

CONCEPTO 28261 DEL 14 DE NOVIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000575 del 18/10/2019

Tema	Impuesto Nacional al Carbono Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto Nacional al Carbono - No Causación Beneficios Fiscales Concurrentes
DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN CONTROL, CONSERVACIÓN Y MEJORAMIENTO DEL MEDIO AMBIENTE.	
Fuentes formales	Artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Artículo 255 del Estatuto Tributario. Artículo 221 de la Ley 1819 de 2016. Decreto 2205 del 26 de diciembre de 2017. Decreto 926 de 2017.

Cordial saludo señor Reyes:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

En consecuencia, no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Consulta:

En el caso del descuento para inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, prevista en el artículo 255 del Estatuto Tributario.

Pregunta:

- 1. ¿Pueden dichas reducciones de emisiones o remociones del GEI ser transferidas a favor de otra persona para que haga efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono de que trata el artículo 15.5.3 del Decreto 1625 de 2016?*
- 2. Si la empresa que inicialmente realizó las inversiones hace efectivo el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario y, posteriormente, la persona de que trata el numeral anterior hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, ¿existirá concurrencia de beneficios de conformidad con lo establecido en el artículo 1.5.5.6 del Decreto 1625 de 2016?*
- 3. Si la persona de que trata el numeral 1 hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono y, posteriormente, la empresa que inicialmente realizó las inversiones hace efectivo el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario ¿existirá concurrencia de beneficios de conformidad con lo establecido en el artículo 1.5.5.6 del Decreto 1625 de 2016?*

Respuesta:

El sistema tributario nacional se conforma de varias clases de impuestos. En este caso, vale la pena señalar dos: El primero, *el Impuesto sobre la renta y complementarios* y el segundo, *el Impuesto al carbono*.

- En el Impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a lo dispuesto en el artículo 255 del Estatuto Tributario, las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberán tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. No darán derecho a descuento las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra

o actividad objeto de una licencia ambiental.

En el caso del descuento previsto en el artículo 255 del Estatuto Tributario, mediante el Decreto 2205 de 2017, se precisan las forma y condiciones en que se puede solicitar este descuento. Las inversiones que pueden realizar en mejoramiento del medio ambiente, según el artículo 1.2.1.18.53 del Decreto 1625, modificado por el Decreto 2205 del 26 de diciembre de 2017, que dan derecho al descuento, son básicamente en:

Construcción de obras; adquisición de maquinaria, equipos e infraestructura requeridos directa y exclusivamente para la operación o ejecución de sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente; adquisición de predios necesarios para la ejecución única y exclusiva de actividades de preservación y restauración de recursos naturales renovables del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los planes y políticas ambientales nacionales contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formulados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o de planes regionales ambientales definidos por las Autoridades Ambientales respectivas, así como los destinados a la constitución de Reservas Naturales de la Sociedad Civil; inversiones en el marco de los convenios de producción y consumo sostenible suscritos con las autoridades ambientales; inversiones en proyectos dentro del marco del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos -PGIRS, entre otras obras.

- El impuesto nacional al carbono, conforme con lo dispuesto en los artículos 221 a 223 de la Ley 1819 de 2016, se causa por la venta, retiro, importación para el consumo propio o venta de combustibles fósiles en cualquiera de estos tres momentos asociados a la cadena de distribución de los combustibles fósiles: Cuando se vende en el territorio nacional; Cuando el productor del combustible lo retira para consumo propio; Cuando el combustible se importa. Estas acciones son consideradas como hecho generador del impuesto. El impuesto se causa una única vez respecto del hecho generador que ocurra primero, es decir que una vez ocurra una venta, retiro o importación, lo primero que suceda, conduce a la causación del impuesto, o sea a su cobro.
- No causación: *"El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifique en ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio del Medio Sostenible"* (Parágrafo 3 del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016).

Para este fin, el Decreto 926 de 2017 establece las características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI, especificando que estas

deben provenir de iniciativas de mitigación que se implementen en el territorio nacional utilizando programas de certificación o estándares de carbono que cuenten con registros públicos al igual que haber implementado metodologías que fueron consultadas públicamente y son verificables por un organismo independiente de tercera parte acreditado.

"Una vez canceladas a favor del sujeto pasivo las reducciones de emisiones y remociones de GEI, no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ninguna otra cuenta y ningún otro registro. (Parágrafo 2º Artículo 1.5.5.4 Decreto 926 de 2017)

El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien, en los términos del artículo 1D7 del Estatuto Tributario". (Parágrafo 2. Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016).

Una vez explicado el marco normativo en que se enmarcan las operaciones que se mencionan en la consulta, volviendo al caso en concreto se precisa lo siguiente:

Primera pregunta.

¿Pueden dichas reducciones de emisiones o remociones del GEI ser transferidas a favor de otra persona para que haga efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono de que trata el artículo 1.5.5.3 del Decreto 1625 de 2016?

Respuesta:

El artículo 1.5.5.3 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 2o. del Decreto 926 de 2017, establece el procedimiento para la no causación del Impuesto nacional al carbono, en donde se indica la forma en que se puede adquirir y utilizar este mecanismo.

Según la literatura del Ministerio del Medio Ambiente, pueden acceder a la no causación, total o parcial, del impuesto al carbono todos los sujetos pasivos del impuesto que están obligados a pagarlo y que estén interesados en demostrar reducciones de emisiones o remociones de GEI siguiendo los lineamientos procesales establecidos en el Decreto 926 de 2017. En este sentido, todos los actores de la cadena de valor del combustible fósil, incluyendo los consumidores o usuarios finales, en el marco de la reglamentación mencionada podrán optar por la no causación. El mercado de carbono, es uno de los mecanismos que se han definido para la reducción de los Gases Efecto Invernadero (GEI) es el mercado de carbono. En este mercado, la "moneda" de canje es el CO₂ equivalente,

ya que es el GEI más abundante en la atmósfera y facilita los procesos de conteo. Mercado de carbono se refiere a la compra y venta de créditos que representan la captura o emisión evitada de una tonelada métrica (t) de dióxido de carbono equivalente (tCO₂e).

Actualmente existen dos mercados principales para el carbono en proyectos que se realicen en los países en desarrollo. El primero es el mercado regulado, enmarcado en reglas internacionales definidas en el Protocolo de Kioto, que aún no se ha desarrollado para proyectos REDD+. El segundo es el mercado voluntario, que no se encuentra regulado e incluye una amplia variedad de relaciones comerciales y estándares voluntarios para los proyectos.

Los mercados voluntarios se estructuran bajo mecanismos de certificación, que garantizan que el proyecto realmente está disminuyendo emisiones; esto implica la presencia de agencias certificadoras que analizan los productos entregados por los operadores del proyecto, los cuales pueden ser ONG, privados o la misma comunidad. Cuando la certificadora aprueba el proyecto mediante la emisión de bonos de carbono, estos pueden ser comercializados en mercados internacionales a los cuales tienen acceso los compradores que están interesados en la disminución de sus emisiones. Una vez realizada la transacción de carbono el comprador habrá disminuido sus emisiones.

Cuando la certificadora aprueba el proyecto mediante la emisión de bonos de carbono, estos pueden ser comercializados en mercados internacionales a los cuales tienen acceso los compradores que están interesados en la disminución de sus emisiones.

(www.minambiente.gov.co/index.php/bosques-biodiversidad-y-servicios-ecosistematicos/reduccion-de-emisiones-de-gases/conozca-que-es-el-mercado-del-carbono).

Interesa para este asunto que el sujeto pasivo del Impuesto nacional al carbono obtenga la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria que demuestre la neutralización de las emisiones asociadas al uso de combustible sobre la cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Así mismo, según lo dispuesto en el párrafo 2o del artículo 1.5.5.4 Ibídem, una vez canceladas a favor del sujeto pasivo las reducciones o emisiones del GEI no podrán ser transferidas de ninguna otra persona natural o jurídica, ninguna otra cuanta y ningún registro.

Segunda pregunta y tercera pregunta.

Si la empresa que inicialmente realizó las inversiones hace efectivo el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario y, posteriormente, la persona de que trata el numeral anterior hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, ¿existiría concurrencia de beneficios de conformidad con lo establecido en el artículo 1.5.5.6 del Decreto 1625 de 2016?

Si la persona de que trata el numeral 1 hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono y, posteriormente, la empresa que inicialmente realizó las inversiones hace efectivo el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario ¿existiría concurrencia de beneficios de conformidad con lo establecido en el artículo 1.5.5.6 del Decreto 1625 de 2016?

Respuesta para estas dos preguntas:

Los beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que - al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto. (Corte Constitucional, Sentencia C-260 de 2015. Gloria Stella Ortiz Rodríguez).

Adicionalmente, el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, limita para los contribuyentes los benéficos tributarios basados en un mismo hecho económico. Para estos efectos considera que son beneficios concurrentes, las deducciones autorizadas por el legislador, sin relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios.

Así mismo, el artículo 1.5.5.6 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 2o. del Decreto 926 de 2017, sobre concurrencia de beneficios, establece que el soporte de cancelación voluntaria y declaraciones de verificación que se utilicen para la procedencia de la no causación del impuesto nacional al carbono, ocasionan para el contribuyente la prohibición de generar un tratamiento tributario respecto del mismo hecho económico.

De otra parte, a partir de lo dicho al inicio, la razón del descuento tributario en el impuesto sobre la renta y completarlos, por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, y la no causación, como ha quedado anotado en los párrafos anteriores, son

instituciones jurídicas que tratan temas diferentes, por lo cual, en el caso de su implementación simultánea no puede hablarse de benéficos tributarios concurrentes.

En el Decreto 2205 de 2017, para el descuento tributario en el Impuesto sobre la renta y complementarios, las inversiones que se realizan deben implementar proyectos de preservación y restauración de la diversidad biológica y de los recursos naturales renovables y del medio ambiente siempre y cuando las inversiones correspondan a resultados medibles y verificables en mejoramiento de los ecosistemas, en el desarrollo de planes y políticas ambientales. Así mismo, las inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente que dan derecho a descuento en el Impuesto sobre la renta y complementarios, son las referidas en el artículo 1.2.1.18.53 del Decreto 1625 de 2016, anotado en párrafos anteriores.

En el marco del Decreto 926 de 2017, para hacer efectiva la no causación del Impuesto nacional al carbono se deben cancelar las toneladas de CO₂ reducidas o removidas a favor de quien adquiera los combustibles fósiles del productor o importador, es decir, a favor del sujeto pasivo.

Acudiendo a la misma fuente, se entiende por “cancelar las toneladas de CO₂” la acción de asegurar que estas toneladas no puedan circular más dentro del mercado, lo que implica que una vez surtido este procedimiento no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ninguna otra cuenta y ningún otro registro.

Se puede certificar ‘ser carbono neutro’ únicamente cuando se neutralizan las emisiones de GEI generadas por el uso de los combustibles fósiles a los cuales se le causa el impuesto nacional al carbono, de acuerdo con los lineamientos procedimentales establecidos en este Decreto

La verificación de las toneladas de CO₂ elegibles para la neutralización de las emisiones asociadas al uso de los combustibles fósiles gravados por la Ley, debe ser realizada por organismos de verificación, los cuales se definen como entidades de tercera parte o independientes que comprueban y validan la información presentada por los proyectos de reducción de emisiones o remoción de GEI. Estos organismos de verificación deben cumplir con los esquemas de acreditación establecidos en el capítulo 1 del título 11 del Decreto 1076 de 2015 (adicionado por el artículo 3 del Decreto 926 de 2017).

Bajo este orden jurídico, sin conocer en términos concretos, la inversión que se realiza para *no causación del impuesto nacional al carbono* y,

posteriormente, la empresa que inicialmente realizó las inversiones hace efectivo el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario, o de forma contraria, no implica concurrencia de beneficios.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección Gestión Jurídica

UAE. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 8 No. 6C-38 Piso 4. Edificio San Agustín

Tel 6079999

Bogotá D.C.