REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-099 DE 2025

Referencia: expediente D-15.883

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”

Magistrada ponente:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., veinte (20) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

Síntesis de la decisión

Norma demandada. La Sala Plena estudió una demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. La norma demandada estableció el impuesto a los plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes. El legislador creó este impuesto con la finalidad extrafiscal de reducir las externalidades ambientales negativas que se producen en las fases de producción, consumo y desecho de los productos plásticos de un solo uso.

La demanda. El 17 de mayo de 2024, el ciudadano Juan Carlos Esguerra Portocarrero presentó acción pública de inconstitucionalidad en contra de la totalidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. El demandante formuló tres cargos de inconstitucionalidad: los dos primeros, por violación a los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria (arts. 13, 95.9, 363 de la Constitución Política). El tercero, que se deriva de los dos primeros, por la presunta violación del “núcleo esencial” de la libertad de empresa y la libre competencia (art. 334 de la Constitución Política):

Cargos

Cargo primero La norma demandada vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria al gravar a los productores de plásticos de un solo uso “con fines de exportación”.

En criterio del demandante, los exportadores de productos plásticos de un solo uso no deberían ser sujetos pasivos del impuesto porque, a diferencia de los productores que venden plásticos en Colombia, su actividad económica no genera la externalidad negativa que la norma busca corregir. Esto, dado que los productos plásticos de un solo uso que se exportan no se consumen ni desechan en el territorio nacional. En este sentido, al gravar a los exportadores y otorgarles el mismo trato tributario que a los productores que venden en el mercado nacional, el legislador desconoció el mandato de trato diferente entre disímiles.

Cargo segundo La norma demandada vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria porque no grava las importaciones de “bienes terminados”. Según el demandante, esto genera un trato diferente entre dos grupos de sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica: (i) el productor nacional de bienes terminados y (ii) el importador de bienes terminados. Este trato diferente consiste en que los primeros son sujetos pasivos del impuesto, mientras que los segundos no. En criterio del demandante, la no inclusión de los importadores de “bienes terminados” carece de justificación constitucional porque estos sujetos también ingresan productos plásticos de un solo uso al mercado nacional y, por lo tanto, causan la externalidad ambiental negativa que la norma busca internalizar.

Cargo tercero La norma demandada afecta la libre competencia y la libertad de empresa de (i) los productores nacionales de productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes y (ii) los productores colombianos de “bienes terminados”.

Examen de la Corte. La Corte examinó de forma independiente (1) los cargos primero y tercero parcial, relacionados con la imposición del gravamen a las operaciones de exportación; y (2) los cargos segundo y tercero parcial, relacionados con la no inclusión o exclusión de las operaciones de importación de “bienes terminados”.

1. Cargos primero y tercero parcial: la imposición del gravamen a las operaciones de exportación

La Corte consideró que la imposición del gravamen a los exportadores no desconocía el mandato de trato diferente entre disímiles y, por lo tanto, no vulneraba los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, y tampoco violaba la libre competencia. A juicio de la Corte, los productores que no exportan y los exportadores de productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar, o empacar, se encontraban en la misma situación fáctica y jurídica. Lo anterior, debido a que la actividad económica que ambos desarrollan genera externalidades ambientales negativas.

En particular, la Corte constató que, contrario a lo sostenido por el demandante, múltiples

organismos internacionales especializados en materia ambiental y el MinAmbiente han reconocido que en la fase de fabricación de los plásticos de un solo uso se generan externalidades negativas. Esto es así porque en la producción de estos bienes se emplean materiales tóxicos como el benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno, xileno, entre otros. Estos materiales son contaminantes, generan emisiones de carbono y son conocidos por ser altamente cancerígenos. En este sentido, la Sala Plena concluyó que, a la luz de la finalidad del impuesto -corregir externalidades negativas-, era razonable que el legislador hubiera incluido a los exportadores como sujetos pasivos del impuesto.

2. Cargos segundo y tercero parcial: la no inclusión de la importación de “bienes terminados” como objeto del gravamen

La Corte resaltó que el inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 dispone de forma expresa que las importaciones de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar, solo están gravados si constituyen una operación para “consumo propio”. La expresión “consumo propio”, señaló la Corte, implica la no inclusión o exclusión del gravamen respecto de las operaciones de importación de bienes terminados, esto es, bienes (vgr. jabón líquido) que ingresan al país envasados, empacados o embalados en productos plásticos de un solo uso, con fines de comercialización.

La Corte concluyó que la no inclusión de las operaciones de importación de los productos plásticos de un solo uso que ingresaban al país como envases, embalajes o empaques de otros bienes, era inconstitucional y carecía de justificación. Esto, por dos razones principales. Primero, establecía un trato diferente entre iguales dado que excluía del gravamen a los importadores de “bienes terminados”, pese a que estos sujetos, al igual que los productores nacionales de bienes “terminados”, ingresan productos plásticos de un solo uso al mercado nacional y, por lo tanto, también generan la externalidad negativa que la norma busca corregir. Segundo, otorgaba una ventaja competitiva injustificada a los importadores de bienes terminados respecto de los productores nacionales de los mismos bienes. Esta ventaja competitiva consistía en que los primeros no tenían que pagar el impuesto, mientras que los segundos eran sujetos jurídicos del impuesto o responsables económicos. En este sentido, la Corte concluyó que la expresión “para consumo propio” implicaba que el impuesto demandado era una norma tributaria infra-inclusiva, que desconocía los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria, así como la libre competencia.

La Sala Plena resaltó que la jurisprudencia constitucional ha señalado que cuando se constata que una norma tributaria es infra-inclusiva, por regla general el principio de

conservación del derecho exige adoptar un remedio que (i) mantenga la carga tributaria en el ordenamiento jurídico y (ii) al mismo tiempo, la extienda al grupo de sujetos originalmente no incluido en la regulación. En este sentido, la Sala Plena consideró que, como remedio constitucional, debía declarar la inexequibilidad de la expresión “para consumo propio” prevista en el inciso 2º de la Ley 2277 de 2022, la cual calificaba el hecho generador de importación. Lo anterior, con el objeto de que todas las operaciones de importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes -no solo las operaciones para consumo propio- quedarán cobijadas por el gravamen. En este sentido, dijo la Corte, la declaratoria de inexequibilidad implica que el hecho generador de importación abarcará (i) la importación para consumo propio de plásticos de un solo uso para envasar, empacar o embalar bienes, así como (ii) la importación de productos plásticos de un solo uso que ingresen al país en la forma de envases, embalajes o empaques de otros bienes (vgr. el producto plástico de un solo uso que se usa para envasar jabón líquido).

La Corte hizo dos precisiones relevantes sobre el alcance de la declaratoria de inexequibilidad:

– La Corte advirtió que el inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 prevé tres hechos generadores: (a) la venta, (b) el retiro “para consumo propio” y (c) la importación para “consumo propio” de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. La expresión para “consumo propio” califica dos de los hechos generadores del impuesto: el retiro y la importación. En este sentido, la Corte aclaró que únicamente se declaraba la inexequibilidad de la expresión “para consumo propio”, en cuanto calificativo del hecho generador de importación. El hecho generador del retiro “para consumo propio” no estaba cobijado por la declaratoria de inexequibilidad. En tales términos, la Corte explicó que el inciso 2º del artículo 51 de la 2277 de 2022 quedaría así:

“El hecho generador del impuesto es la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio, de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes”.

– La Corte aclaró que, conforme a la base gravable del impuesto definida por el legislador (inciso 5º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022), así como a la regla de decisión fijada en la sentencia C-506 de 2023, en los casos de importación de “bienes terminados”, lo que grava el tributo no es el bien contenido en el envase, embalaje o empaque, sino el producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar dicho bien. La Sala Plena resaltó que, para garantizar el principio de eficiencia tributaria, la DIAN debía establecer la

forma en la que el impuesto debía liquidarse en este supuesto de imposición.

I. ANTECEDENTES

1. Trámite procesal

1. El 17 de mayo de 2024, el ciudadano Juan Carlos Esguerra Portocarrero (en adelante, “el demandante”) presentó demanda de acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. Sostuvo que la disposición acusada vulnera los artículos 13, 95.9, 333, 334, 335 y 363 de la Constitución Política.

2. El 24 de junio de 2024, la magistrada ponente inadmitió la demanda. Esto, al considerar que los pretendidos cargos de inconstitucionalidad no satisfacían las exigencias argumentativas generales de las demandas de inconstitucionalidad, así como aquellas desarrolladas por la jurisprudencia constitucional para la formulación de cargos por la violación al principio de igualdad.

3. El 2 de julio de 2024, dentro del término legal, el demandante presentó escrito de corrección.

4. Mediante auto de 17 de julio de 2024, la magistrada ponente resolvió (i) admitir la demanda por la presunta vulneración de los artículos 13, 95.9, 333, 334, 335 y 363 de la Constitución Política, (ii) fijar en lista el proceso, (iii) comunicar el inicio del proceso a la Presidencia de la República, al presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y, por último, (iv) invitar a participar a varias entidades y universidades.

2. Norma demandada

5. A continuación, se transcribe la norma demandada:

“LEY 2277 de 2022

(diciembre 13)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(…)

ARTÍCULO 51. IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES. Créase el impuesto nacional

sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.
El hecho generador del impuesto es la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio, de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.
El impuesto se causará en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; y en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el bien.
El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda.
La base gravable del impuesto es el peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso.
La tarifa del impuesto es de cero coma cero cero cero cero cinco (0,00005) UVT por cada un (1) gramo del envase, embalaje o empaque.
Corresponde a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el recaudo y la administración del impuesto, 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. Así mismo, aplica el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.
El impuesto se declarará y pagará en la forma y plazos que establezca el Gobierno nacional.
Los términos, condiciones y contenido de la declaración serán definidos por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
PARÁGRAFO. Se encuentran excluidos del impuesto al que se refiere este Artículo los productos plásticos de un solo uso señalados en el parágrafo del Artículo 5o de la Ley 2232 de 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.
(…)".

3. La demanda

6. La demanda tiene dos secciones. En la primera, el demandante explica el alcance del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. En la segunda, desarrolla el contenido de (i) los principios de igualdad, equidad y justicia en materia tributaria, y (ii) la protección constitucional de las libertades económicas. Luego, con fundamento en dichas consideraciones, formula los cargos de inconstitucionalidad. A continuación, la Sala sintetiza cada una de estas secciones.

3.1. Contenido y alcance del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022

7. El demandante señala que artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 creó el impuesto nacional

sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. Asimismo, definió los elementos esenciales del tributo, en los términos que se sintetizan en la siguiente tabla:

Elementos esenciales del tributo

Sujetos El sujeto pasivo son los “productores o los importadores de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes”. El sujeto activo, por su parte, es la DIAN.

Hecho generador El hecho generador del impuesto se configura en tres supuestos: (i) el retiro para consumo propio, (ii) la importación para consumo propio y (iii) la venta de los productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes.

Base gravable La base gravable es el “peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso”

Tarifa La tarifa es de “cero coma cero cero cero cero cinco (0, 00005) UVT por cada un (1) gramo del envase, embalaje o empaque”.

8. De acuerdo con la demanda, el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes es un impuesto “piguviano” , puesto que busca corregir una externalidad ambiental negativa: la contaminación que genera la disposición y consumo de los plásticos de un solo uso. El demandante aclara, sin embargo, que la finalidad extrafiscal del tributo “se circunscribe a atajar los efectos nocivos de la venta, uso y/o desecho de plásticos de un solo uso utilizados para envasar, empacar o embalar bienes únicamente en el territorio colombiano” (énfasis añadido texto). El tributo no busca desincentivar el uso o disposición de estos productos en otras jurisdicciones. A juicio del demandante, este entendimiento sobre el ámbito restringido de aplicación territorial del tributo se deriva de: “i) el título y denominación que asignó el legislador; ii) la construcción semántica del hecho generador; y iii) la forma en que el legislador estableció el gravamen a la importación de plásticos de un solo uso” :

– Título. El demandante destaca que la denominación que se le asignó al impuesto fue: “impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo”. En su criterio, “el título utilizado, así como la denominación asignada al tributo, constituyen una muestra clara de la voluntad del legislador de que los efectos de esta carga impositiva graven el consumo de plásticos de un solo uso en el territorio nacional” .

– Hecho generador. A juicio del demandante, la construcción semántica del hecho generador del tributo es “esclarecedora de la voluntad del legislador de perseguir con esta imposición

pigouviana desincentivar únicamente el consumo a nivel local de plásticos de un solo, que no su producción y los efectos que esta pueda tener en otras jurisdicciones” . Esto, porque el impuesto grava “la actividad de consumo de los plásticos de un solo uso y, por lo mismo, la generación del tributo está atada a la venta, retiro para consumo propio o importación para consumo propio de los plásticos de un solo uso y no a su producción” .

