



LA INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS QUE SE EXIGEN DE UN CARGO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISIÓN LEGISLATIVA RELATIVA, NO LE PERMITIÓ A LA CORTE ABORDAR UN ESTUDIO DE FONDO Y EMITIR UN FALLO DE MÉRITO SOBRE LA DEMANDA FORMULADA CONTRA LA NORMA QUE REGULA EL IMPUESTO AL CARBONO

II. EXPEDIENTE D-13382 - SENTENCIA C-046/20 (febrero 12)
M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez

1. Norma acusada

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones

ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Terajouls) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. La tarifa corresponderá a quince mil pesos (\$15.000) por tonelada de CO₂ y los valores de la tarifa por unidad de combustible serán los siguientes:

Combustible fósil	Unidad	Tarifa/unidad
Gas Natural	Metro cúbico	\$29
Gas Licuado de Petróleo	Galón	\$95
Gasolina	Galón	\$135
Kerosene y Jet Fuel	Galón	\$148
ACPM	Galón	\$152
Fuel Oil	Galón	\$177

Corresponde a la DIAN el recaudo y la administración del Impuesto al Carbono, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones

contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. La declaración y pago del Impuesto, se hará en los plazos y condiciones que señale el Gobierno nacional.

Se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, cuando no se realice el pago en la forma señalada en el reglamento que expida el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO 1o. La tarifa por tonelada de CO₂ se ajustará cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT por tonelada de CO₂. En consecuencia los valores por unidad de combustible crecerán a la misma tasa anteriormente expuesta.

PARÁGRAFO 2o. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 3o. El alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal, animal o producido a partir de residuos sólidos urbanos de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel, no están sujetos al impuesto al carbono.

PARÁGRAFO 4o. La tarifa del impuesto al carbono por unidad de combustible de la que trata este artículo, en Amazonas, Caquetá, Guainía, Guaviare, Putumayo, Vaupés, Vichada y los municipios de Sipí, Río Sucio, Alto Baudó, Bajo Baudó, Acandí, Unguía, Litoral de San Juan, Bojayá, Medio Atrato, Iró, Bahía Solano, Juradó y Carmen del Darién del departamento del Chocó, para los combustibles enlistados en el inciso 1 del presente artículo será de cero pesos (\$0).

PARÁGRAFO 5o. Los combustibles a los que se refiere este artículo no causarán el impuesto cuando sean exportados.

PARÁGRAFO 6o. La venta de diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación. En consecuencia el reaprovisionamiento de combustibles de estos buques no será objeto de cobro del impuesto al carbono. Para lo anterior, los distribuidores mayoristas deberán certificar al responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, a más tardar el quinto (5o) día hábil del mes siguiente en el que se realizó la venta del combustible por parte del productor al distribuidor mayorista y/o comercializador, para que el productor realice el reintegro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM al distribuidor.

2. Decisión

INHIBIRSE de pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de la expresión “y los valores de la tarifa por unidad de combustible serán los siguientes: Combustible fósil – Unidad- Tarifa unidad // Gas Natural – Metro Cúbico - \$29 // Gas Licuado de Petróleo – Galón - \$95 // Gasolina –Galón- \$ 135// Kerosene y Jet Fuel – Galón - \$148 // ACPM – Galón -\$152 // Fuel Oil – Galón -\$ 1777”, contenida en el artículo 222 de la Ley 1819 de 2016.

3. Síntesis de la providencia

En el análisis de la aptitud sustantiva de la demanda, la Corte estableció que ninguno de los tres cargos planteados, sobre una base común: la falta de determinación específica de la tarifa aplicable al carbón mineral combustible en el impuesto al carbono, cumplía con los requisitos que le eran exigibles, razón por la cual decidió inhibirse de pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de la norma demandada.

El fundamento común a partir del cual se argumentan los tres cargos consiste en que, por ser un combustible fósil, el consumo de carbón mineral debería tratarse del mismo modo en que se trata a los otros combustibles fósiles. La demanda da por hecho cierto e indiscutible que la norma demandada trata del mismo modo a todos los antedichos combustibles, excepto al carbón mineral, sin que exista una razón que lo justifique. Este fundamento argumental pasa por alto, según pudo constatar esta Corte, que en la norma demandada y en los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016, además de fijarse directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas del impuesto al carbono, conforme a lo previsto en el artículo 338 de la Constitución, se hacen importantes matizaciones respecto de los diversos tipos de combustibles fósiles.

En efecto, el mencionado artículo 221 precisa que el impuesto sólo se configura cuando el combustible se use para combustión y matiza, en sus párrafos, que el impuesto respecto del gas licuado de petróleo solo se causa en la venta a usuarios industriales; que el impuesto aplicable al gas natural sólo se causa en la venta a la industria de refinación de hidrocarburos y la petroquímica; y que el impuesto no se

causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro. Por otra parte, el referido artículo 222, en sus párrafos 5 y 6, hace otras dos importantes acotaciones, pues si los combustibles en ellos previstos son exportados, no se causa el impuesto y, si la venta se hace para reaprovisionar buques de tráfico internacional, tampoco se causa.

En estas condiciones, una lectura sistemática de los artículos 221 y 222 revela que la afirmación fundamental de la demanda de que el impuesto al carbono recae siempre sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, no corresponde al contenido objetivo de ambas normas legales. Para ilustrarlo, la Corte destaca el caso del gas natural, cuyo uso en domicilios de usuarios particulares o en industrias diferentes a las de refinación de hidrocarburos o petroquímica, o como combustible de vehículos automotores, no genera el referido tributo, pese a que se trata de un combustible fósil y su combustión produce CO₂.

La falta de certeza del fundamento común de los tres cargos, tiene consecuencias en la aptitud sustancial de cada uno de ellos.

En primer lugar, si no es cierto que el impuesto al carbono se cause por la combustión de cualquier combustible fósil, como lo asume de manera subjetiva la demanda, sino por ciertos usos, en ciertos mercados y en ciertos contextos precisos, la regulación de su base gravable y tarifa, previstas en el artículo 222 de la ley en comento, no resulta en modo alguno incoherente con la regulación de los demás elementos del tributo hecha en el artículo 221 ibidem. En estas condiciones el tercer cargo, relativo a la vulneración del principio de legalidad tributaria, carece de certeza, de especificidad y de suficiencia.

En segundo lugar, en lo que atañe al cargo relativo a la igualdad, no es suficiente con afirmar que los productores y consumidores del carbón mineral, que es un combustible fósil, para efectos del impuesto deban ser tratados del mismo modo que los demás productores y consumidores de combustibles fósiles. Dado el trato disímil que se le da en la ley a los productores y consumidores de combustibles fósiles que son objeto de su regulación, de lo cual es un marcado ejemplo, aunque no el único, el trato dado a uno y otros respecto del gas natural, se torna incierta la equiparación que se propone en la demanda. En realidad, no es posible saber si la equiparación se hace respecto del trato dado frente a combustibles fósiles como el gas natural y, por tanto, busca que sólo deba gravarse la venta del carbón mineral a la industria de la refinación de hidrocarburos y la petroquímica, que es lo que se seguiría de un trato igual o si, por el contrario, la equiparación se hace respecto del trato dado frente a otros combustibles fósiles como la gasolina en negocios que no son de exportación y, en consecuencia, pretende que deba gravarse la venta del carbón mineral con independencia de quien lo compre y del uso que le vaya a dar.

Como se ve, las meras circunstancias de 1) ser un combustible fósil con contenido de carbono y 2) de usarse para combustión con fines energéticos, no son suficientes para establecer que en tal caso se genera el impuesto. Incluso si la Corte aceptara que el trato dado a productores y consumidores de carbón mineral, de gas natural, o de ACPM o gasolina, fuesen equiparables en ambas circunstancias, de eso no se sigue que sean equiparables en el contexto de la norma demandada. A las ya conocidas diferencias existentes en razón del uso del combustible, conforme a las cuales algunos usos generan el impuesto y otros no, habrá necesidad de agregar que la equiparación no puede hacer *in genere* con todos los productores y consumidores de combustibles fósiles, que tienen por otra parte un trato diferente, sino que sólo se podría hacer de manera específica con los de un determinado combustible fósil.

Al construir una argumentación en la demanda que pasa por alto los anteriores matices, este tribunal encuentra que ella, en lo que comporta al cargo de vulneración del principio de igualdad, no satisface la carga mínima de fijar el criterio de comparación o patrón de igualdad, pues pretende comparar supuestos de hecho que no son susceptibles de compararse en el contexto de la norma demandada y, además, no brinda ninguna razón distinta a que se trata de combustibles fósiles con contenido de carbono, cuya combustión genera CO₂, para establecer dicha

comparación. En consecuencia, el cargo en comento carece de certeza y, en tales condiciones, no muestra de qué modo se vulnera la Constitución al no imponer una tarifa respecto del carbón mineral, de lo que deviene su falta de especificidad y suficiencia, en el contexto de una pretendida omisión legislativa relativa, cuya exigencia argumental es especialmente ardua y no se satisface de manera suficiente.

Por último, en cuanto al cargo relativo la Constitución ecológica, que se plantea según la metodología de una omisión legislativa relativa, la demanda no muestra cuál es el deber específico impuesto de manera directa por el constituyente al legislador, conforme al cual, éste deba grabar la venta de carbón mineral con el impuesto al carbono, cuando tal bien se usa para combustión. Tampoco muestra la argumentación por qué lo omitido es un ingrediente o condición que, conforme a la Carta, es esencial para armonizar la norma censurada con los mandatos de la Constitución. Al dar por supuestos los anteriores elementos, sin una argumentación suficiente que apoye este proceder, la demanda no logra acreditar las condiciones para que pueda darse por estructurado un cargo por omisión legislativa relativa. En esos términos, la Corte concluyó que no cabía un pronunciamiento de fondo y que el fallo debía ser inhibitorio.