

Concepto 13505 del 2017 mayo 31

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Tesis del redactor: Para efectos tributarios, los bonos de carbono son bienes de naturaleza intangible cuya venta no causa el impuesto sobre las ventas, pero si representan un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta para el vendedor.

Plantea usted los antecedentes en el marco del Protocolo de Kioto en torno al mercado del carbono, acorde con el cual los estados que tengan unidades de emisión de sobra vendan ese exceso de capacidad a estados que sobrepasan esos límites. Se crea entonces un nuevo producto básico en forma de reducciones o eliminaciones de las emisiones.

Expresa que en consideración a lo anterior, el 18 de agosto de 201(sic) se creó en Colombia: "El mercado voluntario de carbono", mecanismo de iniciativa privada que permite realizar transacciones en el mercado de los bonos de carbono, con el objetivo de que las compañías que deseen reducir su huella de carbono, puedan hacerlo a través del uso y retiro de *offsets*.

Manifiesta que los bonos del mercado voluntario de carbono están siendo comercializados en la Bolsa Mercantil de Colombia a través de la venta de *comodities* y son conocidos como VERS.

Los créditos de reducción verificadas de la emisión de carbono, VERS hacen referencia a toda reducción de emisiones de carbono, que al contrario de los CER, se venden en mercados voluntarios y no guardan relación con el Protocolo de Kioto.

Al contrario de los VERS los CERS están regulados expresamente en el ordenamiento jurídico colombiano a través de la Resolución 2734 del 2010 la cual define los certificados de emisiones reducidas.

Según esta resolución, los certificados de emisiones reducidas suponen una unidad emitida para cumplir con lo especificado en el artículo 12 del Protocolo de Kioto y sus disposiciones así como todas las disposiciones referentes a las modalidades y procedimientos de MDL. Equivale a (1) tonelada métrica de dióxido de carbono equivalente, calculado usando los potenciales de calentamiento (GWP) definidos bajo la decisión 1ACP.3 o de acuerdo a sus revisiones como lo establece el artículo 5º del protocolo.

No obstante, en relación con los mercados voluntarios de carbono, pregunta:

1. Las operaciones realizadas en el marco de mercados voluntarios de carbono, es decir, la comercialización de bonos de carbono, ¿están sujetos al impuesto del IVA y retención en la fuente?
2. ¿Los bonos de carbono o créditos de carbono responden a los elementos esencial la obligación tributaria, entendidos como el hecho generador, sujeto pasivo, tarifa y base gravable?
3. En caso de existir impuesto de IVA y retención en la fuente para la comercialización de bonos de carbono sírvase informar cuál es el hecho generador, cuál es el sujeto pasivo, cuál es el sujeto activo, cuál es la tarifa y cuál es la base gravable correspondiente a la obligación tributaria nacida de la comercialización de este tipo de bonos.
4. Aparte de los VERS y los CERS ¿existe alguna otra categoría de *comodities* comercializados en el mercado del carbono?

Al respecto se observa lo siguiente.

En efecto, en el marco de Protocolo de Kioto, los bonos de carbono, se definen como títulos emitidos por organismos certificadores que dan cuenta o son representativos de una tonelada métrica de

reducción de emisiones de dióxido de carbono equivalente (CO₂e). Los mismos constituyen en la práctica un mecanismo para permitir a los países adscritos a dicho acuerdo compensar sus emisiones de gases con efecto invernadero ("GEI"), y de esa forma cumplir con sus compromisos de reducción de emisiones de GEI.

El proceso de emisión de bonos de carbono, en términos generales, está asociado a la realización proyectos que permitan generar reducciones de GEI. Lo anterior puede ocurrir porque el proyecto evita que se realicen actividades que emiten GEI (como la construcción de centrales generadoras de energías renovables no convencionales (ERNC) que evitan la quema de combustibles fósiles que liberan GEI al medioambiente) o mediante la captura directa del CO₂ desde la atmósfera (por ejemplo, mediante planes de forestación).

Ahora bien, en el mercado regulado, los bonos de carbono permiten a quien los adquiere cumplir con los límites máximos de emisiones de GEI que se encuentran autorizados a emitir por la entidad reguladora, pudiendo compensar sus emisiones en exceso de GEI con las reducciones certificadas de emisiones de GEI representadas por los bonos de carbono.

Existe también el mercado voluntario. En este caso, comprende aquellas empresas o gobiernos que toman conciencia de su responsabilidad en el cambio climático y voluntariamente desean participar activamente y adquieren bonos de carbono para compensar sus propias emisiones de GEI y así compensar su huella de carbono.

El año pasado se anunció que en Colombia operaría el mercado voluntario de carbono a través de la Bolsa Mercantil de Colombia. La compra y venta de dichos créditos deberán realizarse a través de las sociedades comisionistas de bolsa. La Bolsa Mercantil de Colombia ofrece prácticamente la plataforma que permitirá a las empresas adquirir los bonos, poner en contacto los proyectos con los posibles inversores.