– Antecedentes legislativos. El demandante asegura que, en la exposición de motivos al proyecto de ley que culminó con la aprobación de la Ley 2277 de 2022, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expuso que el impuesto “permitiría internalizar las externalidades negativas sobre el medio ambiente generadas por el consumo de plásticos de un solo uso”. Asimismo, explicó que el “diseño impositivo propuesto (…) permite generar incentivos para la reducción del consumo de los plásticos de un solo uso, al aplicar el tributo en función de la cantidad de plástico utilizado para la fabricación y venta de los productos”. En este sentido, el demandante concluye que el tributo solo busca desincentivar los plásticos de un solo uso cuya disposición tenga lugar en el territorio nacional. Esto excluye, según el demandante, la imposición a las exportaciones de estos productos.

9. Con fundamento en este entendimiento de los elementos y finalidad del impuesto a los plásticos de un solo uso, el demandante formula los cargos de constitucionalidad que sustentan la solicitud de inexequibilidad.

3.2. Cargos de inconstitucionalidad

10. El demandante formula tres cargos de inconstitucionalidad: los dos primeros, por violación a los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria (arts. 13, 95.9, 363 de la Constitución Política). El tercero, que se deriva de los dos primeros, por la presunta violación del “núcleo esencial” de la libertad de empresa y la libre competencia (art. 334 de la CP).

(i) Primer cargo: la norma demandada vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria al gravar a los productores de plásticos de un solo uso “con fines de exportación”

11. El demandante sostiene que el impuesto demandado vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria (art. 13, 95.9 y 363 de la CP). Esto, porque confiere un trato tributario idéntico a dos grupos de sujetos que se encuentran en una situación fáctica y jurídica diferente: (i) grupo 1: “los productores nacionales y los importadores para consumo propio de productos plásticos de un solo uso destinados a la venta o retiro en Colombia”; y (ii) grupo 2: los productores de ese mismo tipo de bienes “con fines de exportación”.

12. El demandante sostiene que el patrón de comparación relevante para examinar la comparabilidad de estos grupos de sujetos es “el impacto que genera la actividad que

realizan (…) respecto del medio ambiente colombiano, de cara a las finalidades que persigue el Impuesto” . Argumenta que, a la luz de este patrón de comparación, los grupos de sujetos no se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica. Esto, fundamentalmente porque los exportadores no generan la externalidad negativa que el impuesto busca desincentivar: la contaminación en Colombia que causa la comercialización, uso y desecho del producto. En tales términos, el trato “igual entre desiguales” que el demandante denuncia consiste en que “el Legislador gravó con el Impuesto Nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, a los plásticos de un solo uso destinados a exportación, pese a que estos no serán comercializados, utilizados o desechados en Colombia” .

13. El demandante sostiene que este trato tributario igual entre sujetos diferentes es inconstitucional porque no supera las exigencias del juicio de proporcionalidad de intensidad intermedia . Lo anterior, porque, si bien persigue una finalidad importante -protección ambiental-, no es efectivamente conducente y, además, es desproporcionado.

14. Efectiva conducencia. El demandante sostiene que gravar a los productores que exportan plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes no contribuye a la protección del medio ambiente en Colombia. Esto, porque “los plásticos de un solo uso que son exportados no se comercializan, utilizan ni desechan en Colombia. Por tanto, no existe relación entre la exportación de estos bienes y los impactos y externalidades que el Impuesto pretende mitigar. En otras palabras, en el caso de las exportaciones, no se cumple la finalidad perseguida con el impuesto” .

15. En cualquier caso, el demandante sostiene que la medida tampoco sería efectivamente conducente, aún si en gracia de discusión se aceptara que el impuesto también busca desincentivar el consumo de plásticos de un solo uso por fuera del territorio nacional. Para demostrarlo, plantea dos posibles escenarios:

– Escenario 1: el país al que son exportados los productos tiene un impuesto sobre los plásticos de un solo uso. En este escenario, argumenta el demandante, gravar las exportaciones de productos colombianos “no tendría ningún efecto relevante”, porque “sería la legislación del país al que se exportan los plásticos de un solo uso la que lograría el efecto de desincentivar el consumo o producción de estos bienes” .

– Escenario 2: el país al que son exportados los productos no tiene un impuesto sobre los plásticos de un solo uso. A juicio del demandante, en este escenario el gravamen nacional a las exportaciones no tendría la aptitud de reducir las externalidades negativas, justamente

porque, en dicha jurisdicción, el consumo del producto no está gravado .

16. En tales términos, el demandante concluye que la norma acusada no es efectivamente conducente porque el "tributo pigouviano solo satisface una finalidad extrafiscal cuando grava las actividades que implican consumo local, ya que estas son las únicas respecto de las cuales (…) tiene la aptitud de desincentivar el consumo de plásticos de un solo uso".

17. Proporcionalidad en sentido estricto. El demandante sostiene que la medida tampoco es proporcionada en sentido estricto, puesto que "no existe relación entre la finalidad perseguida y el gravamen de las exportaciones". Además, "la medida afecta desproporcionadamente la libre competencia (…), en la medida en que el tributo incide en el precio de los bienes ofrecidos por los exportadores en los mercados extranjeros, tornando menos competitivos sus precios en relación con otro tipo de competidores" .

(ii) Segundo cargo: la norma demandada vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria porque no grava las importaciones de "bienes terminados"

18. El demandante sostiene que el impuesto demandado confiere un trato tributario diferente a dos grupos de sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica:

a) Grupo 1: "el importador de 'productos terminados' empacados en plástico". Según el demandante, los productos o bienes "terminados" son aquellos bienes envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso "que son importados listos para su comercialización, es decir, se trata de productos que no requieren ningún tipo de transformación o proceso previo a ser puestos en el mercado" . A título de ejemplo, el demandante refiere que el jabón líquido empacado en un producto plástico de un solo uso es un bien "terminado".

b) Grupo 2: "el productor colombiano que empaca sus productos en envases plásticos". Esto es, el productor de, por ejemplo, jabón líquido, que "adquiere plásticos de un solo uso para empacar sus productos" .

19. Según el demandante, el patrón de comparación relevante entre estos grupos de sujetos es el impacto ambiental que causa la actividad económica que llevan a cabo. A la luz de este criterio, sostiene que los grupos de sujetos son comparables "en la medida en que ambos ponen en el mercado nacional sus productos envasados en plásticos de un solo uso" y, por lo tanto, su actividad genera el mismo impacto ambiental: "la introducción al país de productos plásticos de un solo uso, que generan determinadas externalidades negativas, entre ellas, el problema de contaminación [e] inadecuada disposición de dichos productos plásticos".

20. El demandante argumenta que, pese a que los sujetos se encuentran en la misma

situación fáctica y jurídica, el legislador otorgó un trato tributario favorable para los importadores (grupo 1 supra). Este trato tributario favorable consiste en que los “bienes terminados” que los importadores ingresan al país no están gravados, por el contrario, “quedaron excluidos de esta carga impositiva” . Según el demandante, estos sujetos no están gravados porque el hecho generador del impuesto no contempla la importación de estos productos como actividad económica objeto de imposición. Esto, porque el hecho generador solo contempla tres supuestos de imposición: (i) el retiro para consumo propio, (ii) la venta de los productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes y (iii) la importación para consumo propio. La importación de productos empacados en plásticos de un solo uso no encuadra en ninguno de estos supuestos. Para soportar su interpretación, el demandante refiere que, en el concepto compilatorio 641 de 2023, la DIAN señaló que la importación de productos de este tipo no está gravada por el impuesto a productos plásticos de un solo uso previsto en el artículo 51 de la ley 2277 de 2022.

21. En este sentido, el demandante denuncia que el legislador “excluyó del hecho generador a un sujeto que por la definición y finalidad del tributo debería ser objeto de la imposición”: el importador de bienes terminados. Según el demandante, esta exclusión carece de justificación constitucional, es discriminatoria y vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Esto, por dos razones. Primero, a la luz de estos principios “carece de razonabilidad que dos (2) empresarios que se encuentran en las mismas circunstancias reciban un trato diferencial, en la medida en que el sistema tributario debe procurar un trato equitativo a los contribuyentes”. Segundo, es irrazonable que el importador de productos terminados no deba soportar el tributo, “a pesar de que sus productos producen exactamente los mismos efectos ambientales negativos que aquellos vendidos por el productor nacional” .

(iii) Tercer cargo: la disposición demandada afecta de manera irrazonable y desproporcionada el ejercicio de las libertades económicas de los exportadores de plásticos de un solo uso y los productores nacionales de “bienes terminados”

22. El demandante afirma que los tratos discriminatorios señalados en los cargos primero y segundo “afectan el núcleo esencial de las libertades de empresa y libre competencia”. Sostiene que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional (sentencias C-264 de 2013 y C-056 de 2021), la libertad de empresa comprende, entre otras, “el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición”. Asimismo, enfatiza que la Corte Constitucional ha señalado que la libertad de

competencia protege “el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio”.

23. El demandante considera que la norma demandada afecta la libre competencia y la libertad de empresa de (a) los productores nacionales de productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes y (b) los productores colombianos de “bienes terminados”:

a) Gravar los productos plásticos para envasar, embalar o empacar bienes con destino a la exportación produce desventajas competitivas para los productores nacionales. En efecto, estos sujetos “i) se ven gravados por un tributo que no afecta a sus competidores en el mercado internacional y ii) en algunas jurisdicciones se ven gravados por una doble tributación, cuando el país receptor de los productos también establece impuestos a los plásticos de un solo uso”. Esto, naturalmente, encarece sus productos y hace que sus precios de oferta no sean competitivos.

b) La no inclusión de la importación de “productos terminados” dentro del hecho generador produce una “grave desventaja competitiva” para los productores nacionales de productos terminados (vgr. jabón líquido empacado en productos plásticos). Esto, porque los empresarios colombianos de productos terminados deben “competir en el mercado con el hándicap que supone incorporar en su estructura de costos un tributo que, en muchos de los casos, supera el 20% del valor del producto, de acuerdo con los estudios económicos realizados sobre el impacto de este gravamen” .

24. Según el demandante, la afectación que el tributo causa a las libertades económicas carece de justificación constitucional. Esto, por tres razones. Primero, “no obedece a motivos adecuados o suficientes, (…) porque el Legislador no ofrece motivo o razón alguna para justificar el trato diferenciado entre los diferentes competidores, que perjudica a los productores nacionales de plásticos de un solo uso”. Segundo, no “obedece al principio de solidaridad”. Tercero, no es proporcionada, dado que “por las anteriores razones, existe una mayor afectación del ejercicio de las libertades económicas de los productores nacionales de plásticos de un solo uso respecto del eventual beneficio en el medio ambiente que tendría la medida, habida cuenta del impacto que se seguirá causando con los plásticos de un solo uso que son importados al país”.

25. Solicitud. Con fundamento en estos argumentos, el demandante solicita:

“Declarar la inexequibilidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, por vulnerar los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como la libre competencia”.

4. Intervenciones

26. La Corte Constitucional recibió once (11) intervenciones, cuyas solicitudes se sintetizan en la siguiente tabla:

Intervenciones

Interviniente Solicitud

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) Exequibilidad

Ministerio del Medio Ambiente Exequibilidad

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) Exequibilidad

Universidad de Antioquia Exequibilidad condicionada frente al primer cargo

Inexequibilidad diferida frente al segundo cargo

Universidad Pontificia Bolivariana (PUB) Exequibilidad frente al primer cargo

Exequibilidad condicionada frente al segundo cargo

Asociación Nacional de Empresarios Nacionales (ANDI) Sin solicitud

Academia Colombiana de Jurisprudencia (ACDJ) Inexequibilidad

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) Inexequibilidad

Acoplásticos Inexequibilidad

Mauricio Plazas Vega Inexequibilidad

Ana María Barbosa Rodríguez Inexequibilidad

27. El contenido y argumentos de estos escritos será examinado por la Corte en la parte motiva de la presente sentencia.

5. Concepto del Ministerio Público

28. El 10 de septiembre de 2024, el Viceprocurador General de la Nación, Silvano Gómez Strauch, presentó concepto en el que solo se refirió al cargo primero. En criterio del Ministerio Público, la inclusión de los exportadores como sujetos pasivos del impuesto es constitucional y está amparada por el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria.

