

Sentencia C-099/25

M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera

Expediente D-15883

Corte declaró la inexequibilidad de la expresión “para consumo propio” prevista en el inciso 2º del art. 51 de la Ley 2277 de 2022, que califica el hecho generador consistente en la importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

1. Norma demandada

**“LEY 2277 de 2022
(diciembre 13)**

La base gravable del impuesto es el peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso.

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 tarifa del impuesto es de cero coma 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".

2. Decisión

PRIMERO. Respecto de los cargos primero y tercero parcial, declarar **EXEQUIBLE** el artículo del 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.

3. Síntesis de los fundamentos

El 17 de mayo de 2024, un ciudadano 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 de la libertad de empresa y la libre competencia (art. 334 de la CP):

Cargos	
Cargo primero	El demandante argumentaba que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 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 el impuesto busca corregir, a saber: la contaminación ambiental. Esto, dado que los productos plásticos de un solo que se exportan no se consumen ni desechan en el territorio nacional. En este sentido, el demandante sostenía que, al gravar a los exportadores y otorgarles el mismo trato tributario que los productores que venden en el mercado nacional, el legislador desconoció el mandato de trato diferente entre disímiles.
Cargo segundo	El demandante alegaba que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria porque no grava las importaciones de productos o " <i>bienes terminados</i> " ¹ . 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 " <i>bienes terminados</i> " carece de justificación constitucional porque estos sujetos también ingresan productos plásticos de un solo al mercado nacional. Estos productos plásticos se usan y desechan en Colombia, por lo que causan la externalidad ambiental negativa que la norma busca internalizar.
Cargo tercero	El demandante sostenía que 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 " <i>bienes terminados</i> ".

¹ 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"

La Sala Plena de la Corte Constitucional 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 Ministerio de Ambiente 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. Cargo 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 sólo están gravados si constituyen una operación para “consumo propio”. La expresión “consumo propio”, señaló la Corte, implicaba 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 sólo uso, con fines de comercialización.

La Corte concluyó que la no inclusión de las operaciones de importación de los productos plásticos de un sólo 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 inexecutable 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 sólo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes -no sólo las operaciones para consumo propio- quedaran cobijadas por el gravamen. En este sentido, dijo la Corte, la declaratoria de inexecutable implicaría que el hecho generador de importación abarcaría (a) la importación para consumo propio de plásticos de un sólo uso para envasar, empacar o embalar bienes, así como (b) la importación de productos plásticos de un sólo uso que ingresen al país en

la forma de envases, embalajes o empaques de otros bienes (vgr. el producto plástico de un sólo uso que se usa para envasar jabón líquido).

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

- (i) 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 sólo 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 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”.

- (ii) 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 2022²), 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 con claridad la forma en la que el impuesto se liquidaría en este supuesto de imposición.

² Ley 2277 de 2022, art. 51. “La base gravable del impuesto es el peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso”.