

El IPUSU en Colombia: Análisis desde la Igualdad Material y Finalidad Extrafiscal Ambiental¹

Sandra Viviana Valencia Giraldo²

Saúl Camilo Guzmán Lozano³

Blanca Mirely Ibarra Sánchez⁴

Laura Milena Parra Rojas⁵

Resumen

El presente artículo de reflexión analiza si el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (IPUSU) resulta compatible con el principio de igualdad material y con los principios de equidad y progresividad tributaria, a la luz de su finalidad extrafiscal de protección ambiental. Para tal efecto, se emplea una metodología jurídico-dogmática, de alcance descriptivo y analítico, sustentada en la revisión de fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales e investigaciones relativas a la fiscalidad ambiental y a los principios constitucionales tributarios.

El estudio caracteriza, en primer lugar, la estructura jurídico-tributaria del IPUSU y su función como instrumento de corrección de externalidades; en segundo lugar, examina el contenido de la igualdad material y su proyección en la equidad y la progresividad; y, finalmente, identifica las tensiones que surgen entre la finalidad correctiva del tributo y las exigencias de justicia tributaria.

Como resultado, se advierte que la finalidad extrafiscal del impuesto no excluye el control de constitucionalidad material sobre la forma en que distribuye sus cargas, especialmente cuando recae sobre bienes con limitada sustituibilidad y puede producir efectos regresivos. Se concluye que el IPUSU no es incompatible por definición con los principios analizados, pero su legitimidad material depende de la razonabilidad de su diseño, de su capacidad correctiva efectiva y de la

¹ Artículo de reflexión presentado como opción de grado para optar por el título de Magíster en Derecho Tributario.

² Contador Público de la Universidad de la Guajira, especialista en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia y estudiante de la maestría en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás. Correo electrónico: sandra.valencia01@ustabuca.edu.co

³ Abogado de la Universidad Santo Tomás y economista de la Universidad de Manizales, especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Santo Tomás, especialista en Derecho Tributario de la Universidad Católica, magíster en Derecho Público y en Ciencias Económicas de la Universidad Santo Tomás, magíster en Fiscalidad Internacional y Ordenamiento Territorial y Derecho Urbano de la Universidad de la Rioja. Actualmente es candidato a doctor en Derecho Público y estudiante de la maestría en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás.

⁴ Contador Público de la Universidad Francisco de Paula Santander y estudiante de la maestría en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás.

⁵ Director: Abogada de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, Especialista en Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia, DEA en Mercado y Derecho de la Universidad Pablo de Olavide (Sevilla – España), Doctora en Derecho con distinción Cum -Laudem de la Universidad Castilla La Mancha. Pertenece al grupo de Investigación, Estado, Derecho y Políticas Públicas de la Universidad Santo Tomás. Líder de la línea de investigación conflictos socioambientales – USTA. Directora del Comité de Regulación de la Asociación Nuclear Colombiana.

articulación de mecanismos compensatorios y de transición que eviten una afectación desproporcionada a los sectores con menor capacidad económica.

Palabras claves: Tributación medioambiental, igualdad material, equidad tributaria, progresividad tributaria, impuesto a los plásticos de un solo uso.

The IPUSU in Colombia: An Analysis from the Perspective of Substantive Equality and Environmental Extrafiscal Purpose

Abstract

This reflective article analyzes whether the national tax on single-use plastic products used for packaging, wrapping, or packing goods (IPUSU) is compatible with the principle of substantive equality and with the principles of tax equity and progressivity, in light of its extrafiscal purpose of environmental protection. To this end, it adopts a legal-dogmatic methodology with a descriptive and analytical scope, based on the review of normative, case law, and doctrinal sources related to environmental taxation and constitutional tax principles.

The study first characterizes the legal-tax structure of the IPUSU and its function as an instrument for correcting externalities; second, it examines the content of substantive equality and its projection onto equity and progressivity; and finally, it identifies the tensions arising between the corrective purpose of the tax and the demands of tax justice.

As a result, it is argued that the extrafiscal purpose of the tax does not preclude a review of its material constitutionality regarding the way in which it distributes tax burdens, especially when it falls on goods with limited substitutability and may generate regressive effects. The article concludes that the IPUSU is not inherently incompatible with the principles examined; however, its material legitimacy depends on the reasonableness of its design, its actual corrective capacity, and the articulation of compensatory and transitional mechanisms aimed at preventing a disproportionate impact on sectors with lower economic capacity.

Keywords: Environmental taxation, substantive equality, tax equity, tax progressivity, single-use plastics tax.

Introducción

La tributación medioambiental ha venido adquiriendo un lugar cada vez más relevante dentro de la política fiscal como instrumento económico de gestión ambiental, en la medida en que permite al Estado intervenir frente a externalidades negativas y orientar conductas hacia finalidades ecológicamente deseables, en la medida de que los tributos no son económicamente neutrales y pueden incidir en el comportamiento de los agentes al momento de adoptar decisiones de inversión, consumo o producción.

En esa línea, como lo explica el profesor César Sánchez, la extra fiscalidad permite comprender que la imposición no se agota en la obtención de ingresos para el Estado, sino que también puede ser empleada por el legislador como instrumento de ordenación para orientar

conductas y proteger bienes constitucionalmente relevantes, entre ellos el ambiente. (Sánchez Muñoz, 2021)

La expansión de los tributos ambientales en comento, ha generado una discusión clásica en la tributación, referida a entender si la persecución de fines extrafiscales puede alterar los parámetros ordinarios de la denominada justicia tributaria sin desconocer el principio de igualdad material. Si bien la tributación verde acredita una justificación en la necesidad de internalizar las externalidades ambientales, así como corregir las conductas que generan un costo social importante, tal justificación no elimina la discusión mencionada, en la medida en que el eventual traslado de cargas tributarias hacia hogares de menores ingresos que carecen de alternativas reales de sustitución frente a bienes empacados en plásticos de un solo uso, bien genera tensión en la mencionada igualdad material de los contribuyentes.

Desde esa perspectiva, la tributación medioambiental se expresa no sólo a través de la grabación de actividades, bienes o consumos que generan externalidades negativas, sino también mediante beneficios e incentivos tributarios encaminados a promover alternativas más sostenibles, como ocurre con ciertos estímulos fiscales asociados al uso de fuentes no convencionales de energía renovable y a medidas de eficiencia energética en su mayoría materializados en descuentos, exclusiones, deducciones y exenciones.

En Colombia, esta doble lógica se advierte, de una parte, en beneficios tributarios orientados a estimular el uso de fuentes no convencionales de energía renovable y medidas de gestión eficiente de la energía; y, de otra, en tributos como las tasas retributivas y compensatorias- uso del agua, forestales, fauna, propiedad-, tributos que recaen sobre el consumo como el de bolsas plásticas, impuestos al carbono y, más recientemente, el impuesto nacional sobre productos plásticos, en adelante IPUSU, destinados a embalar, empacar o envasar bienes.

La respuesta a la tensión entre igualdad material y finalidad extrafiscal en manera alguna puede formularse en términos absolutos. Los efectos de la tributación verde varían según varias condiciones a saber, como el tipo de gravamen, la estructura de consumo, el nivel de desarrollo, la incidencia indirecta sobre precios y, particularmente en el destino del recaudo tributario.

El IPUSU, representa una de las expresiones más recientes de la fiscalidad verde en Colombia, introducida por la Ley 2277 de 2022; que de acuerdo con el espíritu de la ley, su establecimiento obedece a la necesidad de internalizar las externalidades ambientales negativas generadas por el consumo de plásticos de un solo uso, dentro de las cuales se incluyen los contaminantes químicos y el efecto en las emisiones de gases de efecto invernadero asociadas a su producción y a la gestión de los residuos que generan. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022)

Así pues, este tributo fue concebido teóricamente con una finalidad extrafiscal incentivar la reducción del consumo de tales productos, bajo esa lógica, el IPUSU no solo busca desestimular el uso intensivo de estos materiales, sino también acompañar la implementación de la política de sustitución de plásticos destinados a un solo uso, favoreciendo la incorporación de alternativas ambientalmente sostenibles.

Sin embargo, el diseño e implementación de este tributo ambiental suscita un problema jurídico complejo ubicado en la convergencia del derecho tributario y el ambiental. En efecto la estructura del impuesto, la naturaleza indirecta y con una tarifa fija, genera interrogantes sobre su compatibilidad con principios constitucionales que rigen el sistema tributario colombiano, específicamente el de igualdad material y sus manifestaciones en la equidad y la progresividad tributaria.

A partir de ese debate, surgen tensiones sobre el entendimiento de las condiciones en que la tributación verde puede considerarse compatible con la igualdad material, equidad tributaria, progresividad tributaria. ello bien puede atenderse a partir de entender que la finalidad extrafiscal del tributo no desconoce los principios mencionados, sino que por el contrario comporta una lectura y entendimiento de estos más complejos.

Por tanto, la compatibilidad entre la finalidad extrafiscal y los principios tributarios depende directamente del diseño del tributo, de la incidencia económica real y del uso de instrumentos redistributivos que armonicen la corrección ambiental y la distribución razonable de las cargas tributarias.