29. El Viceprocurador sostiene que, para examinar la constitucionalidad de inclusión de los exportadores, la Corte debe aplicar un juicio de proporcionalidad de intensidad leve, el cual exige verificar que: (i) la medida persiga una finalidad legítima y (ii) el medio no esté prohibido por la Constitución y sea idóneo o adecuado. A juicio del Viceprocurador, la norma demandada satisface estas exigencias:

– La inclusión de los exportadores persigue una finalidad constitucional, puesto que “en cumplimiento del artículo 79 superior (mandato de protección del ambiente), pretende

desestimular la fabricación de dicho material debido a ‘los contaminantes químicos y gases de efecto invernadero derivados de su producción ’”.
– El medio no está prohibido. La Constitución permite que el legislador grave las operaciones de los exportadores, con el objeto de desincentivar la producción de plásticos de un solo uso en Colombia. Según el Ministerio Público, la Corte Constitucional ha reconocido que, “en los términos del artículo 334 superior (…) el legislador, ‘en relación con cierto producto o actividad’, por razones de ‘política económica, por conveniencia, por salud pública, etc.’, puede desestimular su producción o desarrollo a través de gravámenes ”. En especial, en aquellos casos en los que un determinado material “genera contaminación ambiental” .
– La inclusión de los exportadores como sujetos pasivos del impuesto es idónea y adecuada para alcanzar la finalidad que el impuesto persigue, a saber, reducir la contaminación. Esto, puesto que (i) tal y como lo reconoció la Corte en la sentencia C-194 de 2023, la producción de plásticos de un solo uso es un proceso intensivo que implica transformación de combustibles fósiles mediante calor y diversos aditivos en un polímero, el cual genera emisiones de gases de efecto invernadero que “representan el 3.4% del total mundial” y (ii) el cobro del impuesto a la fabricación del bien “desincentiva su producción, en tanto aumenta los costos para los empresarios y reduce sus márgenes de beneficio”.
30. Con fundamento en estas consideraciones, el Viceprocurador concluye que la Corte debe declarar la “exequibilidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, pues constituye una manifestación legítima de la libertad de configuración del legislador en materia fiscal que supera un test de razonabilidad”.
II. CONSIDERACIONES
1. Competencia
31. La Corte Constitucional es competente para adelantar el control de constitucionalidad de la presente demanda, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución.
2. Estructura de la decisión
32. En el presente acápite, la Corte realizará el examen de constitucionalidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, para lo cual dividirá el análisis en tres secciones. En la primera sección, delimitará el alcance y contenido normativo de la disposición acusada (sección II.3 infra). En segundo lugar, la Sala Plena se referirá a la competencia del legislador para establecer impuestos “pigouvianos”, así como los límites constitucionales para el ejercicio de esta competencia (sección II.4 infra). Por último, con fundamento en tales consideraciones,

resolverá los cargos formulados en la demanda de forma independiente (sección II.5 infra).

3. Contexto y contenido normativo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2023

3.1. La regulación de los productos plásticos de un solo uso. Contexto internacional y nacional

33. Contexto internacional. Los “plásticos de un solo uso” son productos plásticos que han sido “diseñados para ser usados una sola vez y con corto tiempo de vida útil, entendiendo la vida útil como el tiempo promedio en que el producto ejerce su función” . Estos productos “no han sido concebidos, diseñados o introducidos en el mercado para realizar múltiples circuitos, rotaciones o usos a lo largo de su ciclo de vida” . De acuerdo con cifras de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), “[g]ran parte del plástico que producimos está diseñado para desecharse después de ser utilizado una sola vez”. En particular, aproximadamente el “91 % de todo el plástico es de un solo uso y el ritmo de producción masiva adoptado desde que el uso del plástico se popularizó hace aproximadamente seis décadas ha resultado en 8.300 millones de toneladas métricas de contaminación por plástico” . Además, una importante fracción de estos productos “llega a ser utilizado incluso unos minutos o hasta unos segundos para luego ser desechado. Esto es evidente en los residuos de empaques, pitillos, vasos y cubiertos de un solo uso, entre otros” .

34. En la actualidad, el plástico de un solo uso desempeña un papel importante en la economía. Sin embargo, la capacidad de la humanidad y el medio ambiente para hacer frente a los desechos de este producto “ya está sobrepasada” . Diferentes organismos especializados de la ONU en materia ambiental han reconocido que la producción, consumo y desecho de los plásticos de un solo uso genera múltiples externalidades negativas en el medio ambiente y la salud, las cuales se sintetizan en la siguiente tabla:

Producción 1. La producción de plástico produce importantes emisiones de gases de efecto invernadero . Los plásticos de un solo uso son producidos utilizando materiales tóxicos “como el benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno, xileno, entre otros”. Estos materiales son contaminantes, generan emisiones de carbono y “son conocidos por ser altamente cancerígenos” .

2. En el proceso de producción de plásticos de un solo uso “se emiten micropartículas en la atmósfera, las cuales pueden provocar problemas de salud en las comunidades cercanas a las instalaciones de producción” .

Consumo y desecho

1.El uso y consumo de productos envasados o empacados en productos plásticos sitúa a los

humanos en el riesgo de ingerir microplásticos y nanoplásticos, los cuales afectan la salud .
2. La descomposición de los plásticos de un solo uso produce emisiones de “metano y etileno, dos potentes gases de efecto invernadero”. Las emisiones ocurren cuando los materiales plásticos “están expuestos a la radiación solar ambiental, ya sea en el agua o en el aire, pero en el aire, las tasas de emisión son mucho más altas” .
3. Según proyecciones de la ONU, aproximadamente “ocho millones de toneladas [de plástico] acaban en los océanos cada año, amenazando a la vida marina” . Los desechos marinos, incluidos los desechos plásticos marinos y los microplásticos, son considerados una gran amenaza para la biodiversidad, con graves impactos reportados en las últimas cuatro décadas. Investigaciones recientes muestran que “más de 800 especies marinas y costeras se ven ahora afectadas por la ingestión, el enredo, la pesca fantasma o la dispersión por bolsas (SCBD 2016) .
4. Existe evidencia de que los plásticos flotantes pueden transportar productos químicos y bacterias patógenas a las zonas costeras, donde plantean amenazas “tanto para los ecosistemas como para la salud humana” . La basura en las playas supone riesgos para las personas, quienes “podrían sufrir cortes profundos y estar expuestos a elementos antihigiénicos” .
35. Las graves repercusiones ambientales, sociales y económicas de la producción, consumo y desecho de los plásticos han motivado la adopción de compromisos a nivel internacional. En marzo de 2019, en el marco de la cuarta sesión de la Asamblea de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, la problemática ambiental, social y económica derivada de los productos plásticos de un solo uso fue un punto central de la agenda. Al concluir la sesión, la Asamblea emitió una declaración ministerial titulada “Soluciones innovadoras para los problemas ambientales y el consumo y la producción sostenibles”, en la que dejó constancia sobre el acuerdo entre los representantes de los Estados de hacer frente a los daños causados en los ecosistemas por el uso insostenible de los productos plásticos. Lo anterior, mediante la “reducción significativa de la fabricación y el uso de productos de plástico desechables para 2030” . Por otro lado, la asamblea resaltó la importancia de fomentar la innovación en el sector privado “para encontrar productos asequibles y respetuosos con el medio ambiente” en reemplazo de los plásticos de un solo uso .
36. Contexto nacional. El 14 de noviembre de 2018, el Gobierno Nacional suscribió el Pacto Nacional por la Economía Circular y presentó la “Estrategia Nacional de Economía Circular-ENEC” el cual es un instrumento “para avanzar en el crecimiento y pluralización de sectores

económicos, que conciben las consideraciones ambientales y sociales como parte integral del desarrollo del país” . En ese escenario, el Gobierno Nacional creó la Mesa Nacional para la Gestión Sostenible del Plástico, orientada a “articular y ejecutar acciones en todas las fases del ciclo de vida del plástico para el mejoramiento de la sostenibilidad ambiental, económica y social, en beneficio de todos los colombianos, incorporando el concepto y las líneas de acción para implementar la ENEC” . Esta mesa diseñó el “Plan para la Gestión Sostenible de los Plásticos de un solo uso”, el cual estableció, entre otras, las siguientes “líneas de acción para productos plásticos de un solo uso”: (i) “descartar la producción y el uso de productos de plástico de un solo uso”, (ii) “reducir la generación de residuos mediante acciones de uso racional y ecodiseño” y (iii) “desincentivar la disposición final de materiales en los rellenos sanitarios”.

37. El 7 de julio de 2022, el Congreso de la República promulgó la Ley 2232 de 2022, mediante la cual se adoptaron “medidas orientadas a la reducción de la producción y el consumo de plásticos de un solo uso en el territorio nacional” . En particular, la Sala Plena resalta que esta ley introdujo la prohibición de la “introducción en el mercado, comercialización y distribución, en el territorio nacional” y dispuso plazos de sustitución gradual , dependiendo del tipo de plástico de un solo uso. Esta prohibición, sin embargo, no es absoluta. El parágrafo 5º del artículo 5º de la Ley lista los productos exceptuados de la prohibición. Por otro lado, el parágrafo 3º del artículo 4º de la Ley 2232 de 2022 dispone que “la prohibición respecto a la producción o fabricación de cualquiera de los productos a las que se refiere el artículo primero y el presente artículo no aplicará cuando el objeto de cualquiera de las actividades sea la exportación de los productos a los que se refiere la presente ley”.

3.2. El artículo 51 de la Ley 2277 de 2022: la creación del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

3.2.1. Elementos esenciales del tributo

38. El 13 de diciembre de 2022, el legislador expidió la Ley 2277 de 2022 con el objeto de “adoptar una reforma tributaria que contribuya a la equidad, progresividad y eficiencia del sistema impositivo”. El Título IV de la ley creó dos impuestos con finalidades extrafiscales de protección ambiental: el “impuesto al carbono” y el “impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes”.

39. El impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes está regulado en el capítulo II del Título IV de la Ley 2277 de 2022

(arts. 50-53). El artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 establece las definiciones de los términos relevantes para la aplicación del impuesto, a saber: (i) “plásticos”, (ii) “polímeros”, (iii) “productos plásticos de un solo uso” y (iv) “productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso”. El artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, por su parte, establece los elementos esenciales del tributo: sujetos -pasivo y activo-, hecho generador, base gravable y tarifa. La siguiente tabla sintetiza los elementos esenciales del tributo, conforme a la definición que efectuó el legislador en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y la sentencia C-506 de 2023:

Elementos esenciales del tributo

Sujeto pasivo El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el “productor o importador, según corresponda”. El literal (c) del artículo 50 de la ley 2277 de 2024 define el productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso como aquella “persona natural o jurídica que, con independencia de la técnica de venta utilizada, incluidas las ventas a distancia o por medios electrónicos, cumpla con alguna de las siguientes características:

1. Fabrique bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.
2. Importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso”.

*En la sentencia C-506 de 2023, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de las expresiones tachadas.

Sujeto activo El inciso 6º del artículo 51 establece que “corresponde a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el recaudo y la administración del impuesto”.

Hecho generador El inciso 2º del artículo 51 prevé tres eventos en los que el impuesto se genera:

1. La venta de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.
2. El retiro para “consumo propio” de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.
3. La importación para “consumo propio” de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Base gravable El “peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso”.

Tarifa La tarifa es de “cero coma cero cero cero cero cinco (0, 00005) UVT por cada un (1) gramo del envase, embalaje o empaque”.

40. En la sentencia C-506 de 2023, la Corte Constitucional resolvió una demanda de constitucionalidad en contra de (i) las definiciones de productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, que estaban originalmente previstas en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 y (ii) el inciso segundo del artículo 51, el cual define el hecho generador. Los demandantes argumentaban que estas normas vulneraban los principios de legalidad y certeza tributaria (arts. 150.12 y 338 de la CP) porque, leídas en su conjunto, evidenciaban que el legislador había regulado de forma contradictoria dos elementos esenciales del impuesto: los sujetos pasivos y el hecho generador. Esto, porque al definir la sujeción pasiva del impuesto, los numerales 1º y 2º del literal (c) del artículo 50 de la ley señalaban que serían sujetos pasivos los productores o importadores de "bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso" (énfasis añadido). En contraste, el inciso 2º del artículo 51, al definir el hecho generador, señalaba que el impuesto gravaba los plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes; no los bienes contenidos en dichos envases, embalajes o empaques.

41. La Corte Constitucional resolvió: (a) declarar la inexequibilidad de las expresiones "bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en", originalmente previstas en los numerales 1º y 2º del literal (c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 (resolutivo primero) y (b) declarar la exequibilidad del artículo 51 (resolutivo segundo):

a) Inexequibilidad de las expresiones demandadas del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022. La Sala Plena resaltó que los antecedentes legislativos, el contexto normativo en el que se insertaban las disposiciones acusadas, así como las finalidades del impuesto, evidenciaban que "lo que grava el tributo no es el bien contenido en el envase, embalaje o empaque, sino el material de plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes". En tales términos, encontró que la "discordancia entre los artículos 50 y 51 ponía, ciertamente, al descubierto una 'contradicción real'". Asimismo, resaltó que dicha discrepancia "genera una indeterminación insuperable en relación con aspectos indispensables para garantizar los principios de certeza y seguridad jurídica en el contexto del impuesto nacional a los productos plásticos de un solo uso". Por esta razón, como remedio, la Corte resolvió declarar la inexequibilidad de las expresiones "bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en", originalmente previstas en los numerales 1º y 2º del literal (c) del artículo 50 de la Ley 2277.

b) Exequibilidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. La Corte consideró que la

declaratoria de inexequibilidad de las expresiones del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 “no afectaba el contenido del artículo 51”. Por el contrario, señaló la Corte, al expulsar dichas expresiones del ordenamiento, se establece “una correspondencia entre las dos normas, generando certeza y seguridad jurídica sobre la sujeción pasiva y el hecho gravable en el contexto del tributo, esto es, entre la definición de la sujeción pasiva del tributo, a saber, ‘los productores e importadores’ fijada en el artículo 50, con los elementos estructurales del tributo previstos en el artículo 51”. Por lo demás, la Sala consideró que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 definió y “contempló todos los elementos estructurales del tributo”. Por esta razón, encontró que no contrariaba los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica en materia tributaria (art. 150.12 y 338 de la CP).