Ahora bien, se indica que los bonos de carbono del mercado voluntario, se venden como *comodities*. Sin perjuicio de lo anterior e independientemente de la denominación, se observa que no existe regulación específica sobre el tema. No obstante, en principio, en el caso de la venta de bonos de carbono en el mercado voluntario partimos de la base que los mismos se asocian a proyectos. En efecto, quien desarrolla el proyecto debe asegurarse que se concreta una captura de carbono o una reducción del mismo en la actividad, debidamente certificada, representado en una medida en toneladas de carbono (con distintos estándares). Lo anterior implica la presencia de agencias certificadoras. En efecto, cuando la certificadora aprueba el proyecto procede la emisión de bonos de carbono, caso en el cual estos pueden ser comercializados y adquiridos por quienes desean compensar o reducir su huella de carbono de manera voluntaria.

Acorde con lo anterior, para efectos tributarios, estos bonos, supondrían un bien de naturaleza intangible, que representa un derecho a cambio de un precio.

En este contexto, para efectos del impuesto sobre las ventas, debe tenerse en cuenta que el [artículo 420](#) del estatuto tributario señala los hechos sobre los cuales recae el impuesto. Esta norma dispone:

"ART. 420.—Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) **La venta de bienes corporales muebles** e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;
- b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, **únicamente asociados con la propiedad industrial;**
- c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; (...)" (resaltado fuera de texto).

En estas condiciones, dado que en la venta de bonos de carbono del mercado voluntario, tiene lugar la venta de un derecho contenido en un bono o título susceptible de ser valorado, que permite al

adquirente, compensar o reducir su huella de carbono, la operación no causa el impuesto sobre las ventas, toda vez que el gravamen no se genera sobre la venta de bienes incorporeales o intangibles. Es decir, no estamos hablando de la venta de un bien corporal mueble, sino de un intangible, y según la norma en cita, la venta de intangibles no está gravada, **salvo los asociados con la propiedad industrial** como lo señala el literal b) de la norma que se transcribe.

Cabe observar que el texto del [artículo 420](#) del estatuto tributario, que se considera, es el modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 del 2016. En todo caso, con el texto vigente antes de la reforma, el razonamiento sería el mismo, ya que la norma en comentario no incluía como hecho generador, la venta de intangibles.

Al no proceder el impuesto sobre las ventas, tampoco tiene lugar la retención en la fuente a título de IVA.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose del impuesto sobre la renta, debe tenerse presente que este impuesto grava todos **los ingresos** de fuente nacional y extranjera **que obtenga el contribuyente (persona natural o jurídica) en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción**, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos. Lo anterior, en virtud de lo dispuesto en los artículos [9º](#), [12](#) y [26](#) del estatuto tributario.

Así mismo, el [artículo 24](#) ibídem, dispone:

“Se consideran ingresos de fuente nacional **los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio de manera permanente o transitoria**, con o sin establecimiento propio. **También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación**” (resaltado fuera de texto).

En este contexto, la venta de bonos en el mercado voluntario del carbono representa un ingreso para el vendedor. Al constituir un ingreso y en tanto el mismo no tiene el tratamiento de exento del impuesto sobre la renta, es susceptible de generar renta para quien lo percibe y por consiguiente se trata de un ingreso gravado.

De otro lado, todo pago o abono en cuenta susceptible de generar ingresos tributarios al contribuyente del impuesto de renta está sujeto a retención en la fuente (a menos que se presente alguno de los eventos que señala el artículo 369 del estatuto tributario). Así las cosas, por regla general, el ingreso respectivo será objeto de retención en la fuente acorde las disposiciones sobre el tema. La retención dependerá, según el caso, de aspectos tales como si quien obtiene el ingreso es un sujeto declarante o no, y/o a la naturaleza de la actividad económica, y/o el concepto del ingreso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos [365](#) y siguientes del estatuto tributario y los decretos que reglamentan la materia.

Finalmente, en relación con información acerca de “otros *comodities*” que se ofrezcan, relacionados con el mercado del carbono, no es un asunto de competencia de este despacho. Eventualmente podría consultar en la misma bolsa mercantil o en el Ministerio del Medio Ambiente. Sin perjuicio de lo anterior, y toda vez que puede ser de su interés, le informamos que con la entrada en vigencia del impuesto al carbono establecido en los artículos [222](#) a [223](#) de la Ley 1819 del 2016, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dispuso para comentarios el 7 de abril el año en curso, en su página web www.minhacienda.gov.co en la “Sección Normativa” el proyecto de decreto reglamentario sobre este impuesto, que puede consultar en esa dirección.
