adicional, sino principal de las autoridades ambientales. El Estado debe propender por la creación, adaptación, reglamentación y cobro de impuestos especialmente diseñados para servir (legitimidad) a una comunidad económica y democrática (Eskelinen & Laitinen, 2015).

Desde esa perspectiva, el presente libro muestra los aportes de una investigación sobre tributación ecológica, de tres investigadores enamorados de la región Amazónica, donde la Universidad de la Amazonia hace presencia en los cinco departamentos que la conforman. Está conformado por tres capítulos que introducirán al lector en la nueva teoría fiscal de los Estados modernos, que persigue no solo la conservación de los bienes ambientales, sino garantizar el derecho sustantivo a un medio ambiente limpio y sano. Ésta región sirve como inspiración para aplicar los avances de un discurso incipiente, una extrafiscalidad que se manifieste en el verdadero

respeto por el medio ambiente y el desarrollo social, que no entre en contravía del desarrollo de sus regiones, pero manteniendo intacto los paisajes, las costumbres y saberes locales.

El capítulo 1 invita a reflexionar sobre la cuestión ambiental y sus consecuencias que tiene sobre la vida en el planeta. Las dinámicas de una economía extractivista trazó el curso de acción de muchos países latinoamericanos como el nuestro, aceleró el crecimiento económico y la igualdad de oportunidades, y aprovechó las calidades de un país megadiverso, con gran riqueza cultural y ambiental (Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022). Desafortunadamente, el proceso productivo propiciador del crecimiento económico en cuestión se ha centrado en la apropiación de los recursos naturales, llevando a la degradación del agua, el aire, y al exterminio de la flora y la fauna, situación que ha encendido las alarmas, por eso, urge realizar cambios importantes y funcionales a la política fiscal y económica, y articularlas con la política ambiental dentro de un marco de justicia.

También está dedicado a mostrar los avances que en materia de extrafiscalidad ha liderado el continente europeo, como máximo exponente de las herramientas económicas y fiscales puestas a disposición de la tutela del medio ambiente. En este continente se afirma cada vez más el valor de la protección del medio ambiente, como condición básica de convivencia en esta comunidad, reconocido como un valor universal, que busca garantizar la dignidad de las personas no sólo del presente, sino de las generaciones futuras. Esto condujo a buscar en el sistema fiscal, formas más eficaces de mitigar la contaminación, hallándolas en la figura del tributo y en los beneficios fiscales, que fundamentados en el principio “contaminador pagador”, han resultado medidas idóneas en la tutela del medio ambiente, debido precisamente a la relación costo-beneficio.

Este capítulo también aborda la tesis del poder justificador de tributos en una comunidad política determinada. Los tributos no necesariamente deben ser vistos con fines recaudatorios, sirven de instrumento corrector de conductas perjudiciales con el medio; gracias a este tipo de tributos las autoridades alientan o desincentivan comportamientos contrarios a los objetivos de política ambiental entre los agentes económicos. A este fenómeno se le denomina “extrafiscalidad”. Sin embargo, esto no siempre funciona así, pues algunos impuestos creados con el fin de obtener recursos financieros, quedan cobijados en una connotación extrafiscal, es decir, en términos de la teoría de la fiscalidad óptima, el problema básico es que termine aumentando los ingresos públicos y, de paso regula la calidad ambiental.

El diseño de un impuesto óptimo, a veces conlleva a un problema de elección de instrumentos. Lo óptimo consiste en emplear el instrumento adecuado en el objetivo ambiental más acorde, dejando otros objetivos a otros instrumentos (Kaplow, 2011). Según este punto de vista, los impuestos ambientales deberían centrarse en los márgenes particulares a los que se dirigen, dejando en segundo plano los ingresos y la distribución de estos (Turatti, Buffón, & Konrad, 2016).

En el capítulo 2 y tratándose del contexto colombiano, deja en evidencia que tenemos un sistema fiscal que se fundamenta en el deber de tributar de sus ciudadanos, y en ciertos principios tributarios rectores, como la equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, certeza, y el de reserva de ley, pilar a la hora de establecer impuestos. La tributación extrafiscal que debería tener rango constitucional, no está expresamente reconocida en la Carta Magna, sin embargo, hace parte de la autonomía del legislador.

En este capítulo también se exponen los tributos nacionales con una clara finalidad de protección de los ecosistemas, y que guardan relación con las herramientas tributarias creadas por la Ley 99 de 1993. A nivel territorial, se analizan los tributos ecológicos municipales, aquellos diseñados para incidir en el comportamiento económico o patrón de consumo que generan consecuencias nocivas al medioambiente, no calificados propiamente como extrafiscales, pero, que su estructura fomenta comportamientos amigables con el medio ambiente. Esto se observa precisamente, en el impuesto de vehículos, que, pese a no haber nacido en el seno de un tributo ambiental o extrafiscal, sus características particulares que inciden en las conductas o comportamientos de los ciudadanos, en cuanto, los exhorta a minimizar el daño ambiental producido por el uso frecuente de este medio de transporte, es factible tildarlo de ecológico.

Finalmente, en el capítulo 3 se presenta un análisis de la incidencia de los impuestos extrafiscales en el desarrollo competitivo del departamento de Caquetá. Aunque han sido variadas las investigaciones en materia de fiscalidad ambiental o «ecológica» adelantadas por los autores, se seleccionó una que recoge los problemas a las que se enfrentan cualquier Estado a la hora de diseñar un tributo; que deben atinar, de un lado, a la necesidad de aumentar la productividad de la economía que contribuya al desarrollo del Estado y de sus participantes, y, de otro, a las políticas de apoyo a los sectores industriales y comerciales, que han de estar alineadas a unas prácticas empresariales sostenibles y eficientes. En otras palabras, un sistema fiscal coherente es aquel que tiene presente las realidades y actividades específicas de cada región, y se esmera por diseñar herramientas fiscales o extrafiscales que vinculen la productividad, la competitividad y la innovación empresarial con la misión de preservar el planeta para un mejor vivir de sus integrantes, humanos y

no humanos.

En este último capítulo, en suma, se realiza una descripción de aspectos relacionados con la competitividad y las cuestiones ambientales derivadas de las prácticas empresariales, buscando el equilibrio entre desarrollo económico y protección del medio ambiente; por eso aquí se resaltan los aportes realizados por economistas como Hegel, Gardner, Huggis, en el desarrollo de modelos competitivos regionales, incluyendo variables como la fiscalidad ambiental y la protección del medio ambiente.

En ese sentido, se presenta un desarrollo desde el punto de vista de lo que se define como competitividad, a la luz de los indicadores que para su evaluación están determinados a través del Consejo Privado de la Competitividad. Se hace, además, un análisis de los diferentes aspectos que permiten el establecimiento de una estructura en competitividad vinculando el tema ambiental. En marco de este capítulo también se examinan cuestiones como la autonomía fiscal, la capacidad de recaudo, las tasas de deforestación, el índice municipal de gestión ambiental, el tamaño del mercado, entre otros; esto permitió evidenciar la relación existente entre el desarrollo competitivo y la gestión del medio ambiente.

Después del recorrido de los tres capítulos enunciados, el lector tendrá un panorama más amplio y consolidado sobre las dinámicas y tendencias de los *impuestos ecológicos*—denominación propuesta por los autores del libro, a propósito de una visión más holística de sus beneficiarios— y del diseño de *reformas fiscales verdes o «ecológicas»*, que vienen tomando fuerza en los ordenamientos tributarios de los países industrializados, de cara a hacer frente a los factores generadores de contaminación y buscando incentivar e introducir buenas prácticas en el desarrollo de las diferentes actividades económicas e

industriales, a partir de una triple finalidad: protección, promoción y corrección de acciones que degradan el planeta.

La percepción del lector frente a las más recientes teorías fiscales, los principios inspiradores del sistema tributario, el principio contaminador-pagador cimentador de la tributación ecológica, y el mismo derecho fundamental o colectivo a gozar de un ambiente limpio o en adecuadas condiciones, que justifica la creación de impuestos ecológicos, lo exhortará a tomar conciencia de cuidar y preservar nuestra casa común, que de no actuar de inmediato, el resto de la población animal, vegetal y natural, sufrirá daños irreparables y quizás desaparecerán, abriendo paso a nuevos ciclos ecológicos, posiblemente, sin presencia humana.

Los preceptos enunciados en este libro, esperamos que sirvan de herramienta a las facultades de imposición de una comunidad democrática como la nuestra, que demanda mecanismos de carácter fiscal o extrafiscal, contruidos en un marco de justicia tributaria, en el que sea posible establecer límites al poder tributario del orden nacional como subnacional. Este último de ejecución de los entes territoriales, que gozan de autonomía administrativa en la gestión y control de la tributación fiscal y de los llamados «tributos ecológicos» que no solo beneficie al humano, sino a toda fuente de vida, aquél que no puede leer estas líneas.

A wide river with several colorful boats and a person on a boat in the foreground. The water is brownish-yellow. In the background, there are green trees and a sandy bank. The sky is blue with some clouds. The text is overlaid on a dark grey rectangular background in the upper right quadrant.

CAPÍTULO 1

LA EXTRAFISCALIDAD EN EL CONTEXTO GLOBAL

Fotografía por: Paula Lilianan Galeano García.



LA EXTRAFISCALIDAD EN EL CONTEXTO GLOBAL

La cuestión ambiental

La crisis ambiental que actualmente experimentamos es consecuencia de crisis múltiples, sintonizados y mutantes que ahogan el planeta (Acosta, 2014, pág. 26). Una de ellas está asociada a la “explotación de la naturaleza como algo que no requiere justificación alguna y que se expresa cabalmente en la ética productivista engendrada junto con la «revolución industrial»” (Quijano, 2014, pág. 27), y la otra, al egoísmo del hombre que en su afán de poseer y tras su deseo de 'saber' ha universalizado a la naturaleza con pleno dominio sobre ella, conllevando al enorme poder de destrucción capaz de arrasar toda vida orgánica, incluso la misma tierra (Arendt, 2012). Una muestra de ello, son: el holocausto de la central eléctrica nuclear en Chernobyl en Ucrania Rusia (1986), los bombardeos atómicos de Hiroshima y Nagasaki en Japón (1945), el uso de armas no convencionales en las guerras, el calentamiento global, las muertes por hambre, el desabastecimiento de alimentos, la deforestación de miles de hectáreas de bosque que ocasiona la erosión de los suelos, y, entre otros, la contaminación por el consumismo desenfrenado y las malas prácticas de producción, han fomentado la crisis humanitaria, histórica y ambiental que hoy ampliamente conocemos.

Enrique Leff (2018) alertó sobre el riesgo que amenaza a la humanidad, ya que,

en la segunda mitad del siglo XIX, en el despliegue de la modernidad desencadenada por la Revolución Industrial, fundada en la revolución

científico-tecnológica que abría la mirada hacia el infinito cosmos y penetraba lo más invisible de las partículas infinitesimales, el ser humano comenzó a experimentar su alienación del mundo: de un mundo alejado de la experiencia de la vida. De ese divorcio de la vida surgen las motivaciones del pensamiento metafísico hacia una filosofía de la vida (p.57).

La degradación ambiental es uno de los principales problemas que enfrenta la humanidad. La búsqueda de “desarrollos alternativos” emerge como una solución ante “el fracaso manifiesto de la carrera detrás del fantasma del desarrollo. Esto necesariamente implica superar el capitalismo y sus lógicas de devastación social y ambiental. Esto nos abre la puerta hacia el posdesarrollo y por cierto al poscapitalismo” (Acosta, 2014, pág. 35). El proceso económico es un régimen de apropiación destructiva de la naturaleza; el capital que moviliza al mundo, desestructura la compleja trama ecológica y acelera la degradación de la materia y energía de la biosfera, desencadenando la muerte entrópica del planeta. (Leff, 2018).

La protección y cuidado del medio ambiente ha sido un tema de interés mundial en los últimos años, teniendo en cuenta que la relación entre desarrollo económico y protección de los recursos naturales, han revelado un problema que confluye en “pensar la manera en cómo se ha venido describiendo el desarrollo económico y social, frente a los problemas medio ambientales” (Urquidí, 1985, p.9). Es decir que a través de los años se ha tomado el medio ambiente y la protección de éste, como algo adicionado al desarrollo económico y social, lo que implica un cambio de enfoque con la articulación de diferentes disciplinas y saberes, de forma que si ponemos en la balanza el desarrollo económico y la protección del medio ambiente, sea una cuestión que aborde de manera eficaz y efectiva la problemática expuesta, esto permitirá que exista una correcta planificación del desarrollo económico y no se desmejoren las condiciones ambientales del planeta.

El panorama ambiental en los países de la región Latinoamericana –LATAM no es alentador, pues, sufren las consecuencias de la explotación, que en aras de responder con la demanda internacional de minerales y de materias primas, han introducido un modelo extractivista en sus economías. Estas economías privilegian la minería a cielo abierto, la explotación petrolera, la ganadería (para exportar) y el tráfico de madera que termina en los grandes países consumidores del producto (Gudynas, 2018), actividades que transforman los bienes y servicios que a nuestra disposición pone la naturaleza, en objetos de uso y de apropiación, afectando gravemente la vida en el planeta.

Buscando contrarrestar los efectos negativos al medio ambiente, organismos internacionales como las Naciones Unidas, desde la década del 70, trabajan por resolver los problemas ambientales. Se empieza a hablar de las “ciencias ambientales” como si representaran una obvia agrupación de estudios relacionados, cuando en realidad es producto de la preocupación creciente por los problemas de contaminación y sobreexplotación de los recursos de la naturaleza. En declaraciones como la de Estocolmo (1972) sobre el *medio ambiente humano*, la Convención Marco de la ONU (1992) sobre el *cambio climático*, la *cumbre para la Tierra* celebrada en Rio de Janeiro (1992) y el protocolo de Kyoto (1998) entre otros, se estipularon acciones y medidas que los gobiernos deben aplicar para hacer frente a los problemas medioambientales. Entre esas acciones y medidas figuran mecanismos compensatorios, la reducción de incentivos fiscales, la imposición de sanciones y la exigencia a los agentes económicos del resarcimiento de los daños ocasionados por la contaminación.

Los instrumentos económicos, en particular, los de tipo fiscal, permiten dirigir las operaciones económicas hacia una finalidad correcta, ambientalmente hablando; siempre favoreciendo el restablecimiento del medio ambiente dañado por los factores contami-

nantes. De la gama de los instrumentos fiscales, los tributos tienen la capacidad de mejorar la asignación de recursos financieros y sociales dentro de la comunidad política, alcanzando un equilibrio entre el crecimiento económico y la protección del medio ambiente. En este sentido, el principio "quien contamina, paga", fundamenta la legitimación de las medidas legislativas de carácter fiscal y juega un papel importante en el esfuerzo de hacer posible un medio ambiente equilibrado y sostenible para las generaciones actuales y futuras.

La evolución de la hacienda pública y el instituto jurídico tributario que la fundamenta

Cuando la humanidad empezó a considerar que sus acciones, conductas y malas prácticas desarrolladas en marco de sus actividades económicas destruían su hogar común, las ciencias económicas formularon una serie de instrumentos que constantemente vienen evolucionando hasta el punto de convertirse en mecanismos vitales en la modulación de las conductas nocivas del ser humano con su entorno, básicamente de los agentes económicos, principales llamados a replantear sus prácticas y los procesos de producción. En la solución de los problemas ecológicos y, en general, en lo concerniente a la protección del medio ambiente, el *tributo ambiental* se perfila como un verdadero y eficiente instrumento económico de carácter fiscal. Las bondades ambientales paliativas de los instrumentos económicos datan de hechos históricos no tan recientes, como el impuesto, figura que luego de la divulgación de los estudios de Bienestar de Pigou, pasó a ser un mecanismo importante en la actividad de los sistemas fiscales del Estado moderno que se nutre de la revolución del capitalismo industrial, pero, gracias a las nuevas dinámicas de la política pública, la tributación que por años tuvo un fin netamente recaudatorio, influenciada por la gestión ambiental, sufrió una bifurcación hacia otros fines no recaudatorios en el intento de lograr la preserva-

ción ambiental y en aras de pautar acciones transcendentales en el plano económico (Buffon, 2015).

La figura de *hacienda pública*, marca su inicio de construcción teórica desde 1776, año de publicación de la obra *La Riqueza de las Naciones* de Adam Smith, que pone de relieve la existencia desde siempre de la actividad financiera o de financiación del Estado, que tiene entre sus funciones generar recursos materiales para su adecuado funcionamiento (Muñoz, 2013). El Estado se vale de distintas fuentes de financiación, sin embargo, su principal fuente la constituyen los tributos, que han evolucionado y su aplicación en las distintas formas de organización política juega un papel fundamental. Es difícil entender que un Estado funcione sin un sistema de tributación, tal ha sido su importancia dentro del cometido estatal, que en la Antigua Grecia el tributo era considerado una “contribución para sostener los gastos colectivos” (García, 2014, p.22).

En la época de la comunidad Política Romana, que tuvo por pensadores principales a Polibio y Cicerón, los impuestos eran implementados por el poder monárquico que los manejaban a su antojo. La decadencia de la edad antigua y el nacimiento de la edad media que inicia con la caída del imperio Romano en el año 496, marca el surgimiento de un dualismo político-religioso, auspiciado por principios políticos del cristianismo, secuenciados por pensadores como San Agustín, y quizás, en representación de las magnas palabras del evangelio de San Mateo (22:21) «Dad al Cesar lo que es del Cesar, y a Dios, lo que es de Dios».

Como se puede observar, desde la edad antigua el concepto de tributo se ha considerado como la principal fuente de financiación de las comunidades políticas, pero es a partir de la Revolución Francesa cuando se establecen las bases que determinan la obligación tributa-

ria como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público. Este acontecimiento histórico –motivado entre otras, por el malestar social de un sistema fiscal regresivo– sentó las bases de la democracia moderna, con la introducción de nuevos horizontes políticos basados en el principio de soberanía popular, que llevó a instituir el Estado constitucional y a esclarecer la finalidad del tributo, cual es, cubrir el desarrollo del gasto público, que no puede materializarse sin la solidaridad de los ciudadanos que están llamados a aportar renta de acuerdo a su capacidad económica (Morales & Chinchilla, 2017). Sistema luego adoptado por el Estado liberal, que surgió tras la ruptura del Estado absolutista y el surgimiento del Estado de Derecho, modelo que permitió a los ciudadanos liberarse de las amarras del poder monárquico y gozar de derechos políticos (Buffon, 2014).

En ese sentido, la *hacienda pública* “ha desempeñado desde el seno del Estado, una función instrumental, la cual admite diversos grados que hacen posible la existencia del Estado” (Vicente-Arche, 1995, p. 128). La finalidad de los recursos que el Estado detrae a los obligados a través de la Hacienda pública, queda justificada en la ayuda al logro de los objetivos de política pública que los ciudadanos deben prestar, pues, sin ello sería difícil el normal desarrollo de la actividad estatal. La evolución de la hacienda pública, en consecuencia, es una manifestación de la transformación continua modelo de Estado.

La función de la *hacienda pública* se ha sustentado en tres pilares: la neutralidad impositiva, el presupuesto equilibrado y la función distributiva de la carga impositiva. Los tres muy relevantes, sin embargo, es a través del primero –la neutralidad impositiva– que la influencia del impuesto en la realidad económica se reduce al mínimo, convirtiéndose rápidamente en el principal suceso de los estados modernos (Muñoz, 2013), y es a partir de la norma aceptada que los impuestos son recaudados, y el punto de partida de la discusión del concepto de

política fiscal (Pistone, *et al*, 2019). El objetivo del Estado, en un prisma constitucional busca el bien común, que no es posible concretar sin la debida recaudación tributaria, de ahí que sea una acción no sólo importante sino necesaria (Schroeder & Buffon, 2015).

En marco del Estado liberal, banqueros y comerciantes se beneficiaron de los cambios surgidos y propuestos por la monarquía, que se hizo notar con el discurso de igualdad para todos, aunque campesinos y trabajadores eran arrastrados por la devaluación social de su clase. Una evidente crisis del ideario liberal, acaecida en una época en la que diferentes condiciones socioeconómicas determinaron la necesidad de intervención del Estado, no sólo para velar por las libertades clásicas de la clase propietaria, sino para garantizar un mínimo vital a los ciudadanos desposeídos, que a gritos reclamaban “medios de protección de aquella nueva clase cuya vida transcurría en condiciones, a las que hoy no habría exagero en identificarlas como análogas a la esclavitud” (Buffon, 2014, p.105).

El modelo de Estado en cuestión, que pretendía proteger al ciudadano de las injusticias y de los males colaterales dejados naturalmente por el avance económico llevó a plantear un nuevo modelo: el Estado de Bienestar Social. Este tipo de Estado se caracteriza por mostrar una intensa actividad estatal motivado por el cumplimiento de los fines sociales y, sobre todo, por el aumento de las funciones estatales, situación que impulsó la consecución de nuevos recursos para la *hacienda pública*.

Durante la crisis de finales de los años 20 del siglo pasado, quedó en evidencia la inviabilidad de las bases de apoyo de la financiación del Estado, que resultaron debilitadas por los diferentes problemas económicos y sociales que se presentaron en ese entonces. Checa González (1999) hace un análisis retrospectivo de lo acontecido en la

época y parte del hecho que, al existir necesidad de incrementar el gasto público, debe decretarse una mayor carga impositiva, dejando en evidencia la profunda relación existente entre los ingresos que se exigen a través de impuestos y el gasto público. A consecuencia de ello, la finalidad del tributo dejó de lado el concepto de neutralidad, y dio paso a una finalidad impositiva meramente recaudatoria.

En la segunda década del siglo anterior, otro hecho importante marcó la historia de la función fiscal. El economista Artur Cecil Pigou sugirió gravar con impuestos las actividades generadoras de externalidades negativas –daños no contabilizados–, de modo que los beneficiarios de la actividad los consideren dentro del costo total. Propuesta que no fue acogida satisfactoriamente, pues, a los políticos no les interesaba este tipo de impuestos, y de aceptarlo, los burócratas –seguramente– no los implementarían correctamente (Yandle, 2010).

El auge del neoliberalismo despertó sentidas preocupaciones por la cuestión ambiental, ciertamente, movidas por la crisis de tipo político y económico que provocó la devastación material de las fuerzas productivas; aspecto que finalmente suscitó el interés por el pretendido impuesto a las actividades por daños al medio ambiente no contabilizados, que en últimas desestimulan conductas contrarias a los propósitos que persigue el mismo Estado, como es, proteger el medio ambiente.

El neoliberalismo ha resultado un momento transcendental para la historia del Estado Moderno, este fenómeno constituye el punto de partida para el establecimiento de diferentes posturas doctrinales frente a la finalidad del instituto jurídico de tributo que ha llevado a una parte de la literatura hacendista a defender el propósito fiscal que es inherente al tributo, mientras que otra, resalta la función extrafiscal

que le acompaña, de gran importancia en el logro de otros fines del Estado, diferentes a los de obtener recursos para financiar el gasto social y el funcionamiento del poder público. Es decir que pueden existir un tributo con una doble finalidad: fiscal y extrafiscal.

Así, la extrafiscalidad no solo aporta a la financiación del Estado, coadyuva en el logro de otros objetivos de política pública, taxativamente establecidos en la Constitución y que requieren de recursos para su debida materialización. En esa tarea cumple un rol fundamental la *hacienda pública*, que tiene por función trazar lineamientos acordes con la actividad financiera del Estado, en procura de obtener recursos financieros suficientes para cubrir los gastos públicos y permitir el desarrollo de las funciones administrativas que la constitución y la ley confiere a los poderes públicos.

En marco del Estado Social de Derecho – que protege e impulsa la justicia social y el bienestar de todos sus ciudadanos – la función de tributo no es “meramente fiscal desde el punto de vista de financiación del gasto público, sino que también se pueden perseguir otros fines constitucionalmente legítimos” (Rivas, 2013, p.196), como la protección del entorno natural. A este tipo de cargos de intervención directa del Estado en ámbitos de lo económico y lo social ha dado en denominarse extrafiscalidad. Un concepto que no solo aporta a la financiación del Estado, sino que busca materializar otros objetivos de política pública que se desprenden del orden constitucional y cuya materialización está a cargo de los poderes públicos. Es por ello, que uno de los principios fundamentales de la *hacienda pública* corresponde establecer lineamientos en cuanto a las actividades del Estado, consecuencia de ello, la actividad financiera procura de los recursos suficientes que permitan cubrir los gastos que se erogan de las funciones administrativas que la constitución y la ley les confiere a los poderes públicos.

La institución jurídica de tributo viene ajustándose a las necesidades que demanda la sociedad, sin desconocer la finalidad para lo que inicialmente fue creado, esto es, la recaudación, que vienen a “suplir la necesidad de la sociedad a partir de un contexto social y económico que (...) [para todos resulta] imperante” (Morales & Chinchilla, 2017, p.3).

El concepto de “tributo” ha evolucionado a lo largo del tiempo, los nuevos fines que se le han asignado o, mejor, en él descubiertos, sirvió para legitimarlo en el seno de una sociedad que siempre ha expresado su rechazo. Aunque no debe apartarse de la finalidad para lo que fue creado, esto es, ejercer de instrumento recaudador de recursos financieros para el sostenimiento del Estado, respetando una serie de garantías y de derechos fundamentales como colectivos de orden constitucional, los mismos que caracterizan al Estado moderno (Peralta, 2015).

El poder de tributación y su justificación

No cabe duda que el sistema fiscal haya sido pensado en términos de garantizar el funcionamiento del Estado. Significa lo anterior, que la tributación asigna responsabilidades financieras a los ciudadanos con respecto a la comunidad política, que parte de la real y efectiva capacidad económica, medida en el ingreso, la riqueza (patrimonio) y el consumo. El cumplimiento de la obligación de contribuir, permite acceder a un marco de bienes y servicios financiados con fondos públicos, reconoce la autorrealización en igualdad de condiciones y abre paso al diseño de herramientas jurídicas para proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos (Gaisbauer, Schweiger & Sedmak, 2015).

Los impuestos son una de las instituciones fundamentales e influ-

yentes en todas las sociedades modernas. Llena los cofres del Estado, distribuye y re-distribuye el ingreso y la riqueza. Sin impuestos, ningún Estado moderno podría funcionar y cumplir con sus deberes públicos (Restrepo, Turatti & Buffón, 2021). Debemos pensar si el actual sistema económico consumista, individual y mercantilista, cumple con el principio de justicia tributaria, no como una virtud individual, sino inspirado en la colectividad; este actuar es precisamente el seguido por el Estado que, para realizar una correcta distribución del ingreso, tiene en consideración los fines públicos y bienes sociales.

Los Estados se inclinan por la técnica a la hora de diseñar sus políticas fiscales, ya que les permite eliminar exclusiones y no sujeciones, aumentar las bases gravables, ampliar el universo de contribuyentes, y abrir discusiones sobre el gravamen al consumo, la renta y el capital. También les facilita contener la evasión tributaria, y obtener ingresos frescos invitando a una contribución mayor a cambio de no fiscalizar² las declaraciones, sin olvidar que los impuestos son recursos públicos cuyo uso racional es del interés general, ellos permiten que el Estado satisfaga las necesidades básicas de todos los ciudadanos, una forma de garantizar los derechos humanos fundamentales. Y es que, no basta gravar el ingreso, el capital y el consumo, es preciso observar si las políticas fiscales se ajustan a la justicia tributaria que proclama la Constitución. Si el ingreso público está desigualmente distribuido entre los ciudadanos, plantea serias dudas sobre la legitimidad en la determinación de políticas fiscales, por cuanto, se estaría incumpliendo la esencialidad de satisfacer las necesidades básicas del pueblo y la

²Esta práctica empezó a implementarse en Colombia a partir de la Ley 223 de 1995 cuando se invitaba a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a ajustar los bienes raíces acercándose a su valor comercial, a cambio les perdonaba las sanciones, las rentas por diferencia patrimonial, y no serían objeto de fiscalización por esos hechos. Años más tarde, la Ley 488 de 1998 invitó a los contribuyentes a incrementar el impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del 30% frente al mismo de su vigencia anterior, y a cambio la declaración quedaba en firme a los seis meses, es decir, la administración tributaria perdía la facultad de revisión por dichos años. A esta práctica la Ley la denominó: beneficio de auditoria, y tuvo efectos hasta las vigencias del 2011 y 2012.

financiación de los bienes públicos.

Algunos autores contemporáneos han pensado que el sistema fiscal también puede funcionar como mecanismo de desestimulo frente a las dinámicas que deterioran el medio ambiente. Xavier Landes (2015) en su texto *¿Por qué gravar el consumo?* estudió el trabajo de Robert Frank quien es famoso por proponer el establecimiento de un impuesto incremental sobre el consumo. Su propuesta está motivada por el control de las externalidades posicionales, es decir, los costos que se imponen entre sí los individuos cuando consumen bienes para asegurar o adquirir un estatus social, por ejemplo, los viajes en aviones —que a pesar de ser aparatos sofisticados—, se caracterizan por su alto contenido de emisiones de efecto invernadero debido a la combustión del kerosene.

Frente a esto, Eskelinen & Laitinen (2015) aseguran que si la tributación resulta necesaria para que una comunidad exprese e institucionalice sus ideas morales acerca de una conducta plausible, la tributación ambiental ayudará a orientar el comportamiento y a tomar conciencia en materia ambiental. Así mismo, Buffon (2010) señala que la tributación como expresión visible del deber de justicia, sirve en la realización de los derechos fundamentales económicos, sociales y culturales, que garanticen la dignidad humana.

Este quizás es uno de los retos más importantes de todo sistema tributario, pues el legislador debe considerar al contribuyente no solo como el responsable de la carga fiscal, sino como beneficiario de derechos fundamentales; esto lo habilita para ubicarlo como “centro de sus preocupaciones, por cuanto él es el fin último del ordenamiento jurídico tributario, en cuanto persona, dotado de principios y valores que deben siempre ser respetados” (Varela, 2018, p.350). En otras palabras, una tributación que permita acceso a derechos fundamenta-

les y condiciones necesarias para la correcta realización de la persona, tal como lo persigue el derecho fundamental a gozar de un ambiente limpio y sano, será considerada como plausible de acuerdo con la idea según la cual un impuesto sobre la contaminación puede servir para desestimular cierto tipo de actividades o comportamientos del ser humano altamente nocivos para el ecosistema, y de paso sembrar bases de sustentabilidad que beneficie a las generaciones futuras. Esta parece una buena y adecuada justificación de la tributación, que aplica bien en época de crisis ambiental, pues, el tributo debería ser un instrumento de garantía de la dignidad humana, y por tanto propende por la protección de la naturaleza (Restrepo, 2020).

Así nace la tributación con fines ecológicos, que se impuso en la Unión Europea en la década de los 90 del siglo pasado, luego de la introducción del principio “quien contamina, paga” instituido por la OCDE en 1972 y ratificado posteriormente en 1974 como principio “contaminador–pagador”, que exhorta al agente económico responsable de la contaminación, a reflejar en los precios de bienes y servicios los costos ambientales y sociales que su actividad genera sobre terceros, con el fin de evitar el daño ambiental o mitigar el impacto a unos niveles permisivos, conforme a las normas ambientales. En ocasión al fenómeno de la extrafiscalidad, el Estado utiliza la tributación como instrumento de intervención en la sociedad, cuyo funcionamiento es idéntico al de la tributación tradicional de modo que, puede aumentar la carga tributaria³ cuando se está en presencia de un agente contaminador o disminuir cuando se vea diezmado el impacto al medio ambiente.

Arthur Cecil Pigou, fue pionero en proponer impuestos que influyan en el comportamiento de las personas para mejorar el mundo.

³El primero en acercarse a este tipo de tributación fue Arthur Cecil Pigou quien en 1920 formuló la teoría de las externalidades, que corrige mediante impuestos y subvenciones públicas aquellas situaciones en las que el mercado no funciona bien porque la actividad económica genera efectos sobre terceros.

Fue autor de la teoría de las externalidades, y su tesis consistía en aplicar impuestos y subvenciones públicas a situaciones donde el mercado funciona mal, influenciado por aquellas operaciones económicas que generan efectos perjudiciales en terceros. Algunos Estados recurren a una reforma fiscal ecológica como el instrumento menos burocrático, menos intrusivo y posiblemente el más poderoso para hacer, por un lado, que las tecnologías ambientales sean más atractivas (precios más altos de la energía, el desperdicio y el daño ambiental, son señales para que los consumidores y productores busquen tecnologías que puedan minimizar o eliminar las sanciones ambientales), pero, por otro, que a través de los impuestos (ambientales) se modulen las prácticas de la producción y el consumo de los "males", mientras generan ingresos que pueden compensar los impuestos existentes sobre "bienes", como el trabajo (Albrecht, 2006).

El Estado tiene el deber de concientizar a sus miembros mediante la educación ambiental de la importancia de cuidar el entorno natural, esto le evitará *a posteriori* la imposición de sanciones y reparación de los daños causados al medio ambiente, así mismo, lo prevendrá de posibles acciones jurídicas que sus habitantes puedan interponer en reclamo del derecho al ambiente "ecológicamente equilibrado" o "sano", que a través de su competencia fiscal y el instituto jurídico del tributo, ahora es garantizado; pues, este último tiene capacidad de influir en las decisiones de los agentes económicos y la sociedad, no tanto por su misma fuerza tributaria, sino porque es complementado por normas regulatorias y prohibiciones, así como por medidas indirectas que ayudan a corregir comportamientos no afectos con el entorno natural.

Los ciudadanos no están legalmente obligados a adoptar una determinada conducta, sin embargo, reciben un cargo/incentivo financiero en forma de cobros excepcionales o beneficios fiscales a

cambio de implementar conductas deseables y despojarse de aquellas indeseables, una motivación para actuar conforme lo dicta la Constitución y la ley. Si tales objetivos de promoción y dirección se basan en decisiones legislativas obvias, se pueden juzgar de apropiados en la medida que existirán razones que justifiquen cargas o exenciones fiscales⁴.

Siguiendo esta línea argumental, la tributación se justifica como una interpretación de la política económica de las normas morales. La colectividad tendrá una idea (negociada y basada en algún consenso, aunque siempre impugnado por algunos) de conducta plausible. La comunidad tiene varias maneras de asegurar que sus miembros vivan de acuerdo a los códigos de conducta, de no ser así, habría incomodidad cuando otros reaccionen a conductas inverosímiles. En ese orden de ideas, los des/incentivos por impuestos pueden ser considerados como un método necesario en el medio; de algún modo son producto de la articulación de normas morales que voluntariamente son aplicadas por temor de recibir algún tipo de castigo.

Es necesario detenerse a examinar cómo la tributación puede servir de instrumento para la realización del derecho fundamental al ambiente ecológicamente equilibrado, limpio o sano. El Estado dispone de poderosos instrumentos para el logro de estos propósitos entre ellos el tributo que gracias a la teoría de la extrafiscalidad es posible garantizar derechos y libertades constitucionales. Esta figura no se propone solamente en la obtención de ingresos, bajo el sistema de tributación ambiental es posible preservar y perseguir el “interés humano” en la tributación (Turatti, Buffon & Konrad, 2016), no de manera individual sino colectivo.

⁴Decisión del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, sentencia del 5 de noviembre de 2014 para revisión de la Ley sobre la imposición de un impuesto a la aviación en vuelos comerciales de pasajeros que salen de Alemania, y si cumplen los requisitos para que sea un impuesto, incluso ambiental.
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2014/11/fs20141105_1bvf000311en.html

Instrumentos económicos de naturaleza tributaria

La comunidad internacional ha puesto a disposición de la protección del medio ambiente distintos instrumentos, unos de índole jurídico y otros de tipo económico. Los instrumentos jurídicos son los mismos mecanismos de “mando y control” o de regulación directa, que en su condición de leyes, normas y reglamentos, persiguen la materialización de los objetivos de política ambiental (Rodríguez & Espinosa, 2002), se caracterizan por establecer prohibiciones y regulan la materia ambiental a través de normativa sectorial, que en la búsqueda de proteger el conglomerado natural, reglamentan el uso y explotación de los distintos elementos que la conforman (aire, agua, suelo, diversidad biológica, etc.) a partir de legislación específica que normaliza las fuentes de la contaminación (Alonso, 1995).

En el marco de las ciencias económicas y, más exactamente, en el seno de la economía ambiental, se han formulado algunos instrumentos para tutelar el medio ambiente, afectado por las “externalidades que deben ser internalizadas y por tanto valoradas desde el instrumental analítico de la economía, en términos de precios, costos y beneficios” (Salassa, 2015, p.12). Es allí cuando intervienen los *instrumentos económicos* que, aprovechando el poder del mercado, modifican los comportamientos de los agentes económicos que se muestran contrarios al desarrollo sostenible, y luego se convierten en obstaculizados defensores de este, mostrando la capacidad de moderar las conductas dañinas de los productores y moldearlas a las actuaciones propias del mercado (Vračarević, 2014; PNUMA, 2003).

Este tipo de instrumentos son tan diversos como autores que los abordan. Los hay en concepto de: “derechos de propiedad, creación de mercado, instrumentos fiscales, sistemas de cobro, instrumentos

financieros, sistemas de pasivos ambientales, y bonos y sistemas de depósito refinanciables” (Ulloa, 2004, p.13). Entre la gama de *instrumentos fiscales* se distinguen las figuras tributarias que, al ser eficientes en la internalización de las externalidades negativas de la producción, coadyuvan en la tarea de frenar o, por lo menos, de paliar el fenómeno de la contaminación que altera la calidad de los elementos dispuestos en la madre naturaleza.

La legislación puede facultar el establecimiento de *instrumentos económicos* en cada país. En el caso colombiano, la Ley 99 de 1993 establece que “el Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables” (Art. 1), y autoriza al ejecutivo el establecimiento de un régimen de incentivos—incluidos los económicos— “para el adecuado uso y aprovechamiento del medio ambiente y de los recursos naturales renovables y para la recuperación y conservación de ecosistemas por parte de propietarios privados” (Art. 116). Este mandato legal autoriza la creación de incentivos de carácter económico para fomentar programas e iniciativas encaminadas a la protección de medio ambiente, destacándose las de naturaleza tributaria, que se basan en cargos por el uso y explotación del recurso ambiental, y en incentivos por optar en tecnologías y prácticas ecológicas, claro está, mientras una ley de la República que en virtud del principio de reserva de ley lo haya creado.

De la clasificación tripartita del género tributario—impuestos, tasas y contribuciones—, la primera ha resultado eficiente en la tarea de combatir la contaminación; tanta ha sido su eficacia que organismos internacionales como la Unión Europea - UE, la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico - OCDE, el Fondo Monetario Internacional - FMI y el mismo Banco Mundial -BM, sugieren su

implementación en marco del sistema de gestión ambiental (Pitrone, 2001). En los países de la OCDE (2017) por ejemplo, emplean el “impuesto” para gravar la contaminación intensa y dañina del agua o del aire, producida por los residuos de procesos industriales o sectores difusos de transporte y el doméstico. La contaminación visual, acústica, y del suelo, igualmente se contrarrestan con la misma medida tributaria. Esta categoría también lo usan para incentivar el ahorro energético, lo que comúnmente se conoce como eficiencia energética.

Desde hace tres décadas, la OCDE viene recomendando implementar distintos instrumentos económicos para usar de manera conjunta y complementaria con los estándares de calidad, las regulaciones, restricciones de acceso, y planes de manejo, entre otros. Esta conjugación de medidas, la entidad considera que deben diseñarse de tal forma que sirvan de complemento mutuo⁵. La Organización ha sugerido a los Estados que la integran, implementar los siguientes instrumentos económicos (Tabla 1).

Otras medidas de mercado que la Organización supranacional propone poner en marcha, dentro de la política pública ambiental, son como se ven en la tabla 2.

Podría pensarse que los esquemas impositivos están limitados, pero, no es así, se ampliaron a productos de alto impacto nocivo como pilas (baterías), empaques y llantas, toda vez que los impuestos ambientales además de inducir a la reducción de la contaminación y estimular la inversión en el medio ambiente, incentivan la utilización de menos recursos naturales, entre ellos, energéticos e hídricos (Agencia Ambiental Europea, 2000, p. 15).

⁵[C(90)177]. Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy

Tabla 1.
Instrumentos económicos propuestos por la OCDE

	Medidas de mercado	Ejemplos
Instrumentos Económicos	Tasas	- De responsabilidad por el mantenimiento o la rehabilitación de tierras ecológicamente sensibles
	Cargos	- De incumplimiento relacionadas con ciertos tipos de actividades forestales. - Por uso de tierras públicas para pastoreo en agricultura - Por uso de tierras sensibles. - Por caza o pesca de especies amenazadas. - Por turismo en parques naturales.
	Impuestos	- En concepto de licencias de pesca (cuyo objetivo es la gestión de recursos). - Gravámenes para la extracción de aguas superficiales o subterráneas.
	Pagos por servicios ecosistémicos	- De responsabilidad por daños a la biodiversidad (incluidas pérdidas provisionales). - A los agricultores dentro de una cuenca por el uso de técnicas agrícolas que mantienen la calidad de los recursos hídricos.
	Reforma o eliminación de subsidios perjudiciales	- Apoyo a esquemas de etiquetado relacionados con la biodiversidad.

Fuente: Propia a partir de la recomendación del Consejo sobre el uso de instrumentos económicos en la promoción de la conservación y el uso sostenible de la biodiversidad.