3.2.2. Finalidades del impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes: la reducción de las externalidades ambientales negativas

42. El impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes persigue, principalmente, una finalidad extrafiscal: corregir “las externalidades ambientales negativas” que se producen en todas las fases del ciclo de estos bienes -producción, comercialización, consumo y desecho-. Así lo demuestra el trámite legislativo de aprobación del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional .

43. En la exposición de motivos al proyecto de ley 118 de 2022, que culminó con la aprobación de la Ley 2277 de 2022, el Gobierno Nacional resaltó los impactos ambientales que estos productos generaban y llamó la atención sobre la desproporción que existía entre el costo relativamente bajo de estos bienes en comparación con los graves efectos que causaba a la sociedad y a los ecosistemas:

“El uso extensivo y la disposición inadecuada de los plásticos de un solo uso a nivel mundial han llevado a que, según la ONU, ocho millones de toneladas de plástico terminen en los océanos cada año, mientras que la producción sigue aumentando de forma exponencial y se estima que para el 2050 se duplicará frente a los 448 millones de toneladas reportadas en 2015 (National Geographic, 2022). Las externalidades negativas generadas por los plásticos de un solo uso incluyen los contaminantes químicos y Gases de Efecto Invernadero (GEI) derivados de la producción de dichos productos, así mismo la eliminación de los residuos generados por los plásticos puede requerir procesos que afectan el medio ambiente o en su defecto dichos residuos terminan en los ecosistemas, afectando sectores como el turismo y la pesca. De acuerdo con (WWF, 2021), el precio del plástico es relativamente bajo en comparación con los costos generados para la sociedad ante su uso, pues las emisiones de

GEI y los gastos derivados de la gestión de residuos no se recogen en el precio final del producto" (subrayado fuera del texto).

44. En tales términos, el Gobierno Nacional señaló que proponía la creación del tributo con la finalidad extrafiscal de reducir estas externalidades negativas, proteger el medio ambiente y cumplir compromisos internacionales del Estado:

"El impuesto a plásticos de un solo uso resulta ser una alternativa fiscal para Colombia que permite mitigar el impacto ambiental que genera para el medio ambiente y la sociedad, propendiendo por alternativas más duraderas y/o sostenibles, generando incentivos para la innovación y el reciclaje, ayudando a cumplir metas de economía circular establecidas por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y contribuyendo al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS 12, ODS 13 y ODS 14)".

45. Esta finalidad extrafiscal del tributo también ha sido reconocida por la Corte Constitucional. En efecto, en la sentencia C-506 de 2023 la Corte reconoció que la reforma tributaria que se implementó mediante la Ley 2277 de 2022 tiene "una finalidad que no es necesariamente recaudatoria, sino que propende por proteger bienes jurídicos valiosos, en el marco del mandato general que establece el mencionado artículo 334 CP, según el cual la política fiscal debe trazarse, entre otros, para mejorar la calidad de vida de los habitantes y preservar un ambiente sano". En este sentido, precisó la Corte, "el propósito central del Legislador democrático al introducir el impuesto a los productos plásticos de un solo uso, utilizados para envasar, embalar y empacar bienes, puede calificarse como 'una mejor práctica para reducir el consumo de productos altamente nocivos para el ambiente, y que tiene graves efectos a su vez, en el goce efectivo de otros derechos como el goce de un ambiente sano, así como [de] la salud'".

4. La potestad del legislador para establecer impuestos pigouvianos. Fundamento constitucional, contenido y límites

4.1. Fundamento constitucional y contenido

46. Los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución Política conceden al Congreso de la República la competencia de establecer tributos y le confieren un amplio margen de configuración en el diseño de la política tributaria . En virtud de este amplio margen de configuración, el legislador está facultado para crear, modificar y eliminar tributos . Asimismo, es competente para escoger el tipo de tributo a imponer, establecer sus elementos esenciales (sujetos -activo y pasivo-, hecho generador, base gravable y tarifa) y definir las finalidades -fiscales o extrafiscales- del gravamen . Lo anterior, conforme a "su

propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal” .

47. La Corte Constitucional ha reiterado que la Constitución Política faculta al legislador a establecer “impuestos pigouvianos” . Los impuestos pigouvianos son aquellos tributos que tienen la finalidad extrafiscal de desincentivar o desestimular actividades económicas que generan externalidades negativas . Las externalidades son los impactos -sociales, económicos y ambientales- que la actividad económica de una persona causa a la sociedad o a un tercero . Estas “serán negativas si los impactos son adversos y positivas si acarrean beneficios” .

48. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el impuesto pigouviano es un instrumento tributario de intervención en la economía prima facie idóneo para internalizar o corregir las externalidades ambientales negativas . Lo anterior, bajo el supuesto de que la imposición de un gravamen a una actividad económica o producto genera “costos adicionales” para quien los realiza que, a su vez, incrementan el precio de oferta . El incremento del precio reduce la demanda y, en consecuencia, desestimula la producción y consumo de los productos contaminantes. Así, en la sentencia C-220 de 2011, la Corte Constitucional sostuvo que:

“El uso de instrumentos económicos para incentivar o desincentivar conductas se enmarca dentro de un análisis costo-beneficio de los problemas ambientales. Esta visión parte del reconocimiento de que los industriales causantes del deterioro ambiental no prestan espontáneamente la suficiente atención en las repercusiones negativas que conlleva el ejercicio de su actividad productiva. Por ello, al incrementar los costos de una actividad económica con efectos adversos sobre el ambiente, se crea un incentivo para que el empresario realice solamente aquellas actividades cuya productividad sea superior a los costos en los que debe incurrir, los cuales incluyen los gravámenes ambientales. De esta forma se fomenta un uso más racional y eficiente de los recursos y se promueve el diseño de tecnologías que contribuyan a reducir los impactos ambientales de la industria, para así reducir los costos el que esta última debe incurrir” .

49. La jurisprudencia constitucional ha reiterado que el amplio margen de configuración en materia tributaria cobija el diseño de los impuestos pigouvianos. Esto implica que el legislador tiene la potestad de definir las actividades económicas o productos que desea desestimular mediante el tributo, así como los sujetos pasivos que serán responsables de su pago . Así, en la sentencia C-435 de 2023, la Corte reafirmó “la amplia facultad del Legislador

para reconocer y catalogar las conductas nocivas para la sociedad, así como para cuantificar el costo social y determinar el mecanismo adecuado para compensarlo, de modo que se genere un desincentivo relevante y eficaz para la actividad nociva".

50. Con todo, la Corte Constitucional ha enfatizado que la potestad del legislador para establecer impuestos pigouvianos "no es ilimitada" o absoluta. Por el contrario, "está sujeta a límites constitucionales" . Los impuestos pigouvianos, como cualquier otro tributo, deben respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, así como los principios constitucionales transversales del sistema tributario -equidad, justicia, eficiencia y progresividad- (arts. 95.9 y 363 de la Constitución) . Por otro lado, la Corte Constitucional ha enfatizado que estos tributos deben ser razonables y proporcionados de cara al ejercicio de las libertades económicas -libertad de empresa y libre competencia- de los agentes del mercado que resultan gravados con ellos .

51. En atención al objeto de la presente demanda, a continuación, la Sala Plena se referirá a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria como límites al margen de configuración del legislador en materia tributaria. Asimismo, retirará la jurisprudencia constitucional en relación con el contenido y alcance de las libertades económicas -libertad de empresa y libre competencia-.

4.2. Los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria como límites al margen de configuración del legislador

52. El principio de igualdad. El artículo 13 de la Constitución Política prevé el principio de igualdad . La Corte Constitucional ha sostenido que el principio de igualdad tiene dos dimensiones: formal y material . En su dimensión formal (art. 13.1 de la CP), el principio de igualdad implica que el Estado debe otorgar a los individuos un trato igual "ante la ley" y "en la ley". Esto quiere decir que la ley debe ser aplicada "de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho" . En su dimensión material (arts. 13.2 y 13.3 de la CP), el principio de igualdad obliga al Estado a promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva .

53. La igualdad es un concepto de "carácter relacional" , puesto que su aplicación presupone una comparación entre personas, grupos de personas o supuestos, a partir de un determinado criterio de comparación . Las situaciones de igualdad o desigualdad entre las personas o los supuestos "no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista" . En este sentido, del principio de igualdad se derivan cuatro mandatos que se aplican conforme a las diferencias o similitudes

relativas que, en relación con determinado ámbito de aplicación normativa, existan entre los grupos de sujetos. Estos mandatos son: (i) el mandato de trato idéntico a destinatarios que "se encuentren en circunstancias idénticas" ; (ii) el mandato de trato diferente a destinatarios "cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común" ; (iii) el mandato de trato similar a destinatarios "cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias" y, por último, (iv) el mandato de trato diferenciado relativo a destinatarios que "se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes" .

54. El principio de equidad tributaria. El principio de equidad tributaria está previsto por los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. El artículo 95.9 de la Constitución prescribe que los ciudadanos deben "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Por su parte, el artículo 363 de la Constitución dispone que "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". El principio de equidad tributaria exige que el legislador disponga una "justa distribución" de las obligaciones fiscales "según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad" y, de esa forma, se abstenga de instituir "cargas excesivas o beneficios [tributarios] exagerados" que no consulten "la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión" .

55. El principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones : vertical y horizontal. La dimensión vertical, identificada con la exigencia de progresividad, exige que "el sistema tributario en su integridad sea equitativo" y ordena "distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen" . La dimensión horizontal, por su parte, impone al legislador el deber de propender por que los individuos "con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera" . En otras palabras, "exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar" .

56. La dimensión horizontal de la equidad tributaria es una clara manifestación del principio de igualdad en las cargas públicas . Lo anterior, por cuanto "es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo" . Además, conforme a la jurisprudencia constitucional, esta dimensión exige que, en la "formulación singular de las normas impositivas" , el legislador respete en la mayor medida

posible los mandatos que derivan del principio de igualdad, absteniéndose de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados a algunos contribuyentes .

57. El principio de justicia tributaria. El principio de justicia tributaria está consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, este principio es una "síntesis de todas las exigencias constitucionales y principios que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado" . En tales términos, el principio de justicia tributaria obliga al Legislador a ejercer su poder impositivo con miras a lograr la consecución de un orden económico y social justo . Asimismo, le impide establecer tributos que tengan como efecto la creación de "privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas" .

4.3. Las libertades económicas como límites a los impuestos pigouvianos. Reiteración de jurisprudencia

58. El artículo 333 de la Constitución reconoce las libertades económicas de los ciudadanos. Las libertades económicas son derechos constitucionales que facultan a las personas a "realizar actividades de carácter económico, según sus preferencias o habilidades, con miras a crear, mantener o incrementar su patrimonio" . De acuerdo con la jurisprudencia constitucional , la Constitución reconoce principalmente dos tipos de libertades económicas: la libertad de iniciativa privada y de empresa, de un lado, y la libertad de competencia, de otro .

59. La libre iniciativa privada y la libertad de empresa. La libre iniciativa privada es la potestad que la Constitución reconoce a las personas para "elegir libremente realizar una actividad económica lícita, a partir de la cual pueda adquirir bienes o factores de producción, ya sea para crear bienes o para prestar servicios con el fin de satisfacer las necesidades de los demás" . Corresponde a "la posibilidad que tienen las personas para afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas y para la producción e intercambio de bienes y servicios" . La libertad de empresa, por su parte, garantiza que, una vez escogida la actividad económica, los agentes del mercado puedan desarrollarla de forma autónoma, conforme los modelos de organización y gestión , así como las técnicas de producción de los bienes y servicios que consideran apropiadas para la obtención de un beneficio o ganancia .

60. El derecho a la libre competencia . La libertad de competencia es una manifestación del principio de igualdad en el ejercicio de las libertades económicas. Lo anterior, en tanto constituye un derecho subjetivo de carácter relacional que pretende garantizar "el equilibrio

entre las acciones individuales” de los competidores al interior de un determinado mercado de bienes y servicios. El ámbito de protección del derecho a la libre competencia comprende fundamentalmente dos posiciones jurídicas : (i) la facultad de concurrir de forma libre al mercado “sin barreras injustificadas” y (ii) la prerrogativa de participar en el mercado en “igualdad de condiciones con los demás competidores” .

61. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la garantía de estas posiciones jurídicas exige que (a) existan “pautas o reglas de juego generales e impersonales” aplicables a todos los competidores e (b) impide que la ley otorgue “ventajas competitivas” , “privilegios injustificados” , “beneficios ilegítimos” o imponga “cargas diferenciadas irrazonables” que sitúen a uno de los competidores en una posición de inferioridad (o superioridad) para formar y mantener una clientela .