En este sentido, la relevancia de esta discusión en el contexto tributario y ambiental es evidente. Desde la perspectiva ambiental, el impuesto pretende responder a una problemática cada vez más visible⁶: el impacto que generan los productos plásticos de un solo uso sobre el ambiente, pero desde la perspectiva tributaria, su configuración plantea interrogantes sobre el alcance de la igualdad material como límite al diseño del tributo y sobre la posibilidad de que un impuesto ambiental, aun persiguiendo un fin constitucionalmente valioso, produzca efectos regresivos incompatibles con la equidad y la progresividad.

En este punto, el análisis resulta especialmente importante porque el derecho tributario no puede desentenderse de la finalidad ambiental del gravamen, pero tampoco puede renunciar a la valoración de sus efectos cuando entran en tensión distintos principios constitucionales. En otras palabras, la fiscalidad verde no releva al legislador del deber de respetar los principios constitucionales tributarios en la tarea de creación normativa, que necesariamente limitan el poder de configuración del tributo, sino que obliga a ponderarlos en función de una finalidad adicional de carácter ambiental.

Bajo estas consideraciones, el problema que guía el presente artículo se concreta en el siguiente interrogante: *¿El Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes en Colombia es compatible con el principio de igualdad material y con los principios de equidad y progresividad tributaria, a la luz de su finalidad extrafiscal de protección ambiental?*

⁶ El Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente ha señalado que actualmente se producen y consumen cerca de 430 millones de toneladas de plástico al año, de las cuales dos terceras partes corresponden a productos de vida corta que rápidamente se convierten en residuos; además, estima que entre 19 y 23 millones de toneladas de plástico llegan anualmente a ecosistemas acuáticos. También advierte que el sector de empaques es el mayor generador de plásticos de un solo uso, con aproximadamente el 36 % del plástico producido, y que cerca del 85 % termina en vertederos o como residuo peligroso.

Para responder esta pregunta, el artículo se estructura en tres momentos: primero, se caracteriza la estructura jurídico-tributaria del IPUSU y su función extrafiscal; segundo, se examina el alcance del principio de igualdad material y su manifestación en los principios de equidad y progresividad tributaria; y tercero, se establecen las tensiones del impuesto con el principio de igualdad material y con los principios de equidad y progresividad tributaria.

Metodología de análisis y recolección de datos

El presente artículo de reflexión se desarrolla desde un enfoque cualitativo, mediante una metodología jurídico-dogmática de alcance descriptivo y analítico, apoyada en la revisión documental. Para ello, se recurre principalmente al estudio de fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales y de otras investigaciones académicas, a partir de las cuales se examina la estructura jurídico-tributaria del impuesto, su finalidad extrafiscal y las tensiones que suscita frente al principio de igualdad material y a los principios de equidad y progresividad tributaria.

Resultados

Estructura Jurídico Tributaria del Impuesto

Desde su naturaleza jurídica, el IPUSU se configura como un impuesto indirecto, de causación instantánea y monofásico. Es indirecto en la medida en que no recae de forma inmediata sobre manifestaciones directas de riqueza, como la renta o el patrimonio, sino sobre una conducta vinculada a la producción e importación de productos plásticos de un solo uso con la finalidad exclusiva de embalar, empacar o envasar bienes.

En esa línea, la Corte Constitucional, en la sentencia C-435, ha señalado que, en los impuestos indirectos, la imposición no se dirige a un sujeto previamente determinado, sino a un hecho determinable que puede ser realizado por cualquier persona. De igual manera, en esta clase de tributos, el responsable legal del impuesto no necesariamente coincide con quien en últimas soporta su carga económica, sino que traslada el gravamen al consumidor final. (Corte Constitucional, 2023)

Sin embargo, Forero sostiene que, desde la perspectiva de la incidencia, este tributo podría calificarse como directo, en la medida en que no existiría divergencia entre la carga económica y la responsabilidad frente al Estado. (Fonseca Forero, 2023); frente a esa postura, consideramos que, aunque estrictamente jurídicamente hablando la calidad de sujeto pasivo responsable y económico recae en el productor o importador, desde el punto de vista económico el impuesto tiende a trasladarse, vía costo, al valor final de los bienes, con incidencia en el precio asumido por el consumidor.

Asimismo, es de causación instantánea, por cuanto “se causa de manera simultánea a la realización del hecho imponible”, y es monofásico de primera etapa, ya que el gravamen se exige por una sola vez dentro de la cadena de comercialización, esto es, en la venta efectuada por el productor, retiro para consumo propio, o en la importación, sin que las operaciones posteriores generen una nueva causación. (DIAN, 2023).

Precisada su naturaleza jurídica, conviene señalar que la Ley 2277 del 13 de diciembre de 2022, respecto de los impuestos de función extrafiscal, modificó el impuesto nacional al carbono e introdujo el IPUSU. Este tributo, regulado en el Capítulo II del Título IV de la referida ley, particularmente en sus artículos 50 a 53, constituye una medida de intervención fiscal articulada con la política de reducción gradual de plásticos destinado a un único uso prevista en la Ley 2232 de 2022.

En ese contexto, el análisis del IPUSU, desde la perspectiva de su estructura jurídica, debe abordarse a partir de sus elementos esenciales, esto es, de un lado, el elemento objetivo, en sus aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo, y, de otro, el elemento subjetivo, concerniente a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico-tributaria. A partir de ello, corresponde examinar cada uno de sus componentes.

En cuanto al elemento objetivo en su aspecto material, en el plano fiscal clásico Marín sostiene que este se refiere al supuesto de hecho previsto en la norma tributaria, constituido por un acontecimiento, acto, negocio jurídico, estado, situación o actividad que revela la manifestación de capacidad económica que el legislador decide gravar (Marín Elizalde, 2010), en el plano ultrafiscal, y particularmente en los gravámenes ambientales, ese presupuesto recae sobre conductas, bienes o actividades con incidencia contaminante, en la medida en que estas generan externalidades negativas que el ordenamiento pretende corregir, en otras palabras se grava un comportamiento o una situación que afecta el ecosistema siempre y cuando una disposición lo disponga. (Sánchez Muñoz, 2021).

En términos del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, el aspecto material se concreta con la venta, el retiro para consumo propio y la importación de dichos productos, de manera que el presupuesto de hecho seleccionado por el legislador no es el bien contenido en el envase, embalaje o empaque, sino el producto plástico de un solo uso que cumple esa función. A ello se suma que la alta Corte, al examinar la constitucionalidad del gravamen, precisó que lo efectivamente gravado es el plástico de un solo uso que tiene como fin último embalar, empacar o envasar y no el producto que lo contiene, (Corte Constitucional, 2023) y que, en materia de importación, la restricción inicial al “consumo propio” fue retirada, de modo que el supuesto material de imposición comprende actualmente la importación de estos productos sin esa limitación. (Corte Constitucional, 2025).

En relación con el aspecto temporal, este alude a la integración del hecho generador en el tiempo, lo que permite establecer el momento en que aquel se entiende plenamente realizado (Marín Elizalde, 2010), en este sentido la causación del IPUSU se encuentra condicionada a la realización efectiva de cualquiera de los supuestos contemplados en el artículo 51 de la ley. De esta manera, cuando el hecho gravado consiste en la venta, el impuesto se causa en la fecha de expedición de la factura por parte del productor; cuando se configura el retiro para consumo propio, la causación se produce en la fecha en que dicho retiro tiene ocurrencia; y, en el evento de la importación, el gravamen se entiende causado en la fecha de nacionalización del respectivo bien. De este modo se reafirma que el IPUSU es un impuesto de causación instantánea, puesto que el hecho generador se perfecciona en un momento preciso y determinado, esto es, con ocasión de cada operación gravada realizada por el sujeto pasivo.

Respecto del aspecto espacial, en palabras de Forero, este alude a la determinación del ámbito geográfico en el cual se entiende realizado el hecho generador, en atención a la materia imponible sobre la que recae la conducta prevista en la norma y atribuible al sujeto pasivo (Fonseca Forero, 2023) En el caso del IPUSU, la dimensión territorial del tributo no se agota en el espacio estrictamente colombiano, pues, aunque su referencia principal se encuentra en el territorio nacional, su configuración normativa también proyecta efectos extraterritoriales según la ubicación y la actuación del sujeto pasivo, esto es, del productor que destina bienes al mercado interno o a la exportación, de quien realiza el retiro para consumo propio, así como del importador. En esa medida, el aspecto espacial del impuesto no se encuentra atado de forma exclusiva al territorio nacional.

Sobre este punto, la Corte Constitucional ha señalado que el gravamen no se limita a operaciones desarrolladas únicamente dentro del territorio nacional, sino que también comprende supuestos vinculados con la exportación, bajo el entendido de que las externalidades negativas no se generan exclusivamente en la fase de disposición o consumo, sino desde la etapa misma de producción. Ello obedece a que, en la fabricación de estos bienes, suelen emplearse sustancias como benceno, cloruro de vinilo, tolueno, etilbenceno y xileno, entre otras, las cuales tienen efectos contaminantes, generan emisiones de carbono y son reconocidas por su alta nocividad para la salud y el medio ambiente. (Corte Constitucional, 2025)

En ese sentido, consideramos que la extensión espacial del gravamen hacia otros territorios puede dar lugar a escenarios de acumulación internacional de cargas tributarias ambientales. Ello se explica porque, aunque en Colombia el IPUSU puede causarse con ocasión de la venta al exterior realizada por el productor, en el Estado de destino puede operar un tributo autónomo de configuración similar sobre la importación, como ocurre en el caso de España. De este modo, se configura una superposición económica de gravámenes sobre un mismo flujo internacional de bienes, que naturalmente incide en el aumento de los costos asociados a los bienes gravados o en cargas excesivas para los contribuyentes.

En lo atinente al aspecto cuantitativo del hecho generador, este se refiere a la magnitud mensurable del presupuesto de hecho gravado, esto es, al criterio legal que permite dimensionar económicamente la obligación tributaria y, por esa vía, concretar el quantum del tributo. En el caso del IPUSU, el legislador aparentemente adoptó una técnica objetiva de cuantificación, al disponer que la base gravable está constituida por el peso en gramos del embalaje, empaque, o envase plástico destinados a un solo uso, mientras que la tarifa corresponde a 0,00005 UVT por cada gramo. De esta manera, la cuantificación del impuesto no depende del valor comercial del bien contenido ni del precio de la operación, sino de una unidad física de medida directamente asociada al material gravado.

Así, desde la teoría del hecho generador, puede sostenerse que el aspecto cuantitativo del IPUSU recae sobre la dimensión material del plástico introducido en el ciclo económico, de modo que, a mayor cantidad de gramos del envase, embalaje o empaque, mayor será la carga tributaria. Sin embargo, consideramos que el IPUSU adopta una estructura lineal o plana, toda vez que el legislador fijó una tarifa única de 0,00005 UVT por cada gramo, sin prever escalas o reducciones asociadas al mejor desempeño ambiental del producto gravado. Así, aunque el impuesto responde a una finalidad extrafiscal de corrección de externalidades, su diseño tarifario no incorpora

criterios de gradualidad que permitan modular la carga tributaria según la existencia de soluciones ambientales específicas.

Ello contrasta con el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, cuyo artículo 512-15 del Estatuto Tributario sí consagra expresamente una tarifa diferencial para las bolsas que ofrezcan soluciones ambientales. En este último caso, la tarifa puede corresponder al 0%, 25%, 50% o 75% del valor pleno, según el nivel de impacto al medio ambiente y a la salud pública definido por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. En otros términos, mientras el impuesto a las bolsas plásticas incorpora una modulación tarifaria que reconoce distintos niveles de afectación ambiental, el IPUSU mantiene una tarifa uniforme que no distingue, en el plano estrictamente tarifario, entre productos con diferente comportamiento ecológico.

En cuanto al elemento subjetivo, este se refiere a la vinculación del hecho generador con los sujetos de la obligación tributaria, esto es, con el sujeto activo, en su calidad de acreedor del tributo, y con el sujeto pasivo, sobre quien recae, por regla general, el deber de cumplimiento de la obligación tributaria (Marín Elizalde, 2010), en relación con el IPUSU el sujeto activo es la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, a quien corresponde el recaudo y la administración del impuesto, con las facultades de investigación, determinación, discusión, devolución, cobro y sanción compatibles con su naturaleza.

Así mismo, tenemos el sujeto pasivo, que por expresa disposición legal, es el importador o productor, según corresponda. Ahora bien, este punto exigió una precisión jurisprudencial relevante: la sentencia C-506-2023 retiró del ordenamiento la expresión “bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en”, contenida en el artículo 50 literal c), por generar una discordancia con el hecho generador del artículo 51. Luego de esa decisión, la Corte armonizó la definición de productor e importador con la estructura del tributo, de modo que productor es quien fabrica, ensambla o remanufactura empaques, embalajes o envases de plástico con destinación a un solo uso, e importador quien los importa, evitando así que la obligación se desplazara, de manera confusa, hacia el bien contenido y no hacia el producto plástico gravado.

Ahora abordemos la exclusión y no causación, conceptualmente La exclusión, también denominada "no sujeción", se presenta cuando los supuestos fácticos de una operación no se adecúan al hecho generador que la ley define para un tributo. En otras palabras, la ley misma impide que nazca la obligación tributaria desde el principio, así lo ha manifestado la corte como aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto (Corte Constitucional, 2015), en cuanto a la no causación vemos en la misma definición de la corte que es una consecuencia de la no sujeción, Cuando un bien o servicio está excluido, la consecuencia jurídica es que el impuesto "no se causa".

De la lectura del articulado se entrevé una primera exclusión, que está inicialmente amarrada a la destinación del producto, puede ser de plástico, sin embargo, si su destino es diferente al de embalar, envasar y empacar naturalmente no detona el hecho generador. Así mismo, se encuentra la exclusión expresamente prevista por el legislador, en el caso del IPUSU, el párrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 establece que se encuentran excluidos del impuesto los productos plásticos para un solo uso señalados en el párrafo del artículo 5 de la

Ley 2232 de 2022. Se trata de una exclusión de carácter objetivo, en la medida en que opera en atención al tipo de producto, a su uso o a su destinación (DIAN, 2024).

En desarrollo de esa exclusión objetiva, las categorías excluidas son diversas y responden a criterios de salud, seguridad y sostenibilidad. En ellas se comprenden, entre otros, los productos destinados a usos médicos, farmacéuticos o de nutrición clínica, por razones de asepsia e higiene; aquellos que contienen sustancias químicas o residuos peligrosos; los necesarios para garantizar la conservación de alimentos y bebidas en condiciones de inocuidad; los fabricados con el 100% de materia prima plástica reciclada y certificada de origen nacional; así como los empaques de bienes que integran la canasta familiar o hacen parte de la medición del IPC.

Sin embargo, respecto de esta última categoría, la exclusión no opera de manera absoluta, pues el propio legislador previó excepciones a la exclusión. En efecto, cuando el empaque se destina a tubérculos frescos, verduras y frutas, que en su estado natural cuenten con cáscara; hierbas aromáticas y hortalizas frescas; y hongos frescos; ropa de lavandería; periódicos y diarios; o líquidos, alimentos y comidas no preenvasados para consumo inmediato, para llevar o para entrega a domicilio, la exclusión no resulta aplicable, de modo que el productor o importador del empaque plástico deberá liquidar y pagar el impuesto correspondiente.

Ahora bien, de manera particular, en el IPUSU el legislador distingue la exclusión de la no causación. En efecto, el artículo 52 consagra un supuesto autónomo en virtud del cual no nace la obligación tributaria, cuando el sujeto pasivo presente la Certificación de Economía Circular (CEC). De esta manera, mientras la exclusión se encuentra determinada por la naturaleza objetiva del producto gravado, la no causación prevista en esta disposición depende del cumplimiento de una condición específica atribuible al sujeto pasivo; esta figura responde a la lógica de premiar comportamientos de aprovechamiento, reincorporación de material reciclado y cierre de ciclos, coherentes con la política ambiental que acompaña la Ley 2232 de 2022.

Sin embargo, la eficacia práctica de este supuesto de no causación ha enfrentado dificultades de implementación, aunque la regla existe normativamente, su efectividad depende de la Certificación de Economía Circular (CEC), lo cual no ha sido reglamentado por parte del ministerio de ambiente; en este contexto, la ausencia de reglamentación dificulta que los sujetos pasivos accedan materialmente al beneficio legal, aun cuando desarrollen prácticas alineadas con la economía circular; al estar este mecanismo inoperante, el impuesto pierde parte de su aptitud para incentivar conductas ambientalmente deseables, en ese sentido actualmente el tributo funciona principalmente como una carga fiscal sobre la producción e importación de plásticos, sin ofrecer una vía de escape para aquellos que se alinean con su objetivo ambiental. Ello debilita su finalidad extrafiscal y aproxima su funcionamiento práctico a una lógica predominantemente recaudatoria.

Precisada la estructura jurídico-tributaria del IPUSU, corresponde ahondar en la finalidad que justifica su incorporación al ordenamiento jurídico. En efecto, este gravamen no puede entenderse exclusivamente como un instrumento de recaudo, pues su creación responde, de manera principal, a una finalidad extrafiscal de carácter ambiental, orientada a corregir las externalidades negativas asociadas a la producción, comercialización, consumo y gestión final de los plásticos destinados a un solo uso. En términos compatibles con lo manifestado por Pigou, el tributo no solo

cumple una función financiera, sino que también puede emplearse como instrumento para corregir conductas que generan costos sociales (Pigou, 1920).

En este sentido, el IPUSU se enmarca como un instrumento económico de ordenación dirigido a la protección del entorno, dentro de la lógica de la tributación medioambiental, en consonancia con el principio de quien contamina paga y el artículo 79 de la Constitución, particularmente, con el deber estatal de proteger el ambiente y prevenir su deterioro. Esta finalidad no solo se advierte en la exposición que acompaña al tributo, sino también en su propia configuración normativa.

El legislador no se limitó a gravar el plástico de un solo uso destinado a embalar, empacar o envasar bienes, sino que previó un supuesto de no causación vinculado a la Certificación de Economía Circular (CEC), con el propósito de incentivar prácticas de aprovechamiento, reincorporación de materiales y cierre de ciclos productivos. Sin embargo, la ausencia de reglamentación efectiva de dicho mecanismo ha limitado su operatividad práctica, debilitando la dimensión incentivadora del impuesto.

De ahí que la valoración de la finalidad extrafiscal del IPUSU no deba agotarse en la intención declarada por el legislador, sino que deba extenderse a su capacidad real para desincentivar el uso de plásticos de un solo uso e incentivar prácticas productivas y decisiones de consumo con menor impacto ambiental . Por otra parte, el marco normativo del impuesto no prevé una destinación específica del recaudo a inversión ambiental, ello no desvirtúa por sí mismo la naturaleza extrafiscal del tributo, sin embargo, la ausencia de mecanismos claros de reinversión ambiental, compensación o transición, sumada a la escasa sustituibilidad que pueden presentar ciertos bienes gravados, puede debilitar la eficacia correctiva del impuesto.