Tabla 2.
Otros instrumentos propuestos por la OCDE

	Tipo de medida de mercado
Incentivos económicos	- Asignación de derechos de propiedad bien definidos
Fondos	- Fondos ambientales y financiamiento público
Incentivos marco	- Suministro de información, creación de capacidad científica y técnica - Valoración económica - Creación de mercado - Creación de instituciones y participación de los interesados

Fuente: Elaboración propia a partir de la Recomendación del Consejo sobre el uso de instrumentos económicos.

El impuesto, más que un instrumento económico de naturaleza fiscal, es idóneo en la internalización de las externalidades negativas por fallos de mercado, por cuanto, los agentes económicos contaminadores o los causantes de la afectación medioambiental son quienes realizan el supuesto de hecho gravado que lleva a determinar la obligación tributaria; es decir, son quienes cumplen con el hecho generador del gravamen ambiental. Ello significa que la persona natural o jurídica cuya conducta económica está dentro de los niveles permitidos de afectación al entorno natural, no se configura en sujeto pasivo del tributo.

Teorías que fundamentan la tributación ambiental

La rama del «derecho tributario» se cimienta en un vasto número de teorías, sin embargo, cuando de tutelar el ambiente se trata, predominan dos vertientes teóricas: la extrafiscalidad y el doble dividendo. Ambas estudiadas en profundidad por la literatura extranjera, a partir de la vinculación de las categorías tripartitas clásicas que conforman el instituto jurídico del tributo. Teorías que se exponen a continuación.

La extrafiscalidad con fines ambientales

La economía de bienestar plantea objetivos económicos que han de optimizarse y ser aceptados por la generalidad de la sociedad (Salvador, 2017), sin embargo, los factores de producción y la asignación de bienes y servicios en la mayoría de los casos no reflejan el valor real en los precios, en cuanto, no integran las externalidades negativas que arrojan los fallos de mercado (Salassa, 2016).

Las externalidades pueden ser negativas o positivas, siendo las primeras las que constituyen una grave amenaza para el medio ambiente

y para la calidad de vida en general (Tisdell, 1988,). Existen varios tipos de externalidades negativas de la producción que comprometen el estado y calidad de los recursos naturales, así como las buenas condiciones de la biodiversidad. Un caso particular es el fenómeno de los gases de efecto invernadero (GEI), que han generado una evidente “imbricación entre el medioambiente y el desarrollo sostenible” (López, 2014, p.31).

Los estudios surgidos en marco de las ciencias económicas del científico inglés Arthur Cecil Pigou, y recogidos en su obra *The Economics of Welfare*, fueron contundentes en demostrar que el impuesto es el instrumento de intervención estatal ideal para corregir las divergencias de la producción y conseguir el sistema económico que la comunidad merece (Martín, 1987). En otras palabras, es efectivo en la internalización de las externalidades negativas de la producción, como la contaminación, que representa un costo para terceras personas, ajenas a su generación.

Estos resultados significaron las primeras manifestaciones de la extrafiscalidad tributaria. La actividad financiera, que se vale del tributo para cumplir su cometido, ha sufrido una importante transformación, dejó de ejercer una función meramente instrumental, ahora, de forma directa se ocupa del interés público (Bravo, 2014). Eso significa que el fin del tributo no es en sí mismo, fue concebido como medio para recaudar recursos dinerarios y, así, financiar el gasto social en beneficio del interés general. Al principio fue la “única finalidad instrumental que poseía esta institución jurídica. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo, se fue dotando (...) de fines adicionales (Lázaro, 2017). Al carecer de rango constitucional, la jurisprudencia se ha encargado de analizar las características de la extrafiscalidad frente al sistema tributario y de su instituto jurídico del tributo.

En el ámbito europeo, el Tribunal Constitucional de España, refiriéndose a la extrafiscalidad del tributo y de cada una de sus especies, se ha expresado aludiendo que, pese a no estar recogida esta función en la Constitución, encuadra perfectamente con los principios rectores de política social y económica; de ahí que forme parte del conjunto de instrumentos al alcance del Estado para la consecución de fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados⁶.

Los altos tribunales latinoamericanos, de igual forma, se han pronunciado sobre el tema de la extrafiscalidad. El Tribunal Constitucional de Perú, por ejemplo, ha señalado que siendo la recaudación la función principal del tributo, esta figura puede admitirse y utilizarse en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de un fin extrafiscal o diferente al meramente recaudatorio, siempre que se persigan otras finalidades constitucionales⁷. La Corte Constitucional de Colombia, también, ha dispuesto que por razones fiscales (de recaudación) o motivos diferentes, es completamente válido fijar limitaciones a los contribuyentes, lo importante es que tales restricciones produzcan efectos en la economía, esto es, sirvan en la generación de efectos extrafiscales⁸.

El doble dividendo o beneficio

El “doble dividendo” o beneficio es una teoría que surgió para justificar los beneficios potenciales asociados a la creación e implementación de tributos ecológicos. Inicialmente fue asociada a trabajos realizados por el profesor David Terkla en su obra *The efficiency value of effluent tax revenues* escrita en 1984. Investigaciones adelantadas por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España referidas al “doble dividendo de la imposición ambiental” rescatan el trabajo de Ter-

⁶Sentencia 37/1987.

⁷Sentencia que reposa en el expediente N° 06089-2006-PA/TC.

⁸Sentencia C-409/96

kla (1984) especialmente por eficiencia del sistema fiscal cuando los tributos verdes ayudan a financiar las reducciones que se presentan en tributos distorsionantes. Rodríguez (2005), comparte la postura de Terkla, cuando resalta la capacidad que tienen los impuestos ambientales, por un lado, de encarecer las actividades de producción y consumo responsables de ocasionar externalidades negativas que afectan el bienestar social, y por otro, de generar ingresos públicos como cualquier otra medida impositiva de cara a la consecución de los objetivos de política pública.

Una década después, el profesor emérito David Pearce, del Departamento de Economía del University College London, retoma esta teoría y propone dos tipos de soluciones para hacer frente a las emisiones de CO₂ (Rodríguez, 2005). La primera está relacionada con sustituir los combustibles que presentan alto contenido de carbono por combustibles con bajo contenido del mismo; dos productos sustitutos pueden ser el gas natural y la energía nuclear. La segunda propuesta tiene que ver con aminorar la relación existente entre energía de fuente fósil y la actividad económica, en suma, pide bajar la dependencia energética basada en carbono (Pearce, 1991).

Pearce (1991) encontró ciertas ventajas en un impuesto sobre el carbono, que además de servir en la tarea de controlar la contaminación causada por la combustión de productos de procedencia fósil, sus ingresos pueden utilizarse en la financiación de incentivos reductores de impuestos distorsionantes, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, responsable de causar distorsiones en el mercado laboral, a nivel de la generación de empleo, es decir, de nuevos puestos de trabajo (Sánchez, 2011). Lo anterior significa que el recaudo además de utilizarse directamente para atender acciones reparadoras del medio ambiente puede otorgar incentivos para que otros lo hagan, y en el mejor de los casos, se puede usar para reducir otros impuestos más

costosos —como el que grava la renta o el salario—, con el objetivo de aumentar el empleo y el bienestar económico general.

El doble dividendo o beneficio que se genera en un impuesto que grava una externalidad negativa como la contaminación, más que abrir un debate político, ha sido un tema atractivo para los gobiernos, en la medida que el tributo, por su misma naturaleza financiera y condición jurídica, no puede prescindir del recaudo, razón que en un principio inspiró la instauración de este instrumento, pero, que aplicado al medio ambiente, no es una característica fuerte de la figura tributaria, toda vez que el primer dividendo lo constituye la modificación de conductas o corrección de malas prácticas de productores y consumidores.

Tal argumentación, llevó a considerar que en marco de la tributación ambiental no es posible hablar de doble dividendo o beneficio. Para no caer en estas imprecisiones conceptuales, el filósofo y doctor en economía Lawrence H. Goulder (1994) diferenció el doble dividendo en: débil y fuerte. El doble dividendo débil es atribuido cuando los ingresos de los tributos ecológicos se utilizan para reducir otros impuestos distorsionantes sin que sea necesario recurrir a otros instrumentos de intervención pública. En cambio, el doble dividendo fuerte debe servir para mejorar el medio ambiente y de paso aumentar la eficiencia económica (Rodríguez & Espinosa, 2002).

El carácter de dividendo débil o dividendo fuerte depende de los supuestos incorporados por cada modelo y de las condiciones socioeconómicas particulares de cada ordenamiento tributario, así como “los modelos utilizados (macroeconómicos, input-output, equilibrio general, etc.), y de los tipos de reformas que se simulen (transferencias, impuestos sobre el trabajo, sobre la producción, pagos a la seguridad social, etc.)” (González & Gallastegui, 2008,

p.50). Lo importante, en últimas y lo que principalmente se busca, es que, el primer dividendo sea capaz de reducir “la pérdida de eficiencia producida por la deseconomía externa (en este caso la contaminación ambiental)” (Mena, 2006, p.11).

Reforma fiscal verde

La reforma fiscal verde, como su nombre lo indica, es un cambio que transforma el sistema tributario y lo armoniza con la política ambiental. Los Estados necesitan corregir el costo asociado al daño ecológico minimizando las acciones no afectas con el entorno natural y buscando que esas externalidades negativas se incorporen en el precio del bien producido, que por lo general se hace mediante un tributo; sin embargo, no todos los Estados –en especial los desarrollados y altamente competitivos– están dispuestos a considerar un tributo a las actividades que generan externalidades negativas.

La función del tributo ecológico se traduce en la incorporación de los costos ambientales y sociales en los precios de los bienes y servicios producidos en marco de las diferentes actividades económicas, aunque, esta figura no tiene la fuerza de hacer desaparecer todo foco contaminador, sino de reducirlo a un máximo medioambientalmente sostenible. Figura utilizada para aumentar el ingreso fiscal que finalmente se utiliza en sufragar el daño ambiental o ecológico, o en reducir otros impuestos que gravan las rentas de trabajo, el capital y el ahorro (Labandeira et al, 1999; AEMA, 1997), es decir que son aptos en la reducción de los impuestos distorsionantes de la economía (Rius, 2016).

Una Reforma Fiscal Verde, en suma, se basa en establecer cargas impositivas a consumos y procesos industriales para lograr una sociedad sostenible; es decir que se orienta a la disuasión/evitación y/o al

fomento/estímulo de comportamientos o conductas amigables con el ambiente, según sea el caso, que han de ser propios de los agentes económicos o de los consumidores. Dicho de otra manera, los tributos ecológicos, en la corrección de las externalidades negativas que deterioran el medio ambiente, sirven de mecanismos reguladores de precios y del uso racional de los elementos naturales (Fanelli *et al*, 2015, p.5), o sencillamente, estimulan comportamientos adecuados y desestimulan el uso de productos no afectos con el medio natural. La importancia del gravamen ambiental, radica en que, “al gravar una externalidad, recoge la pérdida social que es capturada por el Fisco” (Mena, 2006, p.11).

Las ventajas de la tributación ambiental se sintetizan en la figura 1.

Figura 1.

Atributos de la tributación ecológica.



Fuente: Elaboración propia a partir de literatura variada

Una reforma fiscal verde también tiene sus desventajas. Al desincentivar el consumo de ciertos productos –clasificados como contaminantes–, atenta contra la generación de rentas de capital, con la generación de empleo y las rentas de trabajo, y este a su vez, afecta el consumo de bienes y servicios. Así la actividad bajo impuesto llega a ser tan costosa, eso prácticamente nadie está dispuesto a continuarlo, limitando derechos fundamentales, como la libertad de empresa, el derecho al trabajo y la propiedad privada.

Otra desventaja que la literatura subraya es su parecido con la imposición indirecta –tributos al consumo–, en la medida que la carga impositiva la soportan los sectores económicos generadores de la contaminación, y son ellos los que en últimas deciden si continúan contaminando o no, surtiendo efectos regresivos en la mayoría de las situaciones pues al no medir la capacidad económica del sujeto, éste termina asumiendo los costos del producto atentando contra la equidad que caracteriza el sistema fiscal (Zárate *et al*, 2007, p. 4). Aquí es donde los impuestos Pigovianos están claramente justificados cuando se limitan a casos en los que la actividad no se considera lo sufi-

Figura 2. Cortapisas de la tributación ambiental



Fuente: Elaboración propia a partir de literatura variada

cientemente indeseable como para detenerse por completo (Eskelinen & Laitinen, 2015).

El avance en la aplicación de los principios de Pigou en impuestos diseñados adecuadamente para compensar los costos sociales asociados con la producción de bienes y productos con el daño ambiental, fue producto de la preocupación que suscitó en 26 principios recogidos en la Declaración de Estocolmo, concertados en marco de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, que la comunidad internacional asumió como “criterio legitimador de la juridificación de la materia ambiental” (Gorosito, 2017, p.110), un paso necesario y de mucha ayuda en el diseño de estrategias adecuadas y autónomas para hacer frente a la crisis ecológica.

Reforma fiscal verde en el ámbito Europeo

Los países europeos figuran como los pioneros en introducir reformas fiscales verdes en su derecho positivo. A mediados de la década de los 80's del siglo pasado, los ordenamientos europeos preocupados por la preservación del medio ambiente y por el deterioro del planeta propiciado por el actual sistema económico lineal que ha provocado pérdida de bioma, contaminación de suelos, fuentes hídricas y del aire, receptor directo de toneladas de emisiones de gases efecto invernadero, emprendieron la búsqueda de soluciones fiscales ambientales adecuadas. Haciendo uso de las bondades de las reformas fiscales verdes, establecieron impuestos menores, al tiempo que redujeron los tratamientos preferenciales y modificaron los pesos relativos de los impuestos indirectos (Labandeira, *et al.*, 1999; Lorenzo, 2016).

Suecia se destaca por tener impuestos que gravan la contaminación atmosférica y del agua, los automóviles (por uso y chatarrización), y

los insumos agrícolas (fertilizantes y pesticidas). Holanda, entre tanto, se caracteriza por ser un país vanguardista en el tema de tributación ambiental (Durán & De Gispert, 2001), cuenta con impuestos que recaen sobre el consumo de agua, el vertimiento de líquidos domésticos e industriales, los residuos peligrosos y las basuras, y tres tributos energéticos: sobre los combustibles, el uranio y el regulador de la energía (López-Guzmán *et al.*, 2006).

El sector energético fue el primero que empezó a soportar gravámenes ambientales en el ámbito europeo. Ha sido tanto el interés de gravar las energías en estos países, que la Unión Europea en marco de su política fiscal se esfuerza por diseñar un impuesto armonizado en CO₂ a fin de gravar las emisiones de carbono asociadas al uso de combustibles fósiles, de modo que el gravamen, al aumentar los precios de los productos a base de energía fósil, modifique la estructura de consumo y de producción. Está comprobado que al reducirse su consumo se estimula la sustitución de estos productos por otros limpios, generándose –al mismo tiempo– un ahorro energético (Padilla & Roca, 2003).

El ordenamiento tributario español, no es la excepción en esta experiencia. Los sistemas autonómicos, aprovechando que el medio ambiente es materia libre de imposición Estatal, en la década de los 90's del siglo anterior, empezaron a establecer tributos ambientales, tanto, como materias imponibles a disposición encontraron para ser gravadas. Esta diversidad de figuras fiscales llevó a la doctrina a sugerir el establecimiento de “un impuesto estatal con una configuración unitaria aplicable a todo el territorio nacional o bien [a nivel del] (...) marco autonómico [que] constituye un espacio idóneo de gravamen [ambiental]” (Patón, 2006, p. 27).

Reforma fiscal verde en Latinoamérica

Latinoamérica viene presentando avances en la tributación ecológica, estableciendo gravámenes para proteger el recurso hídrico, el suelo, el sistema atmosférico, y sobre las emisiones de CO₂ con incidencia en el cambio climático. Colombia figura como el país latinoamericano que tempranamente creó instrumentos económicos que preservaran sus recursos naturales, mediante las *tasas retributivas y compensatorias* establecidas en el Decreto Ley 2811 de 1974 y posteriormente modificadas por la Ley 99 de 1993. A estas tasas se le unieron tres tributos ecológicos del orden territorial denominados «sobretasa ambiental al impuesto predial», la «sobretasa ambiental para proteger los humedales y sitios Ramsar», y el «peaje turístico». Para el año 2017 dos nuevos tributos ecológicos rigen para Colombia: el «impuesto sobre las emisiones de carbono» y el «impuesto al consumo de las bolsas de plástico», considerados los primeros tributos ecológicos para la protección y preservación de la naturaleza creados mediante la ley 1819 de 2016 como un compromiso adquirido por el ejecutivo en “cumplimiento de la agenda ambiental global” (Vargas *et al.*, 2018, p.10).

Posteriormente México implementó en 1991 el *impuesto de descarga de desechos residuales* que le permitió proteger el entorno natural haciendo uso de instrumentos fiscales. Esta política se fortaleció en el 2014 con los impuestos «sobre la producción y servicios de gasolina», «sobre la venta e importación de combustibles fósiles» y «sobre la producción y servicios de plaguicidas». Venezuela, no se ha quedado atrás, desde 2008 exige el impuesto «sobre afectación vegetal»; Chile también en 2008 estableció el Impuesto «sobre el carbono» y, en 2011, el impuesto «a los combustibles fósiles». Ecuador, entre tanto, en 2011, fijó los Impuestos «a la contaminación vehicular» y «a las

botellas plásticas» (Bastidas, 2017, p.18).

Colombia frente al desafío de una reforma fiscal verde

Colombia, con la aprobación en 1974 de las *tasas retributivas y compensatorias*, se posiciona como país pionero en América Latina en la utilización de instrumentos tributarios en la gestión ambiental, y aunque ha mostrado un importante avance en la fijación de tributos para la protección del medio ambiente, está lejos todavía de tener una auténtica «reforma fiscal verde». Los dos impuestos verdes que sumó la Ley 1819 de 2016: el «impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas» y el «impuesto nacional al carbono» son una pequeña cuota en esta ambiciosa pretensión.

El progreso de Colombia frente a la *tributación verde*, «ambiental» o «ecológica» se mide a partir de impuestos relacionados con la contaminación –a las bolsas plásticas–, los combustibles –al carbono y sobretasas a la gasolina y al ACPM–, los vehículos automotores –impuesto de vehículos– y los asociados a la explotación de los recursos naturales –tasas retributivas y compensatorias– (Fanelli *et al.*, 2015). Así mismo en materia de producción de energías limpias y subsidiar la investigación y el desarrollo de tecnología neutra en carbono, Colombia ofrece incentivos fiscales para el desarrollo de fuentes de energía no convencionales establecida en la Ley 1715 de 2014, en los siguientes ejes temáticos: deducciones sobre el impuesto de renta y régimen de depreciación acelerada, exención de IVA y del gravamen arancelario. Lo más representativo de estos beneficios, es la exclusión del impuesto sobre las ventas en la adquisición de paneles solares, y la ampliación de 5 a 15 años para la deducción del impuesto de renta del 50% de las inversiones realizadas en producción de energías limpias.

A pesar de haber sido los primeros en introducir instrumentos tributarios en la gestión ambiental, el recaudo de impuestos ecológicos es sumamente bajo, pues, su participación en el total de los impuestos no llega al 1% (DANE, 2018). Esto llevó a que estudios sitúen a Colombia con un peso tributario ambiental por debajo de países de la región como Guatemala, bastante laxa en materia de tributación ambiental y, casualmente, por encima de Costa Rica un país fuerte en política de medio ambiente (Montealegre, 2019).

Colombia, así como el resto de los países de América Latina y el Caribe, está todavía distante de implementar una reforma fiscal verde. En pleno siglo XXI, y aunque las estadísticas ambientales muestran lo contrario, “el cuidado de los activos ambientales no es un tema relevante (..) [se añade la] compleja realidad de economía política que genera un escenario poco propicio para realizar reformas fiscales fundadas en propósitos medioambientales” (Lorenzo, 2016, p.23). A las autoridades ambientales debería preocuparles el hecho que Colombia, igual que la región Caribeña, es vulnerable frente al fenómeno del cambio climático (OCDE, 2015).

Estadísticas de la tributación ambiental en la comunidad internacional

Desde la década de los 80s del siglo anterior, algunos países europeos vienen utilizando las herramientas fiscales en marco de la política ambiental, con el fin de i) regular las acciones de los hombres ante el saqueo, aprovechamiento y destrucción de la naturaleza, ii) hacer responsables económicamente a quienes contaminan, y iii) estrechar la relación entre la política pública en medio ambiente y la tributación.

Registros estadísticos de la Unión Europea muestran que en este ordenamiento tributario predominan cuatro tipos de impuestos

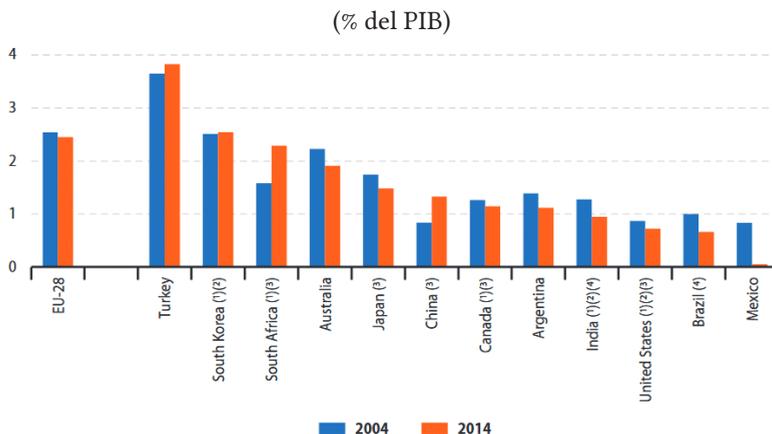
medioambientales, que tienen por materia imponible: la energía, el transporte, la contaminación y la apropiación de los recursos naturales. Estas estadísticas sirven de insumo en el monitoreo de los objetivos y metas trazadas en Europa por las autoridades ambientales hacia el 2030, y resultan funcionales en el desarrollo de nuevas políticas energéticas y para hacer pública la destinación de los ingresos por concepto de tributos ambientales. En el caso de los gravámenes que recaen sobre la contaminación y el aprovechamiento de los recursos naturales, lo recaudado se destina en la financiación de proyectos dirigidos a limitar los efectos perjudiciales de las actividades humanas sobre el medio ambiente.

A nivel de los Estados miembros de la Unión Europea, en 2014 el recaudo por impuestos ambientales sumó €344.000 millones de euros, que equivale al 2,54% del PIB de la Comunidad. En 2016, el recaudo incrementó a €364.000 millones de euros, mientras que el índice resultó ligeramente inferior al 2,45% del PIB. En 2018, el recaudo bajó a €324.600 millones de euros y en 2019 la cifra llegó a los €330.600 millones de euros, lo que representa el 2,4% del PIB de la Unión Europea, y el 5,9% de los ingresos totales gubernamentales, producto de impuestos y contribuciones sociales⁹.

Entre los países miembros del G20, las estadísticas muestran un comportamiento importante de los impuestos ambientales, durante el periodo 2004 y 2014, excepto en Indonesia, Rusia y Arabia Saudita donde los ingresos por este concepto resultaron menores. Los mayores ingresos por impuestos ambientales, en relación con el PIB se presentó en Turquía, donde el recaudo por este tipo de impuestos fue equivalente al 3,83% del PIB, en 2014. Corea del Sur y Sudáfrica informaron las proporciones más altas: el 2,54% y el 2,29% de PIB, respectivamente. (Figura 3).

⁹https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics

Figura 3.
Impuestos relacionados con el medio ambiente entre 2004 y 2014.



Fuente: Eurostat (código de datos en línea: env_ac_tax) y la OCDE - (indicadores de crecimiento verde)

En la versión más reciente del informe *La Unión Europea en el mundo* – edición 2020¹⁰ – las estadísticas revelan que los mayores ingresos por impuestos ambientales, en relación con el PIB, se registraron en Corea del Sur (datos de 2014) y Sudáfrica (datos de 2017), donde estos impuestos equivalieron el 2,80% y el 2,69% del PIB, respectivamente; la ratio EU-27 (2,41%) fue la siguiente más alta. El Reino Unido y Turquía (2,34% y 2,32%) constituyeron los otros miembros del G20 que registraron proporciones superiores al 2%. Los niveles más bajos se registraron en los Estados Unidos (0,71%; datos de 2016), China (0,70%; datos de 2015) y Brasil (0,65%; datos de 2014)¹¹.

Los ingresos procedentes de impuestos medioambientales contribuyeron con el 6,15% de todos los ingresos fiscales en la UE-28 en

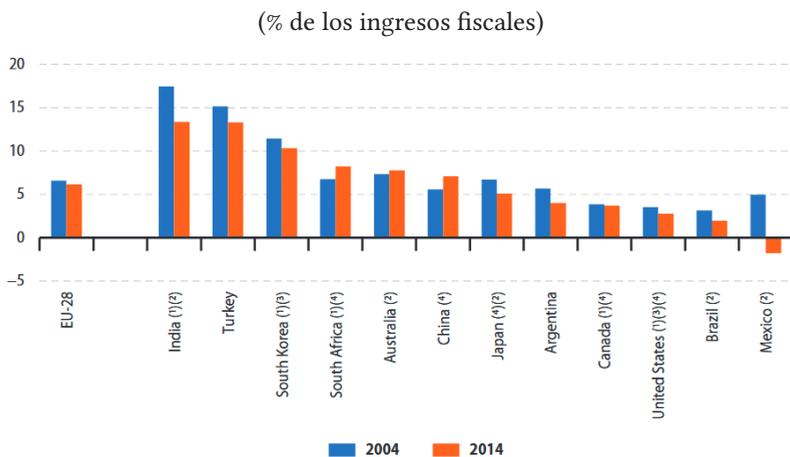
¹⁰<https://op.europa.eu/webpub/com/general-report-2020/es/>

¹¹<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/10934584/KS-EX-20-001-EN-N.pdf/8ac3b640-0c7e-65e2-9f79-d03f00169e17?t=1590936683000>

2014, frente al 6,59% en 2004. En India y Turquía, la proporción de los ingresos fiscales derivados de los impuestos ambientales fue más del doble que la observada en la UE-28, y más que en cualquier otro país miembro del G20. El valor negativo de México, en 2013, obedece al sistema utilizado por ese país para estabilizar los precios de los combustibles utilizado en motores, este comportamiento conduce a establecer subsidios cuando los precios del petróleo son altos. La proporción de impuestos ambientales en todos los ingresos fiscales aumentó entre 2004 y 2014 en China, Sudáfrica y Australia (2004 - 2013), pero disminuyó en otro país de los miembros del G20. (Figura 4).

Figura 4.

Impuestos relacionados con el medio ambiente entre 2004 y 2014.



Fuente: Eurostat (código de datos en línea: env_ac_tax) y la OCDE - (Indicadores de crecimiento verde)

En el mismo informe *La Unión Europea en el mundo*—edición 2020— los ingresos por impuestos ambientales contribuyeron con el 5,84%

frente a todos los ingresos fiscales en la UE-27, en 2018. En Corea del Sur, la proporción de los ingresos fiscales derivados de los impuestos ambientales fue considerablemente más alta que en los otros miembros del G20, alcanzó el 11,39% (datos de 2014). Los siguientes porcentajes (datos de 2017) más altos fueron para Turquía (9,59%) y Sudáfrica (9,46%). Porcentajes seguidos por Japón, el Reino Unido, México, Australia (datos de 2016) y la UE-27 en el rango del 5,84% a 7,03%. En otros lugares, la participación de los impuestos ambientales en los ingresos fiscales totales fue inferior al 5,00%, y Brasil registró la participación más baja con un 2,04% (datos de 2014).

El uso de impuestos con diseños ecológicos, se convierten en un potente instrumento de política ambiental, debido a que éste puede actuar de dos formas. La primera, reduciendo - mediante beneficios fiscales - las cargas tributarias de las actividades que se deseen estimular, y segundo, aumentando la carga impositiva a acciones que deben ser desincentivadas, como aquellas que se enfocan en el uso intensivo de recursos naturales.

Principios generales de la tributación ecológica

Como se abordó anteriormente, el constitucionalismo ambiental abarca los desafíos que los seres humanos y el medio ambiente enfrentan a diario, entre ellos, la calidad del medio ambiente, la protección de los recursos naturales y vida digna y justa. También se dijo que es a través de los instrumentos económicos que los Estados pueden ayudar a la consecución de esos fines; no obstante, la concreción no será posible sin la aprobación de las bases tributarias en una determinada comunidad política, es decir, los proyectos de la comunidad política están parcialmente justificados, si y solo si, existe algún tipo de acuerdo constitucional general asumido por todos los miembros para financiar proyectos y distribuciones comunes.

El Estado deberá abordar los principales principios jurídicos que fundamentan la *tributación ecológica*, sobre todo por las dificultades técnico-jurídicas que supone la implementación de estos instrumentos fiscales, especialmente los que justifican su creación para proteger el medio ambiente. La literatura tributaria registra distintos puntos de vistas sobre la justificación de los impuestos ambientales, unos autores, por ejemplo, creen que esta modalidad obedece al papel del Estado de proteger el medio, otros, entre tanto, invocan de manera separada el desarrollo económico y la ética con el entorno natural, hay quienes, por el contrario, se deciden por la tríada «Economía, Ética y Tributación»; y -finalmente- está el grupo de los que se inclinan por la incidencia de estos instrumentos fiscales en el comportamiento de las personas. Estas posturas dejan entrever las preferencias que fundamentan la política fiscal y desde, un tiempo acá, la política fiscal ecológica.

El funcionamiento de un sistema tributario depende en cierta medida de la cooperación de los contribuyentes y de su moral tributaria, su dinámica no puede basarse solo en el control y el poder (Gaisbauer, *et al.*, 2015). Así, los impuestos motivados por el principio de progresividad están justificados por el deber de aliviar la pobreza (Schweiger, 2015). Los impuestos que cumplan con los principios de equivalencia, de solidaridad y de capacidad económica, son necesarios porque proporcionan ciertas distribuciones de bienes (Pfordten, 2015). Y los impuestos que cumplen con el principio de igualdad sirven para configurar la legitimidad de la decisión (política o judicial). En ese sentido, se entiende que la noción de igualdad que sostiene las relaciones económicas de una determinada comunidad históricamente localizada es la misma que sostiene el modelo de tributación de la misma comunidad. En otras palabras, el principio que fundamenta las relaciones económicas es el mismo que justifica diferentes formas de recaudación tributaria (Köche & Buffon, 2015).

Si esto es así, no hay duda que, a través de la intervención del Estado en la economía por medio de la tributación, existe una relación muy estrecha entre “economía, ética y tributación”, y los principios constitucionales tributarios que fundamentan la tributación fiscal, también cimientan la tributación ambiental, por tratarse en un sentido estricto, de ser los inspiradores de justicia tributaria y ambiental, produciendo efectos positivos para el medio ambiente, además de recaudar ingresos a la hacienda pública.

La tributación ecológica está orientada a servir como medio de obtención del bien común justificando su imposición y el deber de contribuir de todo ciudadano, sin embargo, a continuación, se enuncian algunos principios que son de obligatoria observancia tanto para el que ostenta el poder tributario como para los contribuyentes.

Principio de capacidad contributiva

Los principios constitucionales tributarios, por un lado, exigen que el ejercicio de poder de imposición se ciña a parámetros de justicia siempre reconociendo los derechos fundamentales, y, por otro, que la gestión del gasto público no desconozca los lineamientos y elementos determinantes en la fijación de tributos, la vía más legítima del Estado en la obtención de ingresos que son ejecutables dentro del presupuesto general. Siendo, el principio de capacidad económica el de principal observancia por parte del legislador a la hora de establecer una carga fiscal, en el evento que los sujetos pasivos llamados a soportar el gravamen carezcan de capacidad contributiva real, el tributo pierde su eficacia por resultar contraria a los postulados constitucionales, toda vez que la persona natural o jurídica no puede cumplir con la obligación tributaria sustancial de pagar el impuesto, tasa o contribución especial. Condición que debe cumplirse tanto para la tributación con finalidad fiscal como aquella que persigue propósitos extrafiscales.

Lo anterior puede verse como una bifurcación entre la finalidad fiscal y extrafiscal de la tributación, por cuanto, la primera determina el sistema de ingresos que dota y mantiene los bienes públicos y proporciona bienestar a los ciudadanos; mientras que el segundo, influye en el comportamiento del hombre, en el logro de la protección, preservación, conservación, cuidado o gestión del medio ambiente, que dificulta la correcta aplicación del principio en cuestión.

Frente a esto, Muñoz (2014) analiza los hechos impositivos dependiendo de la finalidad del tributo. Cuando se trata de un fin meramente fiscal, los índices económicos adecuados y objeto de gravamen son la renta, el patrimonio y el consumo, por cuanto son concreta manifestación de capacidad económica. En relación con la tributación con fines extrafiscales, específicamente en la tributación ecológica, los hechos gravados deben estar relacionados con la actividad que desarrolla el ente económico y la carga contaminante, que se asocia con la capacidad económica y fundamenta el establecimiento de la obligación tributaria. En ese orden de ideas, un tributo con características extrafiscales puede responder a una finalidad de recaudo, si esta condición desaparece, no se trataría de un tributo sino de otro instrumento económico. El recaudo, en consecuencia, es indispensable que se dé, tanto en la tributación fiscal como extrafiscal.

Los tributos ecológicos buscan “controlar los niveles de contaminación de los agentes económicos a partir de cómo estos asumen el costo de contaminar como parte de su proceso de toma de decisiones” (Saponara & Figari, 2008, p.251), en ese sentido, asumir este costo por parte de las empresas que realizan actividades contaminantes y que se encuentran gravadas con un tributo, conllevaría a que los denominados agentes contaminantes tengan un comportamiento a disminuir su carga nociva, siendo este un verdadero fin extrafiscal, buscar un cambio de conducta o incentivar alguna situación. Sin

embargo, es preciso reconocer el carácter instrumental del tributo, como medio más idóneo en la obtención de recursos económicos para atender otros fines que también están amparados por la Constitución, como suplir las necesidades de educación, salud, sanidad ambiental, etc. conexos al bienestar social.

En ese sentido, desde el punto de vista tributario, los agentes económicos cuyo accionar afecta el medio ambiente, han de soportar un tributo extrafiscal, no tanto por el hecho de contaminar, sino por sostener una relación jurídica tributaria con el Estado. Algunos autores le atribuyen diversas cualidades a la capacidad económica en materia tributaria. Por tratarse de una exigencia económica, el principio de capacidad económica “es el orientador del deber de contribuir, el principio rector de la tributación, es decir, todos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en términos de igualdad y la medida de la igualdad es la capacidad económica” (Masbernat, 2010, p.305). En el mismo sentido, el obligado tributario debe tener “aptitud para contribuir, explicada como la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública” (Calvo, 2000, p.83).

El sujeto pasivo está obligado a contribuir por la realización del hecho generador del tributo, que es cuantificable y la tarifa a aplicar dependen de la capacidad económica. El principio en sí, es una “cualidad de la persona contribuyente atribuida por la riqueza, ya que el impuesto debe gravar la riqueza, aquella que se derive de rendimientos reales y no ficticios o nominales” (Herrera, 1998, p.118). Principio que además “ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe retraerse de modo permanente en concepto de impuesto” (Tipke, 2002, p. 34).

De acuerdo con lo anterior, la capacidad económica en materia tributaria tiene como principal característica, la aptitud que tiene el sujeto para asegurar el gasto público social en virtud del deber constitucional de contribuir, que tiene el ciudadano para ayudar al sostenimiento de los gastos públicos, siempre y cuando cumpla con los presupuestos generadores del tributo cuya cuota será directamente proporcional a la capacidad económica que manifieste. Al observar este mismo principio desde el punto de vista de los *tributos ecológicos*, pareciera que se escapa de los tributos extrafiscales con finalidad ambiental, en la medida que un sujeto cuya actividad económica socava los recursos naturales, su proceder genera mayores costos sociales y ambientales, lo que supone un beneficio suyo en detrimento del otro, demostrativo de una capacidad económica que es susceptible de ser gravada.

Principio contaminador - pagador

A los principios de naturaleza tributaria se suman los principios que fundamentan el derecho ambiental, entre ellos, el principio “contaminador–pagador”, que nació en el seno de las ciencias económicas, y que ahora cimienta la tributación ambiental, toda vez que exige al agente económico asumir los costos ambientales que ocasiona el desarrollo de la actividad que le genera renta o lucro. La mayoría de las actividades económicas generan externalidades negativas que recae sobre la sociedad sin ser ésta la responsable de la des-economía externa de la industria.

La fuerza jurídica del principio “quien contamina, paga” hace que el agente económico, además de prever el daño ambiental con la internalización de los costos en los precios de productos y actividades que desarrolla, implemente sistemas reparadores del daño al entorno natural (Muñoz, 2004), para conseguir la reducción de ésta hasta un

nivel que se considere jurídicamente aceptable, o en el mejor de los casos, eliminar la contaminación que produce o crea las condiciones para que se genere. Si la empresa incorpora los costos de la contaminación en su producción subirá el precio de venta, obligando al consumidor a la demanda de otros productos o servicios más afectos con el medio ambiente, pagando con ello, las consecuencias de la contaminación (Toledo, 1987).

Pese a las bondades y características jurídicas de este principio, para algunos autores el principio en alusión suscita ciertas dudas, en el sentido de si es un criterio que exhorta al agente contaminante a realizar resarcimiento económico, si incluye sanciones pecuniarias y si, al mismo tiempo, exige el restablecimiento de la calidad de los elementos naturales afectados, al estado en que estaban antes de recibir la contaminación (Salassa, 2016). En materia de riesgos de contaminación accidental, el consejo de la OCDE (2021) recomienda que el operador de una instalación peligrosa asuma los respectivos costos que conlleva la implementación de medidas razonables para prevenir y controlar la contaminación accidental.

Este principio multidisciplinario, por el propósito que persigue, considera un criterio de eficiencia económica, pero, su efectividad queda sujeta a la solidaridad de la colectividad, que realmente fundamenta la protección jurídica del medio ambiente (Herrera, 1995). De no haber concientización por parte de la ciudadanía, no sirve de mucho las medidas que el legislador pueda establecer. La solidaridad es un principio constitucional que en el caso colombiano recoge en su artículo primero cuando reza que Colombia está fundada, además del respeto por la dignidad humana, en la solidaridad de las personas que la integran.

En lo que respecta al derecho ambiental derivado de la Unión Euro-

pea, en distinta normativa de este ámbito, no aparece de manera taxativa el principio contaminador–pagador, sin embargo, “las medidas consideradas como susceptibles de adopción por los Estados miembros a figurar en sus respectivos ordenamientos nacionales con arreglo a esta norma comunitaria se colige su presencia” (Mogrovejo, 2017, p.101). Lo mismo sucede en el derecho ambiental colombiano, donde la Ley 99 de 1993, marco de medio ambiente, lo recoge también de manera tácita, cuando establece que el “Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales (...) para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental, así como la conservación de los recursos naturales renovables” (Art. 1).

El derecho humano a gozar de un ambiente limpio y sano

Los “derechos ecológicos”, también denominados “derechos ambientales”, son conceptos que aparecen en la literatura contemporánea, y pertenecen a la tercera generación de derechos que responden a una demanda social y a movimientos políticos suscitados en los años 60 del siglo pasado, que tiene por sujetos activos a entes no humanos y por sujetos pasivos a los hombres (Briens Korn, 1993), por lo tanto, no solo hablamos del cumplimiento de los derechos fundamentales de primera generación, esto es, el derecho a la vida, la libertad y el patrimonio, ni a los correspondientes a la segunda dimensión, relativos a los derechos sociales, económicos y culturales, sino que también estos últimos se complementan con los derechos fundamentales denominados de tercera dimensión, es decir, los denominados derechos de fraternidad y solidaridad.

La relación entre sustentabilidad y constitucionalismo ambiental tiene sus inicios en la Conferencia de Estocolmo, y ha experimentado un patrón de crecimiento en las constituciones de todo el mundo. Desde su firma en 1972, la Declaración de Estocolmo a menudo ha

sido anunciada como la primera proclamación internacional del derecho humano a un medio ambiente sano. El reconocimiento Constitucional de este derecho se extendió a todos los ordenamientos democráticos, ya sea que lo consagran expresamente en sus Constituciones o, bien, los tribunales ratifican su existencia implícita en otras fuentes legales.

El investigador y experto en leyes y políticas ambientales, David R. Boyd (2011) reconoce que cerca de la mitad de los países que pertenecen a las Naciones Unidas, recogen el derecho a un ambiente saludable, en sus constituciones, más exactamente 136 lo hacen de manera expresa y otras lo contemplan de forma tácita dentro del articulado del derecho a la salud.

En el mismo sentido, la abogada y activista Marie Soveroski (2007) ha encontrado que la gran mayoría de las naciones del mundo consagran en sus respectivas constituciones los asuntos ambientales. Algunas Cartas Magnas lo hicieron posterior a la Declaración de Río de 1992, que influyó en el reconocimiento internacional del derecho sustantivo a un ambiente sano; y sobre él, se pregunta: ¿existe un derecho a un ambiente sano? Soveroski (2007) reflexiona sobre los derechos ambientales y cree que,

este movimiento ha venido avanzando en regímenes regionales y especializados, por ejemplo, con respecto al agua y los derechos indígenas. También ha habido un movimiento paralelo hacia el reconocimiento de lo que se puede considerar derechos procesales, que requieren el acceso público a la información, la participación en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en asuntos ambientales (p. 261).

A pesar que muchos Estados reconocen explícitamente el derecho sustantivo a un ambiente sano, es necesario distinguir aquellos que persiguen i) un desarrollo ambientalmente adecuado, el uso sosteni-

ble de los recursos naturales y el mantenimiento de un ambiente seguro y saludable para los ciudadanos residentes en el Estado, de los que establecen ii) el derecho del individuo a un medio ambiente limpio y saludable (Ebeku, 2007). También existen constituciones que asignan responsabilidades o deberes a los individuos para proteger el medio ambiente y otras, que, por el contrario incluyen principios directivos a la política estatal (James R. May, 2017).

El profesor James R. May (2017) fundador del *Global Environmental Rights Institute* y cofundador del *Environmental Rights Institute* de la *Widener University Delaware Law School*, que estudia la sostenibilidad y el constitucionalismo ambiental, ha encontrado que,

en la actualidad, más de tres docenas de países incorporan la sostenibilidad en sus constituciones al promover el "desarrollo sostenible", los intereses de las "generaciones futuras" o alguna combinación de estos temas. Estos incluyen a Bélgica: "perseguir los objetivos de desarrollo sostenible en sus aspectos sociales, económicos y ambientales"; República Dominicana: "los recursos naturales no renovables, solo pueden ser explorados y explotados por individuos, bajo criterios ambientales sostenibles ..."; Francia: "Se debe tener cuidado para proteger el medio ambiente junto con otros intereses fundamentales de la Nación"; Nepal: "se tomarán medidas para proteger los bosques, la vegetación y la biodiversidad, su uso sostenible y la distribución equitativa de los beneficios derivados de ella"; y, Uganda: "El Parlamento, por ley, establecerá medidas destinadas a gestionar el medio ambiente para el desarrollo sostenible" (p.310).

Otros países han tenido que recurrir a los tribunales constitucionales para resolver el derecho y las garantías de los ciudadanos a un ambiente sano. El belga Marc Martens (2007) hace referencia a dos casos internacionales que se mueven en esta dirección. La primera, está relacionada con la Constitución de su país, que pese al artículo 23 contempla taxativamente el derecho a un medio ambiente sano, el

artículo 22 preceptúa sobre el respeto de la vida privada y familiar, y ha sido utilizado para resolver cuestiones medioambientales relacionadas con el derecho al ambiente sano. En ese sentido, y refiriéndose a este último artículo, el Tribunal Constitucional belga ha manifestado que el artículo 22 también puede utilizarse en recursos de amparo constitucional en materia de protección ambiental. Y es que,

La indecisión del Tribunal Constitucional belga con respecto a los efectos directos y la cláusula de *statu quo* en el artículo 23 de la Constitución, así como la interpretación amplia del derecho garantizado por el artículo 8 del CEDH y el artículo 22 de la Constitución, ambos con disposiciones con efecto directo ha traído el desafío de la protección constitucional de un ambiente saludable más en el alcance del derecho al respeto de la vida privada, especialmente porque la disposición constitucional belga debe interpretarse de manera idéntica al artículo 8 del CEDH (Martens, 2007, p. 287).

El segundo, relativo al Tribunal Constitucional Federal¹² de Alemania, que falló sobre el recálculo del mínimo de subsistencia decente en la prestación por desempleo y la asistencia social que otorga el gobierno y decidió rechazar los que traía la ley de seguridad social. Esta determinación resultó muy importante para el ciudadano alemán, ya que obliga al poder público respetar y proteger la dignidad humana¹³, en concordancia con el fundamento natural de la vida y los animales para garantizar que las generaciones futuras¹⁴ gocen de un ambiente sano.

¹²Decisión del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, sentencia del 9 de febrero de 2010 para preservar en la ciudadanía el derecho fundamental a garantizar un nivel de subsistencia decente. Lo que en Colombia se denomina mínimo vital.

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/02/Is20100209_1bv1000109en.html

¹³Art 1 de la Ley fundamental de la República Alemana. “La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. El pueblo alemán, por ello, reconoce los derechos humanos inviolables e inalienables como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo”.

¹⁴Art 20a de la Ley fundamental de la República Alemana. “El Estado protegerá, teniendo en cuenta también su responsabilidad con las generaciones futuras, dentro del marco del orden constitucional, los fundamentos naturales de la vida y los animales a través de la legislación y, de acuerdo con la ley y el Derecho, por medio de los poderes ejecutivo y judicial”.

Los derechos y la protección “a la vida privada y familiar” de los belgas y a la “dignidad humana” de los alemanes, han sido ampliamente debatidos por la antigua Comisión de Derechos Humanos de la ONU. El derecho a la vida es un derecho civil, que implica principalmente el derecho a estar libre de la privación arbitraria que suele suceder en manos del Estado. Este derecho, viene siendo utilizado como respaldo en las reclamaciones del "derecho a la vida", que está vinculado —al mismo tiempo— a diversos derechos de tipo económico, social y cultural (Soveroski, 2007). Este autor entiende que el derecho a la vida requiere de la participación de los Estados y no debe verse de manera restringida, exige una vivencia con dignidad y de un entorno que sustente la misma vida, por eso constituye un reclamo directo al derecho fundamental a un ambiente en condiciones limpias.

El constitucionalismo ambiental, abarca los desafíos que los seres humanos y el medio ambiente enfrentan a diario, incluido el acceso a la educación, salud, saneamiento básico, entorno familiar, mínimo vital, todos ellos propios de una vida digna y justa. La calidad del medio ambiente, es un llamado al cuidado de los recursos naturales, particularmente del agua, el aire, la flora y la fauna; un clamor al freno del extractivismo desenfrenado, y una invitación a la participación ciudadana y a la aplicación de la justicia, son asuntos ambientales urgentes. Al igual que la sostenibilidad, el constitucionalismo ambiental ha cobrado vida propia, y ahora es una característica común en la mayoría de los ordenamientos constitucionales.

Instrumentos económicos de naturaleza no tributaria

Los derechos de emisión o derechos de acceso, igual que los impuestos, son instrumentos económicos que logran modificar comportamientos perjudiciales con el medio natural, y proporcionan

un incentivo financiero para actuar de manera más responsable desde el punto de vista medioambiental (Vračarević, 2014, p.79).

El comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero – GEI

El *comercio de derechos de emisión* de Gases de Efecto Invernadero – GEI, también conocido como sistema de intercambio de derechos de emisiones (Fortes, 2004), o “sistema cap-and-trade” – Sistema de límites máximos y comercio–, junto con el Mecanismo de Desarrollo Limpio – MDL, y los Proyectos de Implementación Conjunta – PIC, hacen parte de los tres sistemas de flexibilidad que estableció el Protocolo de Kyoto.

Los países cobijados por este régimen aunque obtienen recursos dinerarios, no es un instrumento centrado en la consecución de objetivos meramente económicos, tiene por fin particular ayudar a los países industrializados comprometidos en reducir el volumen de emisiones de GEI de origen antropogénico, a cumplir con las exigencias de reducción de dichos gases, principalmente de CO₂; y así, lograr la estabilización de estas concentraciones en la atmósfera, objetivo ulterior de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio Climático y aprobada en el ámbito europeo¹⁵.

El Protocolo ha buscado una reducción de las emisiones de CO₂ y no su eliminación, precisamente porque “eliminar o neutralizar la contaminación en origen no siempre es un objetivo técnicamente posible de cumplir. Y no lo es prácticamente para el caso del CO₂, pues implicaría prohibir el uso de los combustibles fósiles” (Vergés-Jaime, 2009, p.2), además, no es posible lograr que un impuesto sobre

¹⁵Decisión 94/69/CE del Consejo. Obtenido en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:31994D0069&from=ES>

las emisiones de carbono haga “desaparecer todas las emisiones de gases de efecto invernadero” (Eskelinen & Laitinen, 2015, p.233).

A diferencia de las técnicas policivas tradicionales, los mecanismos de mercados utilizan la flexibilidad para incentivar la participación del sector privado en los objetivos de política ambiental (Sanz, 2014, p.13). El *mercado de emisiones* involucra el sector industrial en la meta de emitir contaminantes por debajo del estándar acostumbrado, imprimiendo interés a los titulares de las instalaciones a emplear tecnologías menos agresivas con el medio atmosférico, dejándose ver, así, un sistema de precios que permite reducir o, en lo sumo, limitar el aumento global de CO₂ en la atmósfera a costos menores, o si se quiere, de manera eficiente (González & González, 2014) mediante la asignación inicial de un cupo de emisiones, en forma de derechos para contaminar, sin que ello implique el desmonte de la titularidad colectiva de la atmósfera.

Aproximación al marco regulatorio europeo

Luego de que la Unión Europea ratificara el Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, en cumplimiento de los compromisos contraídos con arreglo al mismo, estableció el régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI¹⁶, e incorporó los dos mecanismos flexibles restantes: Mecanismo de Desarrollo Limpio y los Proyectos de Implementación Conjunta, y armonizó el Sistema Europeo de Comercio de Emisiones –SECE¹⁷ con el Protocolo de Kioto. Se constituye así la institucionalización del SECE catalogado el mecanismo europeo más importante en la lucha contra el cambio climático, que ayudaría a la Comunidad y a sus Estados miembros (en lo sucesivo EE.MM.) a

¹⁶Directiva 2003/87/CE

¹⁷Sistema Europeo de Comercio de Emisiones –SECE o European Trading System (ETS)

reducir sustancialmente sus emisiones de GEIs que, según la Comisión Europea, han girado al rededor del 24,2% respecto a las emisiones globales.

El SECE es útil, de un lado, para garantizar que no se fijen límites a las emisiones directas de GEI a una instalación sujeta al régimen, ya que el permiso no incluye valor límite de emisión, y de otro, para evitar que los EE.MM. no impongan requisitos relativos a la eficiencia energética respecto a unidades de combustión o a otro tipo que emitan dióxido de carbono. Un régimen que recae sobre más de 12.000 instalaciones de diversos sectores industriales y de generación de energía.

El legislador español tardó un poco en realizar la transposición de la Directiva 2003/87/CE a su ordenamiento. El legislador comunitario daba como plazo máximo el 31 de diciembre de 2003 y España transpuso la norma sólo hasta 28 de agosto de 2004. Las posibles razones que giraron en torno a este retraso se cree que fue la de conseguir una correcta incorporación de la norma Comunitaria, de modo que ayudara a materializar el principio de seguridad jurídica y evitar una legislación ambigua. Transposición que finalmente se realizó a través del Real Decreto Ley 5/2004, de 27 de agosto, de regulación del régimen de comercio de derechos de emisión de GEI (BOE núm. 208); norma que posteriormente se transformó en la Ley 1/2005, de 9 de marzo, que actualmente constituye la Ley marco del *comercio de derechos* de emisión de GEIs en el ordenamiento jurídico español.

La Directiva 2004/101/CE, introdujo como novedad el empleo de Reducciones Certificadas de Emisiones (RCE), durante el periodo 2005-2007 y siguientes, y de Unidades de Reducción de Emisiones (URE), durante el periodo de 2008-2012 y siguientes, por parte de los

titulares de instalaciones bajo el régimen comunitario de derechos de emisión. A raíz de esta reforma, los EE.MM. son libres de autorizar a los titulares de instalaciones la utilización de RCE y de URE resultantes de actividades de proyectos inscritos en el régimen comunitario, hasta un porcentaje que corresponda a la cantidad de derechos de emisión asignada a cada instalación. Utilización que se concreta con la expedición y entrega de un derecho de emisión a cambio de una RCE y de una URE.

Posteriormente, la Directiva 2008/101/CE, incluyó las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de GEI, ámbito que la Directiva 2009/29/CE, perfeccionó y amplió para incorporar nuevos sectores, y con ello, más instalaciones contaminantes y gases que también afectan el medio atmosférico. Debido a la integración de nuevos gases, la Directiva 2003/87/CE proporcionó un nuevo listado de gases de efecto invernadero: Dióxido de carbono (CO₂), Metano (CH₄), Óxido nitroso (N₂O), Hidrofluorocarburos (HFC), Perfluorocarburos (PFC), Hexafluoruro de azufre (SF₆) que se suman a otros componentes gaseosos tanto naturales como antropogénicos susceptibles de emitir radiaciones infrarrojas.

Esta posibilidad permitió a los EE.MM incluir de manera unilateral y autónoma, actividades y gases no enumerados en el anexo I de la Directiva 2003/87/CE, para cubrir con el régimen de comercio de derechos de emisión; siempre y cuando no desconozcan criterios, tales como: incidencia en el mercado interior, distorsiones de la competencia, integridad medioambiental del régimen comunitario y la fiabilidad del sistema previsto de seguimiento y notificación; y siempre que no sea desaprobado por la Comisión.

A partir del Reglamento (CE) No. 219/2009 del Parlamento Euro-

peo y del Consejo, de 11 de marzo de 2009, la Comisión recibió competencias normalizadoras, entre otras cuestiones, para: i) realizar seguimiento y notificación de las emisiones; ii) garantizar los registros nacionales, incluidas las disposiciones relativas a la utilización e identificación de RCE y URE en el régimen comunitario; iii) aprobar la inserción de actividades y de GEIs; iv) establecer las disposiciones necesarias de reconocimiento mutuo de los derechos, en virtud de acuerdos con terceros países, e v) implementar métodos normalizados o aceptados para llevar a cabo el seguimiento de las emisiones de gases diferentes al CO₂.

En España, con la entrada en vigor de la Ley 1/2005 de 9 de marzo, las actividades de desarrollo energético, de producción y transformación de metales férreos, de industrias minerales, de fabricación de pasta de papel, de papel y cartón, que arrojen emisiones gaseosas desde el 01 de enero de 2005, quedaron sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión de la Comunidad, por lo que, las personas naturales y jurídicas que desarrollen tales actividades deberán contar con una autorización o permiso para emitir gases a la atmósfera (Art. 4.1, Ley 1/2005) desde territorio español. Este permiso no es transferible, obliga a monitorizar e informar las emisiones generadas, e impone la obligación de poseer tantos derechos de emisión como sea la cantidad de emisiones anuales.

Los permisos o autorizaciones difieren de los derechos de emisión, y aunque parte de la literatura no lo ve así, estos últimos están contenidos en los permisos otorgados por los EE.MM. a sus agentes económicos, y son los únicos que resultan comercializables a lo largo de la Unión Europea, toda vez, que corresponde al derecho subjetivo a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono desde una instalación incluida en el régimen por un tiempo determinado (elemento objetivo).

Finalmente, el Legislador Comunitario dispuso que la cantidad de derechos de emisión de asignación en forma gratuita se reduzca paulatinamente cada año. Estimó que éstos disminuyan desde el 80% de la cantidad que correspondía asignar en 2013, hasta llegar en 2020 a una asignación del 30%, de modo que en 2027 no se asigne ningún derecho de emisión gratuitamente. La reducción del número total de derechos asignados de manera gratuita debe hacerse cada año utilizando el factor lineal del 1,74%, en relación con la media de la cantidad total anual de derechos de emisión expedidos por los EE.MM., así lo consagra el Art. 9 de la Directiva 2003/87/CE, tras la modificación que introdujo la Directiva 2009/29/CE.

Finalidad de los derechos de emisión

La finalidad de *derechos de emisión*, ya se indicó, es la misma perseguida por la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992, es decir, estabilizar las concentraciones de GEI a un nivel que no represente alteración del sistema atmosférico, y de otros sistemas que por su interconexión natural son susceptibles de padecer variaciones, repercutiendo, a su vez, con el desarrollo sostenible. Aunque, más que conseguir una reducción de emisiones, con el mercado se busca que la consecución de dicho proceso resulte lo menos oneroso posible al sector industrial sujeto al régimen, de tal forma que, al costarle menos y poder vender los derechos sin utilizar, sea un incentivo económico para reducir las emisiones a través de la introducción de cambios tecnológicos en sus procesos de producción (Vergés-Jaime, 2009, p.3).

Las cuotas o derechos para emitir no son títulos de propiedad que supongan la privatización de la atmósfera que, pese a comprender un bien de uso general, no es globalmente apropiable, sin embargo, se admiten unos derechos para su uso no consuntivo. El mercado fue

creado justamente para limitar la contaminación y, por tanto, para asegurar el uso colectivo del medio atmosférico (Aníbarro, 2007).

Los derechos de emisión, a diferencia de las autorizaciones otorgadas que no se pueden comprar ni vender, son objeto de transmisión entre personas físicas o jurídicas de la UE responsables de instalaciones industriales, o entre las anteriores y personas físicas y jurídicas en terceros Estados. Aunque, esta dinámica es a resultas del Sistema Europeo de Comercio de Emisiones, el hecho que cualquier empresa –entre ellas las pequeñas emisoras–, incluso las no sujetas al régimen, tengan la posibilidad de ser titulares de derechos de emisión, enloda la finalidad perseguida por el sistema, ya que su integración puede estar motivada más por las oportunidades de inversión ambiental surgidas en marco del mercado de emisiones, que por el interés de contribuir a la tutela ambiental. En este caso, la compra de derechos constituye una buena opción para quienes les resulta difícil o muy oneroso reducir su propia contaminación gaseosa.

En marco del sistema se produce un intercambio (venta) de cuotas entre las plantas contaminantes que tengan exceso de derechos de emisión y las que sufran déficit de estos, ante la dificultad de controlar sus propias emisiones. O entre las primeras y aquellos que les resulte más favorable el precio de los derechos de emisión que la aplicación de medidas de control y reducción de emisiones. Así, cada participante que verte menos emisiones de lo permitido, está en libertad de vender sus excedentes (derechos sin utilizar) a aquellos participantes cuyas emisiones sobrepasan su cantidad máxima autorizada; de esa manera es como una cantidad determinada de derechos de emisión se comercializa.

A la vista de lo señalado, no puede negarse que las políticas de reducción de emisiones contaminantes a la atmósfera, trajeron consi-

go un nuevo activo al alcance de cualquier agente económico que desee comprar y vender derechos de emisión (Mateos, 2010), y de paso obtener beneficio tras las fluctuaciones del mercado, determinantes del precio de los derechos que salen encarecidos o, bien, abaratados como cualquier producto que se comercializa, precisamente porque operan en función de la oferta y la demanda. Según la Directiva 2009/26/UE, el precio del carbono ha resultado clave para el legislador comunitario, tanto en la promoción de la inversión, como en la oferta de nuevas oportunidades de reducción de emisiones y en la búsqueda de una mayor eficacia del sistema.

El principio básico del “sistema *cap-and-trade*” inicia con un número total de cuotas que luego son objeto de intercambio entre los integrantes del mercado. El sistema está sujeto a un número fijo de derechos que representan el límite total de las emisiones, que en ningún caso sufren incremento (*cap*), y el excedente de derechos es precisamente lo que las empresas participantes pueden intercambiar (*trade*) (Fortes, 2004). Los excedentes intercambiables, en opinión de algunos estudiosos, constituyen la flexibilidad del sistema, pues, al posibilitar a los participantes que desde sus propias estructuras productivas reduzcan sus emisiones, incentiva el desarrollo de tecnologías limpias; sin embargo, esta realidad contrasta con el hecho que cualquier sujeto al sistema pueda emitir por encima de las cuotas asignadas, en la medida que le sea posible adquirir suficientes derechos de emisión para cubrir sus necesidades adicionales.

Sistema de subasta

Son dos los métodos empleados en la asignación pública de los derechos de emisión de GEIs: la asignación gratuita (transitoria) y la subasta. La distribución o asignación gratuita de derechos inicialmente se realizó en fundamento de la previsión de emisiones, ahora debe

realizarse en consideración de la producción histórica de la subinstalación. La razón radica en que, los derechos actualmente se asignan en función del producto fabricado (Comunidad de Madrid, 2012, p. 37). En este sentido, para determinar la cantidad total de derechos a asignar, España ha establecido como criterios: i) los compromisos internacionales asumidos por el país, en materia de emisiones de GEI; ii) la contribución de las instalaciones sometidas al ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, respecto al total de las emisiones nacionales; iii) las previsiones de emisión, incluidas las posibilidades técnicas y económicas de reducción de emisiones en todos los sectores comprometidos; y iv) la posible apertura de nuevas instalaciones o ampliación de las existentes en los sectores regulados por la Ley 1/2005 (Comunidad de Madrid, 2012, p. 26).

En el evento de que exista disponibilidad de derechos, la normativa Comunitaria ordena a los EE.MM. subastar todos los que no se asignen de forma gratuita, proceso que para los agentes económicos les va a significar comprar los permisos que necesitan para cubrir sus necesidades de emisión, suponiéndoles, en consecuencia, una carga financiera mayor (Art. 10, Directiva 2003/87/CE). El punto de partida del tercer periodo (2013-2020) del comercio de derechos de emisiones de GEIs para todos los sectores cobijados lo constituye el año 2013, excepto para el de la aviación que inició el 1 de enero de 2012. Es una especie de segunda era en la que los EE.MM. subastan todos los derechos que no se asignen de forma gratuita.

La Comisión, mediante la Decisión 2013/448/UE, de 5 de septiembre de 2013, comunicó que la cantidad de derechos de emisión a subastar en toda la UE, durante el tercer período de derechos, fue de 8.176.193.157, especificando, a su vez, que el número de derechos a asignar gratuitamente corresponde a un total de 588.160.557, para entregar de forma anualizada en la cantidad, tal como se muestra en la tabla 3.

Tabla 3.

Asignación gratuita de derechos de emisión GEI para el periodo 2013-2020

Año	Asignación gratuita
2013	104.326.872
2014	93.819.860
2015	84.216.053
2016	75.513.746
2017	67.735.206
2018	60.673.411
2019	54.076.655
2020	47.798.754

Fuente: Decisión de la Comisión 2013/448/UE de 5 de septiembre de 2013.

El límite máximo de toneladas de CO₂ anuales a emitir se evidencia en la tabla 4.

Tabla 4.

Límite máximo de emisiones de CO₂ para el periodo 2013-2020

Año	Millones de T. de CO₂
2013	1.974
2014	1.937
2015	1.901
2016	1.865
2017	1.829
2018	1.792
2019	1.756
2020	1.720

Fuente: MEMO/08/35. (European Commission 2008)

Los nuevos entrantes, de alguna manera, tienen tratamiento preferencial en materia de asignación de derechos. La Directiva 2003/87/CE, establece que el 5% de la cantidad de derechos asignados a escala Comunitaria, durante el periodo 2013-2020, son de reser-

va para los nuevos entrantes, buscando fomentar el desarrollo de proyectos comerciales destinados a la captura y almacenamiento geológico de CO₂, y brindando condiciones de seguridad para el medio ambiente¹⁸. Exceptuándose de esta medida los nuevos entrantes de producción de electricidad, a quienes no se les asignará ningún derecho de forma gratuita.

El periodo 2013-2020, marcó en España la desaparición de los PNAs, aunque la Ley 13/2010 de 5 de julio, en su tarea de reformatión no derogó taxativamente el Artículo 14 de la Ley 1/2005, que contempla la “*Naturaleza y contenido del Plan Nacional de asignación*”, para dar paso al nuevo sistema de la subasta, el método moderno de asignación de derechos, en los denominados periodos de comercio, con una “duración de ocho años a partir del 1 de enero de 2013, sucediéndose de forma continua en el tiempo¹⁹”.

Así las cosas, la subasta es un sistema que deberá operar «con arreglo a los principios de libertad de concurrencia, publicidad, transparencia, no discriminación y eficiencia²⁰». Sistema que no está garantizado sólo para los grandes emisores, los pequeños también quedaron bajo su ámbito, no obstante, durante el periodo 2013 - 2020 recibieron derechos de emisión de forma gratuita.

La Ley 1/2005 de 9 de marzo, en su versión modificada, recoge la lista de instalaciones susceptibles de recibir derechos de emisión de forma gratuita, hasta un 100% de la cantidad determinada. Se trata de las instalaciones de sectores o subsectores expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono, es decir, aquellos que, por la presión del régimen comunitario, podrían verse obligados a trasladar su producción a territorios fuera de la UE, en países que no tienen

¹⁸ Apartados 7 y 8, Art. 10 bis, Directiva 2003/87/CE.

¹⁹ Art. 19 bis, Ley 1/2005, tras su modificación por la Ley 13/2010, de 5 de julio.

²⁰ Art. 14.2, Ley 1/2005.

establecido un límite de emisiones a sus industrias, acarreado como consecuencia, un aumento de las emisiones en terceros países y, por tanto, un acrecentamiento de la cantidad global.

Sectores diferentes a los descritos, cubiertos por el régimen comunitario, igualmente recibirán derechos gratuitamente, pero, verán reducida su asignación de forma lineal (1,74%), desde un 80% de la cantidad determinada para 2013 hasta llegar a un 30% en 2020. Siempre que la normativa comunitaria no especifique lo contrario, se beneficiarán de esta medida, por un lado, los productores de electricidad generada mediante la combustión de gases residuales, cuya emisión en el proceso de producción industrial no pueda ser evitada, y, por otro, las instalaciones de calefacción urbana y la cogeneración de alta eficiencia, respecto de la producción de calor o refrigeración, que también tienen la posibilidad de acceder al mismo derecho.

A partir de 2013 y en términos de la Ley 1/2005, los generadores de electricidad, las instalaciones de captura, conducciones para el transporte y los emplazamientos de almacenamiento de dióxido de carbono, no recibirán derechos de emisión de forma gratuita. En consecuencia, las instalaciones de cogeneración no recibirán derechos por la electricidad que produzcan, sino por el consumo o exportación de calor útil, siendo exceptuadas las instalaciones que emitan GEIs a partir de la generación de electricidad, cerrándoles también la posibilidad a los nuevos entrantes productores de electricidad, el acceso a derechos de forma gratuita.

Inclusión de las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de GEI

Los Estados integrantes de la International Civil Aviation Organization – ICAO en la sexta reunión del Comité de la ICAO

celebrada en 2004 “sobre la Protección del Medio Ambiente y la Aviación”, respaldaron abiertamente la posibilidad de que los Estados puedan incorporar las emisiones de la aviación internacional en sus regímenes de comercio de derechos de emisión. A partir de ello, el Parlamento Europeo y el Consejo expidieron²¹ instrucciones para incluir las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de GEI.

La nueva regulación llevó a que, a partir del 1 de enero de 2012, todos los vuelos con destino u origen en un aeródromo situado en territorio de un Estado miembro de la UE, sus emisiones quedaran sujetas al régimen en cuestión, que, en términos de las Directivas precedidas, la asignación y expedición de derechos de emisión se realiza en tres períodos. El primero estuvo vigente por tres años, y comenzó a regir el 1 de enero de 2005. El segundo periodo, que constó de cinco años, se desarrolló del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2012. El tercer periodo, constituido también por cinco años, empezó el 1 de enero de 2013 y terminó en enero de 2018, operando con una cantidad total del 95%²² de las emisiones históricas del sector de la aviación, multiplicado por el número de años del período en cuestión. Sin embargo, a partir de 2018 la asignación se hace mediante el método de subasta, subastando el 15% de los derechos de emisión.

La novedad adicional introducida por la Directiva 2008/101/CE, está relacionada con la inclusión de los vuelos procedentes de un tercer país que lleguen a un aeródromo de un Estado miembro, contemplando algunas excepciones. Ahora bien, la misma directiva establece que los EE.MM. se reservaron la disposición de la Resolución A36-22 de la Asamblea de la ICAO, celebrada en

²¹Directiva 2008/101/CE del 19 de noviembre de 2008, modificó la Directiva 2003/87/CE

²²Artículo 3 quater, Directiva 2008/101/CE.

septiembre de 2007, que exhorta a los Estados contratantes a no incluir dentro del sistema comercial de emisiones a los operadores de aeronaves de otros Estados contratantes, al no ser que exista un acuerdo entre las partes.

La Directiva 2008/101/CE, dispone que los vuelos originados en un aeródromo situado en territorio de un tercer Estado, llegue a un aeródromo con ubicación en territorio de uno de los EE.MM de la UE, o cuando un vuelo se origine en un aeródromo ubicado en territorio de tales Estados con dirección a un aeródromo de un tercer Estado, los operadores de las aeronaves están sujetos a notificar sus emisiones, para determinar el número de derechos de emisión que deben entregar por el año natural anterior, correspondiente a las emisiones verificadas y calculadas a partir de datos correspondientes a todos estos vuelos.

Cuestión ésta que ha sido objetada, al tacharse de contraria al principio de derecho consuetudinario internacional, proclamador de la soberanía plena y exclusiva que tiene todo Estado sobre su propio espacio aéreo. Esto llevó a impugnar la legalidad la Directiva 2008/101/CE. El Tribunal de Justicia ha precisado sobre el particular que, si bien es cierto, la Directiva 2008/101 se aplica indistintamente a los vuelos con destino o procedencia del territorio de la Unión, incluyendo los procedentes o con destino a aeródromos ubicados fuera de la Comunidad, la Directiva no busca regular vuelos internacionales que sobrevuelan el espacio de los EE.MM. o de terceros países, cuando dichos vuelos no tengan por destino u origen, aeródromos situados en un Estado de la UE²⁵.

²⁵STJUE, de 21 de diciembre de 2011, Air Transport Association of America, American Airlines Inc., Continental Airlines Inc., United Airlines Inc./ Secretary of State for Energy and Climate Change, As. C-366/10, apart., 117.

El Tribunal de Justicia ha sido contundente en recordar que, en virtud del artículo 191.2 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea - TFUE, la política ambiental de la UE busca garantizar un nivel elevado de protección de entorno natural, en consecuencia, el legislador de la Unión puede optar, por autorizar el ejercicio en su territorio de una actividad comercial. En relación al transporte aéreo, el Tribunal de Justicia recuerda que los operadores están autorizados siempre y cuando respetan los criterios definidos por la Unión, cuyo máximo interés es lograr los objetivos fijados en materia de protección del medio ambiente, máxime cuando se trata de objetivos que llevan a dar cumplimiento al Convenio Marco y el Protocolo de Kyoto.

Litigios derivados de la expresión «exceso de emisiones», un concepto propio de la directiva 2003/87/CE

La Directiva 2003/87/CE, obliga a cubrir las emisiones en garantía del cumplimiento del Protocolo de Kioto, y por los objetivos que persigue, impone cierta rigurosidad. Exhorta a los EE.MM. a imponer una sanción de 100 euros por tonelada de CO₂ emitido a los titulares de instalaciones generadoras de contaminación que al terminar el ejercicio económico, y a más tardar el 30 de abril de cada año, no devuelvan a la autoridad competente el número de derechos de emisión que equivalga a las toneladas de CO₂ emitidas a la atmósfera el año anterior.

Precepto que, en términos de la norma comunitaria, no exige a los agentes económicos de la obligación de entregar una cantidad de derechos de emisión equivalente a las emisiones en exceso. Esta expresión literal de «exceso de emisiones», despertó litigios jurídicos, que al tenor del artículo 16,3 y 16,4 de la Directiva 2003/87/CE, propició una alegación ante el Tribunal de Justicia de la UE.

Las sociedades Billerud – empresas suecas titulares de autorizaciones para emitir dióxido de carbono– defensoras del planteamiento prejudicial, argumentaron que la titularidad efectiva de suficientes derechos de emisión para cubrir las emisiones del año anterior debe considerarse un acto latente de inexistencia de perjuicio medioambiental. Consideran que el hecho de no entregar el número de emisiones solicitado no constituye justa causa para decretar una sanción, por cuanto, a la luz del artículo 191.2 TFUE, que consagra el principio *contaminador - pagador*, lo único sancionable en marco del Derecho de la Unión es el perjuicio al medio ambiente.

En relación con la cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia²⁴ manifestó que no es suficiente cumplir con la obligación de estar en posesión de derechos de emisión, sino acatar la obligación de entregar tales derechos a más tardar el 30 de abril del año en curso, de modo que sea posible su cancelación en el registro comunitario, esto facilita obtener una contabilidad exacta de los mismos. La obligación que recoge la Directiva 2003/87, es la única que viene acompañada de una sanción, mientras que la sanción producto de comportamientos contrarios a la tutela ambiental, como, por ejemplo, las emisiones que constituyen exceso, le competen a los Estados miembros gestionar su corrección. Señala este mismo tribunal, que lo preceptuado por la Directiva 2003/87 (Artículo 16, apartados 3 y 4) no tiene como objeto ni efecto sancionar a los «contaminadores», todo lo contrario, aplica a los titulares cuyo número de emisiones del año anterior (a 30 de abril del año en curso) supere el número de derechos de emisión designados para sus instalaciones, con arreglo al artículo 52 del Reglamento N° 2216/2004.

²⁴STJUE, de 17 de octubre de 2013, Billerud Karlsborg AB, Billerud Skärblacka AB/ Naturvårdsverket, As. C-203/12, apart., 25.

Añade el Tribunal de Justicia, que el concepto de «exceso de emisiones» no equivale a hablar de emisiones excesivas y aclara que la multa por exceso de emisiones que establece la Directiva 2003/87, no rige para los titulares que no haya entregado, a más tardar el 30 de abril del año en curso, los derechos de emisión de equivalencia CO₂, cuando, aún dispongan de derechos de emisión suficientes a esa fecha. De acuerdo al pronunciamiento del Máximo Tribunal de la Unión, y según se deduce de su jurisprudencia, un titular de instalaciones que no entregue los derechos de emisión en la fecha estipulada es igual a juzgar que sus emisiones superaron el número de derechos concedidos, por eso se procede a sancionarlo.

El mercado de derechos de emisión GEIs y la oportunidad potencial para Colombia

El Comercio de derechos de emisión de GEIs, el tercer mecanismo contemplado por el Protocolo de Kyoto abrió la posibilidad de desarrollar un Mercado Internacional de Carbono que permitiera a los países obligados a reducir sus emisiones netas de GEIs, dar cumplimiento a los compromisos de mitigación convenidos a través de la adquisición de reducciones certificadas en países no industrializados, mediante la puesta en marcha del primer mecanismo recogido por el Protocolo de Kyoto, conocido como Mecanismo de Desarrollo Limpio – MDL.

El régimen de Comercio de derechos de emisión de GEIs, establecido por la hoy Unión Europea, tiene la gran ventaja que permite pagar a terceros Estados interesados en ayudar a bajar el nivel de emisiones de los países cobijados por el régimen comunitario, la ejecución de programas de reforestación o extrayendo anhídrido carbónico de la atmósfera mediante el proceso de fotosíntesis, haciendo viable la implementación de proyectos orientados a ese fin, en marco de los MDL.

Gracias a estos Mecanismos de Desarrollo Limpio, los países no signatarios (no incluidas en el compromiso de reducción de contaminantes gaseosos) pueden intervenir en la estabilización de emisiones gaseosas (Ledezma & Caballero, 2013) y en la materialización de los CERs, que resultan muy útiles para los Estados europeos a la hora de cuantificar los objetivos de reducción de GEIs, mediante la acreditación de certificados o bonos de emisiones, en últimas, instrumentos financieros transables en los Mercados de Carbono (Díaz-Cruz, 2016).

Los Mercados de Carbono, durante el proceso de mitigación, evita el deterioro de las economías de aquellos países obligados a reducir sus emisiones, constituyendo una oportunidad para que los países no signatarios obtengan beneficios a partir del desarrollo de proyectos que tengan por resultado reducciones certificadas de emisiones, de cuya actividad ha surgido una nueva industria, conformada por empresas comerciales, organizaciones no gubernamentales, e incluso, fundaciones y agencias internacionales que pueden transar con Certificados de Reducción de Emisiones. Este mercado representa una oportunidad para que los países latinoamericanos contribuyan en la solución de la problemática ambiental desatada por el efecto invernadero que generan las actividades de una economía mundial, y a su vez, obtener ingresos económicos adicionales con la negociación o venta a los Estados industrializados de créditos de carbono, técnicamente denominados “Certificados de Emisiones Reducidas” (CERs), o si se quiere, “Certificados de Reducción de Emisiones” (CREs) (Peña & Bent, 2007).

En este propósito, América Latina se consolida en un territorio ideal. El activo ambiental que posee a lo largo y ancho de todo el continente, la convierte en un proveedor potencial y real de recursos alternativos en la atenuación de las emisiones de carbono, en su



mayoría desatadas por los Estados industrializados, lo que ha llevado a señalarlos de responsables directos del calentamiento global, por tanto, el comercio de derechos de emisión, debería significarles costos, pero en la práctica, el principio “*quien contamina, paga*”, no ha tenido cabida en este modelo de mercado (González & González, 2014).

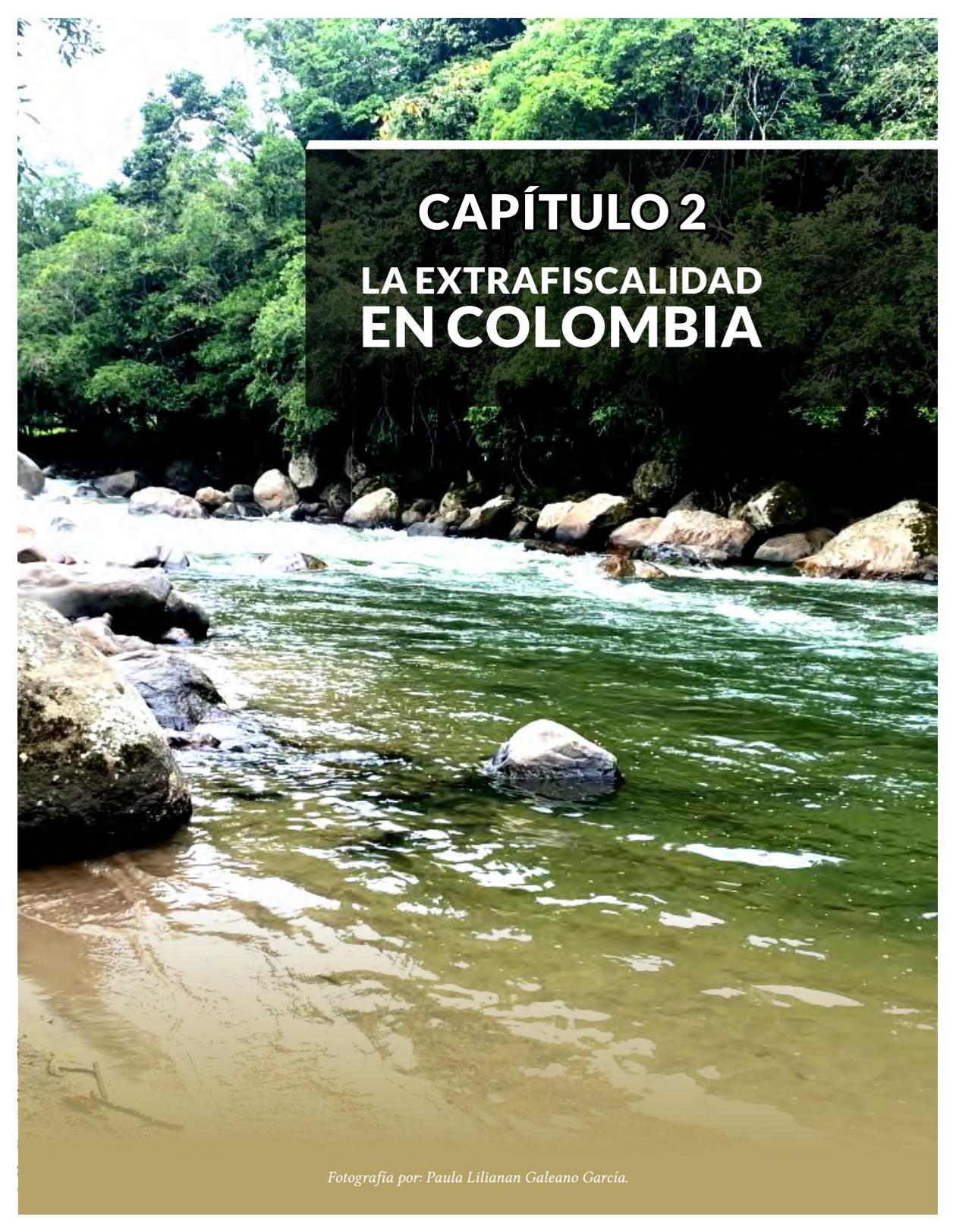
Brasil –aprovechando su tamaño de economía y desarrollo industrial– ha sido pionero en la iniciativa de transar montos negociables en el Mercado de Carbono. Ejemplo que ha servido para que países como Chile, Colombia, Panamá y Costa Rica (Eguren, 2004), y recientemente Ecuador y Perú, negocien en este mercado y optimicen su capital natural. No obstante, el Mercado de Carbono es visto también, como un excelente complemento en la consolidación de las reformas fiscales verdes en América Latina (Rahnemay, 2012).

Colombia, pese a figurar en 2013 como el quinto país latinoamericano y el catorceavo del mundo en número de proyectos enmarcados en los Mecanismos de Desarrollo Limpio, no logra optimizar el potencial que le posibilita su posición geográfica y expectativas de mejora, ante su amplio y fuerte sector agroindustrial y minero-energético que le caracteriza (Ledezma & Caballero, 2013). Este Mercado de Carbono se constituye como una alternativa importante para Colombia, en su ardua tarea de compensar el impacto negativo de sus exportaciones minero-energéticas, ocasionado por la disminución de la demanda internacional de carbón en la última década de este milenio (Moreno, 2018, p.96), que se equipara con la baja demanda de créditos. Las laxas promesas de mitigación de los países industrializados, los llevaron a no requerir muchos créditos para cumplir con sus compromisos de estabilización de emisiones de GEIs, situación que también entorpece las

negociaciones de Mercado de Carbono en la Bolsa de Valores (Páez & Recalde, 2016).

Colombia puede lograr un óptimo beneficio con los créditos de carbono, para ello, basta que identifique los tomadores de las oportunidades del mercado de carbono y aumente los instrumentos de financiación que le lleven a desarrollar más proyectos sostenibles (Ledezma & Caballero, 2013). No podemos olvidar, “que la causa para la creación de un mercado de derechos de emisión es la *protección del valor ambiental*” (Molina, 2016).





CAPÍTULO 2

LA EXTRAFISCALIDAD EN COLOMBIA

Fotografía por: Paula Lilianan Galeano García.



LA EXTRAFISCALIDAD EN COLOMBIA

¿Tributación ambiental o tributación ecológica?

La tributación ambiental también es conocida mundialmente como: *tasas ecológicas* –*Eco-Tax*–, *impuestos medioambientales* –*Environmental Tax*–, o usado generalmente en países de habla hispana como *impuestos verdes* o *impuestos ambientales*, y aunque teniendo en cuenta los géneros y las especies que comprende la tributación en general, en Colombia la han venido llamando como *tributos ambientales*.

En marco de la tutela ambiental, la triada clásica tributaria ha sufrido una especie de desfiguración en su naturaleza jurídica. Esta situación se observa en los ordenamientos europeos que acogieron la *eco-tasa*, el *ecoimpuesto*, y el *canon*, como nuevas categorías tributarias ambientales. Las dos primeras, una clara consecuencia de la traducción textual del inglés y del francés al castellano del término impuesto ecológico «*Eco-Tax*», que, en términos de la literatura anglosajona comprende un instrumento de política ambiental basado en el mercado, que muchos países de todo el mundo han aplicado de diferentes formas (Böcher, 2011, p.141). Por su parte, el *canon*, normalmente exigido por el saneamiento de aguas y por el vertimiento de líquidos de procedencia doméstica e industrial, corresponde a una categoría cuyo origen se remonta a la Recomendación del Consejo de las Comunidades Europeas²⁵, que invitó a los Estados miembros de la hoy Unión Europea a utilizarlo como instrumento para exhortar al responsable de la contaminación, la adopción (con el menor costo) y la

²⁵Recomendación del Consejo 75/436/Euratom, CECA, CEE, del 3 de marzo de 1975. Obtenido en: file:///D:/User/Downloads/31975H0436_ES.pdf

aplicación de las medidas necesarias para reducir la contaminación que por su causa se ha producido.

Esta diversificación marcada de categorías tributarias ambientales, no es raro que hayan sido cuestionadas por versados en el tema; no obstante, y en lo que compete a España, el Tribunal Constitucional²⁶ de este país, ha advertido que el legislador en su libertad de configuración, goza de amplias facultades para crear las categorías jurídicas que considere adecuadas y necesarias, al tiempo que le permite alterar el alcance de las figuras que integran la categoría genérica de tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales), con el fin de crear nuevos ingresos de derecho público. Lo anterior significa que, la tributación ambiental “no limita su desarrollo a las (...) categorías [clásicas], ha integrado nuevas que hasta el momento no hacen parte de la gama de especies que contempla el derecho tributario” (Ome, 2011, p.121), presentándose una confluencia de categorías sin descripción jurídica, irrespetuosas con los principios rectores tributarios. Lo importante para las ciencias económicas, es que “estos instrumentos generen un estímulo tecnológico permanente, (...) y beneficios/ahorros si los agentes introducen conductas reductoras de la contaminación” (Yacolca, 2013, p.48).

Ahora bien, pasemos a aclarar la expresión *tributos* utilizada comúnmente en Colombia. El profesor emérito y doctor en jurisprudencia Bravo Arteaga (2012) ha encontrado fisuras en la redacción del artículo 338 de la Constitución Política colombiana, y aunque nadie discute que el *tributo* sea el género y el *impuesto*, la *contribución* y la *tasa* las especies, en el artículo 338 constitucional así como en el 150 numeral 12 *Ibidem.*, la expresión *contribución* se toma como género. En términos de este ilustre tributarista, no hay discusión entre las espe-

²⁶STC 185/1995, F.J. 3 y 6.

cies *impuesto, tasa o contribución*, pero, en nuestro ordenamiento tributario el género de *tributo* genera cierto ruido entre los doctrinantes, al denominarse *contribución*, dejando entrever “la falta de rigor científico con que fue redactada (...) la Constitución [que] utiliza una terminología completamente irregular y muy poco rigurosa en esta materia, (...) ya que emplea indiscriminadamente las palabras *renta, contribución, tributo, impuesto*” (Arteaga, 2012, p.17) a lo largo de su articulado.

La Corte Constitucional también se ha pronunciado frente al tema, señalando que en nuestro ordenamiento jurídico no existe una definición precisa del concepto de *tributo*, que en ocasiones se denomina de manera general *contribución, impuesto*, entre otras. La expresión *tributo* “tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación –tributarios y no tributarios–. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma” (Sentencias C-040 de 1993 y C-260 de 2015), presentando además las siguientes características: i) constituye un ingreso público destinado al financiamiento del Estado; ii) tiene origen en la ley como expresión de la “*potestad tributaria*” derivada del “*poder de imperio*”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iii) su naturaleza es coactiva (Sentencia C-260 de 2015).

Esta confusión no es sólo a nivel normativo, se presenta en el argot de los tributaristas, que quizás, inconscientemente por hacer una distinción entre figuras, caen en el error de tomar las especies como género; cuando cada figura o especie tributaria tiene sus propias características jurídicas, por tanto, surte efectos distintos en los sujetos pasivos que los soportan. En efecto, no es lo mismo gravar con un *impuesto* el consumo de bolsas plásticas, que gravar con una *tasa* ambiental la apropiación de los recursos naturales –explotación y utilización del agua y su compensación– y el servicio que puede pres-

tar una Corporación Autónoma en la defensa del medio ambiente. Mientras el primero es obligatorio y sin contraprestación, el segundo se activa por el desarrollo de una actividad o la prestación de un servicio por parte de la institución gubernamental encargada de la gestión del medio ambiente, que incluye, la preservación de los recursos naturales renovables y el logro del desarrollo sostenible.

Por otro lado, y apelando a la historia del pensamiento liberal, no es extraño encontrar quienes busquen compatibilidades entre el liberalismo y la ecología para que deje de llamarse *ambiental* e insistir en el *ecologismo* para expresar una relación adecuada de la gente con la naturaleza. De esta forma, la preocupación sólo con las relaciones entre hombres, típica de un derecho antropocéntrico, se rompe “la vieja imagen de una Naturaleza agresiva y todopoderosa, poco a poco, dio paso al de una Naturaleza frágil y delicada” (Gudynas, 2004, pág. 17), y si el planeta está enfermo, la propia existencia humana estará amenazada, y “la tutela ambiental, por lo tanto, pasa a revestirse de un carácter biocéntrico, en la protección de la vida y de toda la naturaleza” (Buffon, 2015, p.103).

Andrew Dobson (1999) recurre a Wissenburg para encontrar las relaciones ideológicas y teóricas de un *liberalismo clásico*—centrado en la obra de John Locke—, que se transformó en un pensamiento *liberal moderno*—de John Stuart Mill y Jeremy Bentham—, donde los primeros promovían un hombre económico permeado por el progreso, el individualismo, la competencia y la fascinación por la tecnología, que trata a la naturaleza como recursos naturales, mientras que los segundos promovían unas relaciones más armónicas entre los hombres y la naturaleza, es decir, menos destructivas. Por eso, Dobson (1999) en su texto *El liberalismo y la política de la ecología*, consideró que,

en los tiempos de Locke, «la naturaleza tenía que desempeñar dos pape-

les en el pensamiento liberal: físicamente era una fuente inagotable de recursos; intelectualmente era la encarnación de las leyes de la naturaleza sobre la que había triunfado la humanidad, trascendiéndola». A estas alturas está claro que esta concepción del «papel» de la naturaleza es rotundamente rechazada por los ecologistas políticos contemporáneos: la tesis de los «límites del crecimiento» sugiere que los recursos naturales no son ilimitados, y la idea de que los seres humanos pueden «triunfar» sobre las leyes de la naturaleza es la *hybris* a la que los ecologistas culpan, en parte, de los problemas medioambientales que rodean a cuestiones como los alimentos genéticamente modificados (p.15).

Mientras el hombre continúe con la idea que el “desarrollo” y “progreso” y sus variadas formas de mantener el capital financiero y comercial son los instrumentos idóneos que nos hará salir de la pobreza, difícilmente dejaremos de asignarle valor a todo lo que se encuentre a nuestro alrededor. De esta manera el agua se convierte en metros cúbicos de líquido para extraer oro o nuevos métodos para sacar petróleo; el suelo tendrá valor si en él se encuentran materias primas (madera, hidrocarburos, minerales, ganadería, agricultura, etc) para exportar; y el aire, como elemento receptor de emisiones, se convierte en mercado de carbono como forma sustituta –autorización– para contaminar. Desafortunadamente la Naturaleza viene valorándose como “activos económicos” o simplemente tiene la connotación que de ella dependa la salud, el bienestar y la vida del ser humano; de no cambiar tal concepción, siempre tendremos un “ambiente” en función de las necesidades y deseos del ser humano, cuando la “conservación de la biodiversidad debería justificarse únicamente si asegura la mayor cobertura de bienestar para las personas (pero no necesariamente para otras especies vivas)” (Gudynas, 2014, p.29).

Es preciso trascender en esta forma de pensar. Mientras eso ocurre, y hay un consenso de cómo deberíamos llamarle si «ambiental» o

«ecológico», abogamos por una tributación que garantice la convivencia y la vida en armonía con la naturaleza. Esas discusiones se encuentran bien fundamentadas en la economía política o en la ecología política; sin embargo, nos enfocamos en una tributación que funciona como instrumento fiscal a cargo del Estado, con el ánimo de desincentivar el consumo o algunas prácticas que atentan contra la calidad del medio ambiente, así un sector de los tributarios ambientalistas considere que es mejor la expresión *tributos ambientales*, que la locución de *tributos ecológicos*.

Justificación de una tributación ecológica garante de un ambiente sano en Colombia

Colombia es un Estado Social de Derecho, por tanto, está fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y en la solidaridad de las personas que la integran (art. 1 C.P.), es garante de principios, derechos y deberes de los ciudadanos, le corresponde mantener la integridad territorial, la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. La Constitución Política señala una serie de obligaciones y deberes de los ciudadanos entre ellos está el cumplimiento del principio de solidaridad, “respondiendo con acciones humanitarias cuando esté en situación que pongan en peligro la vida o la salud de las personas” (art. 95 C.P).

La Constitución colombiana de 1991 es el resultado de los nuevos retos de un mundo globalizado, principalmente por las garantías al derecho humano a la vida, la salud y entorno familiar, que en el orden económico debe asegurar a todos sus ciudadanos una vida digna, la prosperidad general, la paz, la consecución de un ambiente sano, limpio o saludable, entre otros. Precisamente en materia ambiental, la Constitución contempla aspectos relacionados con el tema, tal como se refiere a continuación:

El artículo 8 establece que es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación, como el caso de las fuentes de agua y el paisaje natural. En el artículo 79 de la Constitución Política de 1991 se consagra expresamente que “Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano”, destacando la protección colectiva en cuanto, “La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo”, formulando como “deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines”.

El artículo 79 *Ídem*, se refiere la obligación que tiene el Estado de proteger los recursos culturales y naturales de la Nación, mientras que los artículos 48 y 49 superior desarrollan el saneamiento ambiental, entre tanto, el artículo 67 enfatiza en que la formación brindada a los colombianos debe incluir la educación ambiental. Por último, el artículo 80 compila el principio internacional ambiental de desarrollo sostenible que propende por un equilibrio entre el gasto y la oferta ambiental, siempre reservando recursos a las generaciones futuras. (Galvis, 2012).

Por otra parte, los deberes y obligaciones del ciudadano colombiano, tiene su fundamento en el numeral 9 del artículo 95 superior, que taxativamente fija como deber de todos los nacionales contribuir con las cargas fiscales del Estado bajo conceptos de justicia y equidad, así como la “obligación” de defender los recursos naturales, cuando el mismo mandato constitucional ordena “proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano” (Art. 95.8).

En Colombia, el orden constitucional dicta que el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, y que

por ley se determinará el alcance de la actividad económica cuando sea de interés social y ambiental. Por tanto, será el Estado colombiano quien intervendrá en la explotación de los recursos naturales siempre buscando racionalizar la economía, garantizando un ambiente sano en mejora de la calidad de vida de sus habitantes. El medio ambiente encontró en el ordenamiento constitucional no sólo el reconocimiento de un Estado garante, que tiene la obligación de promover esfuerzos que prevengan o eliminen daños a la biosfera, estimulen la salud y el bienestar del hombre, sino también, un deber solidario de los ciudadanos que asegure la continuidad de la especie humana.

A pesar de lo anterior, la Constitución colombiana tienen un capítulo especial para tutelar el medio ambiente, pero para nuestro propósito será necesario atender uno en especial, y es el relacionado con el “derecho a gozar de un ambiente sano”, lo que equivale a decir, un “ambiente equilibrado, limpio y para generaciones futuras” (Soveroski, 2007; Tetsuo Ono, 2003; Boyd, 2011; Ebeku, 2007; Martens, 2007). En este aspecto es posible destacar varias características en relación con el derecho en mención, a saber: i) es un derecho fundamental y en algunas circunstancias “colectivo” del hombre, ii) tutela un bien de uso común, iii) protege la vida, y su entorno familiar y social, iv) es un deber del Estado su protección, v) solidario a través de todos sus integrantes, y vi) que asegura la supervivencia de las generaciones presentes y futuras. Esta última característica, aunque no se encuentra en el ordenamiento superior colombiano, la jurisprudencia²⁷ se ha encargado de darle su importancia.

La humanidad enfrenta amenazas ambientales sin precedentes, ha moldeado una sociedad que se mueve en procesos económicos glo-

²⁷Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-080 del 2015. Principio de equidad intergeneracional promovido por el orden internacional por la necesidad de preservar los recursos naturales para el beneficio de las generaciones futuras. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-325 de 2017. La defensa del ambiente constituye un objetivo primordial dentro del Estado Social de Derecho, ya que constituye el contexto vital del ser humano, indispensable para su supervivencia y la de las generaciones futuras.

balizados, donde se privilegia la apropiación de los recursos naturales que refleja la magnitud de la influencia humana en el entorno natural, que por sus malas acciones y prácticas desencadenan en daños no sólo para el hombre sino para todo ciclo vital en el planeta. La deforestación generada por la expansión de la frontera agrícola y ganadera, los cultivos ilícitos, los emprendimientos mineros y las nuevas formas de extracción de combustible fósil producen efectos negativos en la tierra, el agua y el aire, elementos vitales para la existencia de todo ser viviente.

La Corte Suprema de Justicia colombiana en sentencia STC4360 del 5 de abril de 2018, al analizar el nexo causal entre el cambio climático generado por las acciones del hombre que implican destrucción de la naturaleza, manifestó que:

los derechos fundamentales de la vida, salud, el mínimo vital, la libertad y la dignidad humana están ligados sustancialmente y determinados por el entorno y el ecosistema. Sin ambiente sano los sujetos de derecho y los seres sintientes en general no podremos sobrevivir, ni mucho menos resguardar esos derechos para nuestros hijos ni para las generaciones venideras. Tampoco podrá garantizarse la existencia de la familia, de la sociedad o del propio Estado. El deterioro creciente del medio ambiente es atentado grave para la vida actual y venidera y de todos los otros derechos fundamentales; además, agota paulatinamente la vida y todos los derechos conexos con ella. La imposibilidad de ejercer los derechos fundamentales al agua, a respirar aire puro y disfrutar un ambiente sano enferma diariamente a los sujetos de derecho vivientes, aumenta la carencia de agua dulce y disminuye las expectativas de vida digna. (sentencia STC4360 de 2018).

En la misma sentencia la Corte Suprema de Justicia considera que los derechos ambientales de las futuras generaciones se cimientan en: el deber ético de la solidaridad de la especie y en el valor intrínseco de

la naturaleza; es decir que el primero está referido a la finalidad de la protección ambiental en beneficio no sólo de las generaciones presentes, sino de las futuras; el segundo, “trasciende de la perspectiva antropocéntrica, y se enfoca en criterio *ecocéntrico–antrópico*, el cual sitúa al ser humano a la par del entorno ecosistémico”²⁸. Desde el punto de vista ético, la Corte Constitucional ha señalado que el valor intrínseco de la naturaleza debe partir del principio *biocéntrico*, esto es,

una teoría moral que considera al ser humano como parte de la naturaleza confiriéndole a ambos valor, ya que son seres vivos que merecen el mismo respeto. Propende porque la actividad humana ocasione el menor impacto posible sobre las demás especies y el planeta. Reivindica el valor primordial de la vida (Sentencia C-644 de 2017). [P]ara la Corte, que el humano es un ser más en el planeta y depende del mundo natural, debiendo asumir las consecuencias de sus acciones. No se trata de un ejercicio ecológico a ultranza, sino de atender la realidad sociopolítica en la propensión por una transformación respetuosa con la naturaleza y sus componentes. Hay que aprender a tratar con ella de un modo respetuoso. La relación medio ambiente y ser humano acogen significación por el vínculo de interdependencia que se predica de ellos (Sentencia C-048 de 2018).

Por último, la Corte Constitucional advierte que la naturaleza “puede protegerse *per se* y no, simplemente, porque sea útil o necesario para el desarrollo de la vida humana”, de manera que “la protección del ambiente supera la mera noción utilitarista” (Sentencia C-123 de 2014). En opinión de Enrique Leff (2018), la crisis ambiental es la crisis de los modos de comprensión y conocimiento del mundo. La intervención de la racionalidad del capital, de la propiedad y del consumo, encontró en los bienes naturales la oportunidad para incursionar en los procesos económicos de la humanidad, que acarrea la cosificación del mundo y la mercantilización de la naturaleza.

²⁸Corte Suprema de Justicia colombiana en sentencia STC4360 del 5 de abril de 2018

Desde esta mirada, los problemas ambientales pueden tener solución en un cambio de actitud, o simplemente por una acción coercitiva, ya sea mediante una sanción por su conducta dañina o a través de un impuesto ambiental. Enrique Leff (2004), refiriéndose puntualmente a estos mecanismos, ha dicho que

(...) varias cuestiones están en el centro de esta polémica, como por ejemplo la eficacia de las políticas ambientales para incorporar los valores de la naturaleza, ya sea mediante instrumentos económicos (subsidios, impuestos e incentivos; cuentas verdes e indicadores de sustentabilidad) o de normas ecológicas que establezcan las condiciones externas que deba asumir la economía de mercado (p. 184).

La legislación también puede ejercer su competencia fiscal y, por lo tanto, intervenir en las cuestiones económicas, sociales y culturales, siendo un poderoso instrumento para controlar el comportamiento de sus ciudadanos. Incidir en el comportamiento individual o colectivo buscando una adecuada protección del entorno natural es una tarea importante de todo Estado –social– de derecho, en tanto que armonice los instrumentos jurídicos con los económico-fiscales.

La Constitución Política, a través de sus artículos 150, 336, 338, y 363 faculta al legislador ordinario para crear contribuciones –tributos– fiscales y, eventualmente, parafiscales. Las primeras involucran no sólo los ingresos para que el Estado cumpla con la política pública sino también, con la distribución en aquellas poblaciones vulnerables que presentan muchas necesidades básicas y prioritarias. Las contribuciones parafiscales, su existencia es legal cuando satisfaga servicios esenciales en el campo de la salud y la educación. En ambos términos –fiscal y parafiscal–, no existe una definición constitucional expresa que identifique el tipo de tributo a que pertenece, lo mismo sucede con la extrafiscalidad, que, pese a no tener fundamento constitucional, su incorporación es esencial como teoría rectora en la creación de

contribuciones con fines medioambientales.

El sistema fiscal tiene la obligación constitucional de velar por el deber de tributar de sus ciudadanos y dar cumplimiento a los principios tributarios enumerados en la Constitución, principalmente el de reserva de ley, pilar en la función del legislador de crear impuestos. Eso no significa, sin embargo, que la aplicación correcta de tales principios, sumados al goce de un ambiente limpio y sano, limite el poder impositivo a cargo del legislador, ya que su legitimidad se deriva, entre otras cosas, del mandato de preservar los recursos naturales, como una responsabilidad que garantice una buena reserva de los mismos para las generaciones futuras. Erich Fromm (2013) al referirse al problema que sobreviene con la orientación del ser humano de tener y acumular propiedades o bienes, manifestó que es necesario disminuir el consumo y debe surgir el sentimiento de solidaridad con los demás, en especial con la naturaleza.

Principios del derecho ambiental y de la tributación ecológica en Colombia

Los gobiernos, por lo general, buscan el desarrollo económico del país y para ello deben ser buenos administradores de sus recursos naturales y del medio ambiente, a fin de garantizar la sostenibilidad en sus territorios. Es precisamente lo que pretende Colombia con el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, que entre sus objetivos busca promover el “emprendimiento” a fin de alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible al 2030. La política pública necesariamente debe estar encaminada en el trabajo por la “sostenibilidad”, siempre enfocada en “producir conservando y conservar produciendo” (Art 3, Ley 1955 de 2019). Naturalmente, para cumplir con estos objetivos los Estados se ven abocados a buscar fuentes de financiación; y la principal fuente son los tributos que se fundamentan en el principio

de capacidad económica.

En palabras de Rodríguez Bereijo (2005) el principio en cuestión, es clave “en el reparto de la carga fiscal y en (...) [el] cumplimiento del deber de contribuir”, y cobra protagonismo al estar asociado a “otros principios del sistema tributario (generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad)” (pp. 237 y 238), asegura el citado autor. A este abanico de principios se suma el de solidaridad que asegura un mínimo libre de impuestos y otorga un reclamo de bienestar de esta manera se garantiza que unos paguen más que otros, respetando el mínimo vital para los más desfavorecidos.

Además de existir una justificación para imponer tributos, la necesidad fiscal demanda cimientos constitucionales que legitimen el deber que tiene toda persona de contribuir con dichas cargas. El poder de imposición a cargo del legislador conserva unos límites a discriminaciones perpetradas por la tributación, que no pueden ser contrarias a la Constitución, mucho menos ir en oprobio a los principios tributarios establecidos en los artículos 363 de la Constitución política de Colombia. Este artículo menciona los principios que regulan la tributación en Colombia: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad.

La igualdad, la equidad y la justicia tributaria comprenden una triada de principios constitucionales que la condición de tributo ambiental no exime acatar. Respecto al principio de *igualdad*, que se desprende del artículo 13 Superior, la jurisprudencia²⁹ ha sido reiterativa en señalar que las personas cuyo comportamiento sea idéntico merecen ser tratadas de la misma forma, y aquellas en situaciones con diferencias relevantes deben recibir un tratamiento diferente, siempre y cuando ese trato no represente discriminación injustificada. Al tiempo que

²⁹Sentencias C-521/19 y C-600 de 2015.

advierte al Estado, dar un tratamiento tributario diferencial, según sea la situación económica de las personas o grupo social sobre las que recae la regulación tributaria.

Respecto al principio de *equidad*, consagrado en los Arts. 363 y 95.9 CP, la misma jurisprudencia constitucional³⁰ subraya que corresponde a un criterio impositor de límites a la potestad de configuración normativa del legislador fiscal, a diferencia del principio de igualdad que es una expresión tributaria de protección universal hacia el contribuyente. No habrá, sin embargo, equidad sin igualdad, debido a que uno impulsa al otro, particularidad que los ha hecho estrechar lazos. Frente al principio de *justicia tributaria* consagrada en el Art. 95-9 superior, la jurisprudencia de la Corte Constitucional³¹ la interpreta como una manifestación de las exigencias constitucionales que condicionan y modulan el poder tributario del Estado.

Así como los principios de la tributación fueron reguladas en el artículo 363, la Constitución consagra otros principios que son de obligatoria observancia por parte del legislador. El Artículo 338 de la Constitución Política resalta tres de ellos: *legalidad*, *certeza* e *irretroactividad*, que la Corte Constitucional³² denomina principios capitales, por cuanto, el primero –principio de *legalidad*–, comporta la competencia a cargo del congreso, las asambleas y los concejos de establecer tributos, y refleja la condición expresa que todo tributo requiere de una ley previa para su validez. El segundo principio –*certeza*–, se sustenta en el vínculo entre la función del legislador y la legitimidad democrática, en tanto implica la fijación clara y precisa de los elementos estructurales que conforman el cobro de una exacción, esto es, la fijación de los sujetos de la obligación, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de los impuestos. Frente al principio de *irretroactividad*, la juris-

³⁰Sentencia C.-521/19.

³¹Sentencia C.-833 de 2013.

³²Sentencia C.-711 de 2001.

prudencia prevé que la normativa (leyes, ordenanzas y acuerdos) reguladora de las contribuciones, deben partir de hechos ocurridos durante un período determinado, que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

A partir de la lectura integral de la Constitución Política es posible detectar otros principios asociados a la tributación que no pueden desconocerse so pretexto de no encontrarse explícitamente en la norma. Estos principios están relacionados con el principio de *reserva legal*, de *legalidad*, y no *confiscatoriedad*, teniendo en cuenta que tienen como objetivo efectivizar y concretar aquellos principios consagrados en el propio Texto Constitucional.

El principio de *reserva de ley* es uno de los principios más importantes para ser observada por los límites a la tributación. Los tributos, independientemente de la finalidad que persigan, su creación debe estar soportada en una norma de máximo rango (Restrepo & Gómez (2017). Esta jerarquía normativa en el orden jurídico, la determina el Congreso, que tiene la competencia de expedir leyes y de cumplir con la función de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales (Art. 150.12, CP). Por su parte el principio de *legalidad tributaria* descansa sobre la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural, en la que estén representados las diferentes instancias del poder público con funciones deliberantes en la exigencia de las obligaciones fiscales. La Corte Constitucional con respecto a este principio ha identificado algunas funciones, a saber: i) materializa el principio de predeterminación del tributo a través de las corporaciones públicas de elección popular, que definen los elementos de la obligación fiscal; ii) incide en la seguridad jurídica; iii) cumple propósitos de garantía del principio de *unidad económica*, en la coordinación de competencias entre los niveles nacional y territorial del Estado, en búsqueda de la coherencia en el ejercicio del poder impo-

sitivo, y; iii) ratifica la legalidad del *tributo*, en su condición de género o de instituto jurídico, también en materia de las figuras de *impuestos, tasas, y contribuciones* como especies tributarias (sentencia C-056 de 2019).

Finalmente, y tratándose de tributos territoriales, la Corte Constitucional atribuye tres principios adicionales ante la necesidad de imprimir coherencia al poder impositivo: Estado unitario, descentralización y autonomía. El principio de *Estado unitario* supone la unidad de mando supremo en cabeza del ejecutivo y el legislativo en las decisiones de carácter político que rigen para todo el espacio geográfico nacional. Este principio debe armonizarse con el de *autonomía* de los entes territoriales, pues en virtud del principio de *descentralización*, se le trasladan competencias de carácter administrativo y funciones de índole fiscal, económico e industrial a las autoridades regionales o locales. En ese sentido y en virtud del artículo 287 C.P, el grado de autonomía de los entes territoriales se supedita a los límites previstos en la Constitución y la ley, siendo un derecho de estos entes subnacionales: i) gobernarse por autoridades propias; ii) ejercer las competencias que les correspondan; iii) administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; y (iv) participar en las rentas nacionales (Sentencia C-260 de 2015).

Finalmente, en el capítulo anterior vimos cómo una *tributación ecológica* se justifica para garantizar el derecho fundamental o colectivo de todo ciudadano a gozar de un ambiente sano. De manera que la tributación sirve para intervenir en cuestiones económicas, sociales culturales y ambientales, y que las contribuciones fiscales y extrafiscales sirvan como medio en el logro del bien común, entendido como la concreción de los objetivos constitucionalmente ordenados, que materializan los derechos fundamentales y se rigen por principios constitucionales (Buffon, 2010). Existe una asociación directa entre

el derecho al medio ambiente ecológicamente limpio, sano y equilibrado y el derecho a una vida digna del ser humano y la conservación en condiciones adecuadas de la naturaleza.

El derecho constitucional a un ambiente sano ya es una tendencia en varias Cartas Magnas, se generalizó en muchos ordenamientos jurídicos incluyendo el colombiano. Este desarrollo, que ha sido descrito como un enfoque de derechos humanos para la protección del medio ambiente, es posible encontrarlo también en varias decisiones judiciales de los altos tribunales del mundo democrático, que constatan el derecho de gozar de un medio ambiente sano y confirman la incumbencia del Estado y de la colectividad de protegerlo. Un buen argumento también, en la creación de *tributos ecológicos* que ayudan en la tutela ambiental fomentada por las ciencias jurídicas. El derecho en ambas perspectivas (ambiental y tributario) es un propósito innegable de los estudiosos de la extrafiscalidad, especialmente de aquellos que se esmeran en proteger la naturaleza.

Evolución de la tributación ecológica en el país

La implementación de medidas extrafiscales en Colombia, deja entrever que el interés del Estado no solamente se centra en lo económico, político y cultural, su esfuerzo trasciende a lo ambiental, haciendo que el deber de contribuir auxilie el desarrollo social (Schroeder & Buffon 2015) que conecta con el medio ambiente. Y es que, al Estado colombiano le corresponde garantizar el orden político y económico dentro de un marco de justicia social, al tiempo que le compete proteger y promocionar determinadas actividades que proporcionen bienestar y desarrollo a la colectividad; en ese propósito “los tributos extrafiscales se configuran (...) [en un] estímulo o desestímulo de específicas conductas que representan el interés estatal” (Rozo, 2003, p.160).

El papel del tributo no ha sido baladí, desde siempre ha servido para impulsar el desarrollo social, pero la recaudación –su finalidad– el Estado la viene empleando en la satisfacción de las necesidades de carácter público, encomendadas directamente por la Carta Constitucional. Esto, precisamente, sucede con los impuestos tradicionales de renta e IVA, ideados para alcanzar metas puramente financieras o de recaudación. No obstante, la maximización de la eficacia social de los derechos fundamentales no siempre se concreta en función de la transferencia de cantidades financieras del contribuyente al Estado (impuestos), pudiendo ser dirigidos, también, por estímulos o desestímulos tributarios (beneficios fiscales) concedidos a la sociedad, o la intervención estatal por medio de la tributación.

Un ejemplo de la intervención de la política fiscal en el sistema de gestión ambiental mediante el otorgamiento de estímulos o desestímulos tributarios, lo encontramos en el *impuesto sobre la renta* de Colombia que promueve el desarrollo socio-económico sin descuidar la protección ambiental. Asimismo, el *impuesto sobre las ventas* exonera y excluye ciertos bienes y servicios de gravamen, como mecanismo para impulsar el avance de los principales renglones de la economía nacional, estrategia que sirve en la tutela del medio ambiente. Este mismo tratamiento se experimenta con la introducción de algunos preceptos normativos con la necesidad de mantener el desarrollo del país sin que tal actuación comprometa la protección del medio ambiente.

No podemos desconocer, sin embargo, que el ordenamiento tributario colombiano, goza de impuestos con una clara finalidad extrafiscal de protección de la salud y el medio ambiente. En la primera situación, encontramos el *impuesto nacional al consumo de cannabis*³³, que bus-

³³Ley 1819 de 2016, Art. 209.

cando desincentivar prácticas poco o nada saludables, grava su consumo y las ventas de productos transformados a partir del mismo que tengan o no, un componente psicoactivo. Podríamos considerar, en el mismo sentido, los impuestos territoriales que recaen sobre el consumo de licores, aperitivos y similares; el consumo de cervezas, sifones y refajos, y el consumo de cigarrillos y tabaco.

Respecto a los impuestos que tutelan el medio ambiente, el legislador colombiano estableció como gravámenes verdes el *impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas* y el *impuesto nacional al carbono*³⁴, a los que es posible añadir, las *tasas retributivas y compensatorias*, y las tasas establecidas por la Ley 1753 de 2015 (Art. 33), que los municipios o distritos mayores a 300.000 habitantes pueden fijar, con el fin de gravar el acceso a áreas de alta congestión, de infraestructura construida para evitar congestión urbana, y la contaminación vehicular.

Así las cosas, la extrafiscalidad constituye una cualidad adicional del instituto del tributo, y de las categorías que lo integran, que además de servir como mecanismo de recaudación, son utilizadas en la estimulación de situaciones de orden social, económicas, o, bien, en la concreción de los objetivos de política pública ambiental. En los propósitos de tutela ambiental, el tributo no se centra en la consecución de fines recaudatorios, por cuanto, su prioridad es la preservación del medio ambiente.

Cargos extrafiscales en Colombia

El primer avance del Estado colombiano en relación con la tributación con fines extrafiscales ocurrió a partir de la creación de una serie de figuras tributarias reguladas por la Ley 99 de 1993, denominadas *tasas retributivas* y *tasas compensatorias*, establecidas para gravar el apro-

³⁴Ley 1819 de 2016, Arts. 207 y 221.

vechamiento de aguas destinadas al riego y vertimientos, y gravar la contaminación del aire, suelos, y cuerpos hídricos. Previendo la problemática social y jurídica que se desataría por la cuestión ambiental, la Ley 1607 de 2012 en su artículo 184 ordenó al Gobierno nacional realizar dentro de los seis (6) meses siguientes a su aprobación, un estudio sobre la efectividad de los impuestos, tasas, contribuciones y demás gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente, así como la identificación y viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos y de gases contaminantes, identificando los elementos del tributo.

En respuesta a lo ordenado, en junio del año 2013 el Gobierno nacional presentó el estudio que el legislador solicitó, evidenciándose que, pese a los importantes esfuerzos realizados en materia de regulación ambiental, Colombia carecía de un sistema tributario ambiental. Los principios y garantías constitucionales que propenden por la unificación y organización un sistema tributario ambiental, no lo había impulsado, encontrando, en consecuencia, una oportunidad para crear dos tributos ambientales. Fue así como en el año 2016, la Ley 1819 de ese año, buscando desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el medio ambiente, creó dos impuestos verdes: el *impuesto al carbono* y el *impuesto a las bolsas plásticas*, este último a iniciativa del gobierno nacional y anexado en el debate en plenarios de Senado y Cámara de Representantes.

Tasas retributivas y compensatorias

El primer acercamiento del Estado colombiano por una tributación con fines extrafiscales, fue la regulación de las *tasas retributivas y compensatorias* como categoría de los tributos distinta a los impuestos y las contribuciones, diseñado para cobrar un valor por el uso de un servicio público (ley 99 de 1993).

Este es uno de los sistemas utilizados por el Estado para financiar la política ambiental y lo cobra para retribuir el servicio de remoción de la contaminación producida por el sujeto pasivo. En sentencia C-495 de 1996, la Corte Constitucional analizó la legalidad del tributo y encontró en dichas tasas una característica fundamental, esto es, la realización de actividades de derecho público prestado por las Corporaciones Autónomas Regionales a un sujeto que aprovechando los bienes comunes termina contaminándolos. En dicha Sentencia el alto órgano, manifestó

[e]s claro que en la tasa retributiva se está retribuyendo el servicio de remoción de la contaminación producida por el sujeto pasivo, pues la conexión lógica entre el hecho gravado y la función de las autoridades públicas, constituidas como es sujeto activo de esta contribución, las Corporaciones Autónomas Regionales, ya que están orientadas constitucionalmente hacia la protección y el mantenimiento del medio ambiente. (...) En las tasas compensatorias, el mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables, y; en las tasas por utilización de aguas, la protección y renovación de los recursos hídricos (sentencia C-495 de 1996).

Es bueno aclarar que la tasa retributiva es aquella que se cancela por el uso directo o indirecto de la atmósfera, del agua y del suelo, con el fin de introducir o arrojar desechos o desperdicios de origen agrícola, minero o industrial, aguas negras o servidas independientemente del origen; así como, humos, vapores y sustancias nocivas que resulten de actividades antrópicas o que hayan sido propiciadas por la actividad humana, actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas. También se establecieron las tasas compensatorias, o sea, aquellas que se exigen con el fin de controlar la explotación de los recursos naturales que no son renovables.

Vale resaltar que todos los instrumentos tributarios sin distinción, deben cumplir siempre con los requerimientos dictados por la Constitución Política para regular los distintos elementos del tributo (sujeto pasivo, sujeto activo, hecho gravable y tarifa), además, han de basarse en los principios de equidad, la eficiencia y la progresividad (C.P., Artículos 338 y 363) y otros que tácitamente contempla la Carta Fundamental como el principio de legalidad, autonomía y no confiscatoriedad, entre otros.

Impuesto al consumo de bolsas plásticas

Antes de convertirse en impuesto, varias iniciativas legislativas antecedieron su creación, pero, no como instrumento tributario, sino como medida que pretendía restringir su uso. El primero, data del 5 de agosto de 2008 bajo el proyecto de Ley número 96 (Senado) presentado por el Senador Antonio del Cristo Guerra de la Espriella, cuyo título era: “Por medio de la cual se crea el Comité Intergremial Nacional para el Aprovechamiento de Residuos de Envases y Empaques, se restringe el uso gratuito de bolsas plásticas en tiendas, supermercados y grandes superficies en Colombia y se dictan otras disposiciones en materia de reciclaje”. Finalizando ese mismo mes, se presentó otro proyecto de los Representantes a la Cámara Guillermo Abel Rivera Flórez, David Luna Sánchez y Simón Gaviria Muñoz, cuyo título era: “Por medio de la cual se fomenta el uso de bolsas que contengan alternativas tecnológicas de mitigación ambiental en establecimientos comerciales”.

El 10 de mayo de 2013, otro proyecto de ley inició trámite en la cámara de Representantes cuyo título era: “Por medio del cual se busca regular los desechos plásticos y la protección y recuperación ambiental, como derecho de los seres humanos a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza”, presentado por el H.R.

Juan Carlos Martínez Gutiérrez. Dos años después, en el 2015, los representantes a la Cámara Mauricio Gómez Amín y Antonio del Cristo Guerra de la Espriella, presentaron el proyecto de ley bajo el título “por medio del cual se impulsa el uso de bolsas reutilizables y se compromete a toda la cadena de producción, utilización y postconsumo a desmontar paulatinamente el uso de bolsas plásticas de único uso, inútiles y no reutilizables y se dictan otras disposiciones”.

Por último, en 2016, año de aprobación de la ley 1819, el Senador Antonio Navarro Wolff presentó el proyecto de Ley número 248 (Cámara), cuyo título era “Por medio de la cual se crea el impuesto nacional ambiental al consumo de bolsas plásticas en almacenes de ventas al detal”; y el Senador Antonio del Cristo Guerra de la Espriella presentó el proyecto de Ley 082 de 2016 (Senado), que buscaba el desmonte paulatino en la producción y uso de bolsas plásticas.

Ninguna de las anteriores medidas logró convertirse en Ley de la República, sin embargo, fue mediante Resolución 668 de 2016, expedida por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible que se reguló el uso de bolsas plásticas en Colombia, especialmente por el tamaño, la calidad de las bolsas y la distribución en las grandes superficies, supermercados y farmacias. Su finalidad fue establecer a cargo de los distribuidores de bolsas plásticas –que en su ejercicio comercial distribuyan bolsas plásticas en los puntos de pago–, la formulación, implementación y actualización de un “Programa de Uso Racional de Bolsas Plásticas”.

Frente al instrumento económico, el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCBP) fue creado mediante la Ley 1819 de 2016, como herramienta que desestime el uso de este tipo de bolsas y de esta forma impactar positivamente el medio ambiente. Este impuesto empezó a regir a partir del 10 de julio de 2017, se genera por

la entrega de bolsas plásticas para empacar los productos vendidos por el establecimiento comercial que la entregue (Art. 512 al 515 del E.T.).

El sujeto pasivo del impuesto es la persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios), es decir, el impuesto prohíbe el suministro gratuito de éstas, además de hacer que el usuario sea el que pague, no el productor. Están obligados a declarar y pagar este impuesto las personas naturales o jurídicas que sean responsables del Impuesto sobre las ventas, y que en su operación de venta entregue la bolsa plástica al comprador, garantizando que en la factura de venta conste el número de bolsas y el valor del impuesto causado.

A continuación, se presentan cifras de recaudo anual y cantidad de bolsas plásticas entregadas por los obligados a declarar el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas a nivel nacional durante el 2017 –año en que entró a regir la medida tributaria– y el 2020. De acuerdo datos suministrados por la DIAN, durante el periodo comprendido entre el año 2017 y el año 2020, el impuesto recaudado pasó de \$10.348 millones en el primer año, \$30.124 millones en el 2018, \$40.704 millones en el 2019 y \$43.184 millones en el 2020³⁵. Frente a la cantidad de bolsas entregadas y sólo teniendo en cuenta aquellas que pagan el 100% del impuesto, el reporte de la DIAN nos muestra que en el 2017 se entregaron 515 millones de bolsas, en el 2018 se entregaron 1.001 millones de bolsas, para el 2019 se gravó la entrega de 1.015 millones de bolsas y en el último año se estima que se entreguen 860 millones de bolsas plásticas (Tabla 5).

A pesar de que a simple vista la medida parece haber cumplido con

³⁵Proyecciones del año 2020 por cuanto la información entregada por la DIAN solo tiene tres bimestres del mismo año.

Tabla 5.
Impuesto al consumo de bolsas plásticas declarado por el periodo 2017 – 2020

AG	Nivel de impacto	%	Cantidad de bolsas entregadas	Impuesto declarado (en millones de \$)
2017	Tarifa plena	100%	515.430.083	\$10.309
	Nivel 1	0%	166.794.545	-
	Nivel 2	25%	1.385.225	\$7
	Nivel 3	50%	187.437	\$2
	Nivel 4	75%	2.069.138	\$31
	Total			685.866.428
2018	Tarifa plena	100%	1.001.254.579	\$30.038
	Nivel 1	0%	4.627.721	-
	Nivel 2	25%	3.202.863	\$24
	Nivel 3	50%	649.277	\$10
	Nivel 4	75%	2.312.378	\$52
	Total			1.012.046.818
2019	Tarifa plena	100%	1.015.125.764	\$40.604
	Nivel 1	0%	2.853.055	-
	Nivel 2	25%	2.929.961	\$29
	Nivel 3	50%	1.191.083	\$24
	Nivel 4	75%	1.548.223	\$46
	Total			1.023.648.086
2020	Tarifa plena	100%	430.908.759	\$21.547
	Nivel 1	0%	733.014	-
	Nivel 2	25%	1.640.380	\$21
	Nivel 3	50%	460.115	\$12
	Nivel 4	75%	336.437	\$13
	Total			434.078.705

Fuente: DIAN.

su cometido, esto es, desincentivar el consumo de bolsas plásticas y así disminuir la contaminación que ocasiona el uso de este material en especial porque termina en los ríos y en los océanos, se confirma un estancamiento tanto en el recaudo como en la cantidad de bolsas entregadas. Algunos problemas asociados al diseño de la medida tributaria tienen que ver con: i) el universo de contribuyentes responsables está limitado únicamente a los responsables del impuesto sobre las ventas, lo cual indica que aquellos que no lo son y que entregan la bolsa no entran al mundo de los obligados tributarios por este impuesto, ii) La tarifa del impuesto no afecta la economía de los contribuyentes, por esa razón el usuario final de la compra no siente el costo por las bolsas en la compra de bienes, y iii) no hay sanción tributaria para los omisos en la declaración, liquidación y pago del impuesto, ni para el usuario final que consume la bolsa plástica.

Por último, el legislador se quedó corto en la forma como se usarán los recursos del impuesto a las bolsas plásticas, toda vez que la Ley no hizo precisión específica alguna respecto de la destinación del recaudo por este concepto, por lo tanto, se entiende que hará parte del Tesoro Nacional (Oficio DIAN 005470 de 2017).

Se abona la iniciativa para la creación de un impuesto ambiental, tan requerido por toda legislación, no para incrementar el recaudo, sino, para desincentivar el uso indiscriminado de la bolsa plástica que tanto dalo hace al planeta, se trata del impuesto a las bolsas plásticas y que generó muchas expectativas en la ciudadanía.

El impuesto al carbono

Teniendo en cuenta la necesidad de identificar nuevos tributos que graven la emisión de efluentes líquidos y de gases contaminantes

otorgada por la Ley 1607 de 2012, el gobierno pensó en un impuesto verde cuyo objetivo promoviera el uso eficiente de los combustibles fósiles, el uso de energías primarias bajas en carbono y la reducción del consumo de energéticos altos en carbono en todos los sectores de la economía. En la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016 se manifestó las razones para su establecimiento e implementación del impuesto

al contenido de carbono en los combustibles fósiles que se propone en el presente proyecto de ley, tiene como finalidad internalizar los costos sociales asociados al cambio climático y generar cobeneficios locales como aumentos en eficiencia y productividad sectorial y mejoras en la calidad del aire. (exposición de motivos ley 1819 de 2016).

El impuesto nacional al carbono, establecido mediante la ley 1819 de 2016, es un impuesto único e independiente del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM, establecidos mediante la Ley 1607 de 2012, de régimen monofásico, que grava la venta, retiro, e importación para el consumo propio o venta de combustibles fósiles. Gravar los combustibles fósiles, se refiere a todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos y generen combustión.

Actúan como sujetos responsables de recaudar, declarar y pagar el impuesto al carbono: el productor y al importador. Pero como sujeto pasivo económico este impuesto recaerá en el consumidor o usuario final del combustible. Frente a este punto la doctrina de la DIAN señaló que

[e]n este aparte se evidencia un aspecto de gran relevancia y es que no necesariamente el sujeto pasivo es el que realiza la combustión del com-

bustible, ya que normalmente este hecho ocurre es en otro nivel de la cadena productiva, en todo caso la ley determinó que el impuesto se causa es en este primer eslabón de la cadena de producción y distribución (Oficio DIAN 013926 del 2018).

El impuesto al Carbono tiene una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo CO₂). Es decir, el sujeto pasivo debe cuantificar las toneladas de CO₂ asociadas a la cantidad de combustible, que se expresa en metros cúbicos (m³) o galones (gal) según corresponda (artículo 222, Ley 1819 de 2016). El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta y complementario, por tanto, el sujeto pasivo que asume el impuesto lo incorpora dentro de la estructura de precio como un mayor valor del bien trasladándolo al resto de la cadena de distribución hasta llegar al consumidor o usuario final quien es el que realice la combustión del combustible fósil. (parágrafo 2, artículo 222, Ley 1819 de 2016)

Incentivos fiscales en Colombia

Así como los cargos extrafiscales son instrumentos económicos con ciertos efectos en el área económica, social, cultural y ambiental que trascienden a la mera finalidad recaudatoria, también se pueden crear incentivos y estímulos tributarios con el propósito de fomentar programas e iniciativas orientadas a la protección de medio ambiente. Crear incentivos tributarios para que las personas tomen decisiones ambientalmente sensibles, puede ser una decisión legislativa que justifiquen tales exenciones fiscales. En este caso, el objetivo de la protección del medio ambiente perseguido por la legislación constituye una razón objetiva.

En lo que se refiere a la preservación del medio ambiente para las actuales y futuras generaciones, ésta se realiza mediante beneficios fiscales de carácter extrafiscal, siendo que tal renuncia de ingresos, posee dentro de la lógica del derecho ambiental un carácter preventivo, pues beneficia a aquellos que se preocupan con la protección ambiental y no causan lesiones al medio ambiente. Además, dicha renuncia, total o parcial, no causa perjuicios al poder público, pues él termina siendo compensado en el futuro, cuando deja de [...] practicar gastos para mantener o recuperar daños de varias órdenes ocurridas en el medio ambiente por falta de un debido tratamiento que nuestro ordenamiento nos acaba de ofrecer (Schroeder & Buffon 2015).

Por consiguiente, no quedan dudas que ciertos incentivos fiscales colombianos están provistos de una finalidad extrafiscal, pues tienen como objetivo alcanzar el desarrollo del país, viabilizando la protección de derechos constitucionalmente previstos. En la legislación tributaria variadas formas de reducir la carga impositiva —realizada a través de exoneraciones, exclusiones o no sujeciones—, tan solo significa un acercamiento a los más elementales principios de equidad, justicia, progresividad y no confiscatoriedad.

Así, por ejemplo, tendrán carácter de beneficios tributarios las disposiciones que conceden exenciones, descuentos o rentas exentas en la realización de actividades de promoción de un turismo sustentable para disminuir los niveles de contaminación que genera el desarrollo de actividades turísticas en los distintos espacios naturales. A continuación, se enumeran las principales formas que la legislación fiscal colombiana fomenta a través de estímulos, el mejoramiento del medio ambiente.

Tarifa especial del impuesto sobre la renta para el servicio hotelero

El servicio hotelero en hoteles nuevos y/o remodelados prestado por personas jurídicas quedó gravado con una tarifa especial (diferencial) del 9% en renta, sustentado en la promesa del Estado de promover el turismo ecológico y la protección del paisaje natural y el ecosistema (Ley 1819 de 2016). El Estado viene impulsando el sector turístico como una plataforma para el progreso, la generación de nuevos empleos, y la apuesta por proyectos de ecoturismo, agroturismo, turismo rural.

Antes de ser gravado a la tarifa especial del 9% era considerada una renta exenta, creada a partir de la Ley 788 de 2002 y para quienes construyeran nuevos hoteles o para los que remodelaran los existentes. Si el servicio hotelero era prestado en hoteles nuevos la exención duraba 30 años, y 20 años si lo remodelaron (art. 336 E.T.) y hasta por el tiempo que dure su exención desde el primer momento que así lo solicitara, además no estaban sujetas a las limitantes del 40% sobre la renta liquidada en la cedula general (Art 240 E.T. Par. 5 literal e).

La Ley 1819 de 2016 sometió la renta exenta al límite del 40% de los ingresos brutos menos los ingresos no constitutivos de renta, y con la Ley 2010 de 2019, el beneficio tributario muta de renta exenta a tarifa reducida del 9%. Sin duda, un cambio que no favorece totalmente a quienes quieren generar nuevos empleos y prestar servicios de alojamiento a turistas extranjeros y nacionales. Gracias al posconflicto muchas familias desplazadas por la violencia y los reinsertados quieren volver a sus tierras y dedicarse al cuidado, protección y conservación de la fauna, flora y el paisaje natural, propiciando y participando de un turismo de naturaleza como alternativa de una economía más comunitaria.

Tarifa especial del impuesto sobre la renta para ecoturismo y agroturismo

Los nuevos muelles náuticos, y nuevos proyectos de parques temáticos o parques de ecoturismo y agroturismo, en municipios de hasta 200.000 habitantes tienen tarifa especial del 9%. La vigencia para quien se quiera acoger será hasta el 2028 y tendrá una tarifa especial hasta por 20 años. La tasa especial del 9% en Impuesto sobre la Renta a partir del año 2019 y hasta por 20 años, para aquellos inversionistas que construyan parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, los incentiva con el pago de menos impuesto, y a su vez, fortalece y educa al ciudadano hacia una nueva forma de turismo más amigable con la naturaleza, protegiendo el paisaje natural y exótico de las regiones.

Si los nuevos proyectos se construyen en municipios con 200.000 habitantes o más, tendrá la misma tarifa del 9% en renta, pero sólo para los construidos hasta el 2022, cuya tarifa especial será hasta por 10 años. Este beneficio sustituyó la renta exenta que tenían los contribuyentes emprendedores de servicios de «ecoturismo» (art. 18 Ley 788 de 2002), siempre que los servicios fueran certificados por el Ministerio del Medio Ambiente. Los servicios de ecoturismo son aquellas actividades organizadas, relacionadas con la atención y formación de los turistas en áreas con un especial atractivo natural, que tienen alojamiento y servicios conexos, transporte, guía, alimentación y ecoactividades. Los parques temáticos son aquellos que se construyen en un espacio geográfico delimitado, para la enseñanza de la ciencia, tecnología, biodiversidad, historia, geografía, literatura, arte, atracciones náuticas y áreas del conocimiento para el entretenimiento y la recreación. Y los muelles náuticos y muelles turísticos son estructuras que sirven para el embarcadero de personas o mercaderías con fines turísticos, y para el servicio de paseo en barco, despla-

miento a zonas de buceo o deportes náuticos. El ingreso a los parques temáticos y los de ecoturismo y agroturismo están supeditados al cobro de un tiquete o boleta.

Claro que este beneficio era más favorable para el contribuyente pues entre los años 2003 y 2022 los ingresos obtenidos se consideraba renta exenta para quienes crearan empresas de servicio ecoturístico siempre y cuando se cumplieran el principal requisito esto es, desarrollada en un área con un atractivo natural especial, entre ellas, parques naturales, o las pertenecientes a las reservas naturales.

Renta exenta para los generadores de energía ecológica

Las personas jurídicas generadoras de energía eléctrica basada en energía eólica, geotérmica o de los mares, biomasa o residuos agrícolas, y solar, gozarán de renta exenta por un término de 15 años, a partir del 2017. Dichas empresas están obligadas a tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono para acceder a la exención. (Art 235-2 del E.T. Numeral 3).

Renta exenta para el transporte fluvial

Las personas naturales o personas jurídicas cuyo servicio sea el transporte fluvial con naves de bajo calado vigente tendrá renta exenta hasta el año 2034. Con el beneficio habrá desarrollo e integración del transporte fluvial con servicios de movilización de carga y de pasajeros, aprovechando las arterias fluviales que recorren los diversos territorios, permitiendo un transporte más competitivo (Art 235 del E.T. Numeral 6).

Renta exenta para nuevas plantaciones forestales

La ley 2010 de 2019 crea una exención para quienes aprovechen las plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón. Este beneficio es para las personas naturales y personas jurídicas que además de lo anterior, i) realicen inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento vinculados al punto anterior, y, iii) posean plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos, tendrán una renta exenta hasta el año 2036 (art. 235-2 del E.T. Numeral 5). Esta es una nueva versión de la renta exenta creada en la ley 788 de 2002 y cuyos efectos empezaron a correr a partir del año 2003 donde además de las inversiones anteriores, también gozaban de la exención los empresarios con plantaciones de árboles maderables registrados ante las CAR.

Descuento tributario para inversiones en nuevos cultivos

A título de descuento tributario del impuesto de renta, las personas naturales o jurídicas pueden descontar del impuesto sobre la renta, hasta el 20% de la inversión certificada por autoridad competente por inversiones en nuevos cultivos de árboles de las especies y en las áreas de reforestación, hasta el límite del 20% del impuesto básico de renta para el mismo período gravable (Art. 253 del E.T.). De todas formas, también se podrá utilizar los Certificado de Incentivo Forestal (CIF) para compensar los costos económicos directos e indirectos en que incurra un propietario por mantener dentro de su predio ecosistemas naturales boscosos poco o nada intervenidos como reconocimiento a los beneficios ambientales y sociales derivados de estos.

Descuento tributario para inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente

Descuento tributario del impuesto sobre la renta para quienes realicen inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 255 E.T.); en el mismo sentido, el 25% de la inversión que se realicen en proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación (artículo 256 E.T.).

Descuento especial por donaciones

Las donaciones realizadas por los contribuyentes a la entidad que se dedica a la conservación de los bosques naturales en Colombia podrán deducir del impuesto de renta el 30% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o periodo gravable (artículo 126-5 E.T.).

Para gozar del beneficio de las donaciones efectuadas, el contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario, entre ellos: i) Las donaciones deben ser en dinero y su pago debe hacerse por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través del sistema financiero, ii) cuando se donen activos, su valor se estimará por el costo de adquisición menos la depreciación.

Exención del impuesto sobre las ventas

En cuanto a se refiere al Impuesto sobre las ventas, existe una exención del IVA a las importaciones de maquinaria o equipo que sea destinada a reciclar y procesar basuras o desperdicios y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o desechos sólidos, con el objeto de recuperar los ríos o el sanea-

miento básico y así lograr el mejoramiento del medio ambiente. De igual modo, se establece que no se cobrará el IVA para aquellos equipos destinados al control y monitoreo ambiental, dentro de los que se incluyen aquellos utilizados para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal (literal f, art. 428 E.T). Por último, no causará IVA la importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible. (Literal i, art. 428 E.T).

Exenciones y no sujeciones en el impuesto predial unificado

Tratándose de los entes territoriales, son los únicos que pueden conceder exenciones y tratamientos preferenciales sobre los tributos de su propiedad, distinguiéndose de aquellos que son nacionales pero cedidos a nivel territorial, como es el caso del impuesto de vehículos automotores. Sin embargo, existe una limitante constitucional al poder tributario cuando se trate de los bienes de uso público, parques naturales, tierras comunales de grupos étnicos, tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y otros que determine la ley, puesto que hacen parte de esos bienes que son inembargables, inalienables e imprescriptibles.

En este caso, los predios que se encuentren definidos legalmente como parques naturales o como parques públicos de propiedad de entidades estatales, no podrán ser gravados con impuesto ni por la Nación ni por las entidades territoriales en virtud del Artículo 137 de la Ley 488 de 1998. Al igual que sucede con el municipio de Montenegro - Quindío, si algún municipio no incluye el beneficio en su estatuto de rentas, aun así, no es viable el cobro del impuesto predial unificado a parques naturales ya que va en contra de la Ley 488 de 1998.

Ahora bien, tratándose de exoneraciones, los municipios en virtud de su autonomía tributaria establecida en el artículo 287 superior pueden conceder exenciones cuando consideren que el beneficio social o económico obtenido esté alineado a razones de política fiscal, social o ambiental. En ese sentido el municipio de Armenia en el departamento del Quindío concede una exoneración para aquellos contribuyentes del impuesto predial unificado que tengan “predios con afectación ambiental previa presentación de un Plan de Manejo Ambiental y planos de áreas y curvas de nivel y localización de elementos naturales”³⁶, y “los predios ubicados en zonas de protección ambiental, zonas de especial significancia ambiental y zonas de riesgo natural establecidas en el plan de ordenamiento territorial”³⁷.

Otro ejemplo de exoneración del impuesto predial lo tiene el municipio de Montenegro Quindío al no gravar los “predios de las corporaciones autónomas, destinados a la conservación de hoyas, laderas, escarpas, canales y conducción de aguas, embalses, colectores de alcantarillado, tanques y plantas de purificación de aguas residuales”³⁸, y “todas las áreas de conservación de aguas, fauna y flora reglamentadas por el Concejo municipal estarán exentas del impuesto predial, previo desenglobe de una mayor extensión (si es el caso), certificada por la UMATA o unidad ambiental que corresponda, y la oficina de Catastro Municipal o quien haga sus veces”³⁹.

Hasta aquí, en su sesgo extrafiscal, la tributación puede ser importante instrumento para estimular la realización de ciertas actividades, o desestimular acciones comportamentales en el plano individual y colectivo, colocando a los sujetos que las realizan en situación económica más ventajosa, que su fin sea garantizar la preservación del

³⁶Numeral 11, Artículo 29 del Acuerdo 017 de 2012 Código de rentas de Armenia

³⁷Numeral 12, Artículo 29 del Acuerdo 017 de 2012 Código de rentas de Armenia

³⁸Numeral 3, Artículo 23 del Acuerdo 030 de 2014 Código de Rentas de Montenegro

³⁹Numeral 6, Artículo 23 del Acuerdo 030 de 2014 Código de Rentas de Montenegro

medio ambiente para esta y futuras generaciones. Los beneficios fiscales poseen nítida configuración de medidas de política económica y social, pues son actos de carácter excepcional que tienen como objetivo amparar intereses públicos de significativa relevancia, superiores a aquellos caracterizados por la tributación. (Buffon & Herlin, 2015).

Cargos extrafiscales del orden departamental

Similar a lo que ocurre con los impuestos municipales, el único impuesto verde que existe para los departamentales se denomina «cobro por actividad pesquera».

Éste impuesto es recaudado únicamente por el departamento de San Andrés y Providencia aprovechando la autorización dada por la ley 13 de 1990 y posteriormente la ley 47 de 1993, en un intento de fijar con tasas y derechos la actividad pesquera, exonerando de la obligación fiscal a los pescadores artesanales y de subsistencia. La actividad pesquera es el proceso que comprende la extracción, cultivo, procesamiento y comercialización de los recursos pesqueros. El cobro se causa en el momento de la expedición del acto administrativo que otorga los permisos, patentes, concesiones autorizaciones por el ejercicio de la actividad pesquera. A pesar de que existe un régimen legal para todo el país, solamente el archipiélago de san Andrés lo tiene regulado en su estatuto tributario.

Los impuestos al consumo como el de «vinos aperitivos y similares» o el de «cervezas, sifones, refajos y mezclas», o el de «cigarrillos y tabaco elaborado» a la que se suma una sobretasa «al consumo de cigarrillos y tabaco», son tributos legales constituidos para gravar el consumo de estos productos que son considerados perjudiciales para la salud humana, entre ellos, las cervezas, sifones, refajos, mezclas,

licores, vinos, aperitivos, cigarrillos, y tabaco elaborado. Los departamentos generalmente cobran el tributo a nivel de distribución o importación y sólo para el consumo dentro de sus territorios. Constituye una buena fuente de ingresos para estos entes territoriales y su destinación, es para atender a la salud, al deporte y en algunas ocasiones para la educación.

Parece contradictorio, pero hay campañas de prevención del consumo de alcohol, incluso leyes que penalizan duramente a los responsables de accidentes de tránsito que tengan algún grado de alcoholimetría en su sangre, no obstante, requiere de esos mismos recursos para financiar las consecuencias en su salud por el consumo de esos mismos productos. La medida puede ser paternalista en el sentido de que la intervención pública está arraigada en el propio bien de la gente: la imposición de un impuesto sobre el consumo mejorará a los individuos, lo que “aumentaría en gran medida la oportunidad de todos los ciudadanos de perseguir visiones independientes de la buena vida” (Frank 1999) citado por Xavier Landes (2015).

La sobretasa «a la gasolina motor y al ACPM», es un tributo creado mediante la Ley 488 de 1998 y demás modificatorios⁴⁰, que constituye a favor de los departamentos, el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importada y ACPM, que hagan los usuarios para movilizar sus coches. Por ser un impuesto indirecto la responsabilidad de su cobro y recaudo recae en los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. También serán responsables directos del tributo los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar la procedencia del combustible que transporten.

⁴⁰Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, creada mediante Ley 488 de 1998 en sus artículos 117 a 135; modificada por leyes 681 de 2001 artículos 4 a 9 y 788 de 2002 artículo 55 a 59.

Esta renta es muy importante para los departamentos, pues con él se financia gran parte de la deuda pública y el funcionamiento del departamento. Este impuesto no nace con la categoría de impuesto verde, pero por ser un instrumento extrafiscal le da la connotación de tributo ambiental.

El de «vehículos automotores» que, aunque ya se describió para los municipios, unificó los impuestos que hasta ese momento gravaban la propiedad de los vehículos automotores (departamental), el de timbre nacional sobre vehículos automotores, y el de circulación y tránsito o rodamiento (municipal). Aquí lo que se grava no es el transitar por las calles del territorio municipal, sino que grava la tenencia o posesión del vehículo, en otras palabras, grava la propiedad mueble, y como tal es un impuesto por tener, mas no por hacer, en ese sentido, y basándose en el sistema económico que caracteriza a Colombia, un Estado moderno que privilegia el consumo, la iniciativa privada y la propiedad, es muy usual que los ciudadanos prefieran tener el confort que le genera el mejor automotor para transitar.

Debido a esto, el impuesto se puede catalogar como un tributo ambiental porque el mismo intenta desincentivar la compra de vehículos costosos porque su tarifa es progresiva, –tanto la base gravable como la tarifa están determinadas por las especificaciones de los vehículos, como el cilindraje, el tipo de servicio, la marca y el modelo–, esto es, una medida escalonada que mientras más costoso sea el automóvil, más onerosa será la tarifa.

El impuesto de «degüello de ganado mayor» es una exacción a favor de los departamentos, que grava el sacrificio del ejemplar de raza bovina y bufalina. Consiste en el pago de una tarifa determinada por cada res sacrificada para el consumo, que paga quien sea el propietario del ganado mayor que se sacrificará en frigoríficos autoriza-

dos que cuenten con las normas de salubridad y sanidad, aptas para el consumo humano. El obligado tributario será la entidad que esté autorizada para el sacrificio y que cuente con los protocolos para el sacrificio de estos animales y cuya carne será entregada al consumo humano. Claro que el obligado primario o económico será el propietario que entrega al animal para su sacrificio.

Debido a que este impuesto existe desde 1909⁴¹ ratificado posteriormente en el decreto 1222 de 1986⁴², era responsabilidad del Estado el servicio directo del sacrificio de bovinos. Hoy el servicio está a cargo de los privados en una desconcentración de algunas funciones estatales y que fueran cedidas a partir de la constitución de 1991. Con todo, en Colombia se presenta una proliferación de frigoríficos clandestinos (mataderos en lenguaje popular) para el sacrificio de ganado bovino y porcino sin control del Estado, eso lo corrobora Restrepo, Hernández, & Moreno (2013) cuando investigó el impuesto de degüello asegurando que

En total son 76 cabezas de ganado sacrificado en los corregimientos del Municipio de Florencia, que no pagan el impuesto al Degüello de Ganado Mayor, de acuerdo a esta información, se puede argumentar, que el impuesto que ingresa al departamento por este concepto, sería mayor, si se realizaran visitas, seguimiento y control a todos estos sitios donde están desarrollando la actividad en forma clandestina. (...) Según la inspección que se realizó, es preocupante ver que las condiciones en que sacrifican estos animales no son las adecuadas, es decir, que por parte de las autoridades sanitarias y ambientales no existe control al respecto, de igual forma sucede con el recaudo del impuesto (p.36).

⁴¹La Ley 8 de 1909 estipula en su artículo 1°. Lo siguiente: "Serán en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que lo eran antes de la expedición de la Ley 1ª. de 1908 y que no estén cedidas a los Municipios, ... Degüello de Ganado Mayor,..."

⁴²El artículo 161 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986 estipula lo siguiente: "Los departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor."

De lo anterior se puede concluir que, el impuesto de «degüello de ganado mayor» para el momento de su creación tenía intención recaudatoria, pero esto ha cambiado puesto que ahora está en juego la salud y la integridad de las personas, siendo deber del Estado su tutela para garantizar el derecho fundamental a gozar de un ambiente sano.

El departamento de Bolívar tiene dentro de su estatuto tributario un impuesto que perdió vigencia en el año 2007 –por acabarse el periodo de vigencia del plan de desarrollo 2003-2006– y aún sigue vigente para su territorio. Se trata de la *tasa contributiva de contaminación vehicular* que tuviera su fuente legal en el Artículo 112 de la Ley 812 de 2003 y que autorizaba a las entidades territoriales crear gravámenes destinados a financiar proyectos y programas de infraestructura vial y de transporte, los derechos de tránsito en áreas restringidas o de alta congestión, cobros por estacionamiento en espacio público o en lotes de parqueo y tasa contributiva por concepto de contaminación vehicular. Este impuesto –con fines recaudatorios– financia el mantenimiento y mejoramiento de las vías vehiculares, podría catalogarse como un tributo ambiental que desincentiva la compra de vehículos y por consiguiente el tránsito por las calles del departamento, procurando un ambiente sano libre de contaminación al aire, auditiva y de libre movilidad para los ciudadanos. La autorización legal de este impuesto no fue prorrogada por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007, lo que sugiere que si persiste su cobro por parte del departamento de Bolívar, se presume legal hasta que sea anulado o suspendido por el tribunal contencioso administrativo.

Cargos extrafiscales del orden municipal

Hasta la fecha no son muchos los tributos municipales con la categoría de tributo ecológico. A nivel territorial, los únicos impuestos

con categoría de tributo ecológico son los denominados «sobretasa ambiental al impuesto predial», la «sobretasa ambiental para proteger los humedales y sitios Ramsar», y el «peaje turístico». Estas tasas fueron creadas con fines recaudatorios, financian a las Corporaciones Autónomas Regionales – CAR con recursos para reinvertirlos en la recuperación del ecosistema nativo. Sin embargo, el «peaje turístico» que se creó para dotar de recursos que permitan el ornato, mantenimiento y recuperación de los sitios municipales de gran valor histórico, artístico y cultural, en la actualidad ningún municipio lo cobra según respuesta del Viceministro de Turismo, que en el 2019 se le preguntó si han otorgado conceptos para conceder viabilidad en su cobro.

A continuación, se enuncian algunos impuestos que, por sus características su justificación se fundó en el ingreso, y no se crearon con propósitos ambientales para proteger el ecosistema o la naturaleza, pero tienen implícito el desincentivo al consumo o a la opulencia y la riqueza.

Tributos con características ambientales

La «Sobretasa Ambiental al Impuesto Predial» es una sobretasa al único impuesto sobre la propiedad que cobra el municipio, y tiene origen en el art. 317 constitucional, pues está autorizada para gravar la propiedad inmueble con un impuesto ambiental cuyo fin es recaudatorio y su destinación es la financiación de las Corporaciones Regionales Autónomas – CAR, entidades del Estado encargadas con autonomía para el manejo y conservación del medio ambiente.

La «Sobretasa Ambiental para proteger los humedales y sitios Ramsar» es otro impuesto legal, fue creado mediante ley 981 de 2005, diseñado para compensar el daño ambiental de las áreas afectadas por la

construcción de las vías construidas o que se llegaren a construir en los departamentos del Atlántico, Bolívar y Magdalena, en las Áreas de Conservación y Protección Municipal, sitios Ramsar o Humedales de Importancia Internacional y Reservas de Biosfera y Zonas de Amortiguación. El obligado tributario será quien transite por las vías en vehículos siempre que existan peajes o casetas recaudadoras a una tasa del 5% sobre el valor del peaje cobrado normalmente.

El «Peaje Turístico» es un impuesto municipal creado en la Ley 300 de 1996 que reconoce la importancia del turismo, al considerarla una industria esencial para el desarrollo del país y en especial de las diferentes entidades territoriales, además de cumplir una función social. Fue creado para los municipios que necesitaban proteger las construcciones y monumentos históricos que hacen parte del patrimonio histórico y cultural de la nación. El impuesto recae en el sujeto (viajero) que con su automóvil pasa por alguno de los peajes autorizados por el gobierno para cobrar el impuesto. la tarifa es un (1) SMDLV para vehículo de uso público o comercial y medio (0,5) SMDLV para vehículo de uso particular. A la fecha el Viceministro de Turismo no ha otorgado concepto de viabilidad requisito previo para que los municipios cobren el impuesto, sin embargo, persiste en la ley y goza de principio de reserva de ley.

Otros impuestos con fines recaudatorios, pero con incidencia ambiental

En investigaciones adelantadas por la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia en los municipios del Caquetá, se pudo evidenciar la responsabilidad de estos entes territoriales frente a la gestión ambiental y específicamente en su política tributaria (Cardozo & Restrepo, 2019). Uno de los hallazgos, consiste en que, a nivel municipal no existe un impuesto

con la categoría de tributo ambiental cuyo propósito sea diseñado para desincentivar algún comportamiento económico, o patrón de consumo que terminan degradando el medio ambiente, por ejemplo, los creados por el Estado para el combustible fósil, las bolsas plásticas que entreguen en los supermercados, o botellas de polipropileno con las que empacan las aguas o bebidas azucaradas.

Sin embargo, se abordan ciertos tributos que, bajo la influencia de la política hacendista, su función recaudatoria prevalece, pero tiene un componente diferenciador de otros impuestos al consumo porque orienta subjetivamente patrones de conducta con alguna cierta resistencia al consumo de aquellos productos o servicios perjudiciales al medio ambiente sano que todos los seres humanos quieren gozar.

No solamente se contaminan las fuentes hídricas, o los suelos y el aire, también existe la contaminación visual, la auditiva (por exceder los decibeles permitidos en las calles), la obstrucción del espacio público, las vías públicas y el ornato entre otros. Estos tributos son usuales en todos los municipios de Colombia, creados con fines recaudatorios y aunque no cumplen “con las características propias de los impuestos ambientales propuestos por los teóricos de la microeconomía, dentro de la hacienda pública sí opera como un impuesto” (Jaramillo y Villa, 2013, p.117).

El «Impuesto de Vehículos Automotores» cobrado por los departamentos de Colombia unió tres impuestos a saber, el de «timbre nacional sobre vehículos automotores» cobrado por los departamentos, el de «circulación y tránsito»—rodamiento— cobrado por los municipios, y el «unificado de vehículos del distrito capital de Santa Fe de Bogotá» cobrado por el distrito, para cumplir con el principio de eficiencia en el cobro de los impuestos. Es un impuesto que grava la

posesión de vehículos de uso particular, incluida las motocicletas cuyo cilindraje supera los 125 centímetros cúbicos. Dadas las características de generar ciertas conductas a los ciudadanos que minimicen el daño ambiental producido por el uso de este medio de transporte, se puede decir que este impuesto actúa como un tributo ambiental, pues a mayor tamaño, cilindraje y valor comercial del vehículo, mayor tarifa e impuesto tendrá que pagar anualmente.

El impuesto a la “publicidad exterior visual” creado por la ley 140 de 1994, grava la publicidad a través de vallas que midan más de 8 metros cuadrados de extensión, que usen el espacio público dentro del municipio, que divulguen o promocionen productos o mensajes a través de dibujos, fotografías, leyendas, o signos, y que sean visibles desde las vías peatonales o vehiculares. El obligado tributario será quien anuncie cualquier mensaje por medio de estas vallas publicitarias, la mayoría de las veces con fines de lucro para ofrecer productos o promocionar sus negocios. Es un impuesto con fines recaudatorios, pero desafortunadamente la mayoría de los municipios no lo saben liquidar o sus oficinas de rentas no tienen diseñados los programas de fiscalización que les permita identificar el sujeto responsable de la valla.

La jurisprudencia⁴³ colombiana ha señalado que el «gozo a un medio ambiente sano» no alude solamente a daños contra las fuentes hídricas, aire, suelos, animales y plantas, también refiere a la contaminación auditiva y visual por ruidos, vallas, avisos y pendones colocados en la vía pública, limitando el espacio público para la libre movilización de la comunidad desmejorando su calidad de vida. En consecuencia, éste también es otro impuesto legal que no nació como un impuesto ambiental, pero evitar la contaminación visual que produce

⁴³Consejo de Estado del 16 de agosto de 2011

el exceso de campañas publicitarias para negocios y productos, en ocasiones por mensajes de campañas políticas y movimientos religiosos, así como proteger el espacio público son el objetivo claro que lo convierten en un impuesto verde.

La «delineación urbana» es un impuesto que data de 1913, en uno de los pocos impuestos que sobreviven desde esa época, y fue creada por la ley 97 de 1913 para Bogotá y en 1915 se autorizó su cobro para el resto de los municipios del país. Hoy está vigente con la ley 14 de 1983 donde sólo reguló que el cobro se hiciera por la actividad de construcción, e instó a los municipios la fijación de los demás elementos estructurales del impuesto en virtud del poder tributario derivado tomado de los artículos 338 y 287 del orden constitucional. El único medio para identificar el hecho generador es a través de la expedición de la licencia de construcción que debe otorgar el municipio ante cualquier solicitud de construcción que hagan los habitantes sobre sus propiedades inmuebles en virtud del Plan de Ordenamiento Territorial (POT).

La Ley 1753 de 2015 “Plan Nacional de Desarrollo 2014 – 2018” en el artículo 33, autorizó a los municipios y distritos con sistema de transporte masivo, el establecimiento de una «Contribución a los usuarios de estacionamientos, incluyendo el estacionamiento en vía». La vigencia de esta disposición fue renovada a partir del nuevo Plan de Desarrollo 2018 – 2022 contenida en el artículo 97 de la ley 1955 de 2019. Este tributo grava a todos los usuarios que usen el servicio de parqueaderos fuera de vía o estacionamiento en vía, siendo responsabilidad de los concejos municipales la definición del resto de los elementos del tributo y el sistema y método para definir los costos, así como los responsables de su cobro, declaración y consignación de los recursos recaudados, de manera que el tributo se ajuste a las condiciones de cada ente territorial. Los municipios podrán destinar los recur-

sos obtenidos por esta fuente para la sostenibilidad y calidad de sus sistemas de transporte, considerando su cobro principalmente a todos aquellos usuarios que los estudios técnicos recomienden, considerando las vulnerabilidades de siniestralidad vial y la promoción de energéticos y tecnologías de cero o bajas emisiones.

En contraste con los impuestos municipales que gozan de principio de reserva de ley, también existen unos impuestos que son cobrados por estos entes territoriales que si bien están en los acuerdos municipales, aprobados por una corporación con poder municipal para legislar y con sanción de los alcaldes, gozan de principio de legalidad, y mientras no sean anulados o suspendidos por el tribunal contencioso administrativo, servirán como un impuesto a cargo de los habitantes de esa jurisdicción y su fin puede catalogarse como generador de conductas positivas a favor del medio ambiente. A continuación, algunos impuestos que no tienen respaldo en Ley de la República, pero que la mayoría de los municipios la tienen en sus estatutos tributarios.

El Impuesto por extracción de «arena, cascajo y piedra» grava la extracción de este tipo de materiales directamente en minas y canchales o de los cauces de los ríos y fuentes hídricas y que sirve para la construcción y edificación. Normalmente se cobra por metro cuadrado de material, y están en los estatutos de rentas de los municipios de Mocoa y Popayán. En fallo⁴⁴ jurisprudencial del año 2005 y en concepto doctrinal de la DAF⁴⁵ del mismo año, se decretó su nulidad e ilegalidad.

El impuesto de «ocupación de vías y espacio público»⁴⁶, y «uso del subsuelo por excavaciones»⁴⁷ son tributos que junto con el de «es-

⁴⁴Consejo de Estado 14224 de 2005. Consejero ponente Ligia López Díaz. Ilegalidad del impuesto de arena, Cascajo y piedra

⁴⁵Concepto del No. 5420 del 25 de febrero de 2005. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

combreras»⁴⁸ son adicionales o accesorios al de «delineación urbana» que la mayoría de los municipios tienen para gravar ciertos servicios o usos del espacio público cuya base se hace sobre la construcción. Estos tributos se originan por una autorización que otorga el Estado (municipio) por romper la capa asfáltica para realizar acometidas de los servicios públicos domiciliarios. Tratándose de «escombreras», el hecho gravable está dado por el (...) “descargue y disposición final de escombros, materiales, elementos, concretos y agregados sueltos, de construcción, de demolición y capa orgánica, suelo y subsuelo de excavación” (art.199 del E.T de Pasto). El impuesto que grava la utilización del espacio público es la autorización pro-tempore otorgada por el Estado (municipio) por la ocupación de vías y lugares públicos con andamios, materiales de construcción, y casetas, siendo responsable el ciudadano dueño de la obra o servicio.

La «Licencia de Parcelación» es un tributo que cobra el municipio de El Paujil en el Caquetá que crea una licencia adicional a la otorgada mediante el *impuesto de delineación urbana*, contenida en el artículo 101 de su código rentístico, por el permiso que concede el municipio para la utilización de espacios públicos y privados, y la ejecución de obras para vías e infraestructura que garanticen la prestación de los servicios públicos domiciliarios por parte de ellas mismas. La jurisprudencia ha sido enfática en afirmar que estos cobros adicionales al de “delineación urbana”, no cuentan con autorización legal para su cobro.

El impuesto de «publicidad móvil»⁴⁹ es un tributo municipal que grava la instalación de letreros y avisos móviles publicitarios en vehículos automotores, con exhibición efectiva de la publicidad

⁴⁵ Concepto del No. 5420 del 25 de febrero de 2005. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

⁴⁶ Mocoa, Neiva, Cartagena de Indias

⁴⁷ Cartagena de Indias

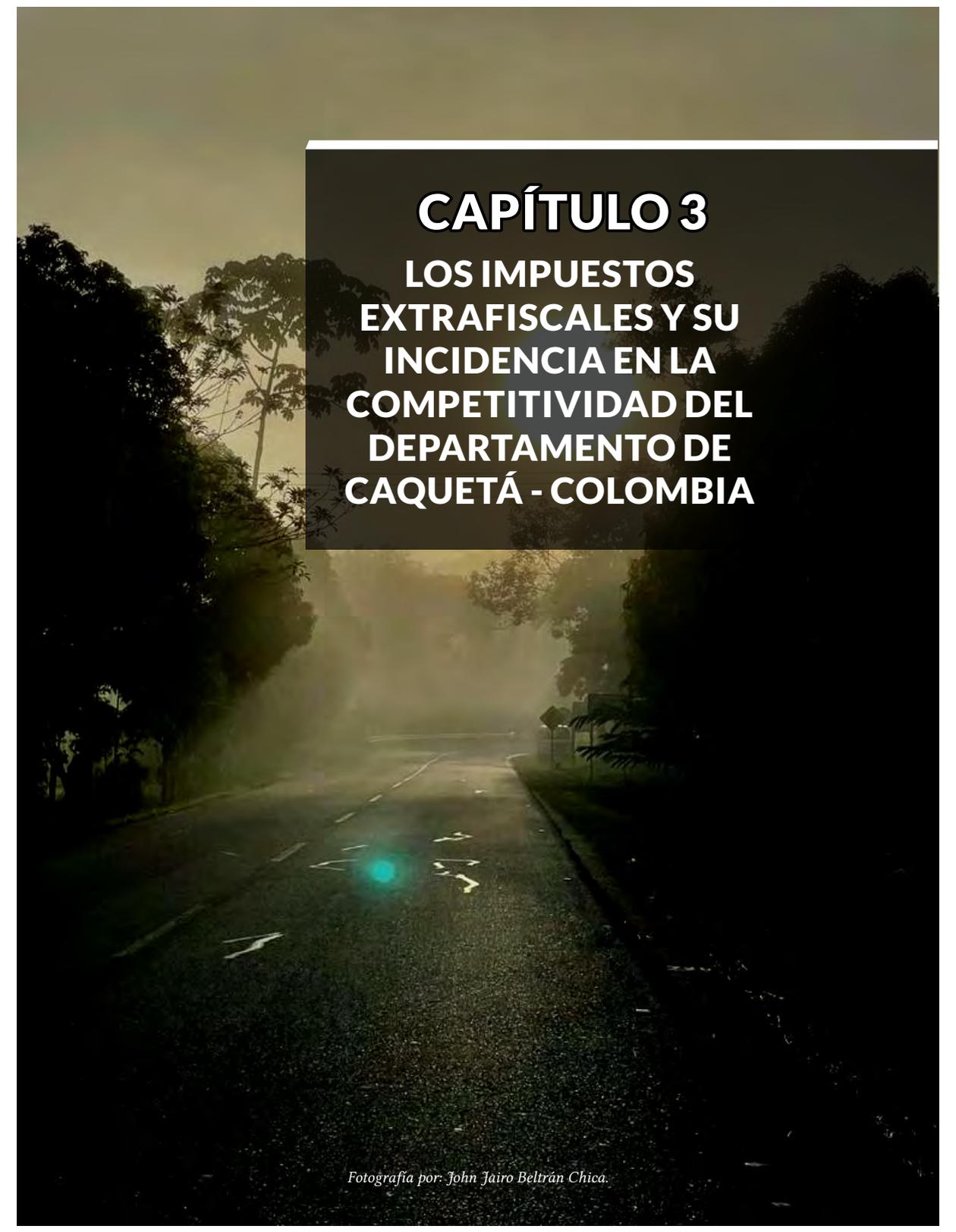
⁴⁸ San Juan de Pasto

móvil visual auto transportada, instalada en vehículos automotores. El obligado tributario será el propietario del vehículo y/o empresa transportadora a la cual se encuentre afiliado el vehículo generador de la publicidad móvil, la base gravable será el área de la Publicidad Visual Móvil, entendiéndose como tal todos los elementos utilizados en la estructura para informar o llamar la atención del público.

Sin embargo, cada uno de los anteriores tienen un sentido muy particular de garantizar el orden y control de las normas urbanísticas y de ordenamiento territorial, que en muchas ocasiones la inobservancia de las normas, producen accidentes que atentan contra la integridad física de las personas, además de afectaciones a la salud por el polvo, ruido, la contaminación visual, y la limitación de la libre movilidad.

⁴⁹Neiva





CAPÍTULO 3

LOS IMPUESTOS EXTRAFISCALES Y SU INCIDENCIA EN LA COMPETITIVIDAD DEL DEPARTAMENTO DE CAQUETÁ - COLOMBIA

Fotografía por: John Jairo Beltrán Chica.

LOS IMPUESTOS EXTRAFISCALES Y SU INCIDENCIA EN LA COMPETITIVIDAD DEL DEPARTAMENTO DEL CAQUETÁ

Competitividad y la cuestión ambiental

El cambio climático global se ha convertido en el principal problema medioambiental de nuestro tiempo. Los *gases de efecto invernadero* – GEI, como el dióxido de carbono, atrapan este calor y, de hecho, desempeñan un papel fundamental en la regulación de la temperatura de la Tierra. Pero este mecanismo regulador mantiene un delicado equilibrio, que se ha visto alterado por las emisiones de dióxido de carbono procedentes de la quema de combustibles fósiles. El dióxido de carbono es el gas de efecto invernadero más conocido, pues la concentración de CO₂ atmosférico se debe a procesos naturales como la respiración vegetal, el deshielo de los glaciares, o los incendios forestales producidos por la naturaleza; sin embargo, la mayor liberación de CO₂ en la atmósfera se debe a procesos antropocéntricos cuando se queman sustancias que contienen carbono generados por la quema de combustibles fósiles como el carbón, gas natural y petróleo.

Al parecer, la Tierra sólo puede absorber una cantidad determinada de dióxido de carbono, y el exceso de emisiones que se ha ido acumulando desde el inicio de la Revolución Industrial ha aumentado la

temperatura de la Tierra, amenazando con perturbar la vida no sólo del ser humano, sino de todo el ciclo vital. Esta contaminación supone un reto mayor, pues el hombre sucumbe ante el consumismo y la acumulación de bienes y servicios que para su producción requiere cantidades enormes de materias primas y de energía para su elaboración, transformación y ensamblaje. Energía y materias primas que se obtienen de la extracción de bienes naturales gratuitos que se encuentran en el suelo, agua y aire.

La creciente demanda de bienestar por parte de una sociedad que se ha dejado tentar por tener más y consumir más, termina estimulando la lógica del mercado, que consiste en consumir para producir más, y producir más para vender más. En los procesos de fabricación de esos bienes, muchos productos que todavía podrían tener larga vida terminan en los vertederos que dañan el medio ambiente (Vandembulcke, 2017). Las empresas dueñas del capital ven la productividad y la competitividad como mecanismos para el ascenso económico, es decir, el criterio de “éxito” en términos de mercado. Esto implica, entre otras cuestiones, la puesta en marcha de numerosos megaproyectos de infraestructura, la mayor tecnología posible, una regulación que permita la extracción de recursos de la naturaleza y la generación de energía al servicio de la humanidad “ignorándose las contradicciones que se generan en el ámbito de la inequidad social, la degradación ambiental, el desempleo y subempleo, y otros elementos que ponen en peligro la continuidad de la vida en el planeta” (Acosta & Machado, 2012, pág. 79).

El marco conceptual utilizado en los capítulos anteriores nos muestra, por un lado, un humano moderno movido por formas profundamente arraigadas de *ser*, *hacer* y *conocer* y desde luego la necesidad de mantener el progreso y desarrollo basados en los patrones actuales de economía “real” de flujos de materiales y energía, pero también, de

aquel humano con capacidad para pensar, restaurar, y movilizar lo *racional* en el sentido de la vida y de crear caminos más armoniosos con otras formas de vida. Aquí vale la pena escudriñar avances en la literatura sobre *empresas* y *medio ambiente natural*, combinando diferentes teorías y niveles de análisis. Algunas de ellas están relacionadas con economías críticas alternativas a la economía dominante: ecológica, social y solidaria, economía política, así como elementos propios de una concepción fuerte de la competitividad –introduciendo mejores prácticas y tecnología que mejore la eficiencia de los recursos–, la economía circular, la extrafiscalidad y la sostenibilidad.

En la actualidad el desarrollo sostenible y sostenibilidad han llegado mucho más allá del ámbito de la gestión de los recursos naturales y se mueven ahora en discursos y prácticas del desarrollo urbano, la industria química, el turismo, la elaboración de políticas, la educación, entre otros. La sostenibilidad se ha convertido en un importante punto de referencia en época de desarrollo y progreso, al trabajar por un beneficio para toda la humanidad: salvaguardar el presente y futuro de todas las sociedades del mundo.

La demanda de medidas gubernamentales para apoyar el desarrollo y sostenibilidad no es nueva. De hecho, la idea de incorporar los costos del daño medioambiental fue desarrollada por primera vez por el economista Arthur Cecil Pigou en la segunda década del siglo anterior. Las operaciones de mercado tienen impactos indirectos como la contaminación que no se reflejan en el precio de un producto. Los economistas denominan estos efectos como externalidades. Las externalidades son la principal razón para la intervención gubernamental en la esfera económica.

Un ejemplo de externalidades es que una empresa manufacturera suele emitir contaminantes al aire. Mientras que la empresa sólo paga

por el material, servicios públicos de electricidad, agua potable y aseo, salarios y los demás costos asociados directamente con el producto, las personas que viven en los alrededores del lugar "pagan" por la contaminación del aire, con pagos para atención médica, adecuaciones de su entorno, y hasta desplazamientos hacia otros entornos más limpios. En este caso, las sociedades democráticas buscan en el Estado la protección de los intereses generales, con mecanismos económicos y legales que desestimulen aquellas conductas contaminantes generadas por los agentes económicos, o estimulando comportamientos que sean protectores del medio ambiente a través de la implementación de herramientas fiscales y no fiscales.

Sólo fue con las preocupaciones de académicos, economistas, ambientalistas, científicos, la iglesia, y algunos mandatarios, sobre la cuestión ambiental y los efectos de la superpoblación, la alimentación, la capa de ozono, la tragedia en la planta nuclear de Chernobyl, los desastres naturales, el cambio de temperatura en la tierra y la contaminación en aguas, tierra y aire, para que el hombre empezara a tomar medidas para salvar el planeta. Estas preocupaciones motivaron reuniones de organismos internacionales como las Naciones Unidas, como la Declaración de Estocolmo (1972), la Convención Marco sobre el «Cambio Climático» firmada en Nueva York en 1992; la «Cumbre para la Tierra» celebrada en Rio de Janeiro (1992) y el protocolo de Kyoto (1997) entre otros. En estas reuniones se presentaron propuestas para hacer frente a problemas medioambientales, entre ellos, sanciones y el resarcimiento de daños de los agentes contaminadores, impuestos, tasas e incentivos fiscales para quienes mejoren sus procesos productivos con disminución de efectos nocivos al medio ambiente.

Desde la década de los 80's del siglo anterior, se ha producido un cambio hacia los impuestos y tasas medioambientales, donde un

impuesto medioambiental grava algo que tiene un impacto negativo probado y específico en el medio ambiente, siendo los impuestos medioambientales más conocidos los que gravan: la energía, el transporte, la contaminación y los recursos. Por su parte, las tasas medioambientales son pagadas por los agentes económicos por el derecho a utilizar el medio ambiente. El objetivo de la imposición de tasas medioambientales es prevenir o reducir los posibles daños relacionados con el uso de los recursos naturales, evitar o reducir las emisiones de contaminantes al medio ambiente y fomentar la eliminación adecuada de los residuos.

Las herramientas fiscales (impuestos y tasas ecológicas) contribuyen a la protección del medio ambiente al garantizar que los agentes económicos tengan en cuenta los costos "ocultos" de la producción y el consumo. El tributo ambiental en sí, asume una posición de reordenamiento económico y social inclusivo, el cual se consagra desde otros principios que también son fundamentales para el establecimiento del tributo. Por estas razones, las empresas no solo deben ser competitivas en el mercado, sino también responder a las expectativas de la sociedad y, por lo tanto, las lógicas institucionales y estratégicas competitivas no son lentes contradictorias a la hora de explicar los resultados empresariales.

En los capítulos anteriores se abordó con suficiente literatura la teoría económica y la evolución de la hacienda pública, los conceptos de tributos ecológicos y los principios que persigue, los impuestos nacionales y territoriales con incidencia ambiental en Colombia y sus localidades. La discusión no debe centrarse en el diseño de tributos, las características sustantivas, si tiene finalidad recaudatoria, o si por el contrario el tributo incentivo o desincentiva ciertas conductas como finalidad principal, dejando en un segundo plano la obtención de los recursos.

Todo gravamen por singular que sea no elimina la consecuencia recaudatoria, solamente que este se ve opacado porque el objetivo principal no está en función de la obtención de recursos, pero sí —como se ha mencionado—, está más definido en cambiar conductas por parte de los agentes económicos, de asumir el costo “invisible” de la contaminación en la industria, de suerte que elevar el precio final del producto lo hará menos atractivo para el consumidor y obligará al productor a implementar diseños, tecnologías, y procesos de baja emisión de carbono y de contaminantes en las fuentes hídricas y los suelos. Esto se traduce en mejorar su productividad usando tecnologías más limpias y amigables con el medio ambiente.

El diseño y la aplicación de impuestos y tasas ecológicas aumentan la demanda de alternativas poco contaminantes. Esto aumenta las economías de escala que contribuyen a que las alternativas sean más viables sin necesidad de subvenciones directas. Algunos gobiernos reconocen la importancia de una buena gestión medioambiental como ventaja competitiva y como motor de desarrollo económico, tanto en términos de nuevas oportunidades de negocio como de estímulo a la innovación. Por ello, los gobiernos tienen un papel de apoyo a los sectores industriales y a las empresas mediante la promoción de prácticas que les permitan comerciar sobre la base de prácticas empresariales sostenibles y eficientes.

Persuadir a las industrias para que mejoren su comportamiento medioambiental suele ser una tarea difícil, no importa si es grande, mediana o pequeña empresa, ellas necesitan mantener su competitividad y, por lo tanto, son reacias a adoptar medidas de eficiencia de los recursos que perciben porque aumentarán sus costos de producción.



La competitividad regional

Variadas investigaciones se han adelantado sobre la competitividad regional, describiendo elementos importantes que aportan al desarrollo de las regiones y del sector productivo. Algunas reflexionan sobre cómo desde el punto de vista tributario –tributos extrafiscuales–, estos se consideran factores que inciden en la competitividad regional. Otros, analizan los factores internos y externos –que pueden explicar la competitividad de las empresas como de las regiones–, ligados al desarrollo económico de los territorios. Dentro de este análisis, el concepto de innovación está inmerso como un factor interno, y se refiere a las acciones de las organizaciones en la adquisición de nuevas tecnologías, las prácticas de reducción de emisiones que supongan una menor contaminación y un menor costo.

Claro que como se verá más adelante, las empresas desconocen las tecnologías y prácticas de eficiencia de recursos que existen. Por ello, difundir y demostrar las ventajas de las prácticas y tecnologías ambientalmente sostenibles y eficientes en el uso de los recursos es una forma eficaz de fomentar la adopción de nuevos métodos de producción. Para ello, los gobiernos pueden optar por aplicar herramientas fiscales o herramientas no fiscales, entre ellas trabajar directamente con empresas individuales o en colaboración con asociaciones industriales.

Los desarrollos de políticas gubernamentales animan a la industria y a los consumidores a cambiar sus pautas de producción y consumo, articulando entre sí desarrollos innovadores y competitivos que vayan en función de mejorar la calidad de vida y bienestar de la sociedad. En ese orden de ideas, Ramos (2003) hace referencia al mundo globalizado, el cual se encuentra interconectado y basado en el conocimiento, como un factor clave para el desarrollo competitivo, que

conlleve al crecimiento económico de manera sostenible, donde juega un papel importante la protección del medio ambiente y la forma en como desde el Estado se diseñan instrumentos económicos que permitan un adecuado uso de los recursos naturales.

En una sociedad democrática, la tributación ambiental juega un papel importante en la competitividad de los territorios. Las herramientas fiscales se han centrado principalmente en poner fin al despilfarro de recursos naturales, y consiste en introducir un impuesto medioambiental, que los anime a cambiar, mejorar, y reestructurar sus procesos empresariales, que implique una ventaja competitiva a partir del desarrollo radical de una relación más armoniosa con el entorno natural. Estos factores influyen en las capacidades competitivas regionales, en tanto que aprovechar la información que se conozca del territorio de acuerdo con sus particularidades y características del contexto (socioeconómico, geográfico, mercado, culturales), estarían generando valor “medio ambiente limpio y saludable” como finalidad específica de medidas globales para apoyar el desarrollo sostenible.

Rutkauskas, Miečinskiene & Stasytyte (2008) hacen mención de lo planteado por Porter, frente a indicar que la competitividad de un país, región o ciudad depende de la capacidad para hacer que los participantes en el mercado asuman la responsabilidad del uso eficiente de aquellos recursos disponibles. Por su parte, las políticas públicas y la capacidad que tengan su capital humano para innovar, se convierten en el objetivo primordial de que los resultados garanticen el desarrollo de la región, por ello, es indispensable evaluar a las empresas, competidores locales, proveedores y consumidores, así como las políticas públicas. La competitividad regional tiene como característica que el Estado al hacer control del mercado, permita mejorar la producción de las empresas, motivado por buenas políticas de gobierno encami-

nadas al desarrollo de una cultura de economía y de gestión, la cual debe permitir identificar las características que tiene el sistema, de acuerdo con los factores de la competitividad, desde el punto de vista de la concepción en cómo estos factores pueden cambiar teniendo en cuenta el entorno.

La innovación y el emprendimiento contribuyen a la competitividad y al crecimiento económico del país y sus regiones (Saavedra, 2012). Las políticas gubernamentales deben contribuir al desarrollo competitivo de las regiones, en el diseño de herramientas económicas que permitan una distribución de la riqueza, permitiendo un crecimiento de la productividad y el posicionamiento de los territorios. Las políticas gubernamentales deben fortalecer la relación que hay en el uso de las herramientas de gestión innovadora y de la capacidad que tienen las empresas para implementarlas, reconociendo el papel fundamental de la ciencia y la tecnología en el mejoramiento de su competitividad y produciendo un efecto sobre la economía regional, desarrollando de esta forma una mejora en la productividad y competitividad regional (Huggins, Izushi, & Thompson, 2013). En síntesis, con el uso de herramientas fiscales y no fiscales, el Estado impulsa la inversión en innovación y el emprendimiento hacia mercados verdes, los cuales incrementan la competitividad, contribuye al desarrollo económico y protege a la naturaleza de procesos productivos poco eficientes y altamente contaminantes.

Con estas políticas fiscales o no fiscales, el gobierno ofrece subvenciones de Investigación y Desarrollo a las empresas que diseñan nuevos productos, procesos y servicios que mejoran la competitividad de la empresa y benefician al medio ambiente (Brears, 2018). En el diseño de nuevos productos, las empresas evitan o disminuyen el uso de materias primas extraídas de los territorios ricos en biodiversidad, haciéndose más ecoeficientes. Si bien, no se puede evitar el uso de

recursos naturales, la idea es que a través de prácticas industriales ecoeficientes, reproduzcan los principios de los ciclos naturales en los que no se producen residuos (De Angelis, 2018).

Los elementos antes mencionados son determinantes de la competitividad no solo en países desarrollados, sino también en países de renta media como México, Colombia, Perú, y Argentina, en donde la asignación de recursos en áreas especializadas hace que estos sean más competitivos, teniendo en cuenta que la competitividad y los factores que la analizan, tienen como base, evaluar elementos como la innovación, el sistema tributario, la difusión de tecnología, y como consecuencia de ello se puede generar un mayor aumento en el crecimiento de la economía y el nivel de calidad de vida y bienestar de sus habitantes. En el campo local, la competitividad se ha considerado según Žitkus (2015) como la capacidad de crear derechos económicos, sociales, y de infraestructura, así como el establecimiento de condiciones institucionales bajo las cuales los agentes económicos son capaces de obtener mejores resultados, así como de satisfacer mejor las necesidades de sus habitantes en comparación con otras regiones brindando desarrollos que permitan mejorar la calidad de vida y bienestar.

Factores de la competitividad regional para Colombia

La competitividad es un aspecto que adquiere cada vez mayor relevancia en el campo de las empresas, teniendo en cuenta la forma en cómo se derivan las exigencias del entorno económico actual, el cual se ha enmarcado en los procesos de globalización (Saavedra, 2012). Desde el punto de vista de las políticas macroeconómicas se hace indispensable que se identifiquen aquellos factores que comprenden el capital humano, productivo y de capital público (Mancha, Moscoso & Santos, 2016). Es una creciente preocupación –desde el punto de

vista económico—, medir la calidad de vida y el bienestar económico de la nación, así como identificar los factores importantes que influyen en la competitividad nacional, porque tienen como objetivo implementar políticas públicas que generen valor al sector productivo. Medir y analizar los resultados de estos factores y elementos con la competitividad regional conllevan a definir los perfiles económicos que permiten distinguir a una región de la otra en materia de competitividad (Airinei, *et al.*, 2015).

Para estos autores – Airinei, *et al.* (2015)—, acciones públicas en infraestructura social, educación, salud, y las regulaciones públicas en políticas monetarias, ambientales y fiscales que las instituciones promueven, definen de cierta forma el amplio contexto en el que se desarrolla la actividad económica y productiva de la nación y de todas sus regiones. En tanto que Tello & Perusquia (2016) indican que el análisis de la competitividad debe darse desde cuatro niveles económicos y sociales. En ese sentido, estos niveles deben concentrarse desde el punto de vista *meso*, *micro*, *macro* y *meta* que se dan desde el enfoque sistémico de la competitividad.

De acuerdo con lo anterior, el análisis de la competitividad *macro* está centrado en el desarrollo de políticas de apoyo por parte del Estado, es decir políticas macroeconómicas. Con respecto al nivel *micro*, describe las exigencias del entorno que imponen niveles de desempeño y productividad de las regiones para el desarrollo empresarial; el nivel *meso*, hace referencia a la infraestructura, ámbito jurídico, político y económico de las regiones, y el nivel *meta* se ubica en aspectos sociales, culturales y particularidades en quienes habitan un determinado territorio (Ahumada & Perusquia, 2016).

Si la competitividad, es el grado en que un país o una región puede producir bienes y servicios, para suministrar a los mercados interna-

cionales —o al consumo doméstico— en las condiciones de un mercado libre y el comercio justo, que genere bienestar y progreso para sus habitantes, analizar la competitividad desde el punto de vista económico permitiría establecer ventajas competitivas y así mejorar su productividad (Castro, *et al.*, 2015). Estos autores coinciden en que las instituciones políticas son las encargadas de diseñar aquellos instrumentos económicos que financian el gasto público y que a su vez son factores que determinan el nivel de productividad de un país o una región. Así, el nivel de productividad tiene relación con el nivel de prosperidad, el cual puede ser alcanzado por una economía regional.

Con base en lo anterior, desde 2005, el Foro Económico Mundial ha basado la evaluación de la competitividad a través del *Global Competitiveness Index GCI*, el cual contempla diferentes indicadores que comprenden aspectos estáticos y dinámicos de las economías y que de esta forma reflejan aspectos de la competitividad y que están agrupados en doce pilares de la competitividad. En Colombia el Índice Departamental de Competitividad (IDC, 2015), realizado por el Consejo Privado de Competitividad y el CEPEC Universidad del Rosario, basados en el WEF (World Economic Forum, 2013), establece tres factores que permiten evaluar la competitividad territorial que corresponden a: Condiciones básicas, Eficiencia y Sofisticación e Innovación.

Los doce pilares para evaluar la competitividad establecidos por el *Global Competitiveness Index GCI*, clasificados a su vez en 3 subíndices: Requerimientos básicos; potenciadores de eficiencia; e Innovación y sofisticación, son enumerados por Pérez-Moreno, Rodríguez, & Luque (2016) así:

Primer pilar: instituciones; Segundo pilar: Infraestructura; Tercer pilar: Entorno macroeconómico; Cuarto pilar: la salud y la educación prima-

ria; Quinto pilar: La educación superior y la formación; Sexto pilar: la eficiencia del mercado de mercancías; Séptimo pilar: Eficiencia del mercado laboral; Octavo pilar: el desarrollo del mercado financiero; Noveno pilar: Preparación tecnológica; Decimo pilar: El tamaño del mercado; Onceavo pilar: Sofisticación de los negocios y Doceavo pilar: la innovación. Los pilares son agregados en un solo índice, sino que también se presentan por separado, proporcionando una sensación de la zona específica en la que un país tiene que mejorar. Se subraya en la compenetración y la interrelación entre estos pilares: aunque los resultados se presentan por separado para cada pilar, no son independientes, puesto que tienden a reforzarse entre sí (p.96).

Cruz & Ríos (2013), plantean que, hacer una descripción de la competitividad con respecto a la forma en cómo se debe comparar el desempeño económico de las regiones, el comportamiento de las exportaciones y el balance en la cuenta corriente, así como aspectos que hacen parte del sistema tributario, constituyen indicadores principales para el análisis de la competitividad de un país o de una región. Estos autores describen que el desempeño de las ciudades para atraer nuevas inversiones que generan empleos y coadyuvan al crecimiento económico local, juega un papel importante para evaluar la competitividad, es decir, se evalúa con indicadores cuantitativos monetarios, pero dichos indicadores se deben contrastar con el cambio en las condiciones de vida de la población.

Otros autores como Figueroa (2014), cree que independientemente de que la competitividad pueda medirse en diferentes dimensiones empresarial, sectorial, territorial, a nivel nacional y de macroregiones, son los actores territoriales, la estructura empresarial, su capacidad financiera y las articulaciones interinstitucionales, quienes determinan las condiciones, la accesibilidad física, la disponibilidad de servicios y de equipamiento de las regiones, como factores de competitividad que permiten evaluar de igual forma la eficiencia de las

empresas, las políticas gubernamentales frente al desarrollo económico de las regiones y su aporte al crecimiento económico del país. Con respecto a lo anterior, Potter (2009) analizó aspectos de la competitividad regional en los comienzos del neoliberalismo, encontrando que la globalización de los mercados implicó la renuncia parcial a los elementos territoriales, sin embargo, la apertura económica generó diferentes niveles de apertura, que favoreció la recuperación del rol del territorio como elemento de identidad en el marco de la competencia global.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se puede concluir que la competitividad regional comprende el aporte económico que las diferentes regiones o territorios hacen a la nación, a partir de los procesos de integración de las diferentes políticas públicas diseñados para mejorar la calidad de vida y bienestar de sus ciudadanos (Bekerman & Dalmaso, 2014). Las estructuras regionales deben ser flexibles, es decir, se deben adaptar de manera eficiente a los cambios del entorno regional, la globalización de las economías y las exigencias de conformación democrática de las regiones (Boisier, 1994), así como las garantías de una infraestructura pública en función de la producción y el empleo (Iluzia & Palei, 2008). Sin embargo, unas políticas regionales eficientes y eficaces afectan a los mercados y los recursos del producto acabado, lo que conlleva a determinar los patrones en cuanto a la implementación de políticas de desarrollo sostenible, que sean más amigables con el medio ambiente, que tenga en cuenta el desarrollo de la infraestructura como uno de los aspectos más importantes, así como la planificación estratégica para el desarrollo socioeconómico sostenible de las regiones, dentro de políticas regionales encaminadas a la competitividad (Grundey, 2008).



La tributación ambiental en la competitividad regional

Los instrumentos de intervención económica juegan un papel importante en cuanto a la protección, preservación, conservación, gestión y cuidado del medio ambiente. Esto sólo se logra cuando a través de un tributo se logra alentar o desalentar ciertos comportamientos de sus ciudadanos. Por lo general, esta función no se logra con el uso de impuestos, tasas y contribuciones con fines recaudatorios e impositivos, como el caso de los impuestos que gravan el *tener* (patrimonio, casa, vehículos), los que gravan el *hacer* (ventas, transacciones financieras), o los que gravan los *ingresos* o *utilidades* (renta e industria y comercio). Hablamos de herramientas económicas con función extrafiscal, una categoría de tributos que hasta hace poco la literatura se ocupa y que viene haciendo sus aportes a la justificación de la tributación en la era del desarrollo y el progreso. La idea es que se puedan corregir aquellas fallas en el mercado incorporando –a los precios de los productos– los costos por contaminar el medio ambiente.

El uso de estas herramientas con función extrafiscal es la “facultad que tiene el Estado para que, en lugar de solo recaudar impuestos, pueda lograr los mismos resultados generando incentivos y beneficios tributarios con el objeto natural de estimular al contribuyente” (De Carvalho & Ferrer, 2018, p.285). Nace por la necesidad de mejorar ciertos comportamientos en la sociedad, obtener efectos económicos y sociales óptimos, que, para el caso, estarían dirigidos a mejorar la protección y preservación del medio ambiente. Como se dijo antes, los impuestos y tasas ecológicas garantizan que el impacto medioambiental se incorpore a los precios. Así, un impuesto ecológico bien diseñado aumenta el precio de un bien o actividad para reflejar el costo del daño medioambiental que impone a otros. El costo de este daño a los demás -una externalidad- se internaliza en los precios

del mercado. Esto garantiza que los agentes económicos tengan en cuenta estos costos en sus decisiones.

Claro que dejar al emprendedor industrial la libertad de escoger la mejor manera de reducir su huella medioambiental, no es la mejor estrategia si queremos un planeta más limpio y habitable; así, es probable que termine el gobierno definiendo los instrumentos de regulación que conduzca a disminuir la contaminación. En ese caso, los impuestos y tasas ecológicas proporcionan la flexibilidad necesaria para determinar qué bienes o prácticas son los más adecuados para reducir el daño medioambiental de manera que el consumidor termine haciendo un esfuerzo por adquirir el producto a un precio más elevado o simplemente dejar de comprarlo, y el productor mejorando sus prácticas y procesos productivos.

Dadas las preferencias humanas cambiantes, un entorno natural en constante cambio y unas acciones humanas poco armoniosas con la naturaleza, las instituciones descentralizadas permiten tomar decisiones locales apropiadas y oportunas. Por lo tanto, debemos buscar las políticas ambientales evolucionen junto con los cambios en el entorno y en respuesta a las cambiantes preferencias humanas. Frente a este escenario complejo, las empresas deben introducir nuevas tecnologías, enfoques de gestión y buenas prácticas medioambientales que se convierta en ventaja competitiva y motor de desarrollo económico, tanto en términos de nuevas oportunidades de negocio como de estímulo a la innovación.

Desde el punto de vista de la competitividad regional, se vinculan elementos que explican cómo una región puede generar ventajas competitivas a partir del acompañamiento de políticas fiscales, económicas y ambientales. En ese sentido, existe una gran discusión sobre los efectos que pueden tener este tipo de políticas sobre la competitivi-

dad de las regiones y de las empresas.

Ciertamente, Puig & Freire (2007) planean que “la existencia de instrumentos económicos que a corto o mediano plazo producen determinados costos en los agentes económicos, los efectos a largo plazo sobre la economía son más complejo” (p.52) es decir, que, de acuerdo con las políticas ambientales, estas pueden generar en algunos momentos de la aplicación del instrumento mecanismos favorables para la economía. Como se indica en el párrafos anteriores, desde el punto de vista de la competitividad, factores determinantes como la innovación en función del mejoramiento de procesos de producción más limpio, contempla en el corto plazo gastos importantes para el agente económico, pero que, al largo plazo, favorece su productividad, aportando de manera más eficiente en los mercados, contemplado a su vez nuevas oportunidades, mejoramiento de la imagen empresarial, y a su vez aporta al desarrollo competitivo regional.

La finalidad del tributo ecológico –ambiental o verde– presenta las siguientes características. Estos tributos son considerados instrumentos derivados de políticas económicas gubernamentales que requiere de un diseño para el cumplimiento de su función. También pueden considerarse una ayuda para atender las exigencias de la sociedad para generar progreso, o pueden servir de mecanismo para el control de aspectos macroeconómicos como la inflación. Son usados generalmente para gravar el alcohol y los productos de tabaco, así como los intentos más recientes de gravar los productos alimenticios relacionados con la obesidad. Sin embargo, ahora se utilizan para gravar directamente el combustible, residuos peligrosos, emisiones contaminantes y los recursos naturales (Rivas, 2013). El tributo ecológico tiene una clara finalidad extrafiscal y contribuye al desarrollo de la política ambiental y económica, en donde se pone de manifiesto el desarrollo de estructuras ambientales en función de políticas de

crecimiento económico que coadyuven al desarrollo y progreso de las regiones.

Así entonces, se puede decir que, desde el punto de vista de la competitividad regional, en los territorios existen unos agentes económicos que de acuerdo con su actividad productiva pueden afectar el medio ambiente. Por ello, el concepto de competitividad contempla dos aspectos en común: la efectividad y la eficiencia. Es decir, el desempeño del aparato productivo de una determinada región debe abordar desafíos ecológicos y sociales en lugar de limitarse a minimizar los daños y, por tanto, ser ecoeficiente hace parte de las estrategias competitivas, ligadas de una parte a la lectura que se haga del entorno y a las políticas gubernamentales que conllevan a la conformación de un tejido empresarial, que aporte al desarrollo económico y de igual forma no afecte al medio ambiente.

La tributación ecológica aporta al desarrollo competitivo de las regiones, porque se relaciona con procesos de investigación e innovación, políticas gubernamentales, estabilidad jurídica, tasas impositivas, impuestos a sociedades, régimen de cánones mineros, ingreso o utilidades, y desgravación fiscal, entre otros. De igual forma, este análisis de la competitividad se basa en indicadores de reducción absoluta de energías/materiales vinculados a la productividad, es decir, la capacidad para aprovechar –mediante el reciclaje– materias primas secundarias y reutilizarse y refabricarse para mantener los productos en el ciclo de vida comercial. Lo anterior, corresponde a si estas materias primas dependen del uso de recursos naturales, así, como la forma en cómo estos agentes económicos pueden hacer uso de estos recursos, no solamente para transformación, sino como vertimientos, entre otros (Medeiros, Godoi & Teixeira (2019).

Igual que como lo señalara Tello & Perusquia (2016) el análisis de la

competitividad debe darse desde cuatro niveles económicos y sociales. Estos niveles comprenden aspectos de naturaleza estructural, sistémica y empresarial, es decir, similares a los retomados para el análisis de la competitividad a partir del enfoque sistémico planteado por Esser y otros en 1996. Con respecto al primer nivel que podrían considerarse desde el punto de vista micro, corresponde a identificar aquellos factores desde el punto de vista empresarial o de los agentes económicos. Lo anterior, teniendo en cuenta que, desde el nivel empresarial, aspectos como innovación, conocimiento, gestión, desempeño de la aplicación de nuevas tecnologías en procesos productivos, entre otros, hacen parte del desarrollo competitivo empresarial. Si vemos desde el punto de vista de la gestión, esta involucra varios elementos como la toma de decisiones, la planeación financiera y tributaria, aspectos que conllevan a que si se hace un correcto uso de estos factores, aportan a la competitividad empresarial, importante la toma de decisiones y gestión en donde se debe tener en cuenta el análisis del entorno, e identificar aquellos aspectos estructurales en los cuales las empresas se pueden beneficiar, por ejemplo, las políticas públicas en cuanto a tributos.

El siguiente nivel, menciona la parte estructural, en este nivel se puede decir que corresponde aquellos factores determinantes sobre los cuales la empresa no puede tener un control completo. Lo que indica, es que las empresas o agentes económicos están de cierta forma limitados por aspectos de demanda y oferta, por ejemplo. En ese sentido, dentro de este nivel se considera el elemento institucional y la incidencia que estas tienen dentro y fuera del mercado. La forma que se definen situaciones de incentivos, regulación, distribución, determinación del tejido empresarial, tejido social, capital humano, capital social, políticas ambientales, regulación en materia de impuestos territoriales, aspectos que tiene que ver con la sofisticación y acceso a la tecnología, población, tasa de empleo, entre otros.

Por último, se determina el nivel sistémico, el cual se considera como aquel sobre el cual los agentes económicos no tienen control, pero que establece las externalidades de la empresa, como es el caso del pago de tributos ambientales, quien asume el costo del pago de este tributo es la empresa, lo cual en determinado momento conlleva a hacer parte de la toma de decisiones que se observaron en el primer nivel. Desde este nivel, se pueden identificar diferentes factores para tener en cuenta como la parte de infraestructura, aspectos macroeconómicos los cuales comprenden tasas de cambio, carga tributaria, PIB, políticas salariales, desempleo, políticas tributarias, políticas ambientales, formación de capital intelectual, entre otros. La figura 5, representa las posiciones en las que se ubica cada nivel, cuyo resultado final corresponde al desarrollo competitivo regional.

Cada uno de los niveles descritos están en función del desarrollo competitivo de las regiones. Justamente habría que preguntarse si desde el diseño y establecimiento de tributos ambientales, estos niveles aportan al desarrollo competitivo. Desde el nivel estructural y sistémico, es claro que el Estado tiene las herramientas para determinar a través de la articulación de políticas tanto ambientales, económicas y fiscales, por un lado, aportar al desarrollo empresarial mejorando los niveles de productividad, pero a la vez, diseñando herramientas que permitan encontrar esa armonía entre protección del medio ambiente y el desarrollo económico.

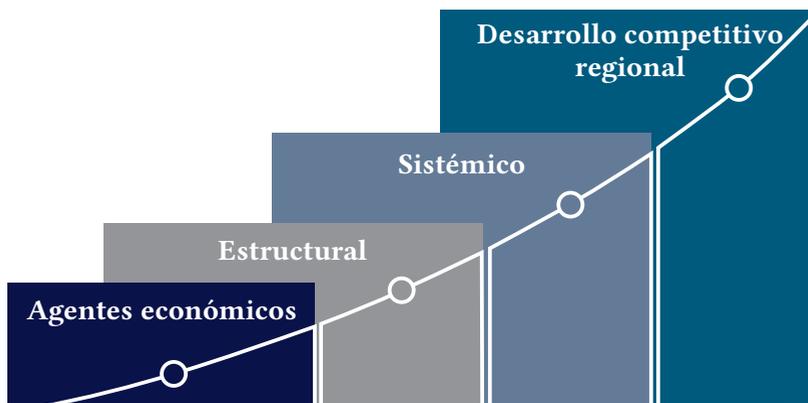
Si bien es cierto, la carga impositiva sumado a las externalidades que pueden asumir las empresas, no se comparan con el beneficio social que puede derivarse del mejoramiento de conductas como la contaminación. Las empresas que asumen este tipo de procesos se definen como empresas altamente productivas situación que conlleva a la generación de ventajas competitivas.

Políticas Públicas y el uso de instrumentos económicos ambientales para la competitividad regional

Los gobiernos pueden utilizar una serie de herramientas políticas innovadoras, tanto de carácter fiscal como no fiscal, incluyendo impuestos y tasas ecológicas, subvenciones e incentivos y permisos negociables, así como reglamentos, mecanismos de apoyo a las empresas y campañas de información y concienciación, para animar a la industria y a los consumidores a cambiar sus pautas de producción y facilitar mejores opciones de consumo por parte de los consumidores.

Emprender reducciones de emisiones o tener practicas productivas más armoniosas con la naturaleza supone unos costos a la industria que se ve reflejada en un mayor precio de los productos, quedando la decisión casi por completo en manos de los emisores. Por esa razón, “la existencia de políticas que permitan el uso de instrumentos

Figura 5.
Niveles de análisis competitivo en relación con la tributación ecológica.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de revisión de literatura.

para la protección del medio ambiente, como es el caso de los tributos ambientales, implica unos costos tanto para las empresas como para la gestión pública y sociedad en general” (Piug & Freire, 2007, p.56). Este tipo de costos son en algunos casos inevitables y terminan influyendo en la economía de manera general. Diseñar un impuesto a los combustibles tiene una ventaja para el entorno natural, es eficiente su cobro y gravará progresivamente a quien más utilice ese tipo de energía para movilizarse en su vehículo.

Disponer de una herramienta fiscal con incidencia ecológica adecuada y eficiente, implica mejorar en algunos aspectos, pero también afectar el progreso económico y el desarrollo de las sociedades modernas. Claro que esta posición de quienes promueven el desarrollo sostenible y la economía ecológica no siempre será aceptada por algunas comunidades indígenas, campesinas y afrodescendientes que se apegan a los buenos vivires, cuyas practicas comunitarias son más armoniosas con la naturaleza. Un ejemplo de ello se ve en algunas comunidades rurales que comercializan sus productos en el mercado campesino, como, por ejemplo, el chocolate, panela, huevos, verduras, frutas, carnes, y todo producto de pancoger cultivado por dichas comunidades, alejando toda comercialización de productos elaborados por empresas transnacionales.

Por ahora, la política pública se ha centrado en gran medida en las fuentes puntuales de contaminación, como las emisiones industriales, más que en los propios productos y en cómo contribuyen a la degradación del medio ambiente. Pocos avances de una tributación que grave la extracción de recursos naturales, mejoren la productividad de los recursos naturales, reduzca o elimine los residuos, implementen prácticas industriales verdes o ecoeficientes, terminan beneficiando de forma injusta a las multinacionales y sus países de origen, y dejando una carga de riesgo ambiental mayor a la población en general.

La lógica de una economía capitalista, globalización del mercado y el extractivismo de materias primas son los principales responsables de las desigualdades medioambientales, dejando poco margen a las injusticias entendidas como el resultado de una voluntad deliberada de externalizar el peligro medioambiental a las comunidades desfavorecidas (Éloi Laurent, 2011). La cuestión central —en sociedades modernas y democráticas— es determinar si a través de la fiscalidad se puede lograr una distribución más justa de los beneficios de los recursos naturales de un país.

Un buen diseño de herramientas fiscales para la protección del medio ambiente obligaría a aumentar el precio de un bien o actividad, para reflejar el costo del daño medioambiental que las industrias trasladan a otros. Las transacciones de mercado tienen, a veces, impactos indirectos como la contaminación que no se reflejan en el precio de un producto. Los economistas denominan estos efectos como externalidades. Las externalidades son la principal razón para la intervención gubernamental en la esfera económica, pues con un tributo ecológico, por ejemplo, el industrial internaliza las externalidades y las obliga a pagar precios más altos cuando utilizan recursos vírgenes, o emite contaminantes al aire, al suelo o a las fuentes hídricas. Esto garantiza que los agentes económicos tengan en cuenta estos costos en sus decisiones, donde el beneficio estaría en el marco de obtener un mejor medio ambiente.

En ese orden de ideas, las herramientas fiscales actúan sobre el desarrollo competitivo al obligar a que los emprendimientos industriales asuman la responsabilidad por sus emisiones contaminantes, y por ende velar por el ciclo de vida de los productos electrónicos y eléctricos con puntos de recogida de los productos desechados establecidos para productores, también, cuando se cobra una tasa por utilizar el recurso natural, o simplemente por el cobro de un impuesto

por cada bolsa plástica entregada al consumidor final. El cobro de un tributo o la subvención vía incentivo tributario supondrá que las empresas asuman los costos de producción, bien sea aumentando o disminuyendo el precio de venta del bien o servicio.

Ahora bien, Piug & Freire (2007) consideran que son los agentes económicos quienes deben evaluar este tipo de costos de oportunidad, teniendo en cuenta que si un empresario industrial –potencial contaminador– no adopta este tipo de medidas, conlleva a que no tenga ningún tipo de beneficios. En cuanto a la aplicación de estos tributos ecológicos, los costos por daño al medio ambiente en muchos casos son difíciles de identificar, así como de cuantificar. Lo anterior, conlleva a que los métodos que permiten una valoración desde el punto de vista monetario y de la calidad del medio ambiente, se vean afectados y su impacto tanto sobre la gestión del medio ambiente y del desarrollo competitivo sea negativo. En la figura 6 se describe esa relación entre la tributación ambiental y el desarrollo competitivo.

La figura 6, plantea que las políticas fiscales y ambientales pueden afectar la competitividad regional. En todo proceso productivo, el empresario debe saber que su actividad económica implica daños (externalidad negativa) o beneficios (externalidad positiva) a terceros –humanos y naturaleza– que no se reflejan en el precio del producto; en otras palabras, “el costo real de los recursos de cada producto incluye cualquier externalidad, positiva o negativa” (Kaplow, 2011). Dado que las dinámicas del mercado producen este tipo de fallas –que implican daños impuestos a otros–, el Estado debe intervenir a través de la imposición de un tributo ecológico.

Cuando el empresario genera externalidad positiva (beneficios a terceros por su compromiso verde en la producción), porque asume

Figura 6.
Efectos de la tributación ecológica en la competitividad regional.



Fuente: Elaboración propia.

los costos de compra de filtros, implementación de tecnologías, insumos verdes, innovación, transparencia y seguridad medioambiental, también ve afectada la productividad puesto que el incremento en los costos supone un aumento en el precio del bien. Por lo general, la legislación trae beneficios tributarios –menos carga tributaria– para el empresario que fomenta prácticas ecoeficientes, convirtiéndose en un beneficio financiero porque se evitará una carga tributaria extra por contaminar. Por su parte, cuando el empresario genera externalidad negativa, el ahorro en su ejercicio productivo poco ecoeficiente será gravado con un cargo, que lo hará subir costos y por

ende, incrementar el precio de venta. Si el consumidor final sabe que el precio del producto es alto, tendrá la oportunidad de: i) comprarlo, ii) sustituirlo por otro producto, o simplemente iii) no adquirirlo.

Frente a estas dos opciones, el empresario termina planeando la producción esperando que el Estado imponga un tributo ecológico. En su diseño, la tasa impositiva tendría que ser igual al valor del daño externo neto asociado con cada bien. En otras palabras, una tasa óptima en el impuesto a los productos finales deben ser iguales a las proporciones de los costos reales de los recursos en la suma de los costos de producción y cualquier externalidad negativa. Una vez implementado la imposición, el recaudo no es lo más importante en el instrumento extrafiscal, porque la configuración real de la medida es lograr un cambio en el comportamiento tanto del productor como del consumidor al escoger un producto respetuoso de la vida del humano y de su entorno.

Estudio de caso en el departamento del Caquetá

Hasta aquí, se ha realizado una descripción de aspectos importantes con respecto a la extrafiscalidad, sus fines, génesis, características de la herramienta económica, principios, y su contribución a la preservación y conservación del medio ambiente, entre otros. Ahora bien, de acuerdo con ello, se ha realizado un análisis a partir de identificar cuáles son los efectos de la tributación ambiental en la competitividad regional, con el fin de ver que tanto incide el desarrollo económico con la protección del medio ambiente.

En ese sentido, este análisis parte de los datos que a partir del Consejo Privado de Competitividad en Colombia realiza a los territorios todos los años. Dentro de este informe, se contempla el desarrollo competitivo, retraso o avances que tienen los diferentes departamen-

tos y sus territorios como aporte a la competitividad del país. En ese orden de ideas, el análisis parte de la estructura del índice departamental de competitividad, el cual está conformado por cuatro factores, que a su vez se desarrollan dentro de cada uno de estos factores los pilares o factores determinantes para la competitividad, y estos se clasifican en aproximadamente 102 indicadores distribuidos en 26 subpilares.

En la figura 7, se observa la estructura del Índice Departamental de Competitividad, en donde ubican los cuatro factores y trece pilares. Cada factor contempla un número determinado de pilares, por ejemplo, el factor denominado “condiciones habilitantes” se compone de cuatro pilares: instituciones, infraestructura, adopción de las TIC y sostenibilidad ambiental. El factor “capital humano” se encuentra conformado por los pilares: salud, educación básica y media y la educación superior y formación para el trabajo. Con respecto al tercer factor, los pilares comprenden el entorno para los negocios, mercado laboral, sistema financiero y tamaño del mercado. Por último, el

Figura 7.
Estructura Índice Departamental de Competitividad



Fuente: Índice departamental de Competitividad (2020).

factor “ecosistema innovador”, está conformado por dos pilares: sofisticación y diversificación, e innovación y dinámica empresarial.

En ese sentido, y para garantizar el desarrollo sostenible en su dimensión económica, implica la regulación del uso de los recursos naturales entre generaciones, motivados en clara conservación, restauración o sustitución de los recursos que se encuentran en nuestro territorio. La protección ambiental se deriva de un contexto político, económico y de la propia supervivencia humana, en el que se debe procurar compatibilizar las necesidades de industrialización y de avances tecnológicos, con las de protección, reparación y mejora del medio ambiente. Por ejemplo, nuestra norma constitucional, en los artículos 79 y 80, aplica el concepto de desarrollo sostenible como orientación en sus estrategias gubernamentales, en tanto que Estado planificador del manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, garantizará de esta manera que todas las personas gocen de un ambiente limpio y sano.

Sin duda, la sostenibilidad es uno de los factores clave del futuro desarrollo económico y social. La economía ecológica, ecología política, ética ambiental, y la ecología industrial, incorporan preocupaciones ambientales al desarrollo económico y se convierten en el marco teórico asociado al desarrollo sostenible. Estos discursos teóricos y estratégicos sugieren que el desarrollo económico fundamentado en la sostenibilidad y aplicando los principios ambientales capaces de promover un desarrollo ecológicamente sostenible, debe garantizar la calidad de vida y la dignidad de todos los seres humanos.

Desde su génesis, la sostenibilidad tiene motivaciones antropocéntricas, posición natural e individualista del hombre, que piensa en un ambiente protegido o de lo contrario la vida humana estará amenazada. Lo anterior se corrobora apelando a los objetivos de la Comisión

Brundtland que en 1987 definió el «desarrollo sostenible» como “el desarrollo que permite satisfacer las necesidades del presente sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”. Aquí es importante reconocer los aportes de la ecología política y de uno de sus exponentes, el uruguayo Eduardo Gudynas, quien en sus estudios críticos sobre el *desarrollo* propone comprender los problemas que vivimos hoy por culpa de del ser humano que, en su ontología dualista, se convirtió en dueño y poseedor de la naturaleza separándose de la armonía con ella y apropiándose de los recursos cuyos intereses giran alrededor del beneficio y la rentabilidad (Gudynas, 2014).

Por esta razón –y como lo expresamos en el capítulo anterior–, la tutela ambiental, pasa a revestir un carácter biocéntrico, donde todas las especies tienen la misma importancia al proteger la vida del ser humano tanto como los mundos de vida que se encuentra en la Naturaleza. De ahí porqué la «tributación ambiental» debe transitar hacia una «tributación ecológica», pues si la tributación debe velar por los derechos de los seres humanos, también se debe a los derechos de la Naturaleza.

Ahora bien, la sostenibilidad es lo suficientemente general como para abarcar a diferentes empresas que operan en distintos sectores empresariales y, lo que es más importante, también cubre diferentes aspectos de la sostenibilidad, refiriéndose no sólo a la preservación del medio ambiente, sino también al bienestar de las comunidades, de las partes interesadas y de la sociedad en general. Pero tratándose de una sostenibilidad que lideran las empresas, los marcos teóricos asociados a

[...] las investigaciones científicas como los informes empresariales [...] coinciden en que la sostenibilidad se ha convertido en un motor crucial

de la innovación en varios sectores empresariales; como tal, sirve de factor crítico de éxito para las empresas. A la luz de esta evidencia, la competitividad de las empresas se basará cada vez más en su capacidad para orientar o reorientar su visión, misión y estrategia generales hacia la sostenibilidad. (Donato, Amatulli & De Angelis, 2019, p.22).

En ese sentido, y teniendo en cuenta que el desarrollo económico en algunos casos puede ir ligado a la protección del medio ambiente, la presente investigación utiliza los indicadores correspondientes a cada pilar y factor que de alguna forma y de acuerdo con lo que se ha planteado en apartados anteriores, pueden tener relación con respecto a la forma en como en el departamento de Caquetá el uso y aplicación de instrumentos económicos, políticas ambientales y fiscales han podido aportar al cuidado del medio ambiente y al desarrollo competitivo, teniendo en cuenta que el departamento del Caquetá se ha considerado como la puerta de entrada a la Región Amazónica.

Con respecto a lo anterior, el departamento del Caquetá en materia de competitividad no se destaca con un buen desempeño, evidenciándose que durante años el departamento se ha ubicado en posiciones alejadas de aquellos que lideran el desarrollo competitivo. En la tabla 6, se muestran los ranking e índice de competitividad de los departamentos en materia de desarrollo competitivo de todo el país y de los que hacen parte de la Región Amazónica ubicadas en el suroccidente del país.

El departamento del Caquetá, para la última medición se ubicó en la casilla 24, por debajo de departamentos como Sucre, Córdoba y Cesar. No obstante, a nivel regional ocupa el primer lugar, siendo éste el territorio con un mayor desarrollo en la región. En ese sentido, y de acuerdo con lo planteado en cada uno de los factores, pilares e indicadores para evaluar la competitividad a nivel departamental, para el

Tabla 6.

Ranking e índice de competitividad de los departamentos que conforman la Región Amazónica Colombiana.

Departamento	Posición a Nivel Nacional año 2019	Posición a Nivel Regional año 2019	Índice de Competitividad Departamental año 2020
Amazonas	30	5	3,18
Caquetá	24	1	3,52
Guainía	29	4	3,28
Guaviare	26	3	3,39
Putumayo	25	2	3,46
Vaupés	31	6	2,46

Fuente: Elaboración propia con datos tomados del Índice Departamental de Competitividad 2019-2020.

presente caso, se realizó una revisión de cada una de estas variables, analizando el desarrollo competitivo del Caquetá y su relación con la tributación ambiental. Es decir, teniendo en cuenta aspectos relacionados con la creación de empresas como agentes económicos, tomando siempre la sostenibilidad ambiental como uno de los pilares a evaluar.

Análisis de resultados

Los indicadores, pilares y factores seleccionados en relación con el desarrollo competitivo y la tributación ambiental. Para el caso del primer factor que corresponde a condiciones habilitantes, este abarca dentro del primer pilar la “gestión fiscal” en el marco de la capacidad para el recaudo y la autonomía fiscal. En este mismo factor otro pilar evalúa aspectos como tasa de deforestación y la generación de emisiones de CO₂ en fuentes fijas. Otro de los indicadores corresponde a la gestión ambiental y de riesgo desde el punto de vista de empresas certificadas, índice municipal de gestión del riesgo y disposición adecuada de residuos sólidos.

Desde el segundo factor, se tomaron como referencia indicadores

ubicados en el pilar siete desde el punto de vista de cobertura en educación superior, formación posgradual y cobertura técnica y tecnológica. Con respecto al tercer factor, el cual corresponde a la eficiencia de los mercados, se toman como punto de análisis los datos correspondientes a los pilares ocho y once. Evaluaremos la facilidad para los negocios, facilidad para los registros y propiedades y el pago de impuestos, además, tamaño del mercado interno, tamaño del mercado externo y grado de apertura comercial.

Por último, el cuarto factor, desde el pilar doce correspondiente a sofisticación y diversificación, se tomaron indicadores como diversificación del mercado destino en cuanto a exportaciones y diversificación de la canasta exportadora. En el pilar trece, se definieron aspectos como innovación y dinámica empresarial, investigación de alta calidad, investigación per cápita, registro de propiedad intelectual, tasa de natalidad empresarial, densidad empresarial y participación de medianas y grandes empresas.

En la tabla anterior, se muestran los datos a partir del Índice Departamental de Competitividad, se consideraron como variables de estudio con el fin de analizar esta relación entre desarrollo competitivo y gestión del medio ambiente, en donde juegan un papel importante las políticas ambientales y fiscales que se desarrollan en cada uno de los territorios de Colombia.

En este ejercicio identificamos, que para cada caso y de acuerdo con el pilar que se ubican, algunos indicadores resaltan sobre otros. En el primer pilar “capacidad de recaudo” tiene una valoración de 8,05 muy superior a “autonomía fiscal” con 4,11, siendo este uno de los aspectos a considerar desde el punto de vista de las relaciones que verán más adelante. Para el caso de cobertura en educación superior, el que mayor valoración tiene corresponde a la cobertura en “forma-

Tabla 7.
Indicadores de Análisis.

Indicador	Variable
INS11	Autonomía Fiscal
INS12	Capacidad de Recaudo
AMB11	Tasa de Deforestación
AMB14	Generación Emisiones CO ₂
AMB21	Empresas Certificadas
AMB22	Índice Municipal Gestión Ambiental
AMB23	Disposición Residuos Solidos
EDS11	Cobertura en Educación Superior
EDS12	Cobertura en Posgrado
EDS13	Cobertura Tecnológica y Técnica
NEG11	Facilidad para abrir empresa
NEG12	Facilidad para registro de propiedades
NEG14	Pago de Impuestos
TAM11	Tamaño de Mercado Interno
TAM21	Tamaño de Mercado Externo
TAM22	Grado de apertura Comercial
SOF11	Diversificación de los Mercados
SOF12	Diversificación del costo de exportación
INN11	Investigación de alta calidad
INN13	Investigación per cápita
INN21	Registro de propiedad Industrial
INN31	Tasa de Natalidad Empresarial
INN32	Densidad Empresarial
INN33	Participación de Mercados

Fuente: Elaboración propia con datos tomados del Índice Departamental de Competitividad (2020).

ción tecnológica y técnica” con valoración de 6,50 respecto a los demás indicadores. Es decir, es baja la cobertura en Educación Superior, lo que implica que exista una fuga de capital humano, o que debido a la extensión del territorio y la situación económica y social no se tenga acceso a este tipo de formación. Lo cual puede frenar el desarrollo para la conformación de ecosistemas empresariales con conciencia ecoeficiente que proteja el medio ambiente (tabla 8).

Tabla 8.**Análisis Descriptivo Variables dimensión Estructural y desarrollo competitivo**

	N Estadístico	Rango		Mínimo		Máximo		Media		Desv. Desviación		Varianza		Asimetría		Curtosis	
		Estadístico	Desv. Error	Estadístico	Desv. Error	Estadístico	Desv. Error	Estadístico	Desv. Error								
INS11	21	4,11	0	4,11	1,9062	0,25958	1,18954	1,415	-0,169	0,501	-0,377	0,972					
INS12	21	8,05	0	8,05	4,2752	0,60216	2,75945	7,615	-0,242	0,501	-0,958	0,972					
EDS11	21	3,22	0	3,22	0,8014	0,22149	1,01501	1,03	1,87	0,501	2,331	0,972					
EDS12	21	3,14	0	3,14	0,9386	0,20712	0,94915	0,901	1,124	0,501	0,289	0,972					
EDS13	21	6,5	0,09	6,59	2,3295	0,45092	2,06639	4,27	0,971	0,501	-0,298	0,972					
NEG11	21	0,76	6,88	7,64	7,3014	0,05643	0,25862	0,067	-0,425	0,501	-1,132	0,972					
NEG12	21	0,55	5,64	6,19	5,92	0,04621	0,21178	0,045	-0,247	0,501	-1,528	0,972					
NEG14	21	0,61	5,68	6,29	6,1	0,04666	0,21382	0,046	-1,108	0,501	-0,095	0,972					
SOF11	21	8,57	0	8,57	3,7276	0,59252	2,71526	7,373	0,168	0,501	-0,864	0,972					
SOF12	21	8,58	0	8,58	2,8933	0,53937	2,47172	6,109	0,551	0,501	-0,373	0,972					
INN11	21	5,78	0	5,78	2,0152	0,39727	1,8205	3,314	0,855	0,501	-0,37	0,972					
INN13	21	3,42	0	3,42	1,1762	0,27906	1,27881	1,635	0,889	0,501	-0,976	0,972					
INN21	21	1,34	0	1,34	0,179	0,09861	0,45191	0,204	2,25	0,501	3,472	0,972					
INN31	21	3,55	0	3,55	2,0686	0,24305	1,11379	1,241	-0,411	0,501	-0,99	0,972					
INN32	21	2,12	0	2,12	1,1124	0,13254	0,60738	0,369	-0,765	0,501	-0,362	0,972					
INN33	21	4,37	0	4,37	2,5319	0,33388	1,53004	2,341	-0,481	0,501	-1,278	0,972					
N válido (por lista)	21																

Fuente:Elaboración propia con datos tomados del Índice Privado de Competitividad (2006-2020).

En el caso de las variables que se determinaron a partir del enfoque sistémico (tabla 9), que se enmarcan la gestión ambiental y la creación de los negocios a partir del tamaño del mercado, se puede establecer que en los pilares que corresponden a “sostenibilidad ambiental” y del tercer factor con respecto a “tamaño del mercado”, se pudo establecer que la certificación de empresas con la medida ISO14001 se considera un importante proceso en función de la gestión del medio ambiente, siendo una estrategia que en el marco de políticas ambientales aportan a mejorar la calidad de éste, pero a su vez preocupa cómo el indicador relacionado con la deforestación es el de valoración, evidenciándose una baja gestión del medio ambiente por parte de las instituciones que hacen parte del primer pilar.

La tabla 10, corresponde a un análisis de cluster o de conglomerado, en donde a partir del análisis multivariado se pretende observar aquellas variables, casos o números de casos en los cuales se pueden observar la agrupación de los datos de acuerdo con las variables observadas.

En la tabla anterior, se puede observar 21 casos establecidos para este análisis, teniendo en cuenta las variables establecidas. En ese sentido, desde el punto de vista de recaudo o capacidad local para el recaudo muestra una deficiencia debido al número de caso que se alejan de 0 y llega a 1; lo anterior, teniendo en cuenta que es el indicador de menor valoración de acuerdo con lo establecidos en el IDC. Así mismo, la gestión del medio ambiente a partir de la tasa de deforestación, para el periodo de evaluación, obtuvo una de las más bajas evaluaciones, siendo un factor que no permite evidenciar un buen panorama desde el punto de vista de lo que implica la gestión ambiental, el recaudo y la forma en como las instituciones financian la gestión del medio ambiente. Por tanto, se podría inferir que no se está generando ningún estímulo que desincentive las malas conductas

Tabla 9.
Análisis Descriptivo Variables dimensión Enfoque Sistémico y Política Fiscal Ambiental.

	N	Rango	Mínimo	Máximo	Media	Desv. Desviación	Varianza	Asimetría	Curtosis			
	Estadístico	Estadístico	Estadístico	Estadístico	Estadístico	Desv. Error	Estadístico	Estadístico	Estadístico	Desv. Error	Estadístico	Desv. Error
AMB11	21	7,55	2,38	9,93	7,771	0,56857	2,60552	6,789	-0,839	0,501	-0,85	0,972
AMB14	21	3,27	6,73	10	8,7314	0,28298	1,29679	1,682	-0,586	0,501	-1,462	0,972
AMB21	21	9,06	0	9,06	1,3686	0,62535	2,8657	8,212	2,143	0,501	3,686	0,972
AMB22	21	1,91	4,27	6,18	5,2238	0,14063	0,64445	0,415	0,023	0,501	-0,926	0,972
AMB23	21	9,81	0	9,81	5,801	0,90198	4,13339	17,085	-0,544	0,501	-1,657	0,972
TAM11	21	3,83	0	3,83	1,9357	0,32782	1,50224	2,257	0,176	0,501	-1,641	0,972
TAM21	21	9,55	0	9,55	4,8567	0,62356	2,85752	8,165	-0,304	0,501	-0,815	0,972
TAM22	21	9,73	0	9,73	0,8262	0,51093	2,34139	5,482	3,296	0,501	11,237	0,972
N válido (por lista)	21											

Fuente: Elaboración propia con datos tomados del Índice Privado de Competitividad (2006-2020).

Tabla 10.
Análisis Multivariado.

	INS11	INS12	AMB11	AMB14	AMB21	AMB22	AMB23	TAM11	TAM21	TAM23	EDS11	EDS12	EDS13	NEG11	NEG12	NEG 14	INN11	INN21	INN31	INN32	INN33
1	1	0,949	0,639	1	0,949	0,639	0,882	-0,398	0,669	1	0,67	0,639	0,484	-0,511	0,657	1	0,868	0,638	0,818	0,398	0,653
2	0,949	1	0,374	0,949	1	0,374	0,981	-0,488	0,419	0,95	0,777	0,376	0,653	-0,536	0,402	0,95	0,921	0,374	0,896	0,184	0,398
3	0,639	0,374	1	0,639	0,374	1	0,252	-0,161	0,993	0,637	0,008	1	-0,233	-0,398	0,993	0,639	0,26	1	0,209	0,576	0,994
4	1	0,949	0,639	1	0,949	0,639	0,882	-0,398	0,669	1	0,67	0,639	0,484	-0,511	0,657	1	0,868	0,638	0,818	0,398	0,653
5	0,949	1	0,374	0,949	1	0,374	0,981	-0,488	0,419	0,95	0,777	0,376	0,653	-0,536	0,402	0,95	0,921	0,374	0,896	0,184	0,398
6	0,639	0,374	1	0,639	0,374	1	0,252	-0,161	0,993	0,637	0,008	1	-0,233	-0,398	0,993	0,639	0,26	1	0,209	0,576	0,994
7	0,882	0,981	0,252	0,882	0,981	0,252	1	-0,547	0,299	0,884	0,723	0,258	0,631	-0,609	0,28	0,885	0,859	0,255	0,848	-0,01	0,277
8	-0,398	-0,488	-0,161	-0,398	-0,488	-0,161	-0,547	1	-0,267	-0,4	-0,312	-0,175	-0,322	0,849	-0,254	-0,403	-0,343	-0,174	-0,514	0,304	-0,253
9	0,669	0,419	0,993	0,669	0,419	0,993	0,299	-0,267	1	0,667	0,071	0,992	-0,162	-0,458	1	0,669	0,31	0,993	0,282	0,565	1
10	1	0,95	0,637	1	0,95	0,637	0,884	-0,4	0,667	1	0,67	0,637	0,484	-0,514	0,654	1	0,868	0,636	0,818	0,393	0,651
11	0,67	0,777	0,008	0,67	0,777	0,008	0,723	-0,312	0,071	0,67	1	-0,006	0,967	-0,046	0,063	0,666	0,948	-0,001	0,956	0,389	0,05
12	0,639	0,376	1	0,639	0,376	1	0,258	-0,175	0,992	0,637	-0,006	1	-0,246	-0,421	0,993	0,638	0,251	1	0,201	0,551	0,994
13	0,484	0,653	-0,233	0,484	0,653	-0,233	0,631	-0,322	-0,162	0,484	0,967	-0,246	1	0,019	-0,17	0,48	0,848	-0,241	0,885	0,226	-0,183
14	-0,511	-0,536	-0,398	-0,511	-0,536	-0,398	-0,609	0,849	-0,458	-0,514	-0,046	-0,421	0,019	1	-0,441	-0,519	-0,227	-0,415	-0,32	0,395	-0,447
15	0,657	0,402	0,993	0,657	0,402	0,993	0,28	-0,254	1	0,654	0,063	0,993	-0,17	-0,441	1	0,656	0,299	0,994	0,271	0,577	1
16	1	0,95	0,639	1	0,95	0,639	0,885	-0,403	0,669	1	0,666	0,638	0,48	-0,519	0,656	1	0,865	0,637	0,816	0,389	0,652
17	0,868	0,921	0,26	0,868	0,921	0,26	0,859	-0,343	0,31	0,868	0,948	0,251	0,848	-0,227	0,299	0,865	1	0,253	0,975	0,42	0,289
18	0,638	0,374	1	0,638	0,374	1	0,255	-0,174	0,993	0,636	-0,001	1	-0,241	-0,415	0,994	0,637	0,253	1	0,204	0,56	0,995
19	0,818	0,896	0,209	0,818	0,896	0,209	0,848	-0,514	0,282	0,818	0,956	0,201	0,885	-0,32	0,271	0,816	0,975	0,204	1	0,34	0,26
20	0,398	0,184	0,576	0,398	0,184	0,576	-0,01	0,304	0,565	0,393	0,389	0,551	0,226	0,395	0,577	0,389	0,42	0,56	0,34	1	0,566
21	0,653	0,398	0,994	0,653	0,398	0,994	0,277	-0,253	1	0,651	0,05	0,994	-0,183	-0,447	1	0,652	0,289	0,995	0,26	0,566	1

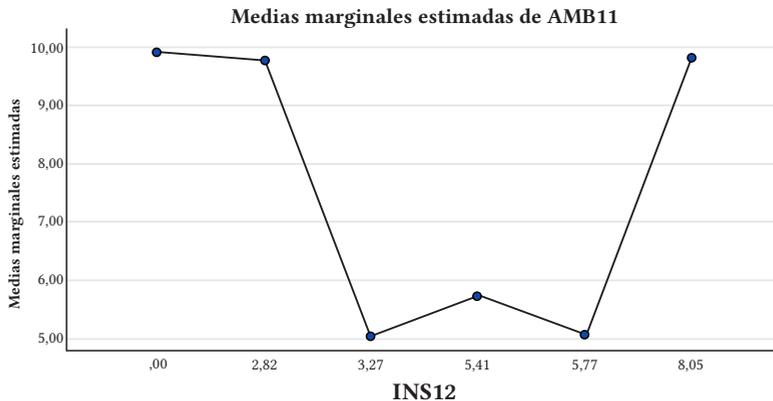
Fuente: Elaboración propia con datos tomados del Índice Privado de Competitividad (2006-2020).

empresariales, como sociedad y en general a la población para un uso adecuado de los recursos naturales. Lo anterior sumado al bajo desarrollo competitivo que tiene el departamento.

Al analizar cada caso de manera particular nos dimos cuál era la tendencia en cada una de estas. Para el primer caso, se toman las variables que corresponden a autonomía fiscal, con respecto a la gestión del medio ambiente. La tasa de deforestación, la generación de gases CO₂, el número de empresas certificadas y la forma en cómo se disponen los residuos sólidos, nos muestra que ninguno de los casos observados se presente una tendencia estable, sino que, al contrario, se evidencia cambios en el tiempo de acuerdo con las evaluaciones que se han dado en cada uno de estos indicadores. No existe una constante que permita evidenciar si al existir una mejor valoración en el recaudo se mejora la gestión del medio ambiente o viceversa. De manera general, se puede ver que la valoración en cuanto a la capacidad de “autonomía fiscal”, la gestión del medio ambiente no se ve afectada por este proceso. De lo anterior, se podría decir que existe una falta de institucionalidad que permita que se lleve una mejor gestión del medio ambiente, y que no existe relación entre las políticas fiscales con las ambientales a nivel local.

En cada uno de los casos observados, la variable que corresponde a capacidad de recaudo se puede evidenciar que existe una relación entre una baja capacidad de autonomía fiscal debido al poco recaudo por concepto de tributos ambientales y la protección del medio ambiente. Es claro que algunas empresas en su ejercicio productivo pueden generar contaminación, y que las autoridades ambientales encargadas de este tipo de control no cuenten con la infraestructura necesaria, ni con los recursos que les permitan financiar la gestión de cuidado y protección del medio ambiente.

Figura 8.
Caso Autonomía Fiscal vs Tasa de Deforestación..

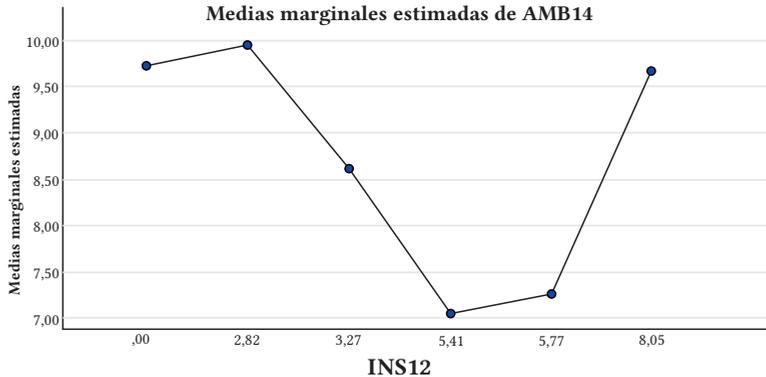


Fuente: Elaboración propia.

Otro aspecto importante es la “tasa de deforestación” que, como se mencionaba anteriormente, es la que tiene una valoración baja. En ese sentido, las medidas marginales de esta variable en relación con la capacidad institucional que tiene el departamento para mitigar este daño al medio ambiente conllevan a indicar que existe una dispersión en los datos, debido a las fluctuaciones que ésta ha tenido en los periodos de evaluación.

Para el caso de las emisiones de CO₂, existe una gran ventaja frente a la valoración de otras regiones. Todo porque las distribuciones unidimensionales de esta variable muestran una tendencia al aumento en su valoración, debido al bajo desarrollo de industria que tiene el departamento. En resumen, se podría decir que una baja industria en el departamento reduce el riesgo de generar altos índices de CO₂ permitiendo buenas valoraciones, pero la poca industrialización puede generar baja competitividad, o que las empresas que se dedican a esta actividad económica lleven a cabo prácticas que conlleven al mal

Figura 9.
Caso Autonomía Fiscal vs Generación de emisiones CO₂.



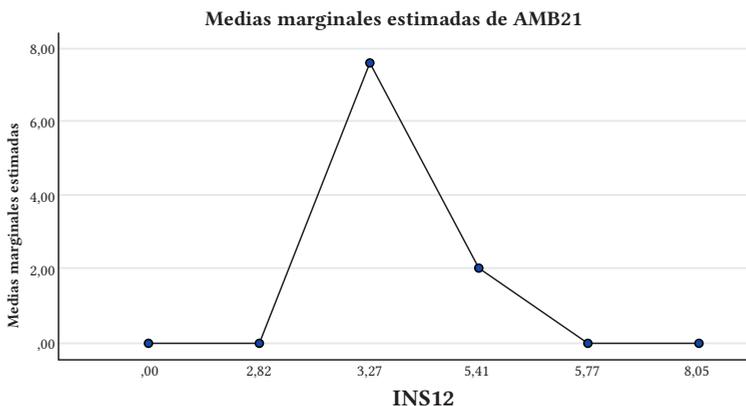
Fuente: Elaboración propia.

manejo de los recursos naturales, y, se genere un mayor deterioro al medio ambiente.

Lo anterior, puede ser coherente, desde la perspectiva de empresas certificadas con la norma ISO 14001, la cual contempla los sistemas de gestión ambiental para las organizaciones. Este sistema puede considerarse como una estrategia que conlleve a mejorar las prácticas para un adecuado uso de los recursos naturales o de protección del medio ambiente. En ese caso, la autonomía fiscal y la capacidad de recaudo están en el marco en cómo los recursos que se captan de estas empresas por parte de las autoridades ambientales, pueden aportar al fortalecimiento en la gestión del medio ambiente, en generar una mejor infraestructura que vaya de la mano de políticas fiscales y ambientales que redunden en beneficios tributarios como lo establece el marco legal colombiano.

Otro de los aspectos a evaluar, corresponde a la gestión por parte de las instituciones gubernamentales creadas para esta labor. Se evi-

Figura 10.
Empresas Certificada vs Autonomía fiscal

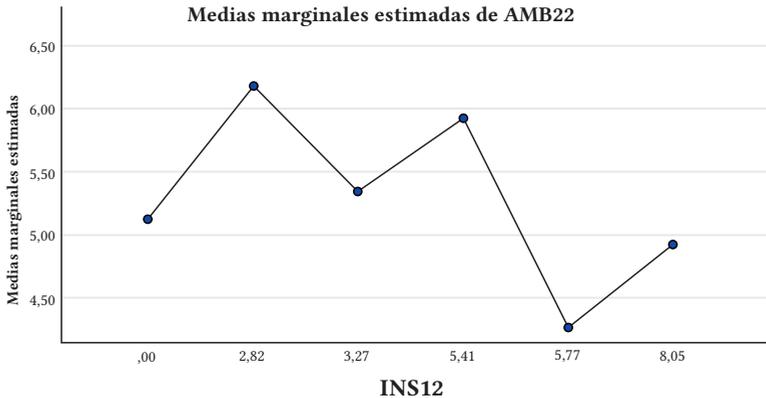


Fuente: Elaboración propia.

dencia que el número de distribuciones marginales de las variables y los casos en la que ésta se encuentra representada, están mal valoradas. Esto conlleva a que desde la institucionalidad como pilar fundamental para la gestión del medio ambiente y el desarrollo competitivo se vea comprometida, siendo uno de los indicadores que también tiene una evaluación baja en comparación con otras regiones. Siguen siendo de baja calificación lo relacionado con infraestructura, que, desde el orden institucional, y el primer factor denominado “condiciones habilitantes” se encuentra en una mala posición. Entonces, la gestión del medio ambiente y el desarrollo competitivo de la región se ven comprometidas por la pobre valoración en “capacidad de recaudo” y “autonomía fiscal”.

A nivel nacional, los esquemas para la disposición de los residuos sólidos se encuentran ya establecidos. Pero al evidenciar, que la tendencia –al igual que los casos anteriores–, es fluctuante y que no existe una tendencia desde el punto de vista de una evaluación de este indicador que permita ver mejora en cuanto a esta disposición de los resi-

Figura 11.
Gestión de Riesgo vs Autonomía fiscal



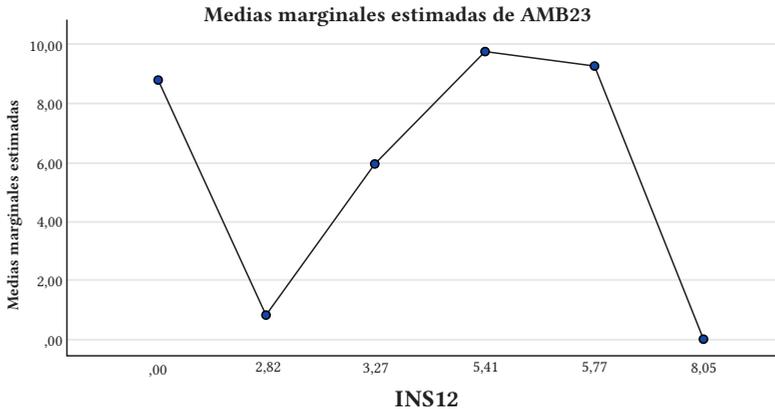
Fuente: Elaboración propia.

duos sólidos tal como se muestra en la figura 12.

De este modo, y de acuerdo con los datos evaluados en la dimensión de estructural, pensado desde el establecimiento de políticas fiscales y ambientales por parte del Estado, y de la forma en que la institucionalidad puede establecer herramientas fiscales para la gestión del medio ambiente, que fomente en los actores económicos la adopción de mejores prácticas en su intento de ser más competitivos y desvincular el uso de recursos naturales y los impactos ambientales asociados a dichas prácticas productivas. La idea es analizar cómo las empresas son cada vez más competitivas, pero involucran prácticas que generan impactos negativos en el medio ambiente, con emisiones de CO₂, contaminando ríos, suelo y aire en todas las etapas de producción y comercialización de sus productos.

En cuanto al análisis correspondiente al tamaño del *mercado interno* como externo, cabe resaltar que el mercado interno, corresponde a esas dinámicas comerciales que está delimitado en un país, región o

Figura 12.
Disposición de Residuos Sólidos vs Autonomía fiscal

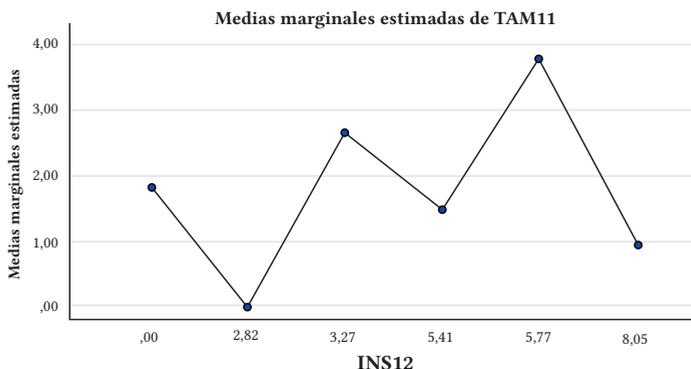


Fuente: Elaboración propia.

territorio, llamado también «mercado doméstico», y que en nuestro caso será el mercado a nivel departamental. Con respecto al *mercado externo*, este tiene que ver con aquellas actividades económicas que desarrolla el país con los demás países del mundo. Es decir, todo lo relacionado con la compra de bienes y servicios a escala mundial. Para que este tipo de mercado exista, el aparato económico debe propiciar espacios para el establecimiento de empresas que les permita fortalecer su productividad aportando mejor calidad de vida de los habitantes del territorio.

La calidad de vida no solo está en función de bienestar, mejores salarios, servicios públicos e infraestructura, entre otros. También corresponde a un ambiente equilibrado, limpio y sano en donde el desarrollo de las actividades productivas no propicie su deterioro. Allí juega un papel importante la estructura de las instituciones para el control y vigilancia. Como se puede observar, tanto en el mercado interno como externo, presentarse un buen crecimiento en el tamaño

Figura 13.
Capacidad y autonomía fiscal vs tamaño del mercado interno

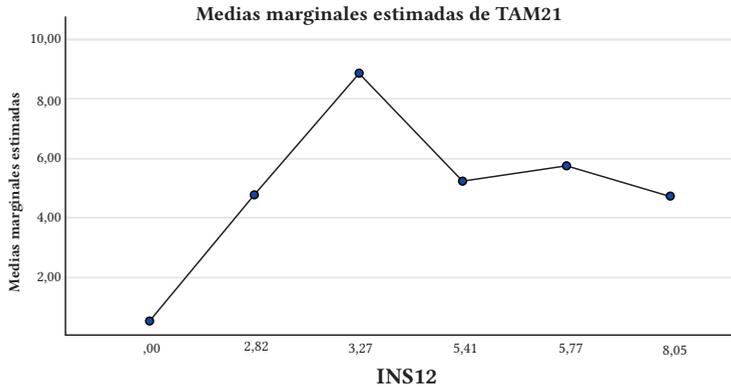


Fuente: Elaboración propia.

del mercado, la capacidad de recaudo y autonomía fiscal presentan siempre una tendencia en alejarse a una línea en común. Por ejemplo, cuando el tamaño del mercado externo presenta un mayor puntaje, la capacidad y autonomía fiscal se encuentra en un punto medio. Partimos del hecho de que la “capacidad y autonomía fiscal” vincula aspectos fiscales y extrafiscales, para que las instituciones creen, adopten y apliquen aquellos instrumentos económicos que han sido diseñados para la protección del medio ambiente, esto es, tasas retributivas y compensatorias, sobretasa ambiental, impuesto al carbono e impuesto a las bolsas plásticas y demás que sin tener el carácter de extrafiscal, han sido creados para desincentivar conductas dañinas al medio ambiente y que fueron tratadas en el capítulo anterior.

En las figuras 15 y 16 mostramos el análisis exploratorio de dos variables que son nuestro objeto de estudio: capacidad de recaudo y autonomía fiscal. Para el análisis de estas variables utilizaremos la prueba *T de student* que permite analizar aspectos como la varianza a través del gráfico, para comparar la ubicación de ese valor medio y ver en el tiempo en que momento se presentó la mejor tendencia.

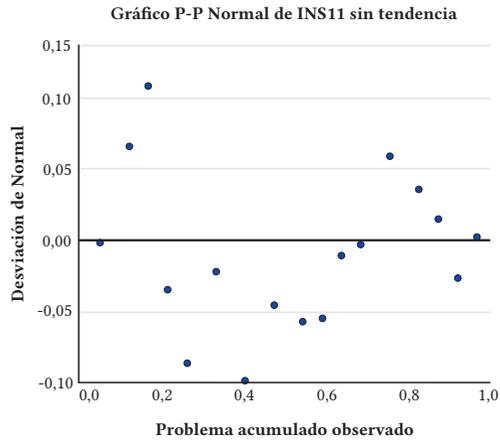
Figura 14.
Capacidad y autonomía fiscal vs tamaño del mercado Externo.



Fuente: Elaboración propia.

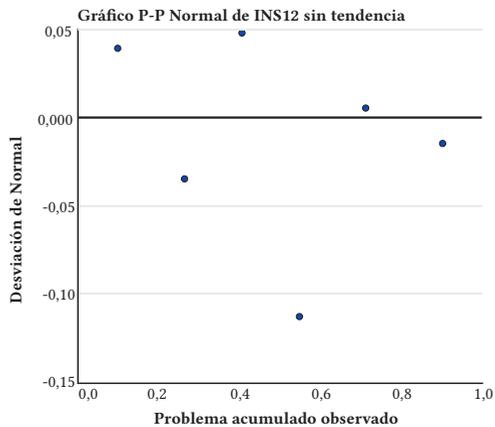
Para el caso de las variables autonomía fiscal y capacidad local de recaudo, lo que se puede observar es que existen distancias verticales considerables con respecto a la recta diagonal, es decir que las diferencias entre las puntuaciones típicas para ambos casos presentan una clara y amplia dispersión con respecto a la media, teniendo en cuenta que estas deben oscilar de forma aleatoria en torno al valor de cero, es decir, con respecto a la recta horizontal. En ese sentido, tanto para la autonomía fiscal como para la capacidad de recaudo local, el departamento del Caquetá no ha estado en sus mejores evaluaciones. Lo que indica, por un lado, que desde el punto de competitividad esto no aporta a su aparato productivo como tal; por otro lado, esta capacidad de recaudo sumado a la autonomía fiscal afecta de manera negativa el nivel de estructura el cual hace parte de las instituciones e infraestructura para la gestión del medio ambiente, es decir, que se podría indicar que la aplicación de tributos ecológicos esta únicamente basado en lo que corresponde a las tasas retributivas, tasas por uso de suelos, agua, entre otras, pero que de acuerdo con los datos anteriores no aportan a la gestión del medio ambiente.

Figura 15.
Análisis exploratorio Autonomía Fiscal.



Fuente: Elaboración propia.

Figura 16.
Análisis exploratorio capacidad local de recaudo.



Fuente: Elaboración propia.

También se podría decir, que comparando los demás casos y resultados las evaluaciones con tendencia a la baja que ha tenido el departamento del Caquetá en materia sostenibilidad ambiental, están en correspondencia con la falta de fortalecimiento institucional. Lo anterior, teniendo en cuenta que se presentan evaluaciones en los indicadores que comprenden el factor uno en cuanto a condiciones habilitantes en el marco de los pilares uno y cuatro.

De manera general y a modo de conclusión, se podría decir que el desarrollo competitivo de los territorios contempla muchos factores que son dinamizadores de las económicas locales, dentro de ellos, los factores que hacen mención al nivel estructural que para el caso corresponde a la autonomía fiscal del departamento (INS11) y sistémico en cuanto a las variables que hacen parte de los niveles macro, meso y micro (AMB11, AMB14, AMB21, AMB22, AMB23 TAM11, TAM22, TAM23), la articulación de todas las políticas públicas debe contribuir a la conformación de tejidos empresariales que redunde en la conformación de empleo, mejorando así el nivel de ingresos y calidad de vida de la sociedad.

Del mismo modo, el Estado debe garantizar el derecho colectivo a vivir en un ambiente equilibrado, limpio y sano. Constitucionalmente tiene la potestad de diseñar políticas que contribuyan a mejorar las condiciones y calidad de vida. Una salida o estrategia puede estar basada en potencializar aquellos tributos que son de carácter extrafiscal, como aporte a la gestión fiscal del Estado, teniendo en cuenta que la configuración y fin de estos, permiten al Estado establecer otro tipo de mecanismos que estén dirigidos a cumplir con otras funciones que determina el gasto público.

Para el caso del departamento de Caquetá, su desarrollo competitivo con respecto a otras regiones no es el mejor, evidencia de ello, está

en los estudios del Consejo Privado de la Competitividad que en su informe anual el departamento del Caquetá se ubica en los últimos lugares. Este tipo de evaluación realizada incluye todos los pilares y factores de la competitividad, pero desde el punto de vista de la gestión fiscal, se ubica en la posición 20 entre 33 departamentos que son evaluados. Dentro de los pilares que se tienen en cuenta para su evaluación, desde el punto de vista de sostenibilidad, aspectos como deforestación y gestión ambiental se ubica en posiciones no tan favorables, lo cual, siendo estos factores importantes conllevan a que el departamento como tal este mal ubicado.

Por ello, es necesario de la aplicación correcta de este tipo de instrumentos que conllevan en primer lugar a mantener ese equilibrio entre protección del medio ambiente y desarrollo económico. La implementación de instrumentos de control que de manera permanente son usados y adaptados a través de las políticas ambientales y fiscales, deben estar orientados al fortalecimiento de tecnologías más limpias y a la aplicación de procesos productivos que estén acordes para proteger el medio ambiente. De igual forma, el fortalecimiento de la institucionalidad, de los entes territoriales y autoridades ambientales quienes deben velar por la gestión del medio ambiente.

Por último, es indiscutible la importancia de los tributos ambientales en la contribución de la gestión del medio ambiente, cuya finalidad está dada en generar cambios de conductas en los agentes económicos, de modo que sus conductas estén orientadas en mejorar los procesos de producción, de velar por la protección y uso adecuado de los recursos naturales, así como garantizar el derecho a vivir en un ambiente sano. De igual forma, este es un compromiso tanto de las entidades públicas en cuanto al establecimiento de medidas que permitan el control y uso adecuado de los recursos naturales, pero también de las empresas que hacen uso de estos recursos de manera responsable.



Conclusiones generales

La crisis ambiental de los últimos 70 años, es una invitación a reflexionar sobre formas dominantes de modernidad, la idea del progreso y la capitalización de la naturaleza, que la explota, la domina, y que deja en evidencia la existencia de sistema económico destructivo de la vida en todas sus formas. Teóricos, académicos, investigadores y pensadores críticos —especialmente en Latinoamérica— vienen trabajado sobre la teoría del desarrollo como un hecho histórico de la humanidad con nociones como la «modernidad», el «desarrollismo» y el «progreso», entendidas unilateralmente como capacidad de producción y acumulación, que mercantilizó la naturaleza, el trabajo y el dinero, y que transformó la vida haciéndola material y económica.

En la búsqueda del progreso y desarrollo, el sistema económico se apropia de los recursos naturales, que convertidas en materias primas se utilizan para la producción de productos de consumo, contaminando los cuerpos de agua, el aire, la flora y la fauna, siendo asuntos ambientales urgentes a ser tratados por la política fiscal, económica, ambiental y la justicia. Desde la institucionalidad se debe garantizar, por un lado, la protección de los recursos naturales y, por el otro lado, el seguimiento, control, y uso de los bienes comunes, explotados por los agentes económicos que buscan obtener beneficio y crecimiento empresarial.

La importancia de la tributación «ambiental» o «ecológica» debe estar en correspondencia con las necesidades de gestión ambiental, y debe estar dirigida más que a obtener un recaudo, modular las conductas perjudiciales de quienes hacen uso de los recursos naturales, cuestión que estaría en la línea con el concepto de extrafiscalidad de orientación ambiental. En la medida que el ser humano tenga con-

ciencia ambiental, en la mejora de sus prácticas y procesos productivos, el Estado, desde el punto de vista del gasto público, no requeriría invertir demasiados recursos financieros en la recuperación del daño y la protección del medio ambiente.

La tributación ambiental es conocida en países desarrollados como: tasas ecológicas –*Eco-Tax*–, *impuestos medioambientales* –*Environmental Tax*–, y en países de habla hispana se conoce como *impuestos verdes o impuestos ambientales*. En Colombia la han venido llamando como *tributos ambientales*. Algunos doctrinantes y estudiosos del tema intentan reemplazar la expresión *tributos ambientales*, por *tributos ecológicos*, todo porque el *ecologismo* expresa holísticamente una relación adecuada del ser humano con la naturaleza. Los autores de este libro, coinciden en su preocupación por las relaciones del hombre económico que trata a la Naturaleza como recursos con valor de mercado que facilita el desarrollo y el progreso, típica de un derecho antropocéntrico, para dar paso a una visión biocéntrica, que promueven unas relaciones más armónicas entre los hombres y la Naturaleza, es decir, menos destructivas y más protectoras de la vida del humano y del no humano.

Sobre esta forma de pensar habrá que trascender. Pero, mientras esto ocurre, es más acorde llamarlo *tributación ecológica* al referirnos a una tributación que garantice la convivencia y la vida en armonía con la naturaleza. Sin embargo, no debemos perder el horizonte de una tributación que funcione como instrumento fiscal utilizado por los Estados para desincentivar el consumo o algunas prácticas que atentan contra la degradación del medio ambiente, que concentrarnos en discusiones vagas para establecer si debe seguir con la expresión *tributos ambientales*, o como justificamos en este texto, *tributos ecológicos*.

El instituto jurídico del tributo tomó importancia y fuerza en

marco de las ciencias económicas, al descubrirse su utilidad e idoneidad en la internalización de las externalidades negativas de los fallos de mercado, como la contaminación que ocasiona costos ambientales y sociales; sin embargo, es una especialidad del derecho tributario, por ende, debe obediencia a los principios constitucionales que vertebran el sistema tributario, no obstante, también se cimienta en los principios que ondean el derecho ambiental, como el principio “quien contamina, paga” que exhorta a los responsable de la contaminación a internalizar los costos en los precios de los productos que fabrican.

La tributación ambiental ha cobrado importancia en el ordenamiento colombiano, tanto en la garantía del derecho constitucional a un ambiente sano, como en la búsqueda de recursos dinerarios para atender el incremento del gasto ambiental, bastante notorio en las dos décadas de este milenio; lo que ha llevado a la cartera del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible –MADS, a gestionar recursos económicos para atender la política pública a su cargo, inicialmente abanderada solamente por la normativa del Derecho ambiental, mediante el texto legislativo marco, Ley 99 de 1993.

Lo anterior significa que el recaudo además de utilizarse directamente para atender acciones reparadoras del medio ambiente puede otorgar incentivos para que otros lo hagan, y en el mejor de los casos, se puede usar para reducir otros impuestos más costosos –como el que grava la renta o el salario–, con el objetivo de aumentar el empleo y el bienestar económico general. Aunque se trata de un caso de orientación netamente antropocéntrica, pues por un lado queremos un mejor planeta para vivir, pero, por otro, degradamos la biodiversidad, en la búsqueda de una mejor estabilidad económica que finalmente es el causante del uso y del abuso de los recursos naturales.

En Colombia, el *tributo* en su condición de instrumento económico

y de categoría genérica encierra una clasificación tripartita: *impuestos, tasas y contribuciones*, y la rigidez de su estructura jurídica tributaria, diseñada para alcanzar objetivos financieros o recaudatorios, dificulta el diseño de un tributo que sirva para cambiar patrones de comportamiento económico en los ciudadanos que entren en armonía con el medio ambiente. Es por esta razón que en nuestro país se configura la dificultad en la concreción de los propósitos de política ambiental, siendo sólo cuatro tributos nacionales con características extrafiscales, las primeras dos –tasas retributivas y compensatorias– creadas en 1974 y ratificadas en 1993, y las últimas dos – impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas y el impuesto nacional al carbono– aprobadas en 2016. En este sentido, el Estado colombiano para cumplir con lo ordenado por el texto constitucional en materia ambiental, se vale de la complementariedad de instrumentos, entre jurídicos y económicos.

Tratándose de tributación territorial, los únicos impuestos que nacieron con el sello verde municipal, es la *tasa ambiental* que se cobran adicional al *impuesto predial unificado* o al *impuesto de industria y comercio*, la *sobretasa ambiental para proteger los humedales y sitios Ramsar*, y el *peaje turístico* que se utiliza para contrarrestar los efectos negativos del turismo desenfrenado que contamina y destruye los ambientes y paisajes de gran valor histórico y natural. Sin embargo, a nivel departamental también existe un tributo legal que se denomina *cobro por actividad pesquera*. Otros impuestos que pueden tener incidencia ambiental no son tomados como tales, pues su afán recaudatorio y la destinación a un fondo común para menesteres propios del quehacer estatal, no es usado para cuidar el medioambiente, entre ellos: *el impuesto de vehículos automotores*, *el impuesto de publicidad exterior visual*, y *la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM*.

Desde el punto de vista de la tributación ecología y su incidencia en

el desarrollo competitivo, se pudo observar cómo desde diferentes aspectos en materia tributaria, los lineamientos fiscales tienen efectos positivos y negativos sobre la gestión ambiental. En ese sentido, las políticas fiscales verdes adecuadas, pueden aportar al crecimiento económico de una región, y a su vez, a la protección del medio ambiente, cuyo beneficiario directo es el ser humano. Desde el punto de vista del concepto de competitividad regional, este concepto se orienta por el bienestar y calidad de vida, haciendo juego con el derecho a un ambiente sano.

Por último, los instrumentos de naturaleza no tributaria se han convertido, igualmente, en una opción útil en la tarea de tutelar el medio ambiente. El comercio de derechos de emisión, uno de los tres mecanismos aprobados en marco del Protocolo de Kyoto, celebrado en 1997, para hacer frente a la contaminación atmosférica, se posiciona en la herramienta más funcional en la lucha contra el cambio climático. La Unión Europea, con el ánimo de ayudar a sus EE.MM. a cumplir con los compromisos de reducción de emisiones, estableció un régimen para la comercialización de derechos de emisión, conocido como The EU Emissions Trading System (EU ETS).



La extrafiscalidad: Discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza



- Acosta, A. (2010). El Buen (con) Vivir, una utopía por (re)construir: Alcances de la Constitución de Montecristi. *Otra Economía Revista Latinoamericana de Economía Social y Solidaria*, 4(6), 8 - 31. Disponible en:
<https://www.revistaotraeconomia.org/index.php/otraeconomia/article/view/1177>
- Acosta, A. (2014). El Buen Vivir, más allá del desarrollo. En *Buena vida, buen vivir: imaginarios alternativos para el bien común de la humanidad* (págs. 21 - 60). Mexico: UNAM, Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades.
- Acosta, A., & Machado, D. (2012). Movimientos comprometidos con la vida. Ambientalismos y conflictos actuales en América Latina. *La revista Observatorio Social de América Latina (OSAL)*, Año XIII(No. 32 noviembre), 67 - 94.
- AEMA (1997). “El Tributo Ambiental. Aplicación y efectividad sobre el Medio Ambiente”, p. 313. Disponible en:
<https://www.eea.europa.eu/downloads/9bdaa509dd220cf34ffbf2d993a7070/1606129149/page001.html.pdf>
- Albrecht, J. (2006), Green tax reforms for industrial transformation: overcoming institutional inertia with consumption taxes. *Sustainable Development*, Vol. 14, 300-311. doi:10.1002/sd.286
- Agencia Ambiental Europea (2000). Impuestos ambientales en la Unión Europea. Su evolución reciente, *Gaceta Ecológica*, No. 57, p. 15.
- Ahumada Tello, E., & Perusquia Velasco, J. M. A. (2016). Inteligencia de negocios: estrategia para el desarrollo de competitividad en empresas de base tecnológica. *Contaduría y Administración*, 61(1), 127-158. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.cya.2015.09.006
- Airinei, D., Pintilescu, C., Viorica, D., Asandului, M., Bujancă, G.-V., & Ulman, S.-R. (2015). Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration - GEBA 2013 The Impact of the Economic Freedom on National Competitiveness in the Main

- Economic Power Centres in the World. *Procedia Economics and Finance*, 20, 94-103. Doi:[http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00052-0](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00052-0)
- Alonso García, E. (1995). Legislación sectorial de medio ambiente, *Revista de Administración Pública*, No. 137, p.62.
- Alimonda, H. (2017). En clave de sur: la Ecología Política Latinoamericana y el pensamiento crítico. En H. Alimonda, C. Toro, & F. Martín, *Ecología Política Latinoamericana: pensamiento crítico, diferencia latinoamericana y rearticulación epistémica* (págs. 33 - 50). Buenos Aires: CLACSO.
- Aníbarro Pérez, S. *et al.* (2007). “El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derecho de emisión en España”, 1ª. Edic., Lex Novoa, Valladolid, 2007, p. 306.
- Arendt, H. (2012). *La Condición humana*. Título original: *The Human Condition*. (7 ed.). (R. Gil Novales, Trad.) Buenos Aires, Argentina: Paidós.
- Arteaga J. R. (2012). El ámbito del derecho tributario en Nociones fundamentales de derecho tributario. Editorial legis. P.17
- Bastidas Vidal, A. L. (2017). “Análisis comparativo de impuestos ambientales en América Latina”, Trabajo en calidad de Examen Complexivo, Programa de Contabilidad y Auditoría, Universidad Técnica de Machala, p.18.
- Bekerman, M., & Dalmasso, G. (2014). Políticas productivas y competitividad industrial. El caso de Argentina y Brasil. (Spanish). *Brazilian Journal of Political Economy / Revista de Economía Política*, 34(1), 158-180.
- Böcher, M. (2011). *Ecotax, Green Politics: An A-to-Z Guide*, p.141.
- Boisier, Sergio (1994), Crisis y alternativas en los procesos de Regionalización. *Revista de la Cepal* 52, abril de 1994, 179-190.
- Bravo Cucci, J. (2014). “Los fines extrafiscales de los tributos”, *Foro Jurídico*, No. 13, p. 239.
- Briensorn, N. (1993). *Filosofía del derecho*. Trad. Española de Claudio Gancho, Barcelona, Herder, 1993
- Boyd, D. R. (2011). The Implicit Constitutional Right to Live in a Healthy Environment. *Review of European Community & International Environmental Law*, Vol. 20: Pag. 171-179. Doi:10.1111/j.1467-

9388.2011.00701.x

- Buffon, M. (2010). A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, 38(2), 555 - 579. Doi:10.14393/RFADIR
- Buffon, M. (2014). Do estado de bem-estar social para o neoliberalismo. *Revista Estudos Legislativos*, Porto Alegre, 8(8), 103-127.
- Buffon, M. (2015). Tributação e meio ambiente: o enlace necessário para a garantia do direito fundamental a um ambiente ecologicamente equilibrado – algumas experiências exitosas na América Latina. *Revista do direito unisc*, santa cruz do sul, Nº. 43, 98-119, maio-ago 2014
- Buffon, M. y Herlin, R. C. (7 de marzo de 2015). Tributação e meio ambiente: o enlace necessário para a garantia do direito fundamental a um ambiente ecologicamente equilibrado – algumas experiências exitosas na América Latina. *Revista do Direito Unisc, Santa Cruz Do Sul*(43), 98 - 119. doi:<http://dx.doi.org/10.17058/rdunisc.v0i43.5516>
- Cacho Cruz, R., & Ríos Velarde, J. A. (2013). Sistema ambiental estratégico, modelo para la competitividad territorial. Caso: bajo urubamba. (Spanish). Strategic Environmental System, model to territorial competitiveness. Case: Bajo Urubamba. (English)(25), 103-121.
- Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, p. 83.
- Carmela D., Cesare A. and Matteo De Angelis (2019). Responsible Luxury Development: A Study on Luxury Companies' CSR, Circular Economy, and Entrepreneurship. En: Sustainable Luxury. Cases on Circular Economy and Entrepreneurship. Miguel Angel Gardetti and Subramanian Senthilkannan Muthu: Editors. Springer. ISSN 2345-766X (electronic). <https://doi.org/10.1007/978-981-13-0623-5>
- Castro-González, S., Peña-Vinces, J. C., & Guillen, J. (2016). The competitiveness of Latin-American economies: Consolidation of the double diamond theory. *Economic Systems*. Doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.ecosys.2015.10.003>
- Checa González, C. (1999). La tributación ambiental en España, Madrid, p. 102.
- Comunidad de Madrid (2012). “Guía para la aplicación del comercio de

- derechos de emisión de gases de efecto invernadero (EU ETS) de la Comunidad de Madrid”, pp. 26, 37. Disponible en:
https://www.comunidad.madrid/sites/default/files/doc/medio-ambiente/guia_emision_gases_marcadores-web.pdf
- DANE (2018). Boletín Técnico de la Cuenta ambiental y económica de las actividades ambientales y transacciones asociadas, p.1. Disponible en:
https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/cuentas_ambientales/cuenta-gasto-actividades-e-impuestos-medio-ambiente/Boletin-cuentas-e-indicadores-de-actividades-ambientales-y-otras-transacciones-conexas-2016-2017pr.pdf
- De Carvalho Martins, R. C., & Heinrich Ferrer, W. M. (2018). A extrafiscalidade como instrumento regulatório ambiental e a função social da empresa. *Revista Brasileira de Filosofia do Direito*, 4(1), 282. doi:10.26668/IndexLawJournals/2526-012X/2018.v4i1.4119
- Díaz-Cruz, Ma. C. (2016). “Bonos de carbono: un instrumento en el sistema financiero internacional”, *Revista Libre Empresa*, 13(1), p.13.
- Estela Rivas, N. (2013). La protección del medio ambiente y la extrafiscalidad en España. In (1 ed., pp. 195): J.M Bosch.
- Dobson A. (1999), El liberalismo y la política de la ecología. *Revista internacional de filosofía política*, ISSN 1132-9432, Vol 13, págs. 11-20.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2734507>
- Durán Cabré, J. Ma. & De Gispert Brosa, C. (2001). Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuesta para España, IX encuentro de economía pública, hacienda y medio ambiente, p.19.
- Ebeku, K. S. (2007), Constitutional Right to a Healthy Environment and Human Rights Approaches to Environmental Protection in Nigeria: Gbemre v. Shell Revisited. *Review of European Community & International Environmental Law*, 16(). 312-320. Doi:10.1111/j.1467-9388.2007.00570.x
- Eguren, L. (2004). El mercado de carbono en América Latina y el Caribe: balance y perspectivas, CEPAL, p.47. Disponible en:
<https://www.cepal.org/es/publicaciones/5620-mercado-carbono-america-latina-caribe-balance-perspectivas>
- Éloi Laurent (2011). Issues in environmental justice within the European

- Union. *Ecological Economics* 70(1) 1846–1853.
Doi:10.1016/j.ecolecon.2011.06.025
- Escobar, A. (2007). *La invención del tercer Mundo. Construcción y deconstrucción del desarrollo* (1ra. edición ed.). Venezuela, Caracas: Fundación Editorial el perro y la rana.
- Escobar, A. (2017). Desde abajo, por la izquierda y con la tierra: La diferencia de Abya Ayala/Afro/Latino/América. En J. Regalado, & (Coordinador), *Pensamiento crítico, cosmovisiones y epistemologías otras, para enfrentar la guerra capitalista y construir autonomía*. (págs. 43 - 60). Mexico: Cátedra Jorge Alonso.
- Eskelinen, T., & Laitinen, A. (2015). Taxation: Its Justification and Application to Global Contexts. En *Philosophical Explorations of Justice and Taxation* (págs. 219 - 236). New York: Springer. doi:DOI 10.1007/978-3-319-13458-1
- European Commission (2008). “Questions and Answers on the Commission's proposal to revise the EU Emissions Trading System”. Disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-08-35_es.html
- Fanelli, *et al.*, (2015). “La reforma fiscal ambiental en América Latina”, *Estudios del cambio climático en América Latina*. Auspicio de la CEPAL, UE, pp. 5, 29. Asequible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/39782-la-reforma-fiscal-ambiental-america-latina>
- Figueroa, O. Á. (2014). La competitividad en las actuales condiciones de la economía internacional. (Spanish). *Competitiveness in International Economy Present Conditions*. (English), 151(1), 56-7
- Fortes Matín, A. (2004). “Reflexiones a propósito del futuro Régimen Europeo de Intercambio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, No.(5), pp. 89-113.
- Fromm, E. (2013). *¿Tener o ser?*, trad. de Carlos Valdés, Fondo de cultura económica, Buenos Aires.
- Galvis, L. (2012). *El derecho a un medio ambiente sano*. Bogotá, Colombia: Pontificia Universidad Javeriana, Vicerrectoría del Medio Universitario.

- Gaisbauer, H. P., Schweiger, G., & Sedmak, C. (2015). Outlining the Field of Tax Justice. *En Philosophical Explorations of Justice and Taxation* (págs. 1 - 16). New York: Springer. doi:DOI 10.1007/978-3-319-13458-1
- García Novoa, C. (2014). El concepto del tributo. España: Marcial Pons.
- González Hernández, D. & González Hernández, R. (2014). El comercio de derechos de emisión y sus implicaciones jurídicas y económicas, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVII, pp. 291, 295, 297.
- González Ruíz De Eguino, M. & Gallastegui Zulaica, M. Del C. (2008). La política de mitigación del cambio climático y el doble dividendo: el caso de España, *Revista Vasca de Economía*, No. 67, p.50.
- Gorosito Zuluaga, R. (2017). “Los principios en el Derecho Ambiental”, *Revista de Derecho (UCUDAL)*. 2da época. 13(16), p.110.
- Grundey, D. (2008), Managing sustainable tourism in Lithuania: Dream or reality? *Technological and Economic Development of Economy*, 14(2), 118-129.
- Gudynas, E. (2004). *Ecología, economía y ética del desarrollo sostenible* (5a. edición revisada ed.). Montevideo, Uruguay: CLAES - Centro Latino Americano de Ecología Social.
- Gudynas, E. (2014). *Derechos de la Naturaleza Ética biocéntrica y políticas ambientales* (Primera Edición ed.). Lima, Perú: Centro Latino Americano de Ecología Social - CLAES.
- Gudynas, E. (2018). *Extractivismos y corrupción. Anatomía de una íntima relación*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial Bolívar Impresiones SAS.
- Gutiérrez, C. R. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Foro, Revista de Derecho*, (1), 159-201.
- Hernández, S., & Fernández, C. &. (2010). *Metodología de la investigación* (5 ed.). México: McGraw Hill Interamericana Editores S.A. de C.V.
- Herrera, P. M. (1995). “El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, No. 122, p.82.
- Herrera, P. M. (1998), *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, 1998, p.118
- Huggins, R., Izushi, H., & Thompson, P. (2013). *Regional Competitiveness: Theories and Methodologies for Empirical Analysis*.

- Journal of Centrum Cathedra, 6(2), 155-172. Disponible en:
<http://www.centrum.pucp.edu.pe/journal>
- Idárraga, A. (2010). Anglogold Ashanti: Caracterización de una amenaza. *Revista Semillas*. Obtenido de
<https://www.semillas.org.co/es/anglogold-ashanti-caracterizaci>
- Iluzia Iacob, A., & Palei, T. (2015). 2nd Global Conference On Business, Economics, Management And Tourism Assessing the Impact of Infrastructure on Economic Growth and Global Competitiveness. *Procedia*
- Jaramillo, C. y Villa, M. (2003). La sobretasa ambiental al impuesto predial: una propuesta de análisis desde la política ambiental y la hacienda pública. *Ecos de Economía*, (17), Medellín, octubre, 109-129.
- Kaplow, L. (2011). An Optimal Tax System. Harvard Law and Economics Discussion Paper No. 701. Doi:10.2139/ssrn.1880098
- Köche, R; Buffon, M.(2015). Economía, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n° 1, 2015 p. 76-92
- Landes, X. (2015). Why taxing consumption: justifications, objections and social cooperation, en *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues*, Springer, London. Labandeira Villot, X. et al, (1999). « La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español”, *Revista Hacienda Pública Española*, No. 151, pp. 3, 19.
- Lázaro Orihuela, A. E. (2017). “La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho”, Universidad del Pacífico, p. 3. Disponible en: https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alacde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf
- Ledezma Rodríguez, M. & Caballero Quintero, Y. (2013). “Marco de análisis del mecanismo de desarrollo limpio y las oportunidades del mercado del carbono para el desarrollo de Colombia”, *Revista Producción + Limpia*, Vol. 8, pp. 49, 51, 70.
- Leff, E. (2004). *Racionalidad Ambiental. la reapropiación social de la naturaleza*. (Primera edición ed.). Mexico: Siglo XXI Editoriales.

- Leff, E. (2018). El fuego de la vida: Heidegger ante la cuestión ambiental. Ciudad de México: Grupo editorial Siglo Veintiuno.
- López-Guzmán Guzmán, T. J. et al (2006). “La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de Economía Institucional*, Vol. 8, No. 15, p. 327.
- López Jiménez, J. M. (2014). “Un ejemplo preocupante de externalidad negativa: los gases con efecto invernadero”, *Revista eXtoikos*, p.31.
- Lorenzo, F. (2016). “Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina. Experiencias, efectos y alcances”, *CEPAL y Cooperación Alemana*, p. 23. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/40833-inventario-instrumentos-fiscales-verdes-america-latina-experiencias-efectos>
- Mancha T, Moscoso F & Santos J. L., (2016) La difícil medición del concepto de competitividad ¿Qué factores afectan a la competitividad regional?, *Serie Documentos de Trabajo*, 03/2016, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social Documento de Trabajo 03/2016, 27 páginas, ISSN: 2172-7856.
- Martens, M. (2007), *Constitutional Right to a Healthy Environment in Belgium. Review of European Community & International Environmental Law*, Vol 16: Pags. 287-297. Doi:10.1111/j.1467-9388.2007.00574.x
- Martín Simón, (1987). La influencia de las externalidades en la economía del bienestar. El enfoque tradicional, *Cudmios de Econmk*. Vol. 15, p. 240.
- Masbernat M, P., (2010), “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, *Revista Ius et Praxis* n° 1, Universidad de Talca, Chile, p.305
- Mateos Ansótegui, A. I. (2010). “Instrumentos financieros y derechos de emisión de GEI”, *Revista Partida Doble*, No. 226, p. 33.
- May, J. R. (2017). *Sustainability and Global Environmental Constitutionalism* Published by the United Nations Environment Programme (UN Environment). *New Frontiers in Environmental Constitutionalism*. May 2017. ISBN No. 978-92-807-3670-0 Pags. 308-318

- Medeiros, V., Godoi, L. G., & Teixeira, E. C. (2019). La competitividad y sus factores determinantes: un análisis sistémico para países en desarrollo. *Revista Cepal*.
- Mena Romero, J. E. (2006). “Impuestos Ecológicos y la Discusión del Doble Dividendo”, *Memorias para optar el Título de Ingeniero Comercial, Escuela de Economía y Negocios, Universidad de Chile*, p.11.
- Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2017). “El principio de quien contamina, paga y la tributación medioambiental. Una mirada del caso ecuatoriano”, *Tesis Doctoral, Departamento de Derecho Público, Universidad Pública de Navarra-Nafarroako*, p.101.
- Molina Hernández, C. (2016). “El registro de derechos de emisión de los gases de efecto invernadero de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, No. 53, p. 160.
- Montealegre Velásquez, A. C. (2019). “Desafíos de las reformas fiscales verdes en América Latina. El caso de Nicaragua”, *Documento de trabajo 7, Instituto de Estudios Fiscales*, p.7.
- Moreno, A. (2018). *Cifras y datos sobre la producción de carbón en Colombia 2000-2017*, *Revista de Ciencia Política*, Vol. 13, N°. 25, p.96.
- Morales, O. A. G., & Chinchilla, C. C. (2017). Finalidad extrafiscal del tributo ambiental: Oportunidad para la protección del medio ambiente en Costa Rica. *Revista Jurídica IUS Doctrina*, 10(2).
- Muñoz Valenzuela, M. (2004). “El principio «quien contamina, paga» a la luz de la legislación medioambiental chilena”, *Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado de Chile*, No. 12, p.11.
- Muñoz V., A. (2013). *Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (I)*. *Anuario jurídico y económico escurialense*, (46), 63-80.
- Muñoz V., A. (2014). *Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)*. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, (47), 117-132.
- OCDE (2021). *Recommendation of the Council OECD Legal Instruments concerning the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution*, p. 5.
- OCDE (2017). “Policy Instruments for the Environment”, p.12. Localizable en: <https://www.oecd.org/environment/tools->

- evaluation/PINE_database_brochure.pdf
- OCDE (2015). Colombia. Políticas prioritarias para un desarrollo inclusivo, p.19. Asequible en:
<https://www.oecd.org/about/publishing/colombia-politicas-prioritarias-para-un-desarrollo-inclusivo.pdf>
- Ome Barahona, A. (2011). “Confluencia de las categorías tributarias en la protección del medio ambiente. Especial referencia al caso español”, *Revista Jurídicas*, Vol. 8, No. 1, p. 121.
- Padilla Rosa, E. & ROCA JUSMET, J. (2003). “Las propuestas para un impuesto europeo sobre el CO₂ y sus potenciales implicaciones distributivas entre países”, *Revista de Economía Crítica*, N° 2, p. 6.
- Patón García, G. (2006). Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos, *Revista Nueva Fiscalidad*, No. 7, p. 27.
- Pearce, D. (1991). “The role of carbon taxes in adjusting to global warming”, *The Economic Journal*, No. 101, p. 939.
- Páez Egüez, J. C. & RECALDE R., Ma. F. (2016). “Análisis de las Negociaciones de Mercado de Carbono en la Bolsa de Valores en Ecuador”, *Revista Publicando*, 3(9), p.759.
- Peña, E. & Bent, L. (2007). “El mercado de carbono”, *Revista Perspectiva*, Edición 15, p. 27.
- Peralta, C. E. (2015). Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, (138), 89 - 134. Obtenido de <http://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/22824>
- Pérez-Moreno, S., Rodríguez, B., & Luque, M. (2016). Assessing global competitiveness under multi-criteria perspective. *Economic Modelling*, 53, 398-408. Doi:10.1016/j.econmod.2015.10.030
- Pistone P, Roeleveld J, Hattingh J, Pinto Nogueira J. F, West C. (2019). *Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*. ISBN 978-90-8722-538-4 (eBook, ePub); 978-90-872-539-1 (eBook, PDF)
- Pitrone, F. (2001). “Definiendo los «Impuestos Ambientales»: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Ius et*

- Veritas, N° 49, p.79.
- Pfordten, Dietmar von der. (2015). Justice, Equality and Taxation. Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues. ISSN 2214-9902 (electronic). DOI 10.1007/978-3-319-13458-1. Springer Cham Heidelberg New York Dordrecht London. Pag. 47- 65
- PNUMA (2003). “Instrumentos económicos y política fiscal”, XIV Reunión del Foro de Ministros de Medio Ambiente de América Latina y el Caribe, Panamá, p.3.
- Potter, J. (2009). Evaluating Regional Competitiveness Policies: Insights from the New Economic Geography. *Regional Studies*, 43(9), 1225-1236. doi:10.1080/00343400801932250
- Puig Ventosa, I., & Freire González, J. (2007). Efectos de las políticas ambientales sobre la competitividad. *Revibec: revista de la Red Iberoamericana de Economía Ecológica*, 6, 052-61
- Quijano, A. (2014). «Bien vivir»: entre el «desarrollo» y la des/colonialidad del poder. En A. Quijano (Ed.), *Des/colonialidad y bien vivir. Un nuevo debate en América Latina* (pág. 15). Lima, Perú: Editorial Universitaria.
- Rahmehmay Rabbani, R. (2012). “Aplicación a Brasil del mercado de carbono: un complemento a la tributación medioambiental”, *Revista Interfaces Científicas - Direito Aracaju*, Vol. 1, No. 1, p.87.
- Ramos, S., (2003). TESIS Sistema avanzado en la gestión del conocimiento, aplicado a la competitividad internacional
- Restrepo, J.J., Hernandez, M., Moreno, N. J. (2013). Evaluación de la eficiencia en el recaudo del impuesto al degüello de ganado mayor, sacrificado en el municipio de Florencia, en los periodos fiscales 2009-2010. *Revista FACCEA*, Vol. 3, Num. 1.
- Restrepo, J.J., & Gómez. L. F. (2017). Principio de reserva de ley en Colombia a partir del análisis de los tributos municipales. Caso municipios de Caldas. *Revista Lúmina*, Colombia, (18): 8 - 31
- Restrepo, J.J., (2020). Una tributacion compatible con la dignidad del ser humano. *Periódico Virtual Construyendo región*, Edición No.27, Junio de 2020, ISSN: 1909-2067.
<https://www.uniamazonia.edu.co/documentos/docs/Oficina%20de%20Informacion%20y%20Comunicacion/periodico/Periodico%20I>

%20Semestre%202020.pdf

- Restrepo, J.J., Turatti, L., & Buffon, M. (2021). Justificación y límites al poder de tributación de los entes territoriales en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 83. Enero de 2021. At. 215.
- Rius, A. (2016). “Servicios públicos y reforma fiscal ambiental en América Latina Oportunidades y desafíos”, *Revista Gestión y Política Pública*, Vol. XXV , No. 1, p. 246.
- Robert C. Brears (2018). *Circular Economy: Fiscal and Non-Fiscal Tools*. En: *Natural Resource Management and the Circular Economy*, Palgrave Macmillan, P.31-65
- Roberta De Angelis (2018). *Business Models in the Circular Economy. Concepts, Examples and Theory*. Palgrave
- Rodríguez Becerra, M. & Espinosa, G. (2002). “Gestión ambiental en América Latina y el Caribe Evolución. Tendencias y principales prácticas”, *Banco Interamericano de Desarrollo*, p. 177.
- Rodríguez B., A. (2005). “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, No. 13, pp. 237 y 238.
- Rodríguez M., M. E. (2005). “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, No. 23, p.7.
- Rutkauskas, A. V., Miečinskiene, A., & Stasytyte, V. (2008). Investment decisions modelling along sustainable development concept on financial markets. *Technological and Economic Development of Economy*, 14(3), 417-427.
- Saavedra G., M. L. (2012). Una propuesta para la determinación de la competitividad en la pyme latinoamericana. (Spanish). *Pensamiento & Gestión*(33), 93-124.
- Salassa B., R. (2016). “Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 43, N° 3, pp. 1010, 1013.
- Salassa B., R. (2015). “La protección ambiental a través del Derecho fiscal”, 1a ed., *Universidad Nacional de Córdoba*, p.12.
- Salvador García, M. (2017). *Economía del bienestar y corrupción en el*

- marco de la teoría de la justicia, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, p.53.
- Sánchez J., A. (2011). Reformas Fiscales Verdes y la Hipótesis del Doble Dividendo: Un ejercicio aplicado a la economía colombiana, Centro de Estudios Económicos Regionales (CEER), Banco de la República, No. 147, p.14.
- Santos, B. (2018). *Construyendo las Epistemologías del Sur: para un pensamiento alternativo de alternativas* (Vol. Volumen I). Buenos Aires, Argentina: CLACSO.
- Sanz R., I. (2014). “¿Mercados para la protección del medio ambiente?”, Revista Veredas do Direito, Belo Horizonte, vol.11, No.21, p. 13.
- Saponara, G. L., & Figari, G. M. (2008). Una mirada a los cambios verdes de la tributación: los " Ecotributos". THEMIS: Revista de Derecho, (56), 249-258.
- Schroeder C. A. & Buffon M. (2015). A Extrafiscalidade como Instrumento de Proteção do Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado RDU, Porto Alegre, Volume 12, n. 65, 2015, 32-44, set-out 2015
- Schweiger G. (2015). Taxation and the Duty to Alleviate Poverty. Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues. ISSN 2214-9902 (electronic). DOI 10.1007/978-3-319-13458-1. Springer Cham Heidelberg New York Dordrecht London. Pag. 1- 14
- See Bruce Yandle, “Much Ado about Pigou” Regulation. Spring 2010: 2-4, and Bruce Yandle, “Coase, Pigou and Environmental Rights,” in Peter J. Hill and Roger E. Meiners, eds., Who Owns the Environment? Lanham, MD: Rowman & Littlefield, 1998: 119-152. <https://www.perc.org/wp-content/uploads/2017/02/regv33n1-9.pdf>
- Soveroski, M. (2007). Environment Rights versus Environmental Wrongs: Forum over Substance?. Review of European Community & International Environmental Law, Vol. 16: Pags. 261-273. Doi:10.1111/j.1467-9388.2007.00575.x
- Tetsuo Ono (2003). Environmental tax policy and Long-run economic growth. Review: The Japanese Economic. Vol. 54, No. 2, Pags: 203-

217. June 2003 University of Tsukuba
- Tisdell, C. A. (1988). “On the theory of externalities”, *Registro Económico*, 46 (113), Second edition first published by Cambridge University Press, p.16.
- Tipke, K., (2002), *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pp. 32-35
- Toledo J., J. (1987). “El principio «quien contamina, paga» y el canon de vertidos”, *Revista de Administración Pública*, No. 112, p. 312.
- Tovar C., G., & Restrepo L., J. J. (2019). La fiscalidad ambiental: auditoría a la gestión de las oficinas tributarias de los municipios de El Doncello y El Paujil en el Caquetá. *Revista Activos*, 17(1), 195 - 233. <https://doi.org/10.15332/25005278.5400>
- Turatti, L., Buffon, M., & Konrad, A. C. (2016). A concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado mediante a extrafiscalidade. *Novos Estudos Jurídicos*, 21(3), 1244 - 1265. doi:<http://dx.doi.org/10.14210/nej.v21n3.p1244-1265>
- Ulloa V., G. (2004). “Instrumentos económicos innovadores para financiar la gestión sostenible de los recursos naturales”, *Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación*, p.13.
- Urquidí, V. (1985). Reflexiones sobre medio ambiente y economía del desarrollo. *Estudios Sociológicos*, 3(7), 9-24. Retrieved April 15, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/40419794>
- Vandenbulcke, H. (2017). *Comunicar la Esperanza Camino al Buen (con)Vivir* (1ra edición ed.). Quito, Ecuador: ALER, Asociación Latinoamericana de Educación y Comunicación Popular. Obtenido de <https://aler.org/node/4271>
- Varela, Y. A. (2018). Reformas tributarias, permanente mutabilidad y derecho a la seguridad jurídica. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(79), 347 - 454. Obtenido de <https://revistaicdt.icdt.co/revista-79/>
- Vargas Palacios, et al (2018). “Contribución de los impuestos verdes en la sostenibilidad ambiental en Colombia”, Trabajo de seminario de profundización como requisito para optar el título de Contador Público, Programa de Contaduría Pública, Universidad Cooperativa

- de Colombia, p.10.
- Vergés-Jaime, J. (2014). El protocolo de Kyoto, y el “mercado de emisiones de CO₂”: regulación mediante mercado para una especial externalidad negativa, Edit. BEG: research group in Business-economy-and-Governments, 2009, pp. 2, 3. Consultado el 15 de noviembre de 2014. Disponible en:
<https://core.ac.uk/reader/13302380>
- Vicente-Arche Domingo, F, (1995), La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea, en Noticias de la Unión Europea (Pamplona), 122 8.
- Vračarević, B. (2014). “Economic instruments in environmental policy”, University of Belgrade – Faculty of Geography, Belgrade, Serbia, pp. 79 y 80.
- Yacolca Estares, D. I. (2013). “Reforma Fiscal Verde para Sudamérica”, Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p.48. Localizable en:
<https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads//Archivos/Libro/Reforma%20fiscal%20verde%20para%20Sudam%C3%A9rica-2013-Libro.pdf>
- Zárate M, et al, (2007). “Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España”, Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, No. 25, p. 4.
- Žitkus, L. (2015). New approach to regional competitiveness as instrument of regional development. European integration studies, 9(1), 114-126.

La extrafiscalidad: Discurso tributario entre el desarrollo económico y la protección de la naturaleza