62. Libertades económicas e impuestos pigouvianos. Los impuestos pigouvianos tienen un impacto en el ejercicio de las libertades económicas. En efecto, como instrumento de intervención en la economía, por medio de estos impuestos el legislador impone a los agentes de mercado la obligación de transferir al Estado una suma económica por el ejercicio de una actividad económica lícita. La internalización del costo económico que supone el impuesto puede tener un impacto en el modelo de gestión de los agentes del mercado e incidir en la oferta y demanda de los mercados.

63. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las limitaciones al ejercicio de las libertades económicas que se derivan de la imposición pigouviana son prima facie constitucionales. Esto es así, dado que el artículo 334 de la Constitución autoriza al legislador a utilizar la potestad tributaria para internalizar externalidades negativas. En este sentido, la Corte ha sostenido que “la intención de desincentivo de conductas costosas desde la perspectiva social y ambiental ha prevalecido frente a posibles impactos económicos de los agentes, consumidores o productores, asociados con la actividad” . Sin embargo, este tribunal ha resaltado que la imposición pigouviana no puede ser ejercida de forma arbitraria y anular, sin justificación constitucional atendible, el ejercicio de la libertad de empresa y la libre competencia. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, los impuestos pigouvianos deben (a) respetar el núcleo esencial de la libertad económica involucrada, (b) estar adecuadamente justificados y (c) “responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad” .

5. Resolución de los cargos formulados por el demandante

64. En esta sección la Sala Plena resolverá los cargos formulados por el demandante, para lo

cual dividirá el análisis en dos acápites. En el primer acápite, examinará si el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como las libertades económicas, al gravar la exportación de productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes (sección 5.1 infra). Luego, en el segundo acápite, estudiará si el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como las libertades económicas, al no gravar la importación de "bienes terminados" (sección 5.2 infra). En cada acápite, la Sala Plena resumirá el cargo presentado por el demandante, sintetizará los argumentos de las intervenciones y, por último, formulará y luego resolverá el problema jurídico.

65. La Sala Plena advierte que el demandante formuló el cargo por violación a las libertades económicas -cargo tercero- como una acusación autónoma. Sin embargo, la Sala Plena considera que es procedente integrar su examen con el de los dos primeros cargos dado que, tal y como lo reconoce la demanda, el cargo tercero está intrínsecamente relacionado con estos cargos. Esto es así, dado que la presunta vulneración a la libertad de empresa y libre competencia que el demandante acusa se derivaría, justamente, de la violación a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

5.1. Examen de constitucionalidad de los cargos primero y tercero parcial: la imposición del gravamen a la exportación de productos plásticos de un solo uso

5.1.1. Demanda e intervenciones

(i) Solicitudes de inexequibilidad

66. Cargo formulado por el demandante. El demandante sostiene que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 confiere un trato tributario idéntico a dos grupos de sujetos que no son equiparables: (i) grupo 1: "los productores nacionales y los importadores para consumo propio de productos plásticos de un solo uso destinados a la venta o retiro en Colombia"; y (ii) grupo 2: los productores de ese mismo tipo de bienes "con fines de exportación". Este trato tributario idéntico consiste en que ambos grupos de sujetos son objeto del gravamen.

67. Según el demandante, este trato tributario idéntico y, en concreto, la imposición del gravamen a los exportadores, es inconstitucional y no supera el juicio integrado de igualdad por dos razones principales. Primero, argumenta que gravar las exportaciones no es efectivamente conducente, dado que no contribuye a alcanzar la finalidad que el impuesto persigue, a saber: reducir la contaminación que se genera por el uso y disposición de los plásticos de un solo uso. Esto, porque los productos plásticos de un solo uso que se exportan no se consumen ni desechan en Colombia, por lo que no generan la externalidad negativa

que la norma busca corregir. En tales términos, considera que la norma demandada es supra inclusiva dado que incluye como sujetos pasivos a un grupo de personas -los exportadores- que no contribuyen a alcanzar la finalidad que el tributo persigue. Segundo, el demandante argumenta que la norma afecta, sin ninguna justificación constitucional, el derecho a la libre competencia de los exportadores. Lo anterior, debido a que (i) hace que el precio de los productores colombianos en el exterior no sea competitivo; o (ii) sitúa a los exportadores en escenarios de doble imposición.

68. Intervenciones que solicitan la inexequibilidad de la norma. La Universidad de Antioquia, la ANDI , la ACJ, el ICDT, Acoplásticos, Mauricio Plazas Vega y Ana María Barbosa Rodríguez coinciden con el demandante en que la imposición del impuesto a las exportaciones vulnera la Constitución.

69. Los intervinientes sostienen que, habida cuenta de que la finalidad del impuesto se limita a la reducción de externalidades negativas en el territorio colombiano, gravar los productos con destino a exportación es irrazonable y vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria . Señalan que los productos plásticos que se exportan no se consumen en el territorio colombiano y, por lo tanto, no generan contaminación en el territorio nacional. Estos productos están simplemente “en tránsito” por Colombia y su disposición final se realiza en el país receptor, bajo la jurisdicción y normativa de dicho Estado, “fuera del alcance de la ley colombiana” . Esto implica, según los intervinientes, que la exportación de productos plásticos de un solo uso no “requiere alguna suerte de corrección de externalidades negativas en el país porque sencillamente no es el espacio donde las exportaciones producen efectos” .

70. Por otra parte, los intervinientes coinciden con el demandante en que la aplicación del impuesto a las exportaciones tiene efectos anticompetitivos que vulneran las libertades económicas de los exportadores de productos plásticos de un solo uso utilizados para embalar, empacar o envasar bienes. Según ASOPLÁSTICOS, el impuesto genera un sobrecosto “de entre el 13,1% y el 17,4%”. Este sobrecosto implica una barrera de entrada en los mercados externos para los productores colombianos, puesto que en aquellos casos en los que el país receptor grava las importaciones, puede generar escenarios de doble tributación. En cualquier caso, aún si el país receptor no grava la importación de los plásticos de un solo uso, el tributo supone que los productos colombianos ingresan con una desventaja sustancial en materia de precio, habida cuenta de que “sus competidores de otros países no están sujetos a un impuesto de esta naturaleza” .

(ii) Solicitudes de exequibilidad

71. El MHCP, la DIAN, el MinAmbiente y la Pontifica Universidad Bolivariana sostienen que gravar las operaciones de exportación de productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, y tampoco afecta la libre competencia. Esto, por tres razones:

72. Primero. La norma no prevé un trato tributario idéntico entre sujetos diferentes. Contrario a lo que sostiene el demandante, los intervinientes aseguran que los exportadores se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que los productores nacionales de productos plásticos de un solo uso destinados a la venta en el territorio colombiano. Esto, porque el hecho generador del tributo es la venta del plástico de un solo uso. Tanto los exportadores, de un lado, como los productores que no exportan, por el otro, "venden" el mismo producto: productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes .

73. Segundo. A diferencia de lo que sostiene el demandante, la finalidad del impuesto no se circunscribe a la protección del medio ambiente en Colombia. Según los intervinientes, es "incorrecto suponer, como lo hace el accionante, que, por ser un impuesto del orden nacional, el alcance de su finalidad es únicamente local" . Según los intervinientes, el tributo es un impuesto nacional -no territorial-, "pues su administración recae en la Nación y configura una renta nacional -que no departamental o municipal-" . Por otro lado, argumentan que una interpretación "articulada de la exposición de motivos, las leyes vigentes sobre uso de plásticos y las políticas internacionales" evidencian que la finalidad del tributo no se circunscribe a la reducción de externalidades negativas en el territorio nacional . El objetivo del tributo "es provocar un cambio en el comportamiento de productores y consumidores, incentivando a los productores, incluidos aquellos que exportan productos para envasar, embalar o empacar bienes, y a la sociedad en general, a buscar mejores opciones para envasar, empacar o embalar productos" .

74. En criterio de la DIAN, el MHCP y el MinAmbiente, limitar el análisis de la finalidad del tributo "a la localización de la contaminación ignora la responsabilidad ética y ambiental que un país tiene en la producción de bienes exportados". Refieren que, según estudios recientes, "entre el 70% y 80% del plástico presente en los océanos proviene de fuentes terrestres. En 2019, Colombia era responsable de aproximadamente el 0,04% del plástico que terminaba en el océano, una cifra que no considera el plástico exportado". Esto implica que la contribución del impuesto podría ser mayor "si se tiene en cuenta el riesgo de que el

plástico producido en Colombia destinado a la exportación termine en los océanos” . En este sentido, señalan los intervinientes, “al promover una producción más ecológica y responsable, el impuesto contribuye a la creación de una economía global más sostenible y coherente con los compromisos internacionales en materia de medio ambiente” .

75. Tercero. Los intervinientes enfatizan que “el proceso comercial de los plásticos de un solo uso no solamente contamina el ecosistema al momento de degradarse como lo plantea el actor, sino que desde su producción se demandan recursos que aumentan la crisis del cambio climático” y afectan la salud . Señalan que los plásticos de un solo uso destinados a la exportación “son producidos en el territorio colombiano, utilizando materiales tóxicos como el benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno, xileno, entre otros”. Estos materiales generan contaminación, producen gases de efecto invernadero y “son conocidos por ser altamente cancerígenos” . Además, durante el proceso de producción “se emiten micropartículas en la atmósfera, las cuales pueden provocar problemas de salud en las comunidades cercanas a las instalaciones de producción” . A juicio de los intervinientes, las externalidades negativas que causa la producción de los plásticos de un solo uso justifican la imposición del gravamen a las exportaciones.

76. Por último, la DIAN y el MHCP sostienen que, dado que el tributo no desconoce los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, tampoco vulnera el derecho a la libre competencia de los exportadores. Recuerdan que el artículo 334 de la Constitución Política dispone que el Estado debe intervenir en la economía para “conseguir, verbigracia, el mejoramiento de la calidad de los habitantes y la preservación de un ambiente sano”. En criterio de los intervinientes, la implementación de impuestos pigouvianos “es un ejemplo claro de cómo las políticas públicas pueden contribuir a un desarrollo económico sostenible, pues estos impuestos desincentivan prácticas perjudiciales para el ambiente”. Al establecer un marco regulador que internalice los costos ambientales de ciertas actividades económicas, “se promueve la innovación en sectores más sostenibles y se asegura que las empresas y los individuos asuman la responsabilidad por sus impactos ambientales”. En este sentido, el MCHP, la DIAN y el MinAmbiente concluyen que, antes que discriminar, el impuesto busca fomentar que todos los productores de plásticos de un solo uso, con independencia del destino de sus ventas, (i) “utilicen envases fabricados con 100% de materia prima plástica reciclada proveniente de material posconsumo nacional” o (ii) empleen “envases fabricados con materiales alternativos, que no sean considerados plásticos de un solo uso” .

5.1.2. Problema jurídico

77. La Sala Plena debe resolver el siguiente problema jurídico:

¿El artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como la libre competencia, al gravar la exportación de productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes?

5.1.3. Análisis de la Sala Plena

78. La Sala Plena nota que el demandante y los intervinientes que solicitan la declaratoria de inexequibilidad consideran que el artículo 51 de las Ley 2277 de 2022 es inconstitucional porque es una norma tributaria supra inclusiva. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las normas supra inclusivas son aquellas que incluyen como sujetos destinatarios de la regulación a "personas en situaciones diferentes a la luz del fin buscado" por la misma. En estos términos, una norma es supra inclusiva cuando: (i) confiere un beneficio o instituye una carga para un grupo de sujetos (grupo 1), con el objeto de alcanzar una finalidad constitucionalmente legítima, pero (ii) incluye también a individuos (grupo 2) que, por sus particularidades fácticas o jurídicas, no son asimilables a los sujetos del primer grupo y que, por tanto, no han debido ser incluidos como destinatarios de la regulación, en tanto no contribuyen razonablemente a alcanzar la finalidad de la misma .

79. Para establecer si la norma demandada es supra inclusiva al incluir a los exportadores de plásticos de un solo uso como sujetos pasivos, la Sala Plena empleará el juicio integrado de igualdad. Lo anterior, porque esta es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para (i) valorar la constitucionalidad de normas supra inclusivas y (ii) examinar la razonabilidad y proporcionalidad de impuestos pigouvianos que, por lo menos en principio, impactan el ejercicio de facetas relacionales de las libertades económicas . De acuerdo con la jurisprudencia constitucional , este juicio tiene dos etapas:

– Etapa 1. La Corte debe verificar que la norma demandada cause una afectación prima facie contraria al principio de igualdad o a otros principios constitucionales o derechos fundamentales. Esto es, un trato que desconozca algunos de los mandatos que se derivan del carácter relacional del principio de igualdad. En aquellos casos en los que se denuncia la existencia de un trato idéntico entre desiguales, o que la norma demandada es supra inclusiva, el juez constitucional debe: (i) identificar los grupos de sujetos y constatar que son, en abstracto, comparables; y (ii) verificar que, a pesar de que los grupos de sujetos se encuentran en una situación fáctica y/o jurídica diferente de cara a la finalidad de la norma, el legislador les otorgó un trato idéntico.