Precisada la estructura jurídico-tributaria del IPUSU y su finalidad extrafiscal, resulta pertinente incorporar una consideración preliminar sobre su desempeño práctico, tomando como base la información oficial de recaudo reportada por la DIAN para los años 2024 y 2025, en la medida en que esta permite observar el comportamiento efectivo del gravamen y ofrecer un punto de apoyo empírico para valorar su alcance práctico.

Tabla 1. *Recaudo anual del IPUSU, 2024–2025*

Año	Recaudo IPUSU (millones de pesos corrientes)	Variación absoluta	Variación porcentual
024	64.570	—	—
025	82.462	17.892	27,7 %

Nota: con base en Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), *Estadística de recaudo anual de los tributos administrados por la DIAN 1970–2026p*, actualización a enero de 2026, fecha de corte: 25 de febrero de 2026. Cifras

en millones de pesos corrientes. La variación porcentual corresponde al cambio nominal entre 2024 y 2025. Fuente: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>

A partir de los datos expuestos, se advierte que el recaudo del IPUSU presentó un incremento nominal entre 2024 y 2025. Esta circunstancia, por sí sola, no permite afirmar la inexistencia de un efecto correctivo del tributo, en la medida en que dicho aumento también puede explicarse por factores concurrentes, como una mayor apropiación administrativa del impuesto, mejores niveles de cumplimiento o simples variaciones nominales de la economía.

Sin embargo, sí constituye un indicio relevante de que, al menos en el corto plazo, no se observa una contracción suficientemente marcada de la base gravada como para evidenciar un efecto desincentivador robusto. En ese sentido, la información recaudatoria no desvirtúa por sí misma la finalidad extrafiscal del IPUSU, pero sí refuerza la necesidad de examinar si, en su funcionamiento práctico, el gravamen está operando efectivamente como instrumento de corrección ambiental o si, por el contrario, tiende a proyectarse con una intensidad predominantemente recaudatoria.

El Alcance del Principio de Igualdad Material y su Manifestación en los Principios de Equidad y Progresividad Tributaria

En el ordenamiento constitucional colombiano los principios tributarios no sólo cumplen una función de sistematización normativa, sino que operan como límites materiales al ejercicio del poder impositivo; en esa medida la igualdad, la equidad y la progresividad no constituyen referencias abstractas, sino parámetros de control de la creación y aplicación de los tributos, particularmente cuando estos persiguen finalidades extrafiscales que pueden incidir de manera desigual sobre los contribuyentes

La potestad del legislador para establecer tributos pigouvianos, no es ilimitada; por el contrario, "está sujeta a límites constitucionales" (Corte Constitucional, 2025). Uno de los más importantes es el principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución, que opera como un claro límite formal y material del poder impositivo del Estado (Corte Constitucional, 2019).

La Corte Constitucional ha sostenido de manera consistente que este principio fundamental posee dos dimensiones interconectadas, pero conceptualmente distintas: la formal y el material. En su dimensión formal, este principio exige que el ordenamiento dispense el mismo trato a quienes se encuentran en situaciones fácticas equivalentes, de modo que proscriba diferenciaciones arbitrarias o sustentadas en criterios sospechosos.

Por su parte, la igualdad material desborda la mera exigencia de trato paritario, en cuanto parte del reconocimiento de las desigualdades reales existentes en la sociedad y, en esa medida, impone al Estado el deber de promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva, incluso mediante la adopción de medidas a favor de grupos discriminados o marginado (Corte Constitucional, 2018).

Adicionalmente, la Corte ha entendido la igualdad como un concepto de carácter relacional, en la medida en que su aplicación exige, de forma necesaria, una comparación entre sujetos o situaciones con base en un criterio de análisis constitucionalmente relevante. A partir de esta

comprensión, la jurisprudencia ha identificado cuatro mandatos dirigidos al legislador: (i) otorgar un trato idéntico a quienes se encuentran en circunstancias idénticas; (ii) dispensar un trato diferente a supuestos que no presentan elementos comunes; (iii) conferir un trato semejante cuando las similitudes resultan más relevantes que las diferencias; y (iv) establecer un trato diferenciado cuando las diferencias tienen mayor peso que las semejanzas (Corte Constitucional, 2025).

En otras palabras, de la misma Corte, desde años atrás, ha precisado que el principio de igualdad constituye un límite del poder tributario, en la medida en que sus exigencias se orientan a contener la arbitrariedad y la desmesura en la distribución de las cargas públicas. Bajo esta comprensión, la igualdad en materia tributaria no responde a una lógica de uniformidad aritmética, pues la tributación debe reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal tome en consideración la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y permita asignar la carga con criterios de progresividad, en procura de mayores niveles de redistribución del ingreso. Desde esta perspectiva, la igualdad no solo prohíbe tratos diferenciados injustificados, sino que también exige que la tributación se estructure de forma compatible con la justicia fiscal propia del Estado social de derecho (Corte Constitucional, 1998).

Es así como el tránsito del principio general de igualdad al ámbito específico del derecho tributario se materializa a través del principio de equidad tributaria, consagrado en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. Desde esta perspectiva, la equidad opera como criterio de distribución justa de las cargas públicas, en cuanto impide que la obligación fiscal se estructure de manera arbitraria, desproporcionada o generadora de ventajas excesivas (Corte Constitucional, 2025).

En esa línea, la Corte ha precisado que la equidad tributaria se proyecta en dos dimensiones; de una parte, la equidad horizontal, entendida como una manifestación específica del principio de igualdad en materia de cargas públicas, conforme a la cual quienes presentan igual capacidad económica o se encuentran en una misma situación fáctica deben asumir una contribución equivalente. De otra, la equidad vertical, estrechamente vinculada con la progresividad, que supone una distribución diferenciada de la carga tributaria de tal manera que quienes revelan una mayor capacidad económica soporten una proporción más alta del gravamen (Corte Constitucional, 2023).

Bajo esta comprensión, la equidad no se agota en la mera uniformidad del trato, sino que encuentra fundamento en el juicio de igualdad, en la medida en que exige dispensar un trato igual a supuestos equivalentes y, correlativamente, un trato diverso cuando las diferencias entre las situaciones comparadas resultan constitucionalmente relevantes.

Ahora bien, el principio de progresividad, previsto en el artículo 363 de la Constitución Política, constituye uno de los mecanismos a través de los cuales el sistema tributario puede aproximarse a la realización de la igualdad material. Su contenido supone que la carga tributaria no se distribuya de manera uniforme, sino en atención a la capacidad económica de los obligados, de forma que ésta aumente en la medida en que se incrementa dicha capacidad. En ese sentido, la Corte Constitucional ha señalado que la Constitución exige gravar en mayor proporción a quienes cuentan con mayor capacidad contributiva, en procura de que el sacrificio tributario resulte equivalente desde la perspectiva de las posibilidades económicas de cada sujeto. Así entendida, la progresividad no sólo cumple una función distributiva, sino que también opera como criterio de

corrección frente a esquemas fiscales que, pese a su aparente neutralidad, terminan reproduciendo o profundizando desigualdades materiales (Corte Constitucional, 2014).

Con todo, la progresividad no se predica necesariamente de cada tributo de manera aislada, sino del sistema tributario considerado en su integridad. De ahí que la Constitución admita la coexistencia entre tributos directos e indirectos, siempre que, en su conjunto, el sistema conserve una orientación progresiva y compatible con la justicia tributaria. No obstante, ello no implica que cada figura impositiva quede sustraída del control constitucional, pues la jurisprudencia ha precisado que un tributo singular puede resultar problemático cuando incorpora una carga manifiestamente regresiva, desconoce el derecho al mínimo vital o impone una restricción irrazonable a los principios que informan el sistema tributario. (Corte Constitucional, 2019)

Ahora bien, el examen de la igualdad material, la equidad y la progresividad no solo debe analizarse como un criterio de ordenación de la carga tributaria, sino también como parámetro de valoración de la acción pública en su dimensión material, en cuanto impone un deber de avance gradual en la mejora de las condiciones de existencia de los sectores más desfavorecidos y proscribire respuestas estatales ostensiblemente regresivas. De ahí que el análisis del tributo no debe agotarse en su configuración normativa, sino que también puede considerar si, dentro del sistema fiscal y presupuestal, existen instrumentos distributivos o compensatorios que permitan atenuar los eventuales efectos desiguales que el gravamen pueda generar.

Así las cosas, la igualdad material, la equidad y la progresividad constituyen parámetros complementarios de valoración del fenómeno tributario. De un lado, orientan el juicio sobre la forma en que se asigna la carga fiscal; de otro, permiten examinar si el sistema estatal, apreciado integralmente, cuenta con medidas de gasto, compensación o protección social que contribuyan a neutralizar o reducir los impactos desproporcionados que ciertos gravámenes pueden producir. Esta precisión resulta especialmente relevante en el estudio de impuestos ambientales indirectos, pues en ellos la legitimidad de la finalidad extrafiscal no excluye la necesidad de valorar sus efectos distributivos, tanto desde la perspectiva del recaudo como desde la eventual respuesta compensatoria del Estado.

