

La extrafiscalidad con fines ambientales en el impuesto al consumo en Colombia: IVA*

Extrafiscality for environmental purposes in the consumption tax in Colombia: VAT

Recibido: Julio 24 de 2015 - Evaluado: Noviembre 22 de 2015 - Aceptado: Diciembre 10 de 2015

Yesenia del Carmen Trejo Cruz**
Anayibe Ome Barahona***

* Artículo inédito. Artículo de investigación e innovación. Artículo de reflexión. Producto resultado del proyecto de investigación denominado “Fiscalidad ambiental: implicación sobre los tributos tradicionales y su transcendencia en la política económica de Colombia”, que estudia, entre otros aspectos, la teoría de la extrafiscalidad con fines ambientales en el Impuesto sobre la renta y el IVA, del ordenamiento tributario colombiano.

** PosDoctora en Derecho Tributario Europeo y Especialista en Gestión Tributaria por la Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, España; Doctora y Licenciada en Derecho por la Universidad Veracruzana; Docente de la Facultad de Derecho e Investigadora de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.V.; Nivel I en el Sistema Nacional de Investigadores; Nivel V del Programa de Estímulos al Desempeño del Personal Académico; Perfil deseable PROMEP; Miembro del Colegio Nacional de Profesores e investigadores en Finanzas Públicas A.C.; Miembro del Cuerpo Académico consolidado “Redes para el Desarrollo, Cultura, Ciencia y Tecnología en Transdisciplinariedad”.
Correo electrónico: maestriaderecho@hotmail.com.

*** Doctorando del Programa en Derecho Tributario Europeo, Universidad de Castilla – La Mancha, Toledo-España. Especialista en Gerencia Tributaria y Contadora Pública de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia. Profesora hora cátedra de la Especialización en Gerencia Tributaria y del Programa de Contaduría Pública, investigadora en el área de tributaria de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia.
Correo electrónico: a.ome@udla.edu.co.

John Jairo Restrepo Lizcano****

Para citar este artículo / To cite this article

Trejo Cruz, Y., Ome Barahona, A., & Restrepo Lizcano, J. J. (2016). La extrafiscalidad con fines ambientales en el impuesto al consumo en Colombia: IVA. *Revista Academia & Derecho*, 7 (12), (185-212).

Resumen

El presente artículo de investigación aborda, inicialmente, los fundamentos de la fiscalidad ambiental y su avance en el ordenamiento jurídico colombiano, como preámbulo a la contemplación de las características extrafiscales de uno de los principales tributos en materia de recaudación colombiana: el Impuesto sobre las Ventas-IVA. Teoría que posibilita la cooperación de este instituto jurídico en la materialización de los objetivos de política ambiental, haciéndose notorio en las exenciones, no sujeciones y tipos impositivos altos y reducidos que contempla dicho gravamen.

Palabras clave: Fiscalidad ambiental, política ambiental, competencias ambientales, extrafiscalidad, impuesto al consumo.

Abstract

This investigation article approaches, initially, the foundations of the environmental taxation and its advance in the Colombian legal system, like preamble to the contemplation of the extrafiscality characteristics of one of the main tributes in Colombian taxation: the Tax on the Sales - VAT. Theory that makes possible the cooperation of this legal institute in the materialization of the environmental policy objectives, being made noticeable in the exemptions, not subjectations and high and reduced taxation rates.

Key Words: Environmental taxation, environmental policy, environmental competences, extrafiscality, consumption tax.

**** Magister en Derecho tributario y Especialista en Gerencia Tributaria. Docente tiempo completo de la Universidad de la Amazonia, docente Invitado de la Maestría en Tributación de la Universidad de Manizales, y de la Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad Autónoma de Colombia. Coordinador de la Maestría en Tributación de la Uniamazonia, y Director del Grupo de Investigación SINAPSIS.

Correo electrónico: jjairorestrepo@uniamazonia.edu.co

Resumo:

O presente artigo trata sobre os fundamentos da fiscalidade ambiental e o seu avance no ordenamento jurídico colombiano, afim de ser um préambulo à contemplação de características extrafiscais como um dos principais tributos colombianos, o IVA. Esta teoria possibilita a cooperação do imposto com um âmbito ambiental, amostrando as exceções, as sujeições e os tipos de cobros expostos por tal imposto.

Palavras chave: Taxa ambiental, política ambiental, extrafiscalidade.

Résumé:

Cet article vise avant tout à exposer les fondements de la fiscalité environnementale et son développement dans l'ordonnement juridique colombien, en tant que préambule à la contemplation de caractéristiques extra-fiscales de l'un des principaux impôts en matière de fiscalité colombienne : Le taux de valeur ajouté – IVA. Théorie permettant la coopération de l'institut juridique dans la mise en œuvre des politiques environnementales, face aux caractéristiques propres ce cet impôt.

Mots-clés: fiscalité environnementale, politique environnementale, compétences environnementales extra-fiscalité, taux de valeur ajouté.

SUMARIO: Introducción. - Problema de investigación. - Metodología. - 1. Fundamentos de la fiscalidad ambiental y su avance en el ordenamiento jurídico colombiano. - 2. El IVA colombiano y sus características extrafiscales. - 2.1. Bienes exentos - son objeto de una desgravación tributaria total - (Art. 477). - 2.2. Bienes y servicios excluidos - que no son objeto del impuesto - (Arts. 424 y 476). - 2.3. Bienes y servicios gravados. Conclusiones. - Referencias.

Introducción

Los Estados hoy en día, se colocan a la vanguardia en la custodia del medio ambiente, integrando sus políticas públicas a través de sus ordenamientos, instituciones y programas. El caso estudiado no es la excepción, el legislador colombiano, en cumplimiento de las bases constitucionales, desde la década de los 90's del siglo pasado, viene armonizando la política ambiental y la fiscal, con la implementación –en los supuestos fiscales– de mecanismos de inducción de conductas que representan un menoscabo o uso excedido de los bienes que no son de apoderamiento personal y de los que sí lo son. En ese sentido, se aprecia un avance del Derecho público frente a la condicionante de los derechos individuales

y patrimoniales de las personas jurídicas y naturales, por cuanto, se necesita proteger la biodiversidad y los bienes presentes en especie.

El Impuesto sobre las Ventas, que agrupa los mismos comportamientos del Impuesto al Valor Agregado-IVA, de tinte internacional, es tomado –en lo sucesivo– como sinónimo de este último, en cuanto a las tipificaciones enunciadas, como parte de la praxis fiscal-cultural de Colombia; ordenamiento, donde constituye un gravamen controlado y gestionado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, y que opera a la luz de las conductas de enajenación de bienes, prestación de servicios e importaciones; aunque – esta vez– su examinación gira en torno a las características de un instrumento económico-fiscal, destinado a la preservación de la naturaleza en realización de los objetivos de política ambiental.

Así las cosas, y con el propósito de realizar un estudio lineal de la fiscalidad ambiental y no comparada, sin querer desarrollar –tampoco– la sistematización de los ordenamientos tributarios y su prelación, este trabajo se fundamenta en fuentes regulatorias del Estatuto Tributario y en doctrina de vertiente ambiental, en aras de identificar los comportamientos extrafiscales del IVA en su condición de figura tributaria nacida con fines meramente recaudatorios; siempre que es importante desdoblarse los aspectos que lo encausan como tributo que contribuye con el cumplimiento de las obligaciones constitucionales de índole ambiental.

La extrafiscalidad en los tributos de naturaleza fiscal se detecta en el fomento que éstos realizan sobre algún sector económico en particular, o, bien, en el incentivo del desarrollo social, como ha sucedido con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE, establecido por la Ley 1607 de 2012, para propiciar la generación de empleo y la inversión social.

En ese contexto, se da solución a casos concretos en tesis y persiguiendo una visión pragmática del entorno en que transcurre el IVA, se incorporan criterios normativos, dictados en procura de la protección de los recursos naturales, y que involucra al sistema jurídico tributario.