– Etapa 2. En esta etapa corresponde a la Corte examinar si el trato diferente o idéntico prima facie contrario a la Constitución se encuentra constitucionalmente justificado. Para esto debe: (i) definir la intensidad del juicio de igualdad a partir de la escala tríadica: débil, intermedia y estricta y (ii) analizar la proporcionalidad del trato a partir de los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, según corresponda de acuerdo con el nivel de intensidad.

80. A continuación, la Sala examinará si, tal y como lo alega el demandante, la inclusión de los exportadores como sujetos pasivos del impuesto demandado es o no constitucional.

(i) La inclusión de las exportaciones como actividades objeto de imposición no constituye un trato tributario idéntico entre disímiles que afecte los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria o la libre competencia

81. Sujetos a comparar. De acuerdo con la demanda, los grupos de sujetos a comparar en este cargo son: (i) grupo 1: "los productores nacionales de productos plásticos de un solo uso destinados a la venta o retiro en Colombia"; y (ii) grupo 2: los productores de ese mismo tipo de bienes "con fines de exportación". Estos fueron los grupos de sujetos identificados por el demandante en el cargo primero y tercero parcial.

82. Trato tributario idéntico. La Sala Plena advierte que, tal y como lo señala el demandante, el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 confiere un trato tributario idéntico a estos grupos de sujetos. Esto, porque ambos son sujetos pasivos y responsables jurídicos del impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, empacar y embalar bienes. Esta conclusión se deriva de las siguientes tres premisas:

a) El inciso 4º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 dispone que "el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda". Por su parte, el numeral 1 del literal c) del artículo 50 de la misma ley define a los "productores" como aquella persona natural que "fabrique, ensamble o remanufacture envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso". La Sala Plena resalta que la norma no establece que solo se considerarán productores las personas -naturales o jurídicas- que fabriquen, ensamblen o remanufacturen el producto para su venta en el territorio nacional. En tales términos, tanto los productores de plásticos de un solo uso destinados a la venta en Colombia, así como aquellos que fabrican con destino a mercados extranjeros, encuadran en la definición de productor.

b) El inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 prevé que una de las hipótesis de generación del impuesto es la "venta" de productos plásticos de un solo uso para envasar,

embalar o empacar bienes. Los productores de plásticos de un solo uso que se comercializan en Colombia, así como aquellos que se comercializan en mercados extranjeros, “venden” los productos. En tales términos, la actividad económica que ambos grupos de sujetos llevan a cabo es objeto de imposición .

c) Por lo demás, la Sala Plena resalta que la DIAN ha sostenido que las operaciones de exportación son objeto de imposición. En el concepto 2390 de 2023, compilado en el concepto 641 de 2023, la DIAN resolvió la siguiente pregunta: “¿Se causa el Impuesto sobre productos plásticos de un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empacar bienes) que, habiéndose fabricado en Colombia, son objeto de exportación? De ser así ¿existiría algún mecanismo de devolución o compensación del Impuesto?”. La DIAN recordó que el impuesto “se genera, entre otros eventos, por la venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes”. Según la entidad, “dicha venta, a falta de distinción por parte del Legislador, comprende tanto las efectuadas en el territorio nacional como al exterior”. (subrayado fuera del texto).

83. En tales términos, la Sala constata que, tal y como alega el demandante, las operaciones de exportación de plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes están gravadas. Por lo tanto, la norma demandada, en efecto, confiere un trato tributario idéntico a los grupos de sujetos identificados. En este sentido, corresponde a la Corte determinar si, como lo asegura el demandante, dicho trato tributario idéntico desconoce el mandato de trato diferente entre disímiles, habida cuenta de las diferencias fácticas y jurídicas que, según la demanda, existen entre los grupos de sujetos.

84. La inclusión de los exportadores no desconoce el mandato de trato diferente entre disímiles. La igualdad es un concepto de “carácter relacional” . Esto significa que su aplicación siempre “presupone una comparación entre personas, grupos de personas” o supuestos, a partir de un determinado criterio de comparación . Las situaciones de igualdad o desigualdad entre las personas o los supuestos “no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista” . De esta forma, el principio de igualdad no exige que el legislador otorgue un trato “mecánico y matemáticamente” paritario a los individuos y cree “una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias” . Por el contrario, el legislador está facultado para “simplificar las relaciones sociales” y ordenar “de manera similar situaciones de hecho diferentes” , siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables en atención a la finalidad que la

norma persigue .

85. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el criterio de comparación relevante por medio del cual se lleva a cabo el estudio de comparabilidad entre grupos de sujetos debe determinarse a partir de consideraciones de racionalidad y razonabilidad y tener en cuenta, principalmente, dos elementos. Primero, la finalidad de la norma de la cual deriva la diferencia de trato o el trato paritario presuntamente contrario a la Constitución. Segundo, la situación fáctica y jurídica de los grupos de sujetos, a la luz de dicha finalidad .

86. La Corte considera que, en este caso, el criterio de comparación relevante para determinar si los productores que exportan son equiparables a los productores que no exportan, es el impacto ambiental nocivo -externalidad negativa- que su actividad económica causa. A juicio de la Corte, este es el criterio de comparación relevante porque, como se expuso en la sección precedente, la finalidad del impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes es, justamente, reducir las externalidades ambientales negativas que se derivan de este producto.

87. Ahora bien, el demandante sostiene que, a la luz de este criterio de comparación, los productores que venden en el mercado nacional, de un lado, y los productores que exportan, de otro, no son asimilables. Esto, por una razón fundamental: la disposición y consumo de los productos plásticos de un solo uso que se exportan no tiene lugar en Colombia. Por lo tanto, señala el demandante, estos productos no generan la externalidad negativa que la norma busca corregir, por lo que no es razonable que sean objeto del gravamen.

88. La Sala Plena no comparte la argumentación del demandante. A diferencia de lo que se argumenta en la demanda, la Corte considera que los productores de plásticos de un solo uso que venden en el territorio nacional y los productores que exportan son equiparables a la luz de la finalidad de la norma. Esto es así, fundamentalmente porque la actividad económica de ambos grupos de sujetos produce externalidades ambientales negativas. Esta conclusión se fundamenta en tres premisas:

89. Primero. La producción de plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes genera externalidades ambientales negativas. Múltiples organismos especializados de la ONU en materia ambiental, así como el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia, han constatado que en todos los ciclos del plástico -producción, consumo y desecho- se generan múltiples externalidades negativas al medio ambiente y la salud de los seres humanos. En concreto, la Sala resalta que, de acuerdo con estudios técnicos, la producción de plástico produce importantes emisiones de gases de efecto invernadero . En

efecto, en el proceso de fabricación de plásticos de un solo uso se utilizan materiales tóxicos “como el benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno, xileno, entre otros”. Estos materiales son contaminantes, generan emisiones de carbono y, además, “son conocidos por ser altamente cancerígenos” . Por lo demás, en el proceso de producción de plásticos de un solo uso “se emiten micropartículas en la atmósfera, las cuales pueden provocar problemas de salud en las comunidades cercanas a las instalaciones de producción” . En este sentido, la Sala advierte que la argumentación del demandante parte de una premisa que no es correcta: los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes solo generan externalidades ambientales negativas en las fases de consumo y desecho. Esta premisa ignora que, con independencia del uso y disposición, la simple producción de estos productos genera emisiones de carbono y otros contaminantes que afectan la salud y el ambiente.

90. Segundo. El trámite legislativo de aprobación de la Ley 2277 de 2022, demuestra que una de las finalidades del impuesto a los plásticos de un solo uso era, justamente, la reducción de los gases de efecto invernadero que se emiten en la fase de producción. En efecto, en la exposición de motivos al proyecto de ley 118 de 2022, que culminó con la aprobación de la Ley 2277 de 2022, el Gobierno Nacional resaltó los impactos ambientales que estos productos generaban y llamó la atención sobre la desproporción que existía entre el costo relativamente bajo de estos bienes en comparación con los graves efectos que causaban a la sociedad y a los ecosistemas. Además, el Gobierno Nacional llamó la atención sobre las emisiones de gases de efectos invernadero que se generan en la fase de producción:

“El uso extensivo y la disposición inadecuada de los plásticos de un solo uso a nivel mundial han llevado a que, según la ONU, ocho millones de toneladas de plástico terminen en los océanos cada año, mientras que la producción sigue aumentando de forma exponencial y se estima que para el 2050 se duplicará frente a los 448 millones de toneladas reportadas en 2015 (National Geographic, 2022). Las externalidades negativas generadas por los plásticos de un solo uso incluyen los contaminantes químicos y Gases de Efecto Invernadero (GEI) derivados de la producción de dichos productos, así mismo la eliminación de los residuos generados por los plásticos puede requerir procesos que afectan el medio ambiente o en su defecto dichos residuos terminan en los ecosistemas, afectando sectores como el turismo y la pesca. De acuerdo con (WWF, 2021), el precio del plástico es relativamente bajo en comparación con los costos generados para la sociedad ante su uso, pues las emisiones de

GEI y los gastos derivados de la gestión de residuos no se recogen en el precio final del producto” (subrayado fuera del texto).

91. En criterio de la Sala Plena, la mención en la exposición de motivos de las emisiones de carbono, así como los efectos en la salud que se generen en la fase de producción de los plásticos de un solo uso, permite inferir que una de las finalidades del impuesto es, justamente, corregir esta externalidad negativa .

92. Tercero. Contrario a lo que sostiene el demandante, la finalidad de protección ambiental que persigue el impuesto a los plásticos de un solo uso no se circunscribe a la reducción de las externalidades negativas que tengan lugar, exclusivamente, en el territorio nacional. De un lado, la denominación del impuesto como un tributo “nacional” no significa que su propósito se limite a la reducción de la contaminación en Colombia. El impuesto a los plásticos de un solo uso es nacional pues, como lo señalan el MHCP y la DIAN, “su administración recae en la Nación y configura una renta nacional —que no departamental o municipal” .

93. Por otra parte, la Corte comparte el argumento de la DIAN, el MHCP y el MinAmbiente, según el cual limitar la finalidad del tributo a la reducción de la contaminación en Colombia ignora la responsabilidad constitucional e internacional que nuestro país tiene en la protección del medio ambiente. La Sala Plena resalta que el mandato constitucional de protección al medio ambiente previsto en el artículo 79 de la Constitución obliga al Estado a adoptar medidas para prevenir que las actividades económicas que se llevan a cabo en el territorio nacional produzcan contaminación y daños a los ecosistemas en cualquier lugar del mundo, no solo en Colombia. Por lo demás, Colombia es parte de múltiples tratados internacionales que imponen la obligación de prevenir los daños ambientales -locales o internacionales- que produzcan las actividades económicas que se llevan a cabo bajo la jurisdicción o control del Estado Colombiano. A título ilustrativo, la Sala Plena resalta el (i) Convenio sobre Diversidad Biológica, aprobado mediante la Ley 165 de 1994, y (ii) la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático:

– El artículo 4(b) del Convenio sobre Diversidad Biológica dispone que el tratado se aplicará a “procesos y actividades realizados bajo su jurisdicción o control, y con independencia de dónde se manifiesten sus efectos, dentro o fuera de las zonas sujetas a su jurisdicción nacional”.

– El considerando 8º de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre cambio climático reconoce que “de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del

derecho internacional, tienen el derecho soberano de explotar sus propios recursos conforme a sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar por que las actividades que se realicen dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daño al medio ambiente de otros Estados ni de zonas que estén fuera de los límites de la jurisdicción nacional".

94. De acuerdo con la información remitida por el MinAmbiente al presente proceso constitucional, "entre el 70% y 80% del plástico presente en los océanos proviene de fuentes terrestres. En 2019, Colombia era responsable de aproximadamente el 0,04% del plástico que terminaba en el océano, una cifra que no considera el plástico exportado". Esto implica que la contribución del impuesto podría ser mayor "si se tiene en cuenta el riesgo de que el plástico producido en Colombia destinado a la exportación termine en los océanos" . En este sentido, tal y como lo señalan el MHCP y la DIAN, "al promover una producción más ecológica y responsable, el impuesto contribuye a la creación de una economía global más sostenible y coherente con los compromisos internacionales en materia de medio ambiente" .

95. En síntesis, la Corte concluye que los productores de plásticos de un solo con destino al mercado nacional, de un lado, y los productores de plásticos de un solo con destino a exportación, de otro, son equiparables de cara a la finalidad de la norma. Esto es así, porque (i) la finalidad del impuesto a los plásticos de un solo para envasar, embalar o empacar bienes es reducir las externalidades negativas que se producen en todos los ciclos de este producto -fabricación, consumo y desecho-; y (ii) tanto los productores de plásticos de un solo uso que exportan, como aquellos que venden los productos en el mercado nacional, producen externalidades negativas.