La finalidad extrafiscal ambiental del IPUSU no desplaza la exigencia de los principios de equidad y progresividad

Inicialmente vale decir que la finalidad extrafiscal del IPUSU no elimina la relevancia de los principios tributarios como criterios de justicia tributaria. La idea de que un tributo busque corregir una externalidad ambiental no lo sustrae del deber de justificar cómo distribuye las cargas entre los contribuyentes. En otros términos, la extrafiscalidad ambiental no opera como una cláusula de excepción frente a los principios del derecho tributario, sino como un elemento adicional del juicio de razonabilidad del tributo; que en palabras de Salassa, aunque los tributos puedan servir como vehículo para otros fines, ello no autoriza a prescindir de los principios que ordenan el sistema fiscal, entre ellos la capacidad económica, la justicia, la igualdad y la progresividad (Salassa Boix, 2014).

La literatura comparada respalda esta conclusión. Aunque los impuestos ambientales se justifican por su capacidad para corregir los precios y reducir conductas contaminantes, tanto la OECD como el Banco Mundial reconocen que sus efectos distributivos deben ser evaluados,

porque la internalización de externalidades no equivale a una distribución justa de la carga tributaria. La finalidad extrafiscal ambiental es, sin duda, una finalidad legítima, pero no hace menos importante definir quién soporta efectivamente el costo de esa corrección. (Partnership for Market Readiness, 2017).

Desde la perspectiva de los principios tributarios no pueden entenderse únicamente como parámetros referidos a la estructura del tributo. En el contexto de la tributación verde, el análisis debe referirse hacia la incidencia económica real del tributo. El IPUSU si bien recae formalmente sobre el consumo de plásticos de un solo uso; pero su impacto material dependerá necesariamente de la posibilidad real de que el contribuyente pueda sustituir ese consumo, que pueda absorber ese costo o trasladarlo. De ahí que la capacidad de pago deba ser entendida como margen efectivo de adaptación frente al impuesto.

Lo anterior resulta oportuno cuando el impuesto recae sobre bienes de consumo difícilmente sustituibles. Si el impuesto afecta necesidades básicas de consumo, la carga fiscal puede resultar relativamente más intensa para quienes disponen de menor ingreso o poseen menos “elasticidad” en el consumo de los bienes gravados. En estos escenarios, la tensión con los principios tributarios se vuelve más visible, no porque la finalidad ambiental sea ilegítima, sino porque la estructura del tributo bien podría exigir sacrificios desproporcionados a ciertos grupos sociales. En consecuencia, la finalidad correctiva ambiental del tributo permite explicar por qué se grava el consumo de plásticos de uno solo uso, pero no basta para justificar de qué manera se reparte la carga tributaria entre sujetos con distinta capacidad económica y distintas posibilidades de sustitución, por ello el análisis entre la finalidad extrafiscal y la igualdad material debe responder estas preguntas.

Otro elemento a considerar es la equidad horizontal. En materia de tributación ambiental, este enfrenta una particular dificultad relativa a que los sujetos con ingreso similar podrían tener cargas tributarias diferentes por condiciones estructurales de localización o acceso a mercados. Dos contribuyentes con igual nivel de ingreso pueden encontrarse, en términos formales, en la misma posición frente al IPUSU. Uno puede disponer de condiciones diferentes; otro puede depender de otras condiciones ineficientes sin alternativas razonables de sustitución a los bienes empacados en plásticos que tienen como fin último un solo uso.

Lo anterior obliga a revisar la aplicación de la equidad horizontal. En el campo de la tributación verde, la igualdad no puede determinarse únicamente por el nivel de ingreso de los contribuyentes, sino también por las condiciones materiales en que estos enfrentan la carga. La literatura ha mostrado que los efectos de los impuestos verdes varían sensiblemente entre hogares urbanos y rurales, entre regiones y entre contextos con diversa disponibilidad que no únicamente reconocen el ingreso de los contribuyentes. La OECD ha advertido, además, que tanto las condiciones ambientales como las políticas para corregirlas tienen dimensiones distributivas que no se agotan en el ingreso, pues involucran acceso a bienes públicos, a mercados y capacidad de adaptación. (Mackie y Haščič, 2019).

La consecuencia de lo anterior resulta importante, en la medida en que un impuesto verde como el IPUSU respetuoso de la equidad horizontal no puede asumir que todos los contribuyentes tienen la misma capacidad de modificar sus comportamientos contaminantes. De manera que, si las alternativas o sustituciones no existen o son extraordinariamente costosas, el impuesto pierde

parte de su carácter incentivador y adquiere un perfil más cercano al gravamen sobre una necesidad o un tributo recaudatorio. De lo anterior, vale decir que cuanto menos sea el margen real de elección del contribuyente, la exigencia de la razonabilidad de la carga deberá ser exigente.

Un ejemplo ilustrativo de esta diferencia puede advertirse al comparar el IPUSU con otros gravámenes de finalidad correctiva, como el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas o los tributos sobre bebidas azucaradas. En el primer caso, la conducta gravada suele ser fácilmente modificable, pues el consumidor puede optar por llevar una bolsa reutilizable, prescindir de la bolsa cuando el volumen de la compra lo permite o acudir a alternativas funcionalmente equivalentes.⁷ Esta mayor capacidad de respuesta se refleja en los datos de bolsas plásticas gravadas a tarifa plena: mientras en 2024 se reportaron 516.529.105 bolsas, en 2025 la cifra descendió a 301.083.029, lo que representa una reducción aproximada del 41,71 %. ⁸

De igual manera, en el caso de las bebidas azucaradas, aunque con matices, el consumidor final conserva un margen relativamente amplio para disminuir su consumo o sustituirlo por otras opciones, como el agua u otras bebidas no gravadas. En efecto se encontró que, entre 2022 y 2024, el consumo diario de bebidas azucaradas disminuyó de 24,6 % a 22,6 % en jóvenes de 12 a 28 años y de 24,9 % a 19,2 % en adultos de 29 a 44 años. Esto permite advertir que la señal económica del tributo puede incidir en la reducción de la frecuencia de consumo (ANIF, 2025)

En ambos supuestos, la decisión de ajuste conductual depende en buena medida del consumidor, lo que fortalece la aptitud desincentivadora del tributo. Distinto ocurre con los envases, empaques o embalajes gravados por el IPUSU, pues en numerosos sectores estos cumplen funciones necesarias dentro de la cadena de comercialización, almacenamiento, conservación, manipulación y transporte de los bienes. En tales casos, la posibilidad de prescindir del plástico o sustituirlo de manera inmediata no depende exclusivamente de una elección simple del consumidor ni del productor o importador, sino de condiciones técnicas, logísticas y económicas mucho más complejas. De ahí que la intensidad de la necesidad asociada al hecho gravado no sea equivalente y que, por consiguiente, la carga tributaria deba evaluarse con un estándar más exigente de razonabilidad cuando el margen real de sustitución es reducido.

En términos de imposición pigouviana, cuanto más elástica sea la conducta frente al gravamen, mayor será su capacidad correctiva; pero cuando la conducta gravada responde a una necesidad funcional difícilmente sustituible, el impuesto pierde eficacia como señal de precio y tiende a adquirir un perfil predominantemente recaudatorio.

Lo anterior conduce a una reflexión crítica, relativa a que, en ciertos contextos, la injusticia de la tributación verde no se deriva tanto de la estructura misma del IPUSU sino de la ausencia de políticas complementarias. Un impuesto sobre el consumo de plásticos de un solo uso puede resultar más inequitativo horizontalmente en una sociedad sin alternativas de sustitución

⁷ Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. “Colombianos son cada vez más conscientes a la hora de usar bolsas plásticas”: *Minambiente*. En esta publicación se indica que el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas busca desestimular su uso en los puntos de pago y se reporta una reducción del 27 % en el consumo de bolsas, con base en información de ventas anuales de cerca de 80 empresas productoras.

⁸ Datos tomados de los agregados estadísticos del impuesto nacional al consumo publicados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), correspondientes a los años gravables 2024 y 2025. El dato se utiliza como indicio de modificación del comportamiento de consumo, no como prueba de causalidad exclusiva del impuesto.

suficientes que en otra donde sí existen alternativas de consumo de productos no empacados en dichos plásticos. En tal sentido, la equidad de la tributación verde no depende solo de variables fiscales, sino también del entorno en que opera. La tributación ambiental, si quiere ser justa, en manera alguna puede diseñarse como un instrumento aislado tributario; necesita necesariamente revisar las políticas ambientales. Dicho de otro modo, no basta con subir el precio de los productos empacados en plásticos de un solo uso y esperar que la realidad haga el resto.

Para referirnos a la equidad vertical, el debate puede enfocarse en si la tributación verde impone una carga mayor sobre quienes tienen menos capacidad económica. Ello precisamente porque la regresividad del tributo bien ocurre como una posibilidad real en su aplicación, de manera que el análisis debe formularse en términos condicionales. Cuando un impuesto verde, como el IPUSU recae sobre bienes con un peso alto en la canasta familiar de los hogares de menores ingresos que no tienen alternativas de sustitución viables, existe una posibilidad de regresividad. En esos casos, la carga tributaria puede absorber una porción mayor del ingreso de los sectores vulnerables, lo que necesariamente entra en tensión la equidad vertical. Lo anterior no conduce necesariamente a la ilegitimidad del tributo; exige mejoras en este introduciendo correctivos en la posibilidad de adoptar posibilidades reales de sustitución.

La progresividad de la tributación verde no debe evaluarse exclusivamente en el momento de la imposición o del diseño estructural del impuesto, esta debe revisada en el balance entre carga inicial y compensación posterior. Un impuesto verde puede ser regresivo en su primer impacto y compatible con la equidad vertical, en condiciones en que el recaudo se distribuya de forma progresiva. Así pues, un tributo moderado como el IPUSU puede terminar siendo inequitativo si el ingreso recaudado integra al presupuesto general de la nación sin que existan mecanismos claros de compensación.

El análisis jurídico actual de la tributación verde consiste en exigir a cada impuesto verde, considerado aisladamente, una progresividad equivalente a la que tradicionalmente se predica de impuestos sobre el ingreso. Este reducido enfoque no reconoce la naturaleza funcional de los tributos pigouvianos. La finalidad principal de los impuestos verdes no es redistribuir ingresos ni generar recaudo; sino incorporar los costos ambientales al sistema de precios. Lo anterior no significa que puedan ser indiferentes a la justicia distributiva, pero sí implica que su evaluación no debe hacerse aislada dentro del sistema fiscal y sino que debe hacerse un análisis en conjunto.

La literatura del Banco Mundial y de la OECD coinciden justamente en esta dirección: el juicio correcto de justicia tributaria; no se agota en establecer si el tributo aislado es progresivo o regresivo; sino si los impuestos verdes entendidos en conjunto preservan o mejoran la distribución de cargas y beneficios (Partnership for Market Readiness, 2017).

Lo anterior tiene importantes implicaciones dogmáticas, referidas a que, si la progresividad se predica del sistema tributario, entonces la compatibilidad de un impuesto verde con ese principio depende de su inserción en una estructura más amplia de impuestos, considerando las transferencias y el gasto público. Por lo anterior, vale preguntar si, una vez integrados todos esos elementos, la política ambiental resultante distribuye de manera razonable el costo social ambiental. Así pues, la progresividad del sistema puede preservarse incluso cuando el IPUSU en su estudio particular no sea progresivo, siempre que exista una compensación adecuada y verificable.

A partir de todo lo anterior, es posible proponer entonces, un criterio normativo de compatibilidad entre la tributación verde y los principios mencionados. A juicio de este trabajo, un tributo verde puede considerarse compatible con los principios de equidad y progresividad cuando concurren, al menos, cinco condiciones.

La primera es relativa a que exista una relación suficientemente clara entre la base gravable y la externalidad ambiental que se busca corregir. Esto evita que la tributación verde se convierta en una retórica recaudatoria revestida de lenguaje ecológico. La OECD ha insistido en que la identificación de estos tributos depende precisamente del vínculo objetivo entre la base gravable y el daño ambiental OECD. (2023).

Desde esta perspectiva, el IPUSU presenta una conexión inicial con la externalidad que busca internalizar, en la medida en que grava el peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso, es decir, una magnitud física del material cuyo consumo y desecho se pretende reducir; sin embargo, dicha correspondencia no es absoluta, pues el peso del plástico constituye apenas una aproximación al daño ambiental y no incorpora variables como la reciclabilidad del material, la presencia de aditivos, el contenido de material reciclado o la necesidad funcional del empaque. De ahí que la relación entre base gravable y externalidad pueda considerarse suficiente para sustentar la finalidad extrafiscal del impuesto, aunque no tan precisa como para excluir cuestionamientos sobre su eficacia correctiva.

En ese sentido, el diseño colombiano contrasta con algunas experiencias comparadas en materia de tributación ambiental sobre envases plásticos, en el caso de España la Ley 7 de 2022 introdujo el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, cuya estructura no recae sobre todo el peso del envase, sino sobre la cantidad de plástico no reciclado incorporado en los productos objeto del gravamen.

De esta manera, la base gravable se aproxima de forma más directa a la externalidad que se pretende corregir, dado que la carga tributaria se concentra sobre el componente que resulta menos compatible con la economía circular, es decir lo no reciclable; de ahí que el modelo español permite advertir una diferencia relevante frente al IPUSU colombiano, mientras en Colombia la tarifa se aplica de manera lineal sobre cada gramo del envase, embalaje o empaque plástico de un solo uso, sin distinguir si el material presenta diferentes niveles de desempeño ambiental, el esquema español introduce una diferenciación asociada al contenido no reciclado.

La experiencia española también permite advertir tensiones comparables, en el trabajo titulado *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*, la autora sostiene que este tipo de gravamen puede incrementar los costos de producción y que dichos costos pueden ser trasladados, total o parcialmente al consumidor final (Manzanera González, 2023).

Esta preocupación también fue recogida en medios de análisis económico y de consumo en España, expertos advierten que la entrada en vigor del impuesto al plástico coincidió con la reducción del IVA aplicable a determinados alimentos básicos, lo que generó una tensión práctica entre una medida orientada a aliviar el costo de la canasta de consumo y otra que podía incrementar los costos asociados a los envases utilizados en varios de esos mismos productos. En esa línea, se señaló que, aunque el gravamen recae formalmente sobre productores, distribuidores y grandes

superficies, su eventual repercusión en el precio final podía afectar el bolsillo del consumidor cuando el costo fuera trasladado a los productos de consumo ordinario.⁹

Esta observación resulta relevante para el análisis del IPUSU, en la medida en que muestra que la discusión sobre incidencia económica no es exclusiva del caso colombiano, sino que también aparece en modelos comparados de tributación ambiental sobre envases plásticos, especialmente cuando el impuesto puede incorporarse al precio de bienes de consumo.

Por su parte, el Reino Unido adoptó el Plastic Packaging Tax, incorporado en la ley de finanzas de 2021, su diseño también resulta ilustrativo para el análisis del IPUSU, este tributo grava los componentes de envases plásticos terminados, fabricados o importados, cuando contienen menos del 30 % de plástico reciclado. (Flexible Packaging Solutions, 2022) En esa medida, la carga fiscal no recae de manera indiferenciada sobre todo envase plástico, sino sobre aquellos que no alcanzan un estándar mínimo de incorporación de material reciclado.

Esta regla resulta relevante desde la perspectiva de la finalidad extrafiscal, en cuanto ofrece al contribuyente una vía concreta de adaptación: aumentar el contenido de plástico reciclado para reducir o evitar la carga tributaria; así, el impuesto no opera únicamente como una fuente de recaudo, sino como un instrumento económico de gestión ambiental dirigida a modificar los procesos productivos y a incentivar la transición hacia materiales con mejor desempeño ambiental.

De este modo, el contraste con el IPUSU colombiano permite advertir una diferencia importante, mientras el modelo británico condiciona la carga tributaria al incumplimiento de un porcentaje mínimo de contenido reciclado, el IPUSU aplica una tarifa lineal por gramo sin distinguir, desde el plano tarifario, entre plástico virgen, reciclado o con diferente nivel de circularidad; en consecuencia, el diseño colombiano puede terminar tratando de forma equivalente situaciones ambientalmente distintas.

Bajo esa lectura, el IPUSU conserva una finalidad constitucionalmente legítima, en cuanto busca internalizar externalidades ambientales asociadas al uso de plásticos de un solo uso, sin embargo, el análisis comparado muestra que su diseño puede fortalecerse si deja de gravar de manera indiferenciada toda materialidad plástica y avanza hacia una estructura que distinga, de forma verificable, entre materiales con diferente impacto ambiental. Ello permitiría mejorar la correspondencia entre base gravable y externalidad, reforzar su función extrafiscal y reducir las tensiones que actualmente presenta frente a la igualdad material, la equidad y la progresividad tributaria.

La segunda condición es que el legislador debe evaluar expresamente la incidencia distributiva del tributo. No es suficiente justificar su eficacia ambiental; resulta necesario revisar quién soportará la carga tributaria y en qué proporción.

En el caso del IPUSU, esta exigencia se refuerza a la luz del informe elaborado por Acoplásticos sobre el impacto del impuesto en los precios de empaques y bienes de consumo. Dicho documento no solo estima que el valor del impuesto representa, en promedio, entre el 13,1%

⁹<https://www.xataka.com/magnet/a-rebaja-iva-se-le-suma-ahora-impuesto-al-plastico-no-buenas-noticias-para-consumidores>

y el 17,4% del precio de comercialización de varias categorías de empaques y envases plásticos, sino que además proyecta incrementos en el precio final de bienes de consumo cotidiano en los hogares, con variaciones que oscilan entre 0,2% y 4,1%, según el tipo de producto, el gramaje del empaque y el canal de distribución (Acoplásticos, 2024).

Aunque este informe no constituye prueba concluyente de regresividad, sí ofrece un indicio empírico relevante de que la carga del IPUSU puede trascender al sujeto pasivo formal y trasladarse, total o parcialmente, al consumidor final. Más aún, el documento advierte que el efecto económico del impuesto puede intensificarse por su interacción con otros gravámenes, como el IVA, el ICA y el impuesto sobre la renta, dada la no deducibilidad del IPUSU.

A lo anterior debe agregarse que la incidencia económica del IPUSU no se agota necesariamente en el valor nominal de la tarifa por gramo. En efecto, para el año gravable 2026, tomando como base la UVT fijada en \$52.374, el impuesto directo equivale a \$2,6187 (0,00005 uvt) por cada gramo de envase, embalaje o empaque plástico de un solo uso. Sin embargo, desde una perspectiva de incidencia económica ampliada, este valor puede incrementarse cuando se consideran los efectos tributarios asociados a la no deducibilidad del IPUSU en el impuesto sobre la renta, el eventual ICA generado sobre el ingreso adicional requerido para cubrir dicha carga y el gravamen a los movimientos financieros derivado del pago de las obligaciones correspondientes.

Este ejercicio, elaborado con base en la metodología de impacto tributario ampliado, bajo la técnica del gross-up planteada en una de las discusiones de constitucionalidad del IPUSU, muestra su potencial incidencia sobre la estructura de costos del sujeto pasivo:

Tabla 2. *Estimación del impacto tributario ampliado del IPUSU por gramo, año gravable 2026*

Tarifa ICA	IPUSU directo 2026 por gramo	Renta por no deducibilidad	ICA estimado	GMF estimado	Impacto tributario ampliado por gramo
2 x 1.000	\$2,6187	\$1,4144	\$0,0081	\$0,0162	\$4,0575
3 x 1.000	\$2,6187	\$1,4144	\$0,0122	\$0,0162	\$4,0616
4 x 1.000	\$2,6187	\$1,4144	\$0,0163	\$0,0163	\$4,0657
5 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0203	\$0,0163	\$4,0698
6 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0244	\$0,0163	\$4,0739
7 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0285	\$0,0163	\$4,0780
8 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0327	\$0,0163	\$4,0822
9 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0368	\$0,0163	\$4,0863

Tarifa ICA	IPUSU directo 2026 por gramo	Renta por no deducibilidad	ICA estimado	GMF estimado	Impacto tributario ampliado por gramo
10 x 1.000	\$2,6187	\$1,4145	\$0,0409	\$0,0164	\$4,0904

Nota: Elaboración a partir de la tarifa del IPUSU, equivalente a 0,00005 UVT por gramo, actualizada con la UVT aplicable al año gravable 2026, fijada en \$52.374 por la DIAN. El cálculo toma como referencia metodológica el esquema de impacto tributario ampliado planteado por Márquez Jaramillo (2023), en la demanda de inconstitucionalidad presentada contra los artículos 50, 51 y 52 de la Ley 2277 de 2022, expediente digital D0015510, pp. 35-38. Esta fuente se emplea únicamente como referente metodológico y documental Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=67331>

Bajo ese supuesto, el impacto tributario por gramo no se limitaría a los \$2,6187 del IPUSU directo, sino que podría ubicarse aproximadamente entre \$4,0575 y \$4,0904 por gramo, según la tarifa de ICA aplicable al contribuyente.

Esta diferencia resulta relevante para el análisis de regresividad, pues muestra que el costo económico potencial del tributo puede ser superior al impuesto nominal previsto en la ley, en consecuencia, cuando el productor o importador no cuenta con margen suficiente para absorber esa carga, aumenta la probabilidad de que el mayor costo se incorpore al precio de los bienes empacados, envasados o embalados. Si tales bienes corresponden a productos de consumo ordinario o de baja sustituibilidad, el traslado puede afectar proporcionalmente con mayor intensidad a los hogares de menor capacidad económica, lo cual refuerza la necesidad de valorar el IPUSU no solo desde su finalidad ambiental, sino también desde sus efectos distributivos.

Asimismo, para 2025, el DANE informó que el 28,0 % de la población colombiana se encontraba en condición de pobreza monetaria y el 9,6 % en pobreza monetaria extrema. En los centros poblados y rural disperso, la pobreza monetaria fue del 39,5 % y la pobreza monetaria extrema del 19,1 % (DANE 2026). En ese sentido, la discusión no es marginal: un eventual traslado del impuesto al precio de bienes de consumo básico o de baja sustituibilidad puede tener relevancia material para una porción amplia de la población, especialmente para los hogares con menor capacidad económica.

En estas condiciones, la incidencia distributiva del tributo no podía ser tratada como una cuestión secundaria o implícita, sino como un elemento central de su justificación constitucional. Precisamente porque el impuesto tiene aptitud real para repercutir sobre bienes de consumo ordinario y hacerlo de forma heterogénea.

La tercera condición es que el diseño del impuesto verde distinga, en la medida de lo posible, entre consumos suntuarios y consumos asociados a las necesidades básicas o a restricciones estructurales de sustitución del producto; además debe contar con reglas operativas que permita que esa diferenciación funcione efectivamente. Tal distinción es decisiva para asegurar el cumplimiento de la equidad horizontal y vertical. En la medida en que el contribuyente carezca de alternativas reales de sustitución, o la aplicabilidad de las exclusiones operativamente sea incierta el tributo requiere justificaciones y compensaciones reforzadas que permitan cumplir los requisitos de equidad y progresividad.

En el caso del IPUSU, esta condición enfrenta una dificultad adicional en la aplicación de ciertas exclusiones, particularmente aquellas cuya procedencia depende de la relación funcional

entre el envase, empaque o embalaje y el bien que habrá de contener o proteger; en estos eventos, la exclusión queda normativamente vinculada al uso concreto que ese plástico presta frente al producto a empacar, como ocurre con bienes de la canasta familiar o del IPC, así como con determinados usos médicos, alimentarios o sanitarios.

El problema radica en que ambas temporalidades no coinciden, mientras el impuesto se causa de manera instantánea en la venta del envase por parte del productor, la verificación suficiente de la destinación que permitiría predicar la exclusión suele producirse en un momento posterior, cuando el empaque entra efectivamente a la cadena de utilización o cuando se define con certeza el bien al que será incorporado. De este modo, el sujeto pasivo no siempre tiene certeza al momento de la venta sobre la procedencia de la exclusión, dado a que en numerosos casos esa conclusión depende de hechos futuros, de certificaciones de terceros o de información que no se encuentra plenamente bajo su control en el momento de la activación del hecho generador.

En ese sentido se traslada al productor o importador una carga reforzada de trazabilidad y acreditación sobre circunstancias posteriores a la detonación del hecho generador, en esa medida, la dificultad no es meramente formal, puede conducir a una inaplicación práctica de exclusiones legalmente previstas, favorecer una sobreinclusión fáctica del gravamen y propiciar el traslado del costo tributario a la cadena de comercialización con incidencia en el consumidor final, lo que resulta especialmente problemático cuando se trata de bienes de consumo básico o de limitada sustituibilidad. Desde esta perspectiva, la insuficiencia operativa de las exclusiones no solo compromete su eficacia correctiva, sino que también intensifica la tensión del tributo con la igualdad material y con las exigencias de equidad tributaria.

La cuarta condición es que el sistema incorpore mecanismos claros de compensación del recaudo, particularmente cuando se anticipen efectos regresivos. La literatura del Banco Mundial y de Klenert et al. (2018), muestra que transferencias per cápita, devoluciones focalizadas o reducciones de impuestos al consumo de otros productos pueden desempeñar una función esencial para alinear eficiencia ambiental y justicia distributiva (Partnership for Market Readiness, 2017).

En ese sentido, podría evaluarse la posibilidad de que el IPUSU se integre al modelo de compensación del IVA, en la medida en que este ya constituye una política redistributiva orientada a mitigar el impacto que los impuestos indirectos generan sobre el consumo de los hogares en situación de pobreza y pobreza extrema. Desde esa perspectiva, si se admite que el gravamen puede producir efectos regresivos, resultaría razonable plantear que una parte de su recaudo se incorpore al esquema compensatorio del IVA.

De este modo, la finalidad extrafiscal de protección ambiental no se vería anulada, sino complementada por un correctivo distributivo dirigido a evitar que la señal económica del tributo termine afectando de manera desproporcionada a los sectores con menor capacidad económica. Así, la integración del IPUSU a este modelo de compensación permitiría reforzar su compatibilidad con la igualdad material y con los principios de equidad y progresividad tributaria.

A ello se suma que la consistencia material de un impuesto verde no depende únicamente de su aptitud para desincentivar la conducta gravada, sino también de la manera en que el Estado reorienta el recaudo obtenido. En esa medida, además de los mecanismos compensatorios orientados a mitigar los efectos regresivos sobre los hogares vulnerables, podría valorarse la

destinación de una parte de los recursos recaudados al fortalecimiento de estrategias de transición productiva, investigación aplicada en materiales sostenibles, pedagogía ambiental, innovación tecnológica y expansión de alternativas de aprovechamiento y cierre de ciclos. De este modo, la dimensión extrafiscal del gravamen no se agotaría en el incremento del costo del producto contaminante, sino que se proyectaría también en una respuesta institucional orientada a reducir, de manera efectiva, la dependencia de los plásticos de un solo uso.

La quinta condición es que la política tributaria ambiental se articule con medidas no tributarias de transición justa. Sin estas medidas, el impuesto puede operar entonces como un incremento en los precios impuesto a quienes tienen menos capacidad de cambiar su comportamiento.

En el caso del IPUSU, esta condición encuentra respaldo legal en la Ley 2232 de 2022, que no se limita a prohibir o restringir determinados productos plásticos de un solo uso, sino que prevé una Política Nacional de Sustitución y un Plan de Reconversión Productiva y Adaptación Laboral, junto con estrategias de reducción y sustitución del consumo, investigación y desarrollo de alternativas sostenibles, incentivos para el reemplazo del plástico, promoción de sistemas reutilizables y educación ambiental. Con todo, debe advertirse que el desarrollo reglamentario de esta arquitectura ha sido parcial, pues, aunque expidieron instrumentos como el Decreto 2192 de 2023 y la Resolución 0803 de 2024, la formulación de la Política Nacional de Sustitución y del Plan de Reconversión Productiva y Adaptación Laboral muestra poco avance.

Por ello, la compatibilidad del IPUSU con la igualdad material y con los principios de equidad y progresividad no depende solo de la razonabilidad de su diseño interno o de la existencia de compensaciones monetarias, sino también de la capacidad estatal para construir un entorno de sustitución efectiva. Mientras esa transición no se consolide mediante asistencia técnica, incentivos a materiales alternativos, reconversión industrial, apoyo a pequeños productores y pedagogía ambiental, la extrafiscalidad del impuesto puede debilitarse y la carga tributaria proyectarse, en la práctica, con una intensidad más recaudatoria que transformadora.

Con base en esas condiciones, bien puede señalarse que el IPUSU no resulta conceptualmente incompatible con la equidad ni con la progresividad; pero tampoco es compatible con ellas por simple definición ambiental. Su legitimidad depende necesariamente de un diseño institucional que reconozca la dimensión distributiva de la carga tributaria y que no descargue los costos sociales de manera desproporcionada sobre quienes tienen menor ingreso, menor capacidad de adaptación o menor acceso a alternativas.

Conclusiones

Como reflexión final de este análisis se refiere a que la tributación verde representa una prueba particularmente exigente para la teoría clásica de la teoría tributaria. sugiriendo a abandonar la forma tradicional de analizar la justeza tributaria de los impuestos entendiendo dos premisas para su análisis, la primera referida a señalar que toda tributación ambiental resulta legítima por el solo hecho de perseguir fines ambientales. La segunda referida a que presumir que todo impuesto verde resulta, por definición, regresivo y socialmente injusto. Ninguna de las dos formas resiste adecuadamente una evaluación jurídica cuidadosa que permita asegurar el cumplimiento de los principios tributarios.

El derecho tributario en manera alguna puede renunciar a los principios de equidad ni a la progresividad en nombre de la transición ecológica ni en nombre de la finalidad extrafiscal. Debe en su lugar buscar adoptar un diseño fiscal que distribuya los costos sociales con criterios de justicia. Ahora, si el legislador grava consumos o actividades contaminantes sin considerar las desigualdades materiales de adaptación de los contribuyentes; el IPUSU se transforma en una forma de injusticia tributaria distraído con lenguaje ambiental, presuntamente legítimo. Si, en cambio, articula la señal de los precios, compensación distributiva y políticas de transición ambiental, entonces la tributación bien podría convertirse en una herramienta compatible con una concepción exigente de justicia tributaria.

En Colombia, la tributación verde resulta constitucionalmente admisible e incluso coherente con la Constitución ecológica de 1991; no obstante, su legitimidad material no depende únicamente de su finalidad ambiental. Lo anterior en la medida en que sus manifestaciones tributarias se ejercen en forma de impuestos indirectos con potencial de traslación económica; su compatibilidad con los principios tributarios depende que el legislador integre evaluaciones de incidencia distributiva, e incluya distinciones entre consumos suntuarios y consumos básicos, y finalmente articule mecanismos verificables de compensación.

Así mismo, el análisis permite concluir que la finalidad ambiental del IPUSU no puede valorarse únicamente desde la intención declarada por el legislador, sino desde su aptitud real para modificar conductas ambientalmente relevantes, en esa medida, la eficacia extrafiscal del impuesto depende en parte de que sus mecanismos operativos, especialmente la Certificación de Economía Circular, funcionen como verdaderos incentivos de reducción, sustitución y aprovechamiento del plástico que tiene como fin último un único uso; cuando dichos instrumentos no operan plenamente debido a su retraso en la reglamentación o la tarifa no distingue entre distintos niveles de desempeño ambiental, el tributo puede ver debilitada su capacidad de ordenación.

Referencias

- Acoplásticos. (2024). *Impacto promedio del "Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes" (Ley 2277 de 2022. Artículos 50-53) sobre los precios de los productos.* https://acoplasticos.org/wp-content/uploads/2024/02/Impacto_impuesto.pdf
- ANIF. (2025). *Impuestos saludables: ¿qué ha pasado desde su implementación?* <https://www.anif.com.co/informe-semanal/impuestos-saludables-que-ha-pasado-desde-su-implementacion/>
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia.* http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Congreso de la República de Colombia. (2022). *Ley 2232 de 2022. Por la cual se establecen medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones.* http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2232_2022.html
- Congreso de la República de Colombia. (2022). *Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.* http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2277_2022.html

- Corte Constitucional. (1998, mayo 6). Sentencia C-183/98 Expediente D-1801. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 476 (parcial) del Decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>
- Corte Constitucional. (2014, 02 26). Sentencia C-100/14 Expediente D-9504. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 'Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones'*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/c-100-14.htm>
- Corte Constitucional. (2015, octubre 21). Sentencia c-657 de 2015. Jorge Iván Palacio Palacio. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 (parcial) de la ley 1607 de 2012, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30032974>
- Corte Constitucional. (2018, 11 28). Sentencia C-129/18 Expediente D-12019. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones."* <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30035979>
- Corte Constitucional. (2019, 11 5). Sentencia C-521/19 Expediente D-13124. *Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 1943 de 2018, "por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones" en su totalidad y subsidiariamente contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la misma.* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-521-19.htm>
- Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-435. *Demandas de inconstitucionalidad contra el artículo 54, parcialmente la primera, y contra su integridad, la segunda, de la Ley 2277 de 2022, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/c-435-23.htm>
- Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-506 de 2023 expediente D-15.241. *Acción de inconstitucionalidad contra los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022 "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/c-506-23.htm>
- Corte Constitucional. (2023, Septiembre 13). Sentencia C-363 de 2023 Expediente D-15122. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 12 de la Ley 2272 de 2022, «por medio de la cual se modifica adiciona y prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006, 1421 de 2010, 1738 de 2014 y 1941 de 2018, se define la política de paz de Estado, se crea el servicio social para la paz, y se dictan otras disposiciones* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/c-363-23.htm>
- Corte Constitucional. (2025). Sentencia C-099 de 2025 expediente D-15.883. *Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2025/c-099-25.htm>
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2026). *Pobreza monetaria en Colombia 2025*. Comunicado de prensa, 12 de junio de 2026. <https://www.dane.gov.co/files/operaciones/PM/cp-PM-2025.pdf>

- DIAN (s.f.). *Estadísticas de los tributos administrados por la DIAN: Impuesto nacional al consumo*. <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/TributosDIAN.aspx>
- DIAN. (2023, Enero 23). *Concepto 641 int 91 de 2023*. Normograma DIAN. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_0641_2023.htm
- DIAN. (2024, Abril 25). *Concepto 8252 de 2024*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_8252_2024.htm#:~:text=Concepto%208252%20de%202024%20DIAN,-Anotaciones&text=Tercera%20adici%C3%B3n%20al%20Concepto%20General,envasar%20C%20embalar%20o%20empacar%20bienes.
- Flexible Packaging Solutions. (2022). *Impuesto sobre envases de plástico en el Reino Unido*. <https://www.fps.com/es/news/plastic-packaging-tax/>
- Fonseca Forero, I. G. (2023, julio-diciembre). Análisis estructural del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. *Revista de derecho fiscal*, 23, 85-109. <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.04>
- Klenert, D., Mattauch, L., Combet, E., Edenhofer, O., Hepburn, C., Rafaty, R., & Stern, N. (2018). *Making Carbon Pricing Work for Citizens*. *Nature Climate Change*, 8(8), 669–677.
- Manzanera González, E. (2023). *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*. <https://hdl.handle.net/11000/29849>
- Marín Elizalde, M. (2010). La estructura jurídica del tributo: el hecho generador. En *Derecho Tributario, Procedimiento y régimen sancionatorio*. (303 – 331) Universidad Externado de Colombia.
- Márquez Jaramillo, C. (2023). *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 50, 51 y 52 de la Ley 2277 de 2022*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=67331>
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (s. f.). “Colombianos son cada vez más conscientes a la hora de usar bolsas plásticas”: Minambiente. <https://archivo.minambiente.gov.co/index.php/noticias-minambiente/2977-colombianos-son-cada-vez-mas-conscientes-a-la-hora-de-usar-bolsas-plasticas-minambiente>
- Mackie, A., & Haščič, I. (2019). *The distributional aspects of environmental quality and environmental policies: Opportunities for individuals and households* (OECD Green Growth Papers No. 2019/02). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/e0939b52-en>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022, Agosto). *Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social: exposición de motivos*.
- OECD. (2023). *Methodological guidelines for environmentally related tax revenue accounts*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/d752d120-en>
- Partnership for Market Readiness. (2017). *Carbon tax guide: A handbook for policy makers*. World Bank. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/728421535605566659/pdf/129668-V1-WP-PUBLIC-Carbon-Tax-Guide-Main-Report.pdf>
- Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente. (s. f.). *Gameplan: It's time to beat plastic pollution*. <https://www.unep.org/beatpollution/beat-plastic-pollution/gameplan-it-is-time-to-beat-plastic-pollution>
- Pigou, A. C. (1920). *The Economics of Welfare*. <http://pombo.free.fr/pigou1920.pdf>
- Salassa Boix, R. (2014). Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 785–811. https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/34623/CONICET_Digital_Nro.20ce6f00-b9c2-4bfc-8299-7053abe1f816_B.pdf?sequence=5

Sánchez Muñoz, C. J. (2021). *Tributación Medio Ambiental: Alcance y Limites de la extrafiscalidad Ecológica en Colombia* (Vol. 2). Universidad Externado de Colombia.