Hechas las anteriores precisiones, este artículo de investigación, resalta los fundamentos generales de la fiscalidad ambiental, así como los preceptos constitucionales de protección ambiental, que han habilitado el avance de esta materia en el ordenamiento jurídico colombiano. Un abordaje necesario y previo al desarrollo de las características extrafiscales del IVA, un impuesto creado, exclusivamente, para allegar recursos financieros a las arcas del Estado, y que, gracias a las exenciones, no sujeciones y tipos impositivos altos y reducidos que contempla, denota favorecimiento del entorno natural, perfilándose, así, en un tributo que contribuye con la consecución de la política ambiental del país.

A los efectos de subrayar las características extrafiscales del gravamen, se analizan tres aspectos concurrentes del mismo: los bienes y servicios gravados; los bienes y servicios excluidos; y los bienes y servicios exentos.

En cuanto a la exención que dicta el Art. 477 E.T., la extrafiscalidad en el IVA se percibe en el biocombustible de origen vegetal y animal, un producto que sufre una desgravación total, considerando el legislador que éste causa menores efectos negativos al medio natural.

También se observa en el supuesto de no sujeción (exclusión) aplicado a los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, siempre que se dé cumplimiento a las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales.

Otra forma de repercutir en la mejora del entorno natural, está dado en la fijación de tipos impositivos (tarifas) elevados o reducidos. La legislación fiscal colombiana, *v. gr.*, estableció un tipo impositivo alto del 35% a los productores de alcohol o aguardiente; una medida que denota características extrafiscales tendiente a preservar los recursos naturales, siempre que la fabricación de alcohol o aguardiente constituye una actividad que, por tener una producción a gran escala, causa un deterioro notable al medio ambiente.

En lo referente a la tarifa reducida del 5%, es una medida que aplica –entre otros– a los vehículos tipo taxi y otros medios de transporte público. No obstante, se trata de un incentivo tributario que no favorece el ambiente, pues en el caso de los vehículos, la condición expresa para gravarlos a esa tarifa está referida a la destinación del mismo, esto es, que sean para la puesta al servicio público; dejando de lado la consideración del perjuicio ambiental, es decir, la emisión de contaminantes. Este incentivo es más una medida fomentadora del sector transporte, por cuanto alienta la adquisición de vehículos para destinarlos al servicio público. Es decir que se trata de una medida extrafiscal con fines diferentes a los ambientales.

Problema de investigación

¿El IVA colombiano, en su condición de figura tributaria netamente recaudatoria, posee comportamientos extrafiscales con fines ambientales?

Metodología

Tendiente a resaltar las actuaciones extrafiscales con fines ambientales del IVA colombiano, la metodología en esta investigación se fundamenta en el

método deductivo y descriptivo-analítico; siempre que inicia con la revisión de fuentes bibliográficas en materia de fiscalidad ambiental y se examinan algunos preceptos normativos del Estatuto Tributario que manifiestan el fenómeno de la extrafiscalidad tributaria en este impuesto.

1. Fundamentos de la fiscalidad ambiental y su avance en el ordenamiento jurídico colombiano

El instituto jurídico del tributo y los incentivos fiscales corresponden a dos figuras dinamizadoras del sistema tributario, ahora puestas a disposición del sistema de tutela ambiental; de ello se desprende –pues– el apelativo de fiscalidad ambiental, que va en paralelo a las políticas financieras y económicas. Respecto a estos dos mecanismos fiscales, la doctrina económica recomienda no apreciarlos “como instrumentos de política ambiental alternativos al resto, sino como instrumentos complementarios” (JOFRA SORA & PUIG VENTOSA, 2014, p. 4).

En el ámbito europeo, a raíz de la teoría pigouviana, el tributo ha cobrado más importancia, tanto, que se les considera “novedad institucional, debido a que, al concebirse para la protección del ambiente, no se ajustan de forma precisa a la estructura y finalidad del tributo ordinario” (AGUILA CARRALERO, 2013, p. 8). El impuesto ambiental se destaca –entonces– en el logro de los objetivos de política ambiental, y más en los programas de cambio climático, donde fomenta la introducción de tecnologías limpias evitando pagos impositivos futuros (eficiencia dinámica) y consigue que la reducción de emisiones ocurra a bajo coste (eficiencia estática) (LAVANDEIRA VILLOT, 2011, p. 7)

La literatura económica de forma generalizada comparte que los tributos son instrumentos y herramientas idóneas en el logro de los objetivos de política de medio ambiente, pero, considera que “no son los únicos útiles de trabajo con los que cuentan las Políticas Públicas para modular los comportamientos humanos a favor de una nueva sociedad” (CARBAJO VASCO, 2012, p. 12) .

Entre el establecimiento de un tributo y un incentivo fiscal, desde luego tiene mayor complejidad el primero, aunque ambas figuras surten iguales efectos, sin embargo, el incentivo tributario fue ideado para favorecer actividades beneficiosas, es decir, para estimular actuaciones y comportamientos protectores del entorno ecológico, en el que se desenvuelve la actividad económica; por eso, la fiscalidad ambiental es vista “como instrumento incentivador de la responsabilidad social de la empresa” (PATÓN GARCÍA, 2014, p. 85). Eso persigue el legislador colombiano, que ha dado en fijar incentivos fiscales en los impuestos tradicionales, de cara al sostenimiento de los ecosistemas, buscando que los administrados tributarios –a

través del pago de sus impuestos—coadyuven con el mantenimiento y protección del entorno natural.

Así las cosas, corresponde al legislador secundario adecuar los supuestos normativos fiscales, para que se cumpla su naturaleza extrafiscal y se atiendan los contenidos constitucionales, que enlistan los tópicos derivados de la reglamentación sobre el medio ambiente, recogidos en los Artículos 79, 80, 81 y 82 de la Carta Magna, que giran en torno a la protección de la diversidad ecológica, educación ambiental, planificación sobre manejo de recursos naturales, desarrollo sostenible, imposición de sanciones, reparación del daño ambiental, cooperación internacional y prohibición de armas químicas. Programas que requieren de un respaldo económico, para que los entes públicos cumplan en sus ramos tales metas.

Bajo esta tipificación constitucional, la fiscalidad ambiental guarda una naturaleza legislativa, inherente a las políticas de gobierno y programas institucionales, que permitan su aplicación concreta ante las diversas relaciones entre los particulares, y de éstos con el Estado. La recaudación fiscal, por ende, muestra una flexibilidad ante las partidas presupuestales, en el entendido de asignar remesas económicas al cuidado de la naturaleza, optimizando tales recursos, de modo que el Estado pueda garantizar un ambiente sano como lo pregona la Carta Magna.

Debemos enunciar que la visión fundante en la protección a los recursos naturales, se circunscribe al ámbito del Derecho Administrativo, bajo las especificaciones que atribuyen a este ramo, tendiente a la custodia y conservación de dichos recintos. Desde este punto de vista, se aprecia la disyuntiva del poder constituyente, en facultar a los entes de la Administración para el ejercicio de sus actuaciones; en un principio, sin la inclusión expresa de la vinculación entre política ambiental y fiscal. Sin embargo, esta adecuación normativa interna, debe obedecer al establecimiento de figuras legales sistematizadas y armonizadas entre sí, junto a los programas y políticas gubernamentales, siempre que el desarrollo de la política ambiental y económica debe caracterizarse en “plantear la necesidad de corregir los daños ambientales, pero sin cuestionar las bases del sistema económico [...]” (MEIER, 1981, p. 158); toda vez que “la fiscalidad ecológica o ambiental no puede estudiarse sin [considerar] (...) su relación con el crecimiento económico de las regiones” (GUERVÓS MAÍLLO, 2001, p. 293).

Lo anterior no es motivo de desánimo, corresponde al Ejecutivo actuante, insertar la fiscalidad transversal y horizontalmente, entre los sectores administrativos, donde las competencias tributarias y administrativas intervengan directamente en la aplicación de instrumentos económicos o exacciones, cuya finalidad sea incentivar o gravar las actividades lucrativas para aminorar o evitar deterioros al ambiente.

Resulta así evidente, que el legislador emisor de normas administrativas y fiscales, bajo una técnica legislativa sistematizada e incluyente, determine los supuestos a priori, sobre los que el administrado-contribuyente, se adecue a ellos en atención a su apoderamiento económico personal, imputando a cada caso concreto las figuras normativas correlativas a la protección ambiental.

Tal disyuntiva tipifica a la fiscalidad ambiental colombiana en una instancia legislativa, reglamentaria e institucional; debido a la delegación de competencias en las autoridades intervinientes en las políticas públicas que se encaminan a ese fin. Se da satisfacción de este modo, a las necesidades sociales; reiterando así la condición del medio natural, como un servicio o derecho colectivo que debe atenderse en sus programas, con el respaldo presupuestal, elementos económicos e inducción de conductas de los agentes participantes como planta productiva con (o sin) consecuencias nocivas a esos bienes de interés general.

En materia de fiscalidad ambiental el Estado colombiano vive en constantes retos (*v.gr.* el equilibrio natural), pues debe cubrir el grosor de necesidades y demandas sociales, al tiempo que debe estimular la inversión y producción económica, armonizando la conservación de los ecosistemas, limitando el ejercicio de actividades financieras, industriales; sin atentar contra la libertad de competencia o eliminación de fuentes de ingreso público y derrame de empleos.

En este sentido, identificamos al Derecho Administrativo, como el género, cuya especie: Derecho Ambiental, de manera específica, se encarga el desarrollo de la normativa aplicable al entorno de la naturaleza, en la regulación de conductas, cuya repercusión ambiental se hace acreedora a la imputación de sanciones administrativas, siempre que no se traduzcan en delitos ecológicos.

Hasta aquí, estas ideas delimitan el ámbito de la administración pública, en el sentido de establecer la salvaguarda al medio ambiente, y establecer un sistema normativo propio, referido a la implementación de un sistema fiscal respetuoso con el medio ambiente, con nuevas figuras tributarias que fomenten comportamiento positivos a tales efectos (LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN & SÁNCHEZ CAÑIZARES, 2009, p. 352); que se circunscriba en cada región por la división política en cuestión, y que en el sistema jurídico colombiano, se hace eco de estos avances legislativos a la luz de las políticas ambientales, en la ejecución de su ordenamiento administrativo ambiental, que busca limitar o reconducir las conductas no afectas con el entorno ecológico de las personas jurídicas y físicas (naturales).

De este modo, surge el papel protector y garante del Estado, como titular de la potestad pública, para armonizar el uso de la propiedad privada y pública, a la luz del bien común; fincando las directrices normativas y sancionadoras, que

atenúen el comportamiento humano, marcando una responsabilidad compartida con los particulares, para el desarrollo sostenible de tales bienes.

Los ecosistemas al requerir de una conservación, demandan un tratamiento sectorial que atender, como la caza, fauna, reservas naturales, atmósfera, aguas, residuos, (Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente, 1994, pp. 5-11). Áreas que involucran la interacción de diversos entes de Estado, para poner en marcha programas que atiendan en la praxis los objetivos y las estrategias por dependencia, a esta finalidad. Así, encontramos el Código Nacional de Recursos Naturales, que establece la organización y distribución territorial de los entes públicos en su intervención en la protección del medio ambiente, generando los límites y libertades de competencias en la Administración Nacional, que correspondan en sus respectivas jurisdicciones. Fundado en el principio de protección al ambiente como un patrimonio de la humanidad, entre sus objetivos destacamos la regulación de “la conducta humana, individual o colectiva y la actividad de la Administración Pública, respecto del ambiente y de los recursos naturales renovables y las relaciones que surgen del aprovechamiento y conservación de tales recursos y de ambiente” (Decreto 2811, 1974, p. Art 2.3), ratificando a la luz del texto constitucional, el principio de responsabilidad entre el Estado y los particulares.

Por otra parte, el ordenamiento de aplicación general al territorio colombiano, fundamenta la vinculación de los sectores públicos, en beneficio de una transversalidad de actuaciones de los facultados y delegados estatales; así mismo, en materia de política ambiental, para su crecimiento y desarrollo, establece incentivos y estímulos económicos, por cuanto, “están llamados a jugar un papel clave en cualquier cambio masivo de consumo y estilos de vida hacia la sostenibilidad” (PORRO GONZÁLEZ, 2012); al tiempo que permiten la confluencia de la política ambiental con la fiscal, propias del país donde se desarrollen, tendiente a “fomentar la conservación, mejoramiento y restauración del ambiente y de los recursos naturales renovables, el Gobierno establecerá incentivos económicos” (Decreto 2811, 1974, Art 13).

Correlativamente a estas dos políticas, la organización y desarrollo de los entes de la Administración Pública, amparados en los principios constitucionales de buena fe, igualdad, moralidad, celeridad, economía, imparcialidad, eficacia, eficiencia, participación, publicidad, responsabilidad y transparencia; deben atender los asuntos de su competencia para el cumplimiento de las demandas sociales, siempre que “la función administrativa del Estado busca la satisfacción de las necesidades generales de todos los habitantes, de conformidad con los principios, finalidades y cometidos consagrados en la Constitución Política” (GRILLO RUBIANO, 2006, p. 14).

Particularmente, y de acuerdo al objeto de estudio, se señala la asignación de atribuciones en cabeza del Ministerio del Medio Ambiente, conforme la Ley 1333 de 2009, que concentra el procedimiento sancionatorio ambiental de Colombia; cuerpo legislativo que lo eleva a autoridad administrativa, con amplia competencia ambiental, en materia de actos administrativos preventivos y sancionatorios en el territorio colombiano, conducente a la conservación de los recursos naturales.

En paralelo, señalamos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, bajo el contenido del artículo 338 constitucional, que lo faculta en la creación de impuestos parafiscales y, por qué no, extrafiscales, como autoridad encargada de vigilar que la política fiscal operante, acorde a los principios constitucionales, en armonía con leyes y programas en su ámbito. De este modo, este Ministerio actualiza, modifica y abroga, –vía el Ejecutivo Nacional–, las normas tributarias no sólo tendiente a satisfacer la recaudación, sino en apoyo de áreas sociales que requieren ser incentivadas y conservadas, para el desarrollo humano. “Como puede verse, estamos frente al poder del Estado para crear los tributos y exigir prestaciones para atender sus fines [por medio de la] Potestad Tributaria Originaria –legislativa en concordancia al Ejecutivo–” (VASCO MARTÍNEZ, 2013, pp. 16-17).

En la praxis fiscal, a la DIAN le corresponde la socialización de los tributos con fines no recaudatorios –extrafiscales–, por la adecuación que hagan los pasivos a los hechos hipotéticos, como es el caso del Impuesto sobre las ventas, que para dar cumplimiento a la técnica legislativa e inducir en la conducta de los contribuyentes, se advierte que su participación como sujetos pasivos, no sólo recae en la tributación, también tienen responsabilidad ambiental, ya que su actividad empresarial tiene impacto ecológico. Estas encomiendas constitucionales y legislativas, en aras de conservar el medio ambiente, deben incidir en la conducta del contribuyente, pues asiste la necesidad de atenuar y modificar la explotación y uso de los recursos naturales que terminan en deterioro de los mismos.

El Ministerio de Hacienda cuenta con atribuciones sustantivas que permiten el desarrollo del país en materia fiscal y extrafiscal; asimismo, participa en competencias legislativas, administrativas y financieras, que coadyuven al cumplimiento de las políticas públicas. Esta cartera estructura el sistema jurídico tributario que tiene por objetivo principal el recaudo de impuestos, al tiempo que contribuye con la formulación de políticas de conservación del medio ambiente; por cuanto, propicia efectos en especie que conjuga con los deberes tributarios de los administrados, esto es, aprueba la incorporación de incentivos fiscales con finalidad medioambiental en los tributos tradicionales, de modo que la política pública ambiental de desincentivo incida eficazmente en la conducta de los individuos que afectan el entorno ecológico. Estos incentivos vienen en forma de deducciones, exenciones, desgravaciones, amortizaciones acumuladas, y tienen

por objetivo orientar la conducta de los agentes económicos que ocasionan daño al entorno ecológico, al tiempo que se fundamentan en el principio de disuasión, uno de los criterios que vertebran el Derecho ambiental (LIFSCHITZ, 2000, p. 195).

El Decreto 4712 de 2008, de 15 de diciembre, que modifica la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, enuncia categóricamente la participación de este ente público, en la eficacia de conducir la creación de la normativa tributaria, en apego al plan rector del Gobierno que en la Nación rija, y amalgamar, al mismo tiempo, los fines recaudatorios en los contribuyentes, de acuerdo a los efectos extrafiscales de los tributos. Así, el Decreto en cuestión, dicta una función particular al Ministerio, recogida en acción de actuar “como parte del Gobierno en la regulación del sistema de seguridad social integral (Decreto 4712, 2008, Art 3 numerales 27 y 30)”. Delegación que implica trabajo mancomunado con otras carteras ministeriales, principalmente con el Ministerio de Salud y Protección Social, y el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público interviene, por tanto, como conducto de las expectativas constitucionales y legales, en razón de la planeación que el ejecutivo realiza, bajo el entorno de los derechos colectivos que se extienden al derecho a gozar de un medio ambiente sano; siendo, a la vez, un medio para fortalecer las políticas de tipo fiscal y ambiental. Así las cosas, encontramos que el Decreto en alusión, en sus numerales del primero al sexto, enuncia las categorías que le sirve al Ministerio de Hacienda en la ejecución de sus facultades en materia de políticas fiscal y ambiental; no obstante, destacamos el siguiente precepto, por cuanto – juzgamos–, es esencial en la aplicación de la normativa objeto de análisis:

6. Coordinar, dirigir y regular la administración y recaudación de los impuestos que administra la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y regular de conformidad con la ley, la administración y recaudo de las rentas, tasas, contribuciones fiscales y parafiscales, multas nacionales y demás recursos fiscales, su contabilización y gasto (Decreto 4712, 2008. Art 3).

La DIAN, en virtud del Decreto Reglamentario 2623 de 2014 en los Artículos 25 al 28, recibe facultades expresas para el cobro y aplicación del Impuesto sobre las ventas, a efectos de realizar las gestiones correspondientes, que conduzcan a la praxis fiscal en torno a sus libertades competenciales, que les habilita como entes fiscales, para materializar las relaciones jurídico-tributarias que se generan entre el obligado hacendario y los activos, en aras de dar cumplimiento a los imperativos constitucionales. A través de dicho Decreto, la autoridad fiscal materializa la obligación sustancial, en atención a

las cargas derivadas de las bases imposables, actuación que se conjuga con los imperativos legislativos sobre fines extrafiscales, como el caso que se expone a continuación.

2. El IVA colombiano y sus características extrafiscales

Una vez analizadas las bases constitucionales y de competencias administrativas de protección al entorno natural, se pasa al estudio del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como instrumento económico que permite atenuar los efectos nocivos al ambiente que se desprenden de aquellas conductas irrespetuosas de los agentes económicos; no obstante, es bueno precisar – ante todo - que el IVA no clasifica como impuesto ambiental, toda vez que no influye en los precios de la misma forma en que lo hacen los impuestos cuyas bases imposables presentan características ambientales (PITRONE, 2014, pp. 83-84), sólo se trata de un impuesto de naturaleza fiscal que en las últimas dos décadas ha manifestado características extrafiscales con fines ambientales.

Los tributos tradicionales como el IVA, pueden perfectamente manifestar efectos extrafiscales, un fenómeno tributario legítimo en el ordenamiento jurídico español, una vez que el Alto Tribunal Constitucional indicara que el tributo no puede ser sólo una fuente de allegar ingresos al erario público, es decir, no sólo puede tener un «(fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de modo que el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales» (Sentencia 122, 2012). Con la habilitación constitución que resaltamos, en territorio español se han implementado tributos extrafiscales verdaderamente ambientales.

Hechas las anteriores precisiones y teniendo presente que el objeto de estudio se delimita al IVA como tributo con tintes extrafiscales, conviene traer a colación, que en territorio colombiano, en la búsqueda de la conservación de los recursos naturales, las figuras extrafiscales se conjugan con instrumentos jurídicos de comando y control, que se enmarcan en responsabilidad de tipo civil, administrativa y penal. En materia de Derecho civil, siempre que éste “presenta soluciones al problema de la contaminación ambiental, [pues] en él se consagran acciones populares [...] para evitar el deterioro del medio, siendo éstas de carácter preventivo [...] (RODRÍGUEZ ROJAS & ALONSO BEJARANO, 1997, p. 100); sin embargo, la responsabilidad civil presenta poca eficacia por las repercusiones al patrimonio y la falta de precisión de supuestos y hecho jurídicos, que acontecen en la práctica, con las conductas que provocan el menoscabo al ambiente.

Existe responsabilidad penal por la comisión delictiva contra la naturaleza, dando paso a la aplicación de normas penales por hechos concretos en Colombia. En ese sentido, el artículo 328 del Código Penal establece que “incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de treinta y cinco mil (35.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, quien “(…) se apropie, introduzca, explote, transporte, mantenga, trafique, comercie, explore, aproveche o se beneficie de los especímenes, productos o partes de los recursos fáunicos, forestales, florísticos, hidrobiológicos, biológicos o genéticas de la biodiversidad colombiana”. Asimismo, el Art. 332 subraya que incurrirá en ilícito ambiental la persona que:

(…) provoque, contamine o realice directa o indirectamente emisiones, vertidos, radiaciones, ruidos, depósitos o disposiciones al aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas terrestres, marítimas o subterráneas o demás recursos naturales, en tal forma que ponga en peligro la salud humana o los recursos fáunicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos (...) [esto acarrea privación de la libertad de] cincuenta y cinco (55) a ciento doce (112) meses y multa de ciento cuarenta (140) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Ley 599, 2000)

En el caso de las personas jurídicas, el tratamiento es diferente, y aunque está comprobado que las empresas son las principales emisoras de contaminación, frente a ellas es imposible aplicar la ley penal, en consecuencia, son los socios que enfrentan las sanciones penales respectivas, además se requiere la comprobación del dolo en la conducta delictiva de los agentes contaminantes. (RODRÍGUEZ ROJAS & ALONSO BEJARANO, 1997, p. 124)

Se deja en materia administrativa la solución inmediata en contaminación ambiental, en virtud de los procedimientos relativos a los adeudos ante la Administración Pública, donde personas jurídicas y naturales, quedan en igualdad, ante la vigencia y efectos de tales normas, logrando mayor eficacia, “[...] no sólo se trata de multas, sino que también cabría el decomiso, la clausura del establecimiento de comercio y aun la cancelación de la persona jurídica [...]” (RODRÍGUEZ ROJAS & ALONSO BEJARANO, 1997, p. 125). Ahora bien, la incursión del Sistema Tributario Colombiano en los procesos de tutela ambiental, se sustenta en el Art. 366 de la Carta Magna, que proclama como objetivo fundamental del Estado, entre otras, propiciar el saneamiento ambiental en el país. Y en el Art. 79 del mismo texto constitucional, que proclama 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*”. Precisamente porque “en la ecología coinciden consideraciones políticas, económicas, jurídicas, éticas y técnicas, que precisan en ocasiones de una reflexión conjunta” (PATÓN GARCÍA, *Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial*, 2013, p. 56).

Lo anterior explica la decisión del legislador ordinario de establecer incentivos económicos en favor del medio ambiente. Así, encontramos incentivos ambientales incorporados en el Impuesto sobre la Renta (*v. gr.*, Arts. 157,158-2, 173, 157, 207-2, 253, 125 E.T); también en el Impuesto Predial Unificado (Ley 44, 1990. Art 20) y desde un tiempo acá, en el IVA (*v.gr.* Arts. 424, 428-f, i E.T). No obstante, en virtud de la (Ley 99, 1993. Art 46.6), los departamentos que autónomamente decidan fijar el Impuesto de timbre a los vehículos, deben transferir hasta el 10% de lo recaudado por este impuesto, a las Corporaciones Autónomas Regionales - CAR, “como retribución del servicio de reducción del impacto o de control de las emisiones de sustancias tóxicas o contaminantes del parque automotor”.

Instrumentos económicos-fiscales que han servido de apoyo para el sostenimiento de políticas ambientales, cuyos ingresos –en proporción–, tienen por destino el cuidado y mantenimiento de los recursos naturales (SÁNCHEZ TORRES, CRUZ DE QUIÑONES, & MACIAS GÓMEZ, 1994, p. 99). No obstante, la doctrina especializada en materia de fiscalidad ambiental puntualiza que, la eficacia de un tributo de esa naturaleza “se alcanza cuando el nivel de recaudación se acerca a cero, hecho que indicaría una gran eficacia en la aplicación de la medida” (SANDOVAL CABRERA, 2008, p. 143); al tiempo que constituiría una prueba que el impuesto ha logrado modificar el comportamiento de los contaminadores, y con ello disminuir la afectación ambiental; siempre que la finalidad que apuntan los impuestos ambientales es influenciar en la conducta de los agentes económicos para que haya reducción y/o cese del perjuicio ambiental; en consecuencia, “un impuesto será ambiental si logra modificar el comportamiento de los contaminadores para que disminuyan el deterioro [causado] (...), con independencia del destino que se le asigne a la recaudación que se obtenga” (GAGO RODRÍGUEZ & LABANDEIRA VILLOT, 2013, p. 143) (GAGO RODRÍGUEZ & LABANDEIRA VILLOT, 2014, p. 143).

Estas contribuciones, cuyos efectos son extrafiscales, participan de la financiación de los programas institucionales de preservación de los recursos naturales, a la par de las tasas ecológicas. Sin constituir como tal, un impuesto verde, pues el Sistema Tributario que se analiza, no regula las tasas ecológicas, que por servicios el administrado, tiene que asumir ante el Estado, éstas quedan bajo control del ámbito administrativo y no fiscal.

Por otra parte, a la luz de las competencias acotadas en materia ambiental, depositadas en cabeza del Ministerio del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, el legislador fiscal se ve imposibilitado en la normalización de tributos verdes, figuras que también despliegan aspectos sancionatorios, pues en caso de los sujetos pasivos incumplir con la obligación sustancial de estos tributos, se generaría el nacimiento de procedimientos coactivos de cobro; pero eso no impide que el

ámbito fiscal pueda contribuir con las políticas ambientales, básicamente con la formulación de impuestos atípicos ambientales. Con lo expuesto, inferimos, entonces, que el ordenamiento jurídico colombiano se acerca más a la corriente ambientalista que “proclamó al hombre como obra y artífice del medio que lo rodea, (...) [por lo que resulta necesario] una postura de la técnica legislativa en reconocer el carácter holístico y sistémico del medio ambiente” (RAMÍREZ REBOLLEDO, 1990, pp. 3-4). En ese orden de ideas, la encomienda al Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, se refrenda en la Ley 99 de 1993 Art. 5.8, que al tenor literal establece:

Evaluar los alcances y efectos económicos de los factores ambientales... realizar investigaciones, análisis y estudios económicos y fiscales en relación con los recursos presupuestales y financieros del sector de gestión ambiental y con los impuestos, tasas, contribuciones, derechos, multas e incentivos con él relacionados. (Ley 99, 1993)

El Sistema Jurídico Colombiano, distribuye el control sobre la protección al medio ambiente, en materia civil, penal, administrativa; participando los entes públicos y particulares en tal custodia. Ya sea por acciones de la sociedad, determinación de delitos e infracciones, que correspondan indistintamente ante la comisión de actos y su adecuación normativa.

En paralelo el Sistema Tributario –sin tratar de acotar la existencia de tributos ambientales–, participa de la implementación de instrumentos económicos, que induzcan en la conducta del contribuyente, ante el uso inadecuado y menoscabo de los recursos naturales; de esta forma el IVA como impuesto que representa un pilar en la recaudación colombiana, regula conductas cuya realización causan efecto negativo en la naturaleza, por ello se acota nuestro objeto de estudio a la revisión de sus supuestos normativos que permitan la ejecución de actividades empresariales bajo un apoderamiento económico, frente a los ecosistemas como interés tutelado en beneficio colectivo.

Implícito en un contribuyente, encontraremos bajo su desarrollo la explotación de bienes, ganancia, manipulación de elementos naturales para su procesamiento, la venta y el consumo. De este modo “[...] las empresas tradicionales se han servido en forma gratuita de los recursos naturales y resultado han generado el aumento de la contaminación del agua y del aire [...]” (DUQUE VÉLEZ, 2001, p. 103).

La producción industrial y el ejercicio de actividades empresariales, ha generado en un sentido positivo, la derrama económica y obtención de ingresos para los Estados, sin embargo, en forma colateral, deben medirse los deterioros y menoscabos a la naturaleza que ellos provocan; teniendo que implementarse,

en consecuencia, programas de gobierno, políticas específicas que tiendan a atenuar esta merma de los sistemas ecológicos, y sean respaldados por remesas pecuniarias presupuestales, para ser solventados.

Pareciera un contrasentido, que el mismo Estado sostiene y asume el costo por el daño ecológico ocasionado por actividades varias, imponiendo una pesada factura a los recursos naturales, a cambio de ganancias e inversiones económicas.

Sistemas tributarios como el colombiano, incorporan instrumentos económicos en figura de incentivos fiscales buscando modificar las conductas dañinas de los contribuyentes, así, encontramos de manera específica la tipificación que el legislador fiscal hace en el IVA; un impuesto que a comienzos de la década de los años 80's del S. XX, fue monofásico, y que a consecuencia de la informalidad de la economía colombiana, el Gobierno nacional se vio obligado a crear el régimen simplificado (PIZA RODRÍGUEZ, 2009, p. 5).

Al lado de los impuestos como ingresos ordinarios del Estado, en el marco de la legislación administrativa, existen las tasas ambientales, que participan de un régimen económico diverso e independiente a los procesos aplicables a los tributos. Estas tasas, (SANTANDER MEJÍA, 2002, p. 97) las define como “[...] ingresos no tributarios, que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente”. Se rigen por el principio de recuperación de costos, toda vez que se encargan de recuperar total o parcial los costos en que incurren los entes públicos en la prestación de un servicio público o realización de una actividad administrativa.

Con ello “se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que los presta” (SANTANDER MEJÍA, 2002, p. 97). Según da cuenta la doctrina, desde hace aproximadamente cincuenta años, este tipo de tasas operan en Colombia, y se establecieron en lo correspondiente al uso de aguas (DUQUE VÉLEZ, 2001, p. 108).

Los municipios colombianos, en la integración de sus presupuestos por concepto de contribuciones nacionales, delegan un porcentaje al cuidado de los recursos naturales; el IVA al formar parte de este cesto de tributos, participa de los aportes locales a la conservación del medio ambiente, así, “los municipios deben dedicar a la protección ambiental el 1% de los recursos que reciban por concepto del Impuesto de Valor Agregado –IVA–” (DUQUE VÉLEZ, 2001, p. 108).

La Ley 1607 de 2012 introduce reformas al IVA, para dar paso al nuevo Impuesto sobre las ventas, que en vida tributaria hace las veces de un subsistema del IVA, junto con el Impuesto Nacional al Consumo, para agrupar las aristas sobre

la tónica de impuestos indirectos. De esta forma, el Sistema Tributario adquiere una variante tributaria en el manejo de las tarifas (tipos impositivos) que han quedado vigentes, para el Impuesto sobre las ventas, a la luz de la presente reforma.

Vale la pena apuntar, que, en sustancia, las modificaciones fiscales que se mencionan, y dan vida al nuevo impuesto sobre ventas, retoma conductas del IVA en general, precisando la actuación del sujeto pasivo –incidido– económico, en quien recaen las cargas tributarias, tanto formal y principal.

En el impuesto sobre las ventas, el sujeto que soporta el impuesto es quien adquiere o importa los bienes gravados, así como el que demanda la prestación de servicios no excluidos del IVA; éstos se conocen como sujetos incididos económicamente con el impuesto. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 947, &10686).

Distinguiéndose al sujeto pasivo, –quien realiza el hecho generador–, con este sujeto incidido, que es el último de la cadena o proceso económico del bien o servicio, que efectúa el pago del impuesto en su postura de contribuyente, es decir, extingue “la obligación principal... a dar determinada cantidad de dinero (prestación) a un ente público a título de impuesto (...)” (VASCO MARTÍNEZ, 2013, p. 21).

La plataforma jurídica del Impuesto sobre las ventas, (mayormente conocido como IVA), muestra el presupuesto fáctico del legislador, en las diversas gestiones sobre productos, sujetos a tipos impositivos del 16% como tarifa general, la reducida del 5% y del 0% por presentarse una desgravación (exención) total del Impuesto; así como el 35% para casos específicos –como licores–, además de los bienes que se encuentran excluidos, que no causan el impuesto por presentarse con ellos un supuesto de no sujeción (MONSALVE TEJADA, 2013, pp. 404-527).

Ahora bien, pasamos al análisis específico de los regímenes clasificados en la Ley del Impuesto sobre las ventas, por los actos gravados o atenuados de cara a la fiscalidad ambiental.

Apoyados en el contenido del Régimen Tributario Nacional (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015), estudiaremos las actividades que se desarrollan y constituyen el ámbito material del Impuesto sobre las ventas, referente a la categoría de importación, enajenación de bienes y prestación de servicios.

2.1. Bienes exentos - son objeto de una desgravación tributaria total - (Art. 477).

La exención, también llamada exoneración tributaria, más que un beneficio fiscal es una técnica tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria,

a través de una exoneración total; o –bien–, reducir la cuantía del tributo, mediante la aplicación de bonificaciones o deducciones (exención parcial), produciéndose, en todo caso, el hecho generador del tributo (FERNÁNDEZ BRENDES, 2004, p. 7).

La técnica de la exención que normalmente acompaña a los tributos con fines fiscales, y de la que se vale el legislador para otorgar beneficios, se conjuga “con los efectos propios de naturaleza extrafiscal que se quieren conseguir” (PASTOR DEL PINO, 2014, p. 1); es precisamente la decisión del legislador colombiano con el IVA, como se expone a continuación.

a) Bienes en estado natural. En la clasificación de bienes exentos, el Art. 477 E.T., hace una enumeración de éstos, en forma similar a los analizados en el Art. 424, de este ordenamiento, considerando el estado natural y de conservación de estos bienes, libres de procesamiento posterior, como leche y derivados, carne, animales vivos, refrigerados, huevos y alimentos del mar.

b) Bienes industrializados. Se contempla el alcohol y biocombustible de origen vegetal y animal.

c) Fines extrafiscales. Sobre el uso de biocombustibles que este numeral exenta literalmente, podemos considerar que se hace para causar menores efectos de deterioro al medio natural, en todo el territorio colombiano, vinculando la conducta del contribuyente, con el suelo, aire y agua; como bienes de interés general.

Se aprecia de este artículo –sin ser el tema central de la investigación– que la condición de bienes exentos al pago del Impuesto sobre las ventas, da derecho a solicitar devolución y compensación. Por lo tanto, los titulares de esos bienes que necesariamente debe estar inscritos en el Régimen Común del IVA, están en condición de acudir a la solicitud de devolución y compensación del Impuesto, porque corresponden a saldos a favor generados por concepto de IVA; salvo que bajo la exegesis legislativa, se trate de realizar las obligaciones administrativas con relación al Impuesto en colación, y trasladarlo al intermediario o consumidor último; pero en el mejor de los casos, aceptando este supuesto –deducido–, no tendría derecho a solicitar las instancias sobre pago en exceso o aplicar estos beneficios a otro trimestre o impuesto compatible, pues se requiere por ley de un saldo a favor con excedente; mermando visiblemente la extrafiscalidad enunciada, en el Impuesto sobre las ventas.

2.2. Bienes y servicios excluidos – que no son objeto del impuesto - (Arts. 424 y 476)

La exclusión del IVA colombiano tiene gran similitud con la no sujeción que se pregona a escala internacional, y tiene que ver con “la no realización

del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos” (FERNÁNDEZ BRENDES, 2004, p. 6).

El Estatuto Tributario contempla esta categoría que no genera el Impuesto sobre las ventas, y aplica a bienes y servicios destinados para la venta o por la importación de los mismos. Estos bienes están clasificados en:

a) Bienes de primera necesidad o básicos. Aquí ubicamos a los productos alimenticios en estado natural nacionales o importados, tales como el pan, harina, frutas, animales vivos, semillas, verduras, hortalizas.

b) Bienes industriales. Siempre y cuando sean para consumo doméstico. Como el gas, vitaminas, abonos, materiales para construcción, maquinaria –herramientas–, para ciudad y el campo, computadoras personales, gasolina, petróleo, vehículos de transporte, preparación de vacunas, entre otros.

c) Incidencia en la política ambiental. Con la aplicación de un supuesto de no sujeción en el IVA, los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes; son tomados como un beneficio fiscal dirigido a la conservación medio ambiental, no obstante, el sujeto pasivo deberá acreditar tal condición, ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, para que tales bienes no causen el IVA.

Bajo esta tipificación, el legislador ordinario, establece un estímulo fiscal, en apoyo a la conservación de los recursos naturales, siempre que los titulares de esos bienes, comprueben las bondades que arrojarán por medio de su labor empresarial, a los recursos naturales.

a). Servicios excluidos. Como servicios que se exceptúan del Impuesto sobre las ventas, el legislador fiscal atento al Artículo 476, se refiere a: médicos, odontológicos, hospitalarios, transporte público en sus modalidades, nacional y extranjero, intereses, rendimientos y arrendamientos financieros, vinculados con la seguridad social, los otorgados por entes públicos, en telefonía –en proporción legal–, arrendamiento de viviendas y espacios publicitarios, educación y vinculados a éste ramo; salud, venta de animales vivos, en fomento al deporte, cultura y entretenimiento familiar. Igualmente, bajo este rubro, se identifica la categoría de servicios destinados al cultivo, mantenimiento y uso de las tierras, –incluyendo riego, preparación, siembra, asesoría, fertilizantes, construcción, perforación de pozos–, aplicación de vacunas, productos veterinarios y programas de sanidad animal.

b) Extrafiscalidad. En los servicios de esta categoría, se advierte la exclusión del IVA, tratándose de actividades dedicadas al uso y explotación de los recursos naturales, considerando la condición del productor, en cuyo servicio se exceptúa el pago del Impuesto correspondiente por el servicio recibido a este fin. Ponderación legislativa de buena fe, a favor de este grupo de contribuyentes, sin embargo; no aporta una extrafiscalidad ambiental, toda vez, que los servicios excluidos, atienden a la capacidad económica del sujeto pagador del impuesto, cuya actividad preponderante es el uso de tales bienes, en ningún momento busca desincentivar las conductas que ponen en riesgo la conservación ambiental.

En paralelo a los bienes y servicios que el Estatuto Tributario reconoce en los Arts. 424 y 476, como excluidos del IVA, señalamos, a la luz de lo preceptuado por el Art. 428 E.T., las importaciones que no causan el Impuesto:

a) Importaciones. Aquí se recogen las materias para su transformación, materiales propios del servicio consular, armas para la defensa nacional, importaciones temporales de maquinaria para industrias básicas, importación ordinaria de maquinaria para la transformación de materia prima, importación de maquinaria o equipo cuyo fin sea:

[R]eciclar y procesar basuras o desperdicios [...] y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente [...]. (Art. 428.f E. T). (Legis Editores S. A, E.T. 2015, Art. 428)

b) Fin extrafiscal. Este último caso de importaciones, revela claramente la vinculación de la política fiscal con la política ambiental; los estímulos otorgados a los importadores, que, con la maquinaria introducida al territorio colombiano, participen de los programas institucionales a nivel nacional, en protección a los recursos naturales. Se evidencia la función del legislador en este caso, en reconducir la conducta de empresarios en aras de fomentar la conservación de los ecosistemas.

2.3. Bienes y servicios gravados

A continuación, pasamos a la determinación de los beneficios extrafiscales, que se derivan de la tarifa general del 16%, y de las dos especiales del 5% y 35%:

1. Tipo impositivo 16% (general)

La tarifa del 16% está regulada por el Art. 468 E.T, y es aplicable a los bienes y servicios gravados con el IVA al tipo impositivo general vigente. También a las siguientes categorías.

a) Productos industrializados. El Art. 446 E.T., contempla las gaseosas y similares, y otras bebidas no alcohólicas; sin embargo, solamente se gravan las operaciones que efectúe el productor, el importador, o el vinculado económico de uno y otro.

b) Servicio de transporte internacional de pasajeros. Esta clase de servicio por indicaciones del régimen fiscal vigente:

(...) el impuesto se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso. (Art. 461 E. (Legis Editores S. A, E.T. 2015, Art. 461)T.).

2. Tipo impositivo 5%

En este rubro se ubican los bienes gravados a una tasa diferencial del 5% (Art. 468-1 E. T.), que recae en actividades del contribuyente, tales como:

a) Productos naturales. Café –extractos y esencias–, harinas, aceite, granos, maíz, arroz, azúcar de caña, chocolate, semillas de algodón, nuez, sorgo, habas, pastas alimenticias, salvados.

En el caso del maíz y arroz, señalamos el contenido del Decreto 2686 de 2014, que con base en el precepto del Art. 424 E. T., establece que estos bienes no causan el Impuesto del 5% sobre las ventas, cuando no sean industrializados, es decir, cuando no hayan sido objeto de transformaciones y preparaciones, aun cuando exista intermediación comercial en ellos.

b) Productos industrializados. Maquinaria agrícola y avicultura, taxis y transporte público, carrocerías para vehículos públicos, incubadoras y criadoras, maquinas de ordeño, herramientas del campo, pastas alimenticias, productos de panadería, tortas, alimentación de animales, residuos de la industria.

c) Fines extrafiscales. En los bienes gravados a la tasa 5%, se precisa la postura coadyuvante a la economía del país, atenuante en el pago del Impuesto sobre las ventas, de estos productos, que atienden a un consumo o a un servicio; no obstante, carece de incentivos fiscales a favor del medio ambiente, pues en el caso de vehículos, la condición expresa es que sean para la puesta al servicio público, sin considerar la emisión de contaminantes, por ejemplo.

3. Tipo impositivo 35%.

a) Bienes industrializados. Bajo este tipo impositivo (35%) quedan sometidos aquellos bienes cuya “venta se efectúe por quien los produce, los importa o comercializa, o cuando fueran el resultado del servicio [regulado en el parágrafo del Art. 476 E.T.]”; como:

(...) el alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol.; aguardientes, licores, y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas, distintos de los sabajones y ponches - cremas y aperitivos de menos de 20 grados. (Art. 473).

b) Fines extrafiscales. El legislador muestra una naturaleza extrafiscal del IVA, al ponderar el cuidado de la salud, con el consumo de estos productos nocivos para el organismo humano. En materia ambiental, se carece de estímulos claros al fomento de la conservación del suelo, el aire o el agua. Aunque, exegéticamente y de manera indirecta, podemos estimar que se tiende a la conservación de estos recursos, por cuanto se aplican tarifas elevadas a los productores de alcohol o aguardiente, cuya actividad, por tener una producción en gran escala, sí causan un deterioro al ambiente.

Conclusiones

Los incentivos fiscales, como parte integrante de la conservación del medio ambiente, no constituyen sanciones para los contribuyentes, pues su adecuación normativa recae en la actualización del pago de tributos, y cuando su conducta arroja un beneficio a la política ambiental, dependerá de la valoración real que haga el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, para obtener beneficios fiscales en los créditos a extinguir.

La política fiscal, se advierte un poco débil como coadyuvante al entorno natural, ello puede justificarse en las atribuciones, que en materia de protección a los recursos naturales, son otorgadas de manera exclusiva al Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Existe una falta de prelación normativa administrativa, que conduzca a una aplicación ágil por los administrados, pues la dispersión de supuestos jurídicos y expedición constante de Decretos reglamentarios, no dan certeza y seguridad en el particular, repercutiendo en el mejor cumplimiento de sus deberes.

Pudimos apreciar en el desarrollo de la presente investigación, que el ordenamiento jurídico colombiano cuenta con tasas ambientales que pretenden

limitar el deterioro de la naturaleza, sin embargo, las responsabilidades que se regulan para la protección ambiental, buscan el cumplimiento constitucional y la protección del derecho colectivo y humano de un medio ambiente sano, que también cobra las veces de un servicio público. Siendo así, el Sistema Tributario parte del garantista presente en la finalidad de Estado, que se advierte en conjunto de todo el Sistema Jurídico.

El legislador, atendiendo sus competencias delegadas en materia ecológica, en vía de la autoridad fiscal y en paralelo al cobro de impuestos con finalidad fiscal, como es el caso del IVA, busca que los contribuyentes identifiquen su comportamiento económico vinculado con los recursos naturales, y que puede estar impactando negativamente el medio; situación que da un sentido extrafiscal a este gravamen nacional.

Se desdoblan atribuciones en el engranaje de las autoridades –civil, penal y administrativa-, con incidencia a las políticas ambientales, haciéndoles intervenir desde sus ámbitos para este recinto; sin embargo, se considera que la política fiscal debe hacer más presencia en el ramo ambiental, incrementando los incentivos económicos de protección del medio o regulando tributos ambientales típicos.

La técnica legislativa fiscal en general y en particular a nuestro caso de estudio, remite a una complejidad en el manejo de sus incorporaciones al Estatuto Tributario, que agrupa las reformas a las leyes en cuestión, dejando en estado de incertidumbre a los contribuyentes, a la luz de la falta de integración y unificación de textos hacendarios, al consignar en cada modificación, no a la fuente legal, si no al contenido del Estatuto; emanando también de ésta concentración normativa, una prelación legislativa imprecisa, que merma en el cumplimiento e identidad de los deudores tributarios.

De esta forma, el estatuto al reconocerse como una compilación de reformas a los ordenamientos tributarios colombianos, interrumpe la aplicación de éste sistema integralmente, causando escisión en las normas fiscales, cuyos actos deben ser encuadrados en la ley que contiene los hechos hipotéticos sustancialmente, que determinen el nacimiento de obligaciones hacendarias. Al parecer, con éste mecanismo administrativo, la ley fiscal de origen, queda relegada o sustituida por el Estatuto Tributario, lo que, en estricto derecho, refleja falta de seguridad en los contribuyentes.

La extrafiscalidad en el Impuesto sobre las ventas, en general es débil, logrando una escasa coyuntura con el medio ambiente, atentos a los bienes y servicios excluidos; específicamente en el artículo 424 del Estatuto Tributario, cuando estos bienes se destinen a la construcción y cumplan con los estándares aprobados por el Ministerio del Medio Ambiente. Así el precepto 476, puede ser

interpretado en esta finalidad, cuando los servicios se remontan al funcionamiento de la agricultura, ganadería y piscicultura, cuyos elementos usados se fincan en los productos en estado natural, a la conservación de tales bienes y sanidad animal.

Las importaciones reguladas como no generadoras del Impuesto sobre las ventas, en el Art. 428 del Estatuto Tributario, representan un caso concreto y claro de la fiscalidad ambiental en este tributo, a la luz de la introducción de maquinaria o equipo cuyo uso sea destinado al tratamiento de la basura, agua, restauración de ríos; atentos a los programas gubernamentales seguidos por el Ministerio del Medio Ambiente.

Fuera de estos casos, los tipos impositivos general del 16%, diferenciales del 5% y 35%, nos reflejan la inducción de conductas en los contribuyentes, en el uso de bienes y servicios que puedan causar un efecto nocivo a la naturaleza, fincando tales tarifas, en atención a sus capacidades económicas.

Por lo tanto, se requiere de un mayor reforzamiento a los estímulos fiscales, de cara a la política ambiental, en cumplimiento al derecho humano y colectivo: acceso a un ambiente sano, garantizado por los entes del Estado, con la intervención de la Política Fiscal, en la proporción de sus competencias a éste fin.

Se constata, que en la práctica fiscal, no existe la pronunciación de criterios jurisprudenciales sobre los cuales pudiéramos apoyar esta investigación, a la luz de las controversias que de manera concreta los particulares como titulares puedan promover el ejercicio de derechos accesibles por la imposición sobre el impuesto a las ventas, causando una vulneración a sus ámbitos económicos y jurídicos.

Referencias

- AGUILA CARRALERO, A. (2013). *Fiscalidad ambiental: alternativa para la protección del ambiente*. Editorial Academica Española .
- Carbajo Vasco, D. (2012). La economía del cambio climático y la fiscalidad. *Cronica Tributaria*, 38.
- Decreto 2811. (18 de Diciembre de 1974). Presidente de la Republica de Colombia. *Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente*. Bogota. D.C., Colombia: Diario Oficial No. 34243. Obtenido de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=1551>
- Decreto 4712. (16 de Diciembre de 2008). Presidente de la República de Colombia . Bogota.D.C., Colombia : Diario Oficial No. 47.205. Obtenido de : http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4712_2008.html

- DUQUE VÉLEZ, V. (2001). Incidencia fiscal en el medio ambiente. En *En economía- Derecho- Ecología. Coexistencia V foro*. Colombia: Universidad de la salle.
- FERNÁNDEZ BRENDES, S. (2004). Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales. *Revista Foro constitucional iberoamericano*. Obtenido de: <http://www.idpc.es/archivo/1213086802FCI8ASFB.pdf>
- GAGO RODRÍGUEZ, A., & LABANDEIRA VILLOT, X. (2013). La imposición ambiental como opción para España. *Papeles de economía española*. Obtenido de: <http://labandeira.eu/publicacions/wp142013.pdf>
- GRILLO RUBIANO, F. (2006). *Normas sobre organizacion y funcionamiento de la administración pública*. Colombia : Departamento Administrativo de la Función Pública.
- GUERVÓS MAÍLLO, M. (2001). Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo. *Universidad de Córdoba, Servicio de Publicaciones*.
- JOFRA SORA, M., & PUIG VENTOSA, I. (31 de Enero de 2014). *Forum Ambiental*. Obtenido de Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde. Obtenido de: http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf
- LAVANDEIRA VILLOT, X. (2011). Nuevos entornos para la fiscalidad energética. *Cambio climático: Aspectos económicos e internacionales ICE*, 24. Obtenido de: http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_862_57-80__BDA1A1BEBD95CCBDCE468C93A9298DFB.pdf
- Legis Editores S. A. (2015). *Estatuto Tributario 2015*. Bogotá D.C.: Legis Editores S. A.
- Ley 44. (18 de Diciembre de 1990). Congreso de la República. *por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias*. Bogotá. D.C., Colombia : Diario Oficial No. 39.607. Obtenido de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=283>
- Ley 599. (24 de Julio de 2000). Congreso de la República. *Por la cual se expide el Código Penal*. Bogotá.D.C., Colombia: Diario Oficial 44097. Obtenido de : <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>
- Ley 99. (22 de Diciembre de 1993). Congreso de la República. *por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposici*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 41146 . Obtenido de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=297>
- LIFSCHITZ, N. (2000). Fiscalidad y tutela ambiental. *Dikaion. Revista de fundamentacion jurídica*. Obtenido de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2116186.pdf>

- LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., & Sánchez Cañizares, S. (2009). Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica. *Revista de Estudios Regionales*.
- MEIER, H. (1981). *Las relaciones entre Derecho y ambiente*. Obtenido de http://www.ulpiano.org/ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCAB/32/UCAB_1981-82_32_160-143.pdf
- Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente. (1994). *Manual práctico de Derecho Ambiental*. Madrid: España Artes Gráficas Benizal.
- MONSALVE TEJADA, R. (2013). *Impuestos 2013 : estatuto tributario concordado : últimas reformas tributarias, decretos reglamentarios del E. T.* . Bogotá D.C.: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.
- PASTOR DEL PINO, M. (2014). La técnica desgravatoria en la configuración de beneficios tributarios. *Revista Crónica tributaria*, 184. Obtenido de : http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/152_Pastor.pdf
- PATÓN GARCÍA, G. (2013). Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial. *Pensar en derecho*. Obtenido de: <https://www.uclm.es/fundacion/rsuclm/pdf/investigacion/Gemma%20Pat%C3%B3n%20ficha.pdf>
- PATÓN GARCÍA, G. (2014). Fiscalidad, internacionalización de la economía social y fomento de la responsabilidad social empresarial. *Pensar en derecho*. Obtenido de: <file:///C:/Users/Marcela%20Florez/Downloads/13900-50128-1-PB.pdf>
- PITRONE, F. (Vol. 24, Núm. 49 2014). Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *IUS ET VERITAS*. Obtenido de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13616/14239>
- Piza Rodríguez, J. (2009). 25 años de historia tributaria. *Revista IMPUESTOS*, 6. Obtenido de: <http://www.revistaslegis.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/impuestos%20153.pdf>
- PORRO GONZÁLEZ, Á. (Abril de 2012). *Fiscalidad y otras incentivos económicos. ¿Promueven actitudes proambientales?* Obtenido de Centro Complutense de Estudios e Información Medioambiental: <http://opcions.org/sites/default/files/pdf/InformeCambioGlobalConsumo.pdf>
- RAMÍREZ REBOLLEDO, G. (1990). *Legislación ambiental en los países del Convenio Andrés Bello*. Bogotá D.C., Colombia: Secretaría Ejecutiva del Convenio Andrés Bello (SECAB).
- RODRÍGUEZ ROJAS, S., & Alonso Bejarano, N. (1997). *Mecanismos jurídicos de la protección ambiental*. Bogotá. D.C.: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- SÁNCHEZ TORRES, C., CRUZ DE QUIÑONES, L., & MACIAS GÓMEZ, L. (1994). *Nuevo régimen jurídico del medio ambiente*. Medellín: Ediciones Rosaristas.

- SANDOVAL CABRERA, P. (2008). Análisis comparativo de la fiscalidad ambiental en México y en Europa: opciones de cooperación en el marco del Acuerdo de Asociación Económica. *Revista Electrónica Iberoamericana*. Obtenido de: https://www.urjc.es/images/ceib/revista_electronica/vol_2_2008_1/REIB_02_01_Sandoval_Cabrera.pdf
- SANTANDER MEJÍA, E. (2002). *Instituciones de derecho ambiental*. Bogotá D.C.: ECOEDICIONES.
- Sentencia 122. (5 de Junio de 2012). Tribunal Constitucional de España. Pleno. Madrid, España: Boletín Oficial del Estado. Obtenido de: http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/22967#complete_resolucion&completa
- VASCO MARTÍNEZ, R. (2013). *Procedimiento tributario nacional : aspectos prácticos* . Medellín: CENTRO INTERAMERICANO JURIDICO-FINANCIERO.