96. Ahora bien, la Sala reconoce que, naturalmente, las externalidades negativas que la actividad económica que los grupos de sujetos generan no son idénticas y tampoco tienen lugar en las mismas fases del proceso de fabricación y comercialización de los plásticos de un solo uso (producción v. consumo y desecho). Los productores que exportan causan la externalidad negativa en la fase de producción, en la cual se generan emisiones de gases de efecto invernadero. Los productores que venden en Colombia, por su parte, causan la externalidad negativa no solo en la fase de producción, sino también en la fase de consumo y desecho de los plásticos.

97. Sin embargo, a juicio de la Sala Plena esto no implica que sea inconstitucional que el legislador haya equiparado el trato tributario a estos grupos de sujetos. La Corte recuerda que el principio de igualdad no exige al legislador otorgar un trato "mecánico y

matemáticamente” paritario o crear “una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias” . El Legislador está facultado para simplificar las relaciones sociales y ordenar de manera similar situaciones de hecho diferentes, siempre que las similitudes que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables en atención a la finalidad de la norma. Esto es justamente lo que ocurre en este caso: el legislador resolvió imponer el gravamen a todos los productores que venden plásticos de un solo uso e impactan el medio ambiente, con independencia de la fase -producción, consumo y desecho- en la que su actividad económica genera externalidades negativas. A la luz de la finalidad de protección ambiental, las similitudes que existen entre los exportadores y los productores que venden los productos en Colombia justifican que se otorgue un trato tributario idéntico. En criterio de la Corte, el tipo de externalidad negativa o la fase en la que se produce no son criterios que, por sí solos, impongan al legislador la obligación de establecer cargas tributarias diferenciadas, ni mucho menos de eximir a los exportadores del deber de internalizar los impactos ambientales que la producción de los plásticos de un solo causa en el territorio nacional.

98. En tales términos, la Sala Plena considera que, al gravar las operaciones de exportación, el legislador no desconoció el mandato de trato desigual entre disímiles ni la dimensión horizontal del principio de equidad tributaria. Por el contrario, la imposición del gravamen a los exportadores es una manifestación del mandato de trato igual entre iguales, así como del principio constitucional e internacional de prevención y protección ambiental.

(ii) La imposición del gravamen a las exportaciones es una medida razonable y proporcionada

99. La etapa 2 del juicio integrado de igualdad solo debe llevarse a cabo si la Corte constata que la norma demandada afecta prima facie algunos de los mandatos que se derivan del principio de igualdad o de los principios de equidad o justicia tributaria. En este caso, la Corte encontró que, a diferencia de lo que alegan el demandante y algunos intervinientes, la imposición del gravamen a las operaciones de exportación no constituye un trato tributario idéntico entre disímiles. Esto es así, dado que, a la luz de la finalidad del impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes -reducción de las externalidades ambientales negativas-, los exportadores son asimilables a los productores que venden en el mercado nacional. Esto implica que, en estricto sentido, no es necesario examinar la justificación constitucional y proporcionalidad de la medida.

100. Con todo, aun si en gracia de discusión se aceptara que los exportadores son en efecto

diferentes a los productores que venden en el mercado nacional, la Corte considera que, en todo caso, el trato tributario idéntico y, en concreto, la imposición del gravamen a las exportaciones, es constitucional. Esto es así, porque supera las exigencias del juicio de igualdad.

101. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la constitucionalidad de impuestos pigouvianos destinados a reducir externalidades negativas debe evaluarse, por regla general, a través de un juicio de intensidad leve. Así lo señaló la Corte en la sentencia C-435 de 2023 que examinó la constitucionalidad del impuesto pigouviano a las bebidas azucaradas . Conforme a la jurisprudencia constitucional, el juicio de intensidad leve exige constatar que: (a) la norma persiga una finalidad no prohibida y (b) sea un medio no prohibido e idóneo para alcanzar dicha finalidad. La Sala Plena considera que, en este caso, la imposición del gravamen a las exportaciones satisface estas exigencias:

a) Finalidad no prohibida. La Sala Plena constata que la imposición del gravamen a las operaciones de exportación persigue una finalidad que no solo no está prohibida por la Constitución, sino que además es importante: reducir las externalidades ambientales negativas que causa la producción de plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes. Esta finalidad es legítima habida cuenta de que, como se expuso, (i) el artículo 79 de la Constitución exige al Estado proteger el medio ambiente y (ii) el Estado Colombiano es parte de tratados internacionales de protección ambiental que exigen adoptar medidas para reducir los impactos ambientales negativas que produzcan los agentes económicos que operan en su territorio o bajo su jurisdicción o control.

b) Legitimidad e idoneidad del medio. La Sala Plena reitera que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la imposición pigouviana es un instrumento constitucional de intervención en la economía legítimo e idóneo. En efecto, el artículo 334 de la Constitución confiere al legislador la posibilidad de imponer tributos con la finalidad extrafiscal de proteger el medio ambiente. Estos impuestos incrementan el costo de los productos lo que, razonablemente, contribuye a desincentivar o desestimular su producción y comercialización .

102. Ahora bien, la Sala reconoce que gravar las exportaciones de productos plásticos puede situar a los fabricantes colombianos que compiten en mercados internacionales en escenarios de doble imposición internacional o afectar la competitividad de sus productos, habida cuenta de que el impuesto incrementa sus costos de producción. Sin embargo, a juicio de la Sala Plena esto no implica que la imposición pigouviana a las exportaciones de

plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar, sea ilegítima o arbitraria. Esto, por tres razones:

– La doble imposición internacional es un efecto hipotético que no se deriva de forma directa de la norma demandada. Los exportadores solo estarían sujetos a doble tributación internacional en caso de que el país receptor grave la importación de productos plásticos de un solo uso. Esto no ocurre en todas las jurisdicciones.

– La Constitución Política no prevé un mandato expreso que prohíba la doble imposición internacional. La Corte Constitucional ha señalado que la doble tributación internacional puede obstaculizar el comercio internacional y ser inconveniente, pero no ha señalado que las normas tributarias que puedan generar escenarios de doble imposición internacional sean, per se, inconstitucionales .

– La eventual afectación a la competitividad de los productos plásticos de un solo uso en los mercados internacionales tampoco está prohibida por la Constitución. Por el contrario, la Corte Constitucional ha reconocido que ese es el efecto natural de la imposición pigouviana. Como se expuso, los impuestos pigouvianos son, por definición, aquellos que buscan incrementar el precio de los productos y, de ese modo, desincentivar o desestimular actividades que se consideran nocivas desde el punto de vista social o ambiental. Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-435 de 2023, C-449 de 2015, C-220 de 2011, C-449 de 2015, C-664 de 2009 y C-197 de 1997.

103. Conclusión. En suma, la Corte encuentra que la imposición del gravamen a los exportadores no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, y tampoco viola la libre competencia. Esto es así, porque los exportadores de productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar, o empacar generan externalidades ambientales negativas. En la fase de fabricación de los plásticos de un solo uso se emplean materiales tóxicos “como el benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno, xileno, entre otros”. Estos materiales son contaminantes, generan emisiones de carbono en Colombia y “son conocidos por ser altamente cancerígenos” . En este sentido, a la luz de la finalidad de la norma -corregir externalidades negativas- es razonable que el legislador los haya incluido como sujetos pasivos del impuesto.

104. Remedio. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, respecto de los cargos primero y tercero parcial.

5.2. Examen de constitucionalidad de los cargos segundo y tercero parcial: la no inclusión de

la importación de “bienes terminados”

5.2.1. Demanda e intervenciones

(i) Cargo e intervenciones que solicitan la inexequibilidad

105. Cargo formulado por el demandante. El demandante sostiene que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 no grava la importación de “productos terminados”. Según el demandante, los “productos terminados” son aquellos bienes envasados, embalados o empacados en productos plásticos “que son importados listos para su comercialización, es decir, se trata de productos que no requieren ningún tipo de transformación o proceso previo a ser puestos en el mercado” . A título de ejemplo, el jabón líquido envasado en productos plásticos de un solo uso es un “bien terminado”. Según el demandante, los bienes terminados importados no están gravados porque el hecho generador del impuesto no contempla la importación de estos productos como actividad económica objeto de imposición.

106. El demandante sostiene que la no inclusión de la importación de bienes terminados implica que la norma vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como la libertad de competencia. Esto, porque genera un trato diferente entre dos grupos de sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica: (i) los productores colombianos de “bienes terminados” y (ii) los importadores de “bienes terminados”. Este trato diferente consiste en que los primeros son sujetos pasivos del impuesto, mientras que los segundos no. A juicio del demandante este trato diferente y, en concreto, la no inclusión de los importadores como sujetos pasivos es irrazonable y carece de justificación constitucional. Esto, porque los importadores de productos terminados también generan la externalidad ambiental negativa que el impuesto busca corregir, dado que ingresan al país productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes, cuya disposición y desecho afecta el medio ambiente.

107. Intervenciones que solicitan la inexequibilidad. La Universidad de Antioquia, la PUB, la ACJ, el ICDT, Acoplásticos, y Mauricio Plazas Vega, consideran que el cargo segundo debe prosperar. Los intervinientes consideran que no gravar la importación de “bienes terminados” desconoce (a) los principios de igualdad y equidad tributaria y (b) vulnera el derecho a la libre competencia:

(a) La no inclusión de la importación de bienes terminados desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria porque “ambos bienes, el nacional y el importado, son consumidos en Colombia y sus residuos tienen el mismo potencial de generar contaminación” . Por lo tanto, no gravar la importación de estos bienes es irrazonable y

desconoce el mandato de trato igual entre iguales. Asimismo, agregan que, al imponer un impuesto a los productos nacionales, pero no a los importados, se incentiva el consumo del bien importado, que no solo es, al igual que el producto nacional, una posible fuente de contaminación, “sino que genera impactos ambientales superiores a los de productos de fabricación nacional debido a su mayor huella de carbono derivada del transporte internacional” .

(b) La no inclusión o exclusión de la importación de los productos terminados afecta la libre competencia. Esto, porque “quienes resultan afectados con el impuesto son los productores nacionales de bienes que tienen que asumir un impuesto que incrementa el valor del producto que envasan, empacan o embalan en plásticos de un solo uso comprados dentro del país o producidos por ellos mismos, mientras que los extranjeros que producen los mismos bienes y los exportan hacia Colombia ya envasados, empacados o embalados en productos plásticos de un solo uso, no ven alterados sus precios por el impuesto” . Según cálculos realizados con base en una encuesta elaborada por ACOPLÁSTICOS “la tarifa establecida de 0.00005 UVTs por gramo de plástico, equivale a un valor entre el 10% y el 35% del precio final del producto plástico” .

108. Con fundamento en estas consideraciones, la PUB, la ACJ, el ICDT y Acoplásticos, solicitan a la Corte declarar la inexequibilidad de la norma demandada. La Universidad de Antioquia, por su parte, solicita que la Corte emita “un fallo de inexequibilidad diferida (…) en el sentido que se le dé un plazo al Congreso de la República para que vuelva a emitir una ley que incluya a los sujetos que se encuentren en esta circunstancia fáctica, pues, en la práctica, estos no deben pagar el impuesto, pese a que impactan el medio ambiente colombiano porque consumen productos plásticos de un solo uso dentro del país”.

(ii) Solicitudes de exequibilidad

109. El MHCP, la DIAN y el MinAmbiente sostienen que la no inclusión de la importación de “bienes terminados” es constitucional. Los intervinientes advierten que, tanto en la demanda y el escrito de corrección, el demandante compara a los importadores de “productos terminados” con dos grupos de sujetos: (i) los productores colombianos de “bienes terminados” que fabrican plásticos de un solo uso para luego envasar, embalar o empacar su producto; y (ii) los productores colombianos de “bienes terminados”, que adquieren plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar el bien. Según los intervinientes, a diferencia de lo que afirma el demandante, el importador de “bienes terminados” no es comparable con ninguno de estos sujetos, o bien la norma demandada no establece un trato

tributario diferente entre los grupos de sujetos. Al respecto, señalan que:

– El importador de “bienes terminados” no es comparable con el productor colombiano que fabrica productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar otro bien. Esto, por dos razones. Primero, su actividad económica es distinta, dado que el importador de “bienes terminados” no fabrica plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes. En estricto sentido, su actividad económica se circunscribe a vender los bienes terminados (vgr., jabón líquido), lo que, conforme a la definición del hecho generador, no es una operación objeto de gravamen. Segundo, “el impuesto para el productor colombiano hace referencia a productos de plástico de un solo uso que son utilizados para envasar, embalar o empacar bienes por primera vez”. Los bienes terminados que el importador ingresa a Colombia, en contraste, “ya vienen envasados, embalados o empacados en productos de plásticos de un solo uso” .

– La norma demandada no establece un trato tributario diferente entre el importador de “bienes terminados” con el productor colombiano del mismo bien (vgr., jabón líquido) que adquiere plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar su producto. Por el contrario, ambos grupos de sujetos están excluidos del impuesto. Según la DIAN y el MHCP el productor colombiano del producto terminado que adquiere plásticos de un solo uso para envasar el producto no es sujeto pasivo del impuesto, porque, en estos casos el “sujeto pasivo y responsable del impuesto sería el productor o importador de aquel plástico, y no el fabricante de jabón líquido” .

110. En tales términos, señalan que, dado que la norma demandada no prevé un trato desigual entre iguales , el cargo segundo no debe prosperar y, por lo tanto, la Corte debe declarar la exequibilidad de la norma demandada.

5.2.2. Problema jurídico

111. La Corte debe resolver el siguiente problema jurídico:

¿El artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, así como las libertades económicas, al no gravar la importación de “bienes terminados”?

5.2.3. Análisis de la Sala

112. La Sala Plena nota que el demandante y los intervinientes que solicitan la declaratoria de inexequibilidad consideran que, al no incluir a los importadores de bienes terminados como sujetos pasivos del impuesto, el artículo 51 de las Ley 2277 de 2022 es una norma tributaria infra-inclusiva. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional , una norma es

infra-inclusiva cuando (i) confiere un beneficio o instituye una carga para un grupo de sujetos, con el objeto de alcanzar una finalidad constitucionalmente legítima, pero (ii) no incluye, de manera injustificada, a otro grupo de sujetos que se encuentra en idéntica o similar situación fáctica y jurídica frente a aquellos incluidos, y que, por tanto, (iii) han debido ser incluidos como destinatarios de la regulación en tanto contribuyen razonablemente a alcanzar la finalidad de la misma.

113. Para resolver el cargo segundo, la Sala Plena empleará el juicio de igualdad. Esto, debido a que, como se expuso, el juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha aplicado para valorar la constitucionalidad de normas infra-inclusivas que plantean una aparente violación al principio de igualdad, así como a la dimensión horizontal del principio de equidad tributaria. En tales términos, a continuación, la Corte estudiará si (i) la norma demandada prevé un trato diferente entre iguales prima facie contrario a los principios de igualdad y equidad tributaria, y la libre competencia; y (ii) establecerá si dicho trato diferente satisface las exigencias del juicio de igualdad, conforme a la intensidad del juicio que corresponda.

(i) Afectación prima facie a los principios de igualdad y equidad tributaria

114. Sujetos a comparar y criterio de comparación. Los grupos de sujetos a comparar en este caso son, según la demanda: (i) grupo 1: los productores colombianos de “bienes terminados” y (ii) grupo 2: los importadores de “bienes terminados”. La Corte considera que existen dos criterios relevantes para determinar si estos grupos de sujetos son comparables. En primer lugar, la actividad económica que llevan a cabo y el mercado en el que compiten. En segundo lugar, el impacto ambiental que su actividad económica genera.

115. La Sala Plena encuentra que, a la luz de estos criterios, los grupos de sujetos son comparables. De un lado, tanto el productor colombiano de bienes terminados, como el importador de bienes terminados, llevan a cabo la misma actividad económica: venta de “bienes terminados” (vgr. jabón líquido envasado, empacado o embalado en productos plásticos de un solo uso). Además, compiten en el mercado nacional. Por otra parte, ambos grupos de sujetos generan la externalidad ambiental negativa que el impuesto pigouviano busca corregir. En efecto, tanto los productores colombianos como los importadores de “bienes terminados” introducen al mercado los productos plásticos de un solo uso que usan para envasar, empacar o embalar sus bienes. A título de ejemplo, la Sala resalta que, tanto el productor colombiano de jabón líquido, como el importador de jabón líquido introducen al territorio nacional el producto plástico que usan para envasar o empacar dicho bien. El

envase o empaque que ambos grupos de sujetos usan se consume y desecha en el territorio colombiano.

116. Trato diferente. La Corte constata que, pese a que los grupos de sujetos son comparables, el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 establece un trato tributario diferente entre ellos. Este trato diferente consiste en que los productores colombianos de “bienes terminados” son sujetos pasivos jurídicos o económicos del gravamen. En contraste, los importadores de bienes terminados no deben pagar el impuesto.

117. La Corte advierte que los productores colombianos de “bienes terminados” son, en todos los casos, sujetos pasivos jurídicos o económicos del impuesto. La Sala recuerda que la jurisprudencia constitucional ha diferenciado el sujeto pasivo (i) jurídico y (i) económico de los impuestos: “el primero -jurídico- es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo -económico- es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo” . A diferencia de los importadores, los productores colombianos de bienes terminados siempre serán sujetos pasivos jurídicos o económicos:

– Los productores colombianos de “bienes terminados” son sujetos pasivos jurídicos del impuesto en aquellos casos en los que fabrican los productos plásticos que usan para embalar, envasar o empacar los bienes. Como se expuso, el inciso 4º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 dispone que “el sujetos pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda”. Por su parte, el numeral 1 del literal (c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 define el productor de plásticos de un solo uso como la persona natural o jurídica que “[f]abrique, ensamble o remanufacture envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso”. En tales términos, los productores de “bienes terminados” que fabrican plásticos de un solo uso para envasar, empacar o embalar sus productos encuadran en la definición de la sujeción pasiva del impuesto. Por lo demás, el hecho generador del impuesto que da lugar a la imposición es la venta de los bienes terminados.

– Los productores colombianos de “bienes terminados” serán sujetos pasivos económicos del impuesto en aquellos casos en los que adquieren de un tercero los productos plásticos que usan para embalar, envasar o empacar sus bienes. En este escenario, el sujeto pasivo jurídico del impuesto es, en estricto sentido, el fabricante del plástico de un solo uso que vende al productor de “bienes terminados” el envase, embalaje o empaque plástico. Sin embargo, lo cierto es que, aún en este escenario, el productor colombiano de bienes terminados debe incorporar a su estructura de costos el valor que el fabricante del producto plástico debe pagar por concepto del impuesto. Por lo tanto, es quien, de facto, soporta las

consecuencias económicas del gravamen.

118. En contraste, la Sala Plena nota que los importadores de bienes terminados no son responsables jurídicos ni económicos del impuesto. Esto es así, fundamentalmente porque el hecho generador del impuesto no cobija la importación de estos productos como actividad económica objeto de imposición. En efecto, el inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, que define el hecho generador, solo contempla tres supuestos de imposición: (i) el retiro para consumo propio, (ii) la venta de los productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes y (iii) la importación para consumo propio. En virtud del principio de legalidad en materia tributaria, estos supuestos son de interpretación restrictiva . La importación de "bienes terminados", esto es, de bienes envasados, empacados o embalados en productos plásticos de un solo uso, no encuadra en ninguna de estas hipótesis de generación del impuesto. De un lado, no es una venta ni un retiro. Por otro lado, no encuadra en el supuesto de importación para "consumo propio". Esto es así, porque la importación de estos bienes no se destina a su proceso productivo, uso personal o consumo privado . Por el contrario, tiene fines de comercialización. En este sentido, la Corte encuentra que la expresión "consumo propio" que califica este hecho generador implica que la importación de bienes terminados no es objeto de imposición.

119. En síntesis, el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 es una norma infra-inclusiva que prevé un trato diferente prima facie contrario a los principios de igualdad y equidad tributaria. Este trato diferente consiste en que los importadores de bienes terminados no fueron incluidos por el legislador como sujetos pasivos del impuesto. En contraste, los productores colombianos de los mismos bienes sí son sujetos pasivos -jurídicos o económicos-. Lo anterior, pese a que ambos grupos de sujetos generan la externalidad negativa que el impuesto busca corregir. Por otra parte, este trato diferente afecta el derecho a la libre competencia, puesto que sitúa a los productores nacionales de bienes terminados en una posición de desventaja competitiva frente a los importadores, dado que tienen que incorporar el costo del impuesto en su estructura de costos. Esto hace que los precios de oferta de los productores colombianos sean más altos que los de sus competidores.

(ii) El trato diferente entre los grupos de sujetos no satisface las exigencias del juicio de igualdad de intensidad leve

120. La Sala Plena considera que para examinar la constitucionalidad del trato tarifario diferente -no inclusión de los importadores de bienes terminados como sujetos pasivos- debe emplear un juicio de igualdad de intensidad leve o débil. Esto es así, porque se reitera, la

Corte Constitucional ha sostenido que, por regla general, las medidas tributarias deben ser sometidas a un escrutinio deferente. Lo anterior, en virtud del amplio margen de configuración que la Constitución reconoce al legislador en materia tributaria.

121. A juicio de la Corte, la falta de inclusión de los importadores de bienes terminados como sujetos pasivos del impuesto no supera las exigencias del juicio leve de igualdad. Esto es así, fundamentalmente porque no persigue ninguna finalidad legítima. Por el contrario, la no inclusión de estos sujetos contrariaría de forma directa y manifiesta la finalidad de protección ambiental del impuesto a los plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes. En efecto, tal y como lo señalan el demandante y los intervinientes, admitir la no inclusión de estos sujetos: (i) habilitaría a los importadores introducir al territorio nacional plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes cuyo uso y disposición generan contaminación ambiental en Colombia; y (ii) los relevaría de la obligación de internalizar dicha externalidad negativa.

122. En estos términos, la no inclusión de los importadores de bienes terminados afecta el objetivo de protección ambiental de la norma demandada. En lugar de reducir las externalidades ambientales negativas y desincentivar el uso de plásticos de un solo uso para ensamblar, embalar o empacar bienes, el efecto del impuesto sería, exclusivamente, desestimular la producción nacional de estos productos para reemplazarla por la importación de los mismos bienes. En ausencia de justificación atendible, otorgar un trato favorable a los importadores en detrimento de la industria nacional, es claramente inconstitucional.

123. En síntesis, con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte concluye que la no inclusión de la importación de bienes terminados es inconstitucional, dado que vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria y, además, viola el derecho a la libre competencia.

124. Remedio. La jurisprudencia constitucional ha señalado que, cuando se constata que una norma tributaria es infra-inclusiva, por regla general el principio de conservación del derecho exige adoptar un remedio que (i) mantenga la carga tributaria en el ordenamiento jurídico y (ii) al mismo tiempo, la extienda al grupo de sujetos originalmente no incluido en la regulación .

125. Como se expuso (ver párr. 118 supra), la norma demandada no grava las operaciones de importación de bienes terminados porque el inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 dispone que solo será objeto de imposición la importación para “consumo propio”. En este sentido, la Sala Plena considera que, para remediar la inconstitucionalidad advertida, debe declarar la inexequibilidad de la expresión “para consumo propio” prevista en el inciso 2º de

la Ley 2277 de 2022, la cual califica el hecho generador de importación. Lo anterior, con el objeto de que todas las operaciones de importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes -no solo las operaciones para consumo propio- queden cobijadas por el gravamen. La declaratoria de inexequibilidad de esta expresión implica que el hecho generador de importación abarca (i) la importación para consumo propio de plásticos de un solo uso para envasar, empacar o embalar bienes, así como (ii) la importación de productos plásticos de un solo uso que ingresen al país en la forma de envases, embalajes o empaques de otros bienes (vgr. el producto plástico de un solo uso que se usa para envasar jabón líquido).

126. Con todo, la Corte considera necesario hacer dos precisiones sobre la declaratoria de inexequibilidad de esta expresión:

127. Primero. La Corte resalta que el inciso 2º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 prevé tres hechos generadores: (a) la venta, (b) el retiro "para consumo propio" y (c) la importación para "consumo propio" de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. La expresión para "consumo propio" califica dos de los hechos generadores del impuesto: el retiro y la importación. En este sentido, la Corte aclara que únicamente se declarará la inexequibilidad de la expresión "para consumo propio", en cuanto calificativo del hecho generador de importación. El hecho generador del retiro "para consumo propio" no está cobijado por la declaratoria de inexequibilidad. En tales términos, el inciso 2º del artículo 51 de la 2277 de 2022 quedaría así:

"El hecho generador del impuesto es la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio, de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes".

128. Segundo. La Corte aclara que, conforme a la base gravable del impuesto definida por el legislador (inciso 5º del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022), así como a la regla de decisión fijada en la sentencia C-506 de 2023, en los casos de importación de "bienes terminados", lo que grava el tributo no es el bien contenido en el envase, embalaje o empaque, sino el producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar dicho bien. La DIAN tiene el deber de establecer la forma en la que el impuesto se liquidará en este supuesto de imposición, con el propósito de garantizar el principio de eficiencia tributaria.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

PRIMERO. Respecto de los cargos primero y tercero parcial, declarar EXEQUIBLE el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.

SEGUNDO. Respecto de los cargos segundo y tercero parcial, declarar la INEXEQUIBILIDAD de la expresión “para consumo propio”, prevista en el inciso segundo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, la cual califica el hecho generador consistente en la importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Notifíquese y cúmplase,

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Presidente

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Ausente con permiso

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE

Magistrado

Con impedimento aceptado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

MIGUEL POLO ROSERO

Magistrado

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General