

Demanda Inconstitucionalidad Ley 2277/22 Reforma Tributaria Tarifa Fija Bebidas Azucaradas

juan manuel <jcharry@charrymosquera.com.co>

Mar 17/01/2023 16:40

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

CC: agoyeneche@charrymosquera.com.co <agoyeneche@charrymosquera.com.co>; Alexandra Goyeneche <kalexandra1712@gmail.com>; Esmeralda Ruiz <esmeralda.ruiz.co@ajegroup.com>

Honorables Magistrados

CORTE CONSTITUCIONAL

Reparto E. S. D.

Referencia: Demanda de inconstitucionalidad del artículo 54 (parcial) 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”

Demandante: Juan Manuel Charry Urueña

JUAN MANUEL CHARRY URUEÑA, abogado identificado con cédula de ciudadanía número 79.147.236 de Usaquén y Tarjeta Profesional número 33.683 expedida por el Consejo Superior de la Judicatura, actuando en nombre propio y en ejercicio de la facultad contemplada en el numeral 6o del artículo 40 de la Constitución Política y en el Decreto Extraordinario 2067 de 1991, presento ante la Honorable Corte Constitucional **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 54 (parcial: **TARIFA FIJA O ESPECÍFICA** del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas) de la Ley 2277 de 2022¹ “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por las razones que expongo a continuación:

La norma acusada establece la tarifa fija o específica del impuesto al consumo de bebidas ultraprocesadas azucaradas desde \$0 a \$65 según el contenido de azúcar por cada 100 ml, vulnerando los principios de progresividad tributarias, equidad y eficiencia; afectando la libertad de empresa y la libre competencia; estableciendo una disposición irrazonable y desproporcionada; desconociendo la capacidad contributiva de los responsables del impuesto; infringiendo la confianza legítima de los afectados; y, la iniciativa y propiedad privadas.

CHARRY MOSQUERA ABOGADOS ASOCIADOS & Cía. S. A. S.

Juan Manuel Charry Urueña
Calle 72 No. 9-55, Oficina 803
Teléfonos (57) 3104810373
Bogotá D. C. – Colombia
jcharry@charrymosquera.com.co

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto
E. S. D.

Referencia: Demanda de inconstitucionalidad del artículo 54 (parcial) 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”

Demandante: Juan Manuel Charry Urueña

JUAN MANUEL CHARRY URUEÑA, abogado identificado con cédula de ciudadanía número 79.147.236 de Usaquén y Tarjeta Profesional número 33.683 expedida por el Consejo Superior de la Judicatura, actuando en nombre propio y en ejercicio de la facultad contemplada en el numeral 6° del artículo 40 de la Constitución Política y en el Decreto Extraordinario 2067 de 1991, presento ante la Honorable Corte Constitucional **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 54 (parcial: **TARIFA FIJA O ESPECÍFICA** del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas) de la Ley 2277 de 2022¹ “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por las razones que expongo a continuación:

La norma acusada establece la tarifa fija o específica del impuesto al consumo de bebidas ultraprocesadas azucaradas desde \$0 a \$65 según el contenido de azúcar por cada 100 ml, vulnerando los principios de progresividad tributarias, equidad y eficiencia; afectando la libertad de empresa y la libre competencia; estableciendo una disposición irrazonable y desproporcionada; desconociendo la capacidad contributiva de los responsables del impuesto; infringiendo la confianza legítima de los afectados; y, la iniciativa y propiedad privadas.

I. NORMA DEMANDADA

La Ley 2277 de 2022, artículo 54, establece:

¹ Ley 2277 de 2022 (13 de diciembre), “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. *Diario Oficial* No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022. (<https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%202277%20DE%2013%20DE%20DICIEMBR%20DE%202022.pdf>)

Artículo 54. Adiciónese el Título X al Libro III del Estatuto Tributario, así:

[...]

Artículo 513-4. Tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas. La tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas se expresa en pesos por cien mililitros (100 ml) de bebida, y el valor unitario está en función del contenido de azúcar en gramos (g) por cada cien mililitros (100 ml) de bebida, así:

Para los años 2023 y 2024:

Contenido en 100 ml	Tarifa (por cada 100 ml)	
	2023	2024
Menor a seis gramos (6 gr) de azúcares añadidos	\$0	\$0
Mayor o igual a seis gramos (6 gr) y menor a diez gramos (10 gr) de azúcares añadidos	\$18	\$28
Mayor o igual a diez gramos (10 gr) de azúcares añadidos	\$35	\$55

Para el año 2025:

Contenido en 100 ml	Tarifa (por cada 100 ml)
	2025
Menor a cinco gramos (5 gr) de azúcares añadidos	\$0
Mayor o igual a cinco gramos (5 gr) y menor a nueve gramos (9 gr) de azúcares añadidos	\$38
Mayor o igual a nueve gramos (9 gr) de azúcares añadidos	\$65

Estas tarifas se aplican de la siguiente forma para determinar el monto del impuesto aplicable a cada bebida:

$$IMP = \frac{Vol}{100} * Tarifa$$

Donde:

- IMP: Monto del impuesto aplicable a la bebida, en pesos.
- Vol: Volumen de la bebida, expresado en mililitros (ml).
- Tarifa: Tarifa del impuesto, según lo determinado en la tabla anterior.

Parágrafo. A partir del año 2026, el valor de las tarifas establecidas para el año 2025 se ajustará cada primero (1º) de enero en el mismo porcentaje en que se incremente la Unidad de Valor Tributario (UVT). La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) expedirá por medio de acto administrativo el porcentaje de incremento de la Unidad de Valor Tributario (UVT) y el valor de las tarifas actualizadas.

[...]

Se trata de unas tarifas fijas o monto fijo en dinero por el consumo de bebidas ultraprocesadas azucaradas de \$0 a \$65, según el contenido de azúcar añadida por cada 100 ml.

II. NORMAS CONSTITUCIONALES VIOLADAS

Las normas constitucionales infringidas por el artículo demandado son las siguientes:

Artículo 363: El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Artículo 83: Las actuaciones de las autoridades públicas deben ceñirse a los postulados de la buena fe.

Artículo 58: Se garantiza la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores.

Artículo 333: La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. La empresa es base del desarrollo; el Estado estimulará el desarrollo empresarial.

Artículo 150: Las disposiciones legales deben ser razonables y proporcionadas.

III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es inequitativa, regresiva e ineficiente, puesto que grava a todos los consumidores de estos productos por igual, sin tener en cuenta su capacidad adquisitiva y contributiva.

1.- La Constitución Política en su artículo 363 establece que:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, y progresividad.”

2.- Estos tres principios y su contenido han sido desarrollados ampliamente por la Corte Constitucional en control abstracto de constitucionalidad. Al respecto, en sentencia C-431 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo)², la Corte dijo:

a) Sobre los conceptos de *equidad horizontal* y *equidad vertical* y el desarrollo de la regla tributaria de ‘igual gravamen a igual capacidad de pago’:

De acuerdo con la jurisprudencia³, la equidad tributaria tiene dos manifestaciones: (i) la equidad horizontal, según la cual “los tributos han de gravar de igual manera a

² Corte Constitucional, sentencia C-431 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo).

³ Corte Constitucional, sentencias C-600 de 2015 (M.P. María Victoria Calle Correa), C-120 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado) y C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

quienes tienen la misma capacidad de pago”⁴; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen.

b) Respecto de la obligación del Legislador de evitar cargas excesivas a los contribuyentes como manifestación de la equidad tributaria:

El principio de equidad tributaria exige que, en la determinación de los tributos, el Legislador debe considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de “evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”⁵. Ha señalado la jurisprudencia que “el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal”⁶.

c) Frente a la estrecha relación que existe entre la equidad tributaria y los principios del Estado Social de Derecho:

De allí que, al hacer referencia a la sentencia C-1060A de 2001 se adujo que la Corte había expresado que “la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho (...)”.

d) Igualmente, sobre el carácter estructural de la equidad del sistema tributario:

Así, debe considerarse que el principio de equidad tributaria cuenta con una naturaleza estructural, en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad⁷. En tal sentido, la Corte ha señalado que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto; y no a un determinado tributo aisladamente considerado⁸.

3.- En esta misma línea, la Corte Constitucional en sentencia C-322 de 2022 (M.P. Hernán Correa Cardozo)⁹ estableció:

a) La equidad en materia tributaria es un desarrollo del principio de igualdad:

⁴ Corte Constitucional, sentencia C-397 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

⁵ Corte Constitucional, sentencia C-218 de 2015 (M.P. Martha Victoria Sáchica Méndez).

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

⁷ Corte Constitucional, sentencias C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-643 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), C-1149 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) y C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

⁸ Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

⁹ Corte Constitucional sentencia C-322 de 2022 (M.P. Hernán Correa Cardozo).

El principio de equidad tributaria, contemplado en el artículo 363 de la Constitución, es una expresión concreta del principio de igualdad¹⁰. En particular, es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y los beneficios tributarios entre los contribuyentes de forma proporcional a su capacidad económica. En otras palabras, este principio busca que no haya cargas o beneficios excesivos entre los sujetos obligados¹¹.

b) Frente a la evaluación de la *equidad tributaria* en una disposición impositiva concreta:

El juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para examinar la constitucionalidad de las medidas que, prima facie, afectan el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal¹². En ese sentido, la Corte ha señalado que el principio de equidad tributaria “toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables”¹³.

4.- En concordancia con lo anterior, el contenido y la manifestación del principio a la igualdad en materia tributaria ha sido profundizado por la jurisprudencia reciente de la Corte Constitucional. Al respecto, la sentencia C-345 de 2022 (M.P. Hernán Correa Cardozo)¹⁴ expone:

a) Sobre los límites constitucionales a la potestad legislativa en asuntos tributarios:

En todo caso, si bien esta potestad legislativa otorga un amplio margen de configuración, este no es absoluto y está sujeto a límites. Entre estos se encuentran los principios del sistema tributario y la igualdad respecto de las cargas públicas¹⁵. En consecuencia, el ejercicio de esa atribución puede resultar contrario al orden constitucional si desconoce los principios de equidad, eficiencia y progresividad, o derechos fundamentales¹⁶.

b) Frente al principio de igualdad en la creación, modificación o supresión de cargas y beneficios tributarios:

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-643 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), reiterada en sentencia C-010 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

¹¹ Corte Constitucional, sentencia T-734 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), reiterada en sentencias C-169 de 2014 y C-600 de 2015 (M.P. María Victoria Calle Correa).

¹² Corte Constitucional, sentencias C-203 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera), C-109 de 2020 (M.P. José Fernando Reyes Cuartas) y C-521 de 2019 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger).

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-932 de 2014 (M.P. Martha Victoria Sáchica Méndez).

¹⁴ Corte Constitucional, sentencia C-345 de 2022 (M.P. Hernán Correa Cardozo).

¹⁵ Corte Constitucional, sentencias C-1107 de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería), C-1060A de 2001 (C.P. Lucy Cruz de Quiñones), C-250 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-657 de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

¹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-188 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-709 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-1297 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández), C-007 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) y C-748 de 2009 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

Por eso, la legislación tributaria debe cumplir el principio de igualdad y este constituye un límite formal y material al poder tributario del Estado. En virtud del principio de igualdad, el Legislador no debe crear ni profundizar las condiciones de desigualdad real a través de la regulación de los tributos. [...] De hecho, la tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos para determinar su carga fiscal¹⁷. En otras palabras, un gravamen indiscriminado sobre todos los bienes y servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, objetivos, finalidades y sin medir consecuencias sociales puede violar la igualdad¹⁸.

5.- En concreto, la fórmula impositiva adoptada por el Legislador para la creación del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas en la norma demandada viola los principios de equidad y progresividad en materia tributaria. Al gravar las bebidas ultraprocesadas azucaradas por medio de una tarifa fija según el contenido de azúcar añadida por unidad de volumen, el Legislador grava de igual forma a todos los contribuyentes sin distinción de sus ingresos ni del valor del producto que adquieren, de modo que los contribuyentes de menores ingresos y que adquieren bebidas ultraprocesadas azucaradas de menor precio asumen exactamente el mismo impuesto que aquellos contribuyentes de mayores ingresos o que adquieren productos de precio más elevado. Esto resulta en que las personas con capacidad económica reducida se ven obligadas a aportar, proporcionalmente con sus ingresos, más impuestos que las personas con poder adquisitivo superior.

Frente al **principio de equidad**, este impuesto *específico* no respeta la equidad **horizontal** en tanto grava del mismo modo a todas las bebidas azucaradas que se encuentren en el mismo rango de azúcar añadido por cada 100 ml sin importar su valor comercial. En ese sentido, por ejemplo, una bebida con 10 g de azúcar por 100 ml que cueste \$1,000 será gravada por exactamente el mismo monto fijo (\$35 para el año 2023) que una bebida con el mismo contenido de azúcar que tenga un precio de \$10,000. Así pues, la norma demandada establece cargas tributarias desiguales e inequitativas para las personas que se encuentran en las mismas capacidades de pago.

Por su parte, esta tarifa también desconoce el principio de equidad **vertical**, pues ignora que los consumidores de los productos de menor valor en el mercado se verán obligados a soportar un impuesto sustancialmente mayor según su capacidad contributiva que los consumidores con la capacidad adquisitiva para adquirir bebidas más costosas. Así pues, se contraría la exigencia de **progresividad**, ya que no se distribuye la carga tributaria de forma para que quienes tienen una mayor capacidad contributiva aporten en mayor proporción al gravamen que las personas son menor capacidad económica. Por el contrario, se trata de un impuesto regresivo, ya que afecta en mayor medida a las personas de menores recursos económicos, quienes deberán cargar en mayor proporción con el gravamen, incluso si adquieren las bebidas de más bajo precio en el mercado.

¹⁷ Corte Constitucional, sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

¹⁸ Corte Constitucional, sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Esta circunstancia fue incluso advertida por el Ministerio de Salud y Protección Social en un concepto técnico rendido respecto del entonces Proyecto de Ley de Reforma Tributaria y en el que la ministra sugiere que un impuesto específico no *ad valorem* es regresivo, no respeta el principio de equidad vertical y desconoce la capacidad económica de los contribuyentes.¹⁹

IV. LIBRE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y LIBERTAD DE COMPETENCIA

La introducción de un impuesto específico a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es una medida que altera el equilibrio del mercado de las bebidas azucaradas y que afecta desmesuradamente a pequeños y medianos productores en contraste con las grandes empresas que detentan la posición dominante en la industria, por lo que vulnera la libre actividad económica e iniciativa privada y viola la libertad de competencia.

1.- La Constitución Política, artículo 333, dice:

“La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.”

2.- Los anteriores postulados recogen la noción de derechos económicos y la libertad económica en el marco del Estado social y democrático de Derecho y la economía social de mercado. Al respecto, la Corte Constitucional ha formulado lo siguiente:

- a) Sobre la noción de libertad económica y sus contenidos, la sentencia C-032 de 2017 (M.P. Alberto Rojas Ríos)²⁰ estableció:

¹⁹ Ministerio de Salud y Protección Social. *Respuesta concepto a las proposiciones realizadas para el Proyecto de Ley 131 de 2022 Senado y 118 de 2022 Cámara “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Radicado 202242302008602 (27 de septiembre de 2022). Radicado no. 20222140188071.

²⁰ Corte Constitucional, sentencia C-032 de 2017 (M.P. Alberto Rojas Ríos).

*“La Corte Constitucional ha dicho que el derecho a la libertad económica es el género de los derechos económicos, que se despliega en los derechos a la **libertad de empresa y la libertad de competencia**”²¹:*

La libertad de empresa es aquella que se le reconoce a los ciudadanos para afectar o destinar bienes de cualquier tipo para la realización de actividades económicas, para la producción e intercambio de bienes y servicios, conforme a las pautas o modelos de organización propias del mundo económico contemporáneo, con el objetivo de obtener beneficios o ganancias.

*La **libertad de competencia** por su parte, acontece cuando un conjunto de empresarios o de sujetos económicos, bien se trate de personas naturales o jurídicas, dentro de un marco normativo y de igualdad de condiciones, ponen sus esfuerzos o recursos a la conquista de un mercado de bienes y servicios en el que operan otros sujetos con intereses similares. Se trata propiamente de la libertad de concurrir al mercado ofreciendo determinados bienes y servicios, en el marco de la regulación y en la ausencia de barreras u obstáculos que impidan el despliegue de la actividad económica lícita que ha sido escogida por el participante.”*

- b) Frente al contenido del derecho a la **libre competencia**, la sentencia C-909 de 2012 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla) dijo²²:

*“La libre competencia, por su parte, consiste en la **facultad que tienen todos los empresarios de orientar sus esfuerzos, factores empresariales y de producción a la conquista de un mercado, en un marco de igualdad de condiciones**. Según la jurisprudencia constitucional, esta libertad comprende al menos tres prerrogativas: (i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario.”*

- c) Concretamente, la sentencia C-228 de 2010 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva) indicó que:

*“[...] el núcleo esencial del derecho a la libre competencia económica consiste en la posibilidad de acceso al mercado por parte de los oferentes **sin barreras injustificadas**.”*

3.- En el caso concreto, la decisión del Legislador de crear una tarifa fija para el gravamen a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es una medida que afecta desproporcionadamente a los pequeños y medianos productores de bebidas con precios de venta más bajos y les ubica injustificadamente en una posición de desventaja frente a sus competidores en el mercado. La industria de las bebidas azucaradas en Colombia y la región son un oligopolio (ver *Gráfica*

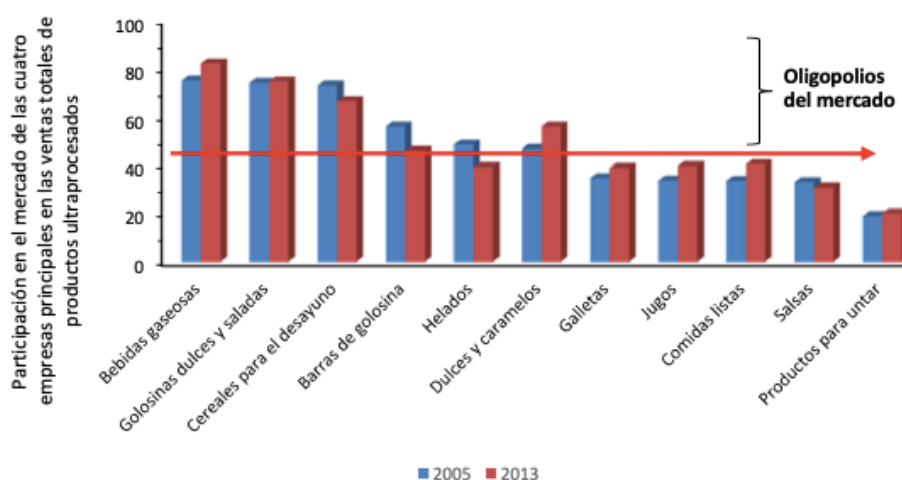
²¹ Corte Constitucional, sentencias C-978 de 2010 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-524 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) y C-616 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

²² Corte Constitucional, sentencia C-909 de 2012 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla), reiterando las sentencias C-197 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-992 de 2006 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-616 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), C-815 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-389 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

1). Esto significa que la vasta participación del mercado está concentrada en unas muy pocas compañías productoras²³ —más del 80% de la participación del mercado de bebidas gaseosas en América Latina está concentrado en solo cuatro empresas, según datos del año 2013.²⁴ En ese sentido, el mercado de las bebidas ultraprocesadas azucaradas en Colombia se caracteriza por la posición dominante y virtualmente absoluta de unas cuantas empresas que concentran la mayoría del mercado y de las utilidades de la industria. En la actualidad, *Bavaria*, *Coca Cola*, *Coca Cola Femsa*, *Monster*, *Pepsico*, *Postobón* y *Redbull* representan el 74% del mercado de la industria de bebidas en volumen²⁵. Estos grandes conglomerados industriales coexisten con un conjunto de medianas y pequeñas empresas que, a su vez, que tienen una participación mínima en la industria y compiten en segmentos reducidos y muy específicos del mercado²⁶.

Gráfica 1 ²⁷

Participación en el mercado de las cuatro empresas principales en las ventas totales de productos alimentarios y bebidas ultraprocesados en América Latina, 2005 y 2013



La línea roja indica una concentración del mercado de 50%. Los mercados por arriba de la línea se definen como oligopolios. Los datos para las bebidas gaseosas y jugos son sólo para las ventas al menudeo en tienda (sin contar las ventas en centros de consumo como restaurantes y bares). Fuente: Información de la base de datos Passport de Euromonitor International (2014) (38). Los datos de América Latina son de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, México, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

Debido a que estas pequeñas y medianas empresas tienen una participación en volumen menor en el mercado de las bebidas ultraprocesadas —apenas un 26%— y producen bebidas con precios mucho más bajos, sus esquemas productivos y sus márgenes de utilