

CONCEPTO No. 1622 [006146]
23-10-2023
DIAN

100202208-1622
Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto nacional al carbono
Descriptor: No causación
Fuentes formales: Artículo 221 de la Ley 1819 de 2016
Artículos 1.5.5.2. y 1.5.5.3. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo.

Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de los conceptos de la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

Mediante el radicado de la referencia, los peticionarios solicitan revisar el Oficio 028261 de noviembre 14 de 2019 en lo relacionado con "la posibilidad de que los distribuidores minoristas de combustible y otros intermediarios en la cadena de distribución del combustible apliquen al certificado de carbono neutro para la no causación del Impuesto Nacional al Carbono (prevista en el parágrafo 1 del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016)" (subrayado fuera de texto).

Lo anterior, contrastando su revisión con los Oficios 000270 de marzo 6 de 2018, 000400 de marzo 15 de 2018 y 013926 de mayo 29 de 2018.

En los referidos pronunciamientos se manifestó:

Oficio 000270 de marzo 6 de 2018

(...) la posibilidad de determinar en la declaración del impuesto nacional al carbono la neutralidad del combustible que por cumplir con los requisitos previstos en la Ley 1819 de 2016 y Decreto 926 de 2016 no causa el impuesto en mención, el renglón 48 "Combustibles fósiles certificados como carbono neutro" se encuentra habilitado para que en la mencionada casilla se discrimine el total de galones o metros cúbicos de combustibles fósiles vendidos y que de acuerdo a la certificación de carbono neutro por el consumidor final no causa el impuesto al carbono.

Por último, le manifestamos que para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el artículo 1.5.5.3. y siguientes del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia tributaria, indican expresamente el procedimiento para la certificación de carbono neutro, entre algunos, (i) obtener la declaración de verificación y (ii) el soporte de cancelación voluntaria por medio de las reducciones de emisiones o remociones de gases efectos invernadero canceladas a su favor. (subrayado fuera de texto)

Oficio 000400 de marzo 15 de 2018

En el marco del impuesto al carbono creado por el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 y su reglamentación por el Decreto 926 de 2017 se consulta:

.- ¿Si el sujeto pasivo – Distribuidor Mayorista que cumple con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para compensar el impuesto al Carbono mediante la utilización de bonos, obteniendo así un menor precio del producto que comercializa (combustible), puede transferir ese descuento obtenido por la compensación como menor valor a todos los actores de la cadena, esto es, al (sic) Distribuidores Minoristas, a las estaciones de servicio y/o usuarios finales?

(...)

(...) el Distribuidor Mayorista que cumple con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para compensar el impuesto al Carbono mediante la utilización de bonos originados en los consumidores o usuarios finales del combustible o titular de una iniciativa de mitigación GEI, no debe utilizar este beneficio para el producto que comercializa (combustible) a quienes no son consumidores o usuarios finales del combustible, mucho menos puede transferir ese beneficio como menor valor a todos los actores de la cadena, esto es, a los Distribuidores Minoristas, a las estaciones de servicio y/o usuarios finales que no utilizan el combustible con fines energéticos.

Lo anterior teniendo en cuenta que la compensación del impuesto al Carbono opera con el fin que el consumidor o usuario final del combustible no cancele el valor que se incrementa con el impuesto nacional al carbono en el combustible, en tal sentido un Distribuidor Mayorista solo podría utilizar el beneficio si adquiere del productor o importador para su consumo propio o retira para consumo propio el combustible fósil que tiene para comercializar. Así las cosas, si se trata del combustible que comercializa un Distribuidor Mayorista no podría ser consumidor de este combustible y en esa medida no puede hacer transferencia voluntaria de reducciones o emisiones de GEI que si hace el consumidor final o usuario final, porque estos últimos si pueden transferir las reducciones de emisiones o remociones de GEI a favor del sujeto pasivo.

Debe tenerse en cuenta que el consumidor final es el que utiliza los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil para ser usado con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión, definición que por supuesto no incluye la actividad de comercialización de este producto. Por tanto, el soporte de cancelación voluntaria de emisiones a favor del sujeto pasivo solo puede provenir de un consumidor, usuario final o titular de una iniciativa de mitigación de gases de efecto invernadero -GEI.

Adicionalmente, de acuerdo con el párrafo del artículo 1.5.5.4. los beneficios obtenidos por el sujeto pasivo con ocasion (sic) de la transferencia del soporte de cancelación voluntaria, no pueden ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica.

Se reitera que de acuerdo con la anterior definición el Distribuidor Mayorista no es consumidor o usuario final de los combustibles y por ello, si su actividad es la

comercialización, su papel se limita a solicitar la no causación del impuesto al carbono con certificados de carbono neutro para el combustible que puede vender a quienes neutralizan las emisiones asociadas al uso o consumo del combustible sobre el cual no se causará el impuesto en análisis. (subrayado fuera de texto)

Oficio 013926 de mayo 29 de 2018

(...) no necesariamente el sujeto pasivo es el que realiza la combustión del combustible, ya que normalmente este hecho ocurre es en otro nivel de la cadena productiva, en todo caso la ley determinó que el impuesto se causa es en este primer eslabón de la cadena de producción y distribución. De igual forma el parágrafo 2 del artículo 222 de la ley 1819 de 2016, estableció que el impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta y complementario, es decir el sujeto pasivo que paga el impuesto lo incorpora dentro de la estructura de precio como un mayor valor del bien trasladándolo al resto de la cadena de distribución hasta llegar al consumidor o usuario final quien es el que realice la combustión del combustible fósil.

No sobra recordar que el parágrafo 3 del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 estableció que el impuesto al carbono no se causará cuando los sujetos pasivos certifiquen ser carbono neutro, por esta razón se expidió la reglamentación con el fin de darle la operatividad a este aparte de la ley.

Ahora bien, como la no causación del impuesto al carbono se da porque existe una reducción de emisiones o remoción de emisiones de gases efecto invernadero - GEI, la cual es medible, cuantificable y verificable por expertos en la materia, la cual se materializa a través de los certificados de carbono que han obtenido con la Declaración de Verificación (...). Obtenida esta declaración de verificación se cuantifica como la cantidad de toneladas de remoción de emisiones o reducción de emisiones de GEI, la cual puede hacerse equivalente a la cantidad de combustible fósil que se puede adquirir sin que se cause el impuesto al carbono. Esta declaración de verificación puede ser usada directamente por el titular de la iniciativa de mitigación de GEI o puede ser negociada en el mercado por los agentes o empresas interesadas u obligadas a realizar este tipo de proyectos ambientales o con la finalidad de que no se le cause el impuesto al carbono.

Hecho el análisis anterior de cómo se puede obtener la Declaración de Verificación en donde se demuestra la reducción o remoción de GEI, y considerando únicamente el aspecto de la no acusación del impuesto al carbono se tiene que el artículo 1.5.5.3 del Decreto 1625 del 2016, establece que no se causa el impuesto al carbono cuando previamente a la adquisición del combustible, éste acredite o demuestre la reducción o remoción de gases efecto invernadero la cual lo realiza a través de la Declaración de Verificación y posteriormente a través del soporte de cancelación voluntario a favor del sujeto pasivo. Por lo tanto, adjuntando estos documentos el responsable del impuesto al carbono no cobrará el impuesto al sujeto pasivo, por consiguiente, al no estar ya este valor dentro de la estructura del precio del sujeto pasivo, tampoco será trasladado al consumidor o usuario final del combustible ya que éste último fue el que tuvo de asumir los costos del desarrollo de la iniciativa de mitigación del GEI o el que adquirió la Declaración de verificación de terceros.

(...) (subrayado fuera de texto)

Oficio 028261 de noviembre 14 de 2019

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.

(...) (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, considera esta Dirección:

Sea lo primero advertir que, en la medida que se solicita revisar el Oficio 028261 de 2019, el análisis que a continuación se llevará a cabo se enmarcará en la Ley 1819 de 2016 y su reglamentación, aplicables **antes** de su modificación por la Ley 2277 de 2022.

En este sentido, en lo relacionado con la no causación del impuesto al carbono, el párrafo 3° del artículo 221 de la mencionada Ley 1819 señalaba:

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

Como lo precisaba esta misma disposición, el sujeto pasivo era "quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio" (subrayado fuera de texto). Por su parte, eran responsables del impuesto "tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, en el Decreto 1625 de 2016 se establece:

ARTÍCULO 1.5.5.2. DEFINICIONES. <Artículo adicionado por el artículo 2 del Decreto 926 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

(...)

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI que hace el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono.

Titular de la iniciativa de mitigación de GEI. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación y seguimiento de una iniciativa de reducción de emisiones o remociones de GEI.

(...)

ARTÍCULO 1.5.5.3. PROCEDIMIENTO PARA HACER EFECTIVA LA NO CAUSACIÓN DEL IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO. <Artículo adicionado por el artículo 2 del Decreto 926 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m3) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO2).

(...)

Para efectos del tratamiento tributario de que trata este artículo, el sujeto pasivo del impuesto nacional al carbono deberá obtener la declaración de verificación y el soporte de cancelación

voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

(...)

PARÁGRAFO 2. El responsable del impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades de combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación del impuesto, se encuentren debidamente amparadas con la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor.

(...) (subrayado fuera de texto)

A partir de las normas expuestas el impuesto al carbono era -y sigue siendo- monofásico de primera etapa (salvo en lo relacionado con el carbón, teniendo en cuenta la modificación efectuada por la Ley 2277 de 2022²). En efecto, el impuesto solo se causa en la venta, retiro para consumo propio o importación del combustible fósil por parte de los productores o importadores. Así, las ventas o retiros para consumo propio que realicen otros agentes diferentes de los productores o importadores no están sometidas al tributo. En consecuencia, sobre estas operaciones, por sustracción de materia, es inaplicable el mecanismo de no causación del impuesto al carbono.

En atención a lo expuesto, es necesario **reconsiderar** el Oficio 028261 de 2019 ya que no todos los agentes de la cadena de valor pueden optar por el mecanismo de no causación del tributo. Este mecanismo está reservado para el sujeto pasivo. En este sentido, se **concluye** lo siguiente:

1. El único que puede optar por el mecanismo de no causación del tributo es el sujeto pasivo; incluso cuando este tenga la calidad de responsable del tributo.
2. En todos los hechos generadores, la certificación de carbono-neutralidad solo puede ser aportada por el sujeto pasivo al responsable; incluso cuando las dos calidades se reúnan en una misma persona.
3. La certificación de carbono-neutralidad puede, de acuerdo con el artículo 1.5.5.3 del Decreto 1625 de 2016, ser aportada por el sujeto pasivo "por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI".
4. Estas mismas reglas son aplicables con las modificaciones introducidas por la Ley 2277 de 2022.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad"-"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Notas al pie

1. ↑ Numeral 20, artículo 55, Decreto 1742 de 2020.
2. ↑ De acuerdo con lo previsto en el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 47 de la Ley 2277 de 2022, en el caso del carbón el impuesto es monofásico de última etapa pues se causa “al momento de la venta al consumidor final (...), al momento del retiro para consumo propio (...) o al momento de la importación para uso propio (...).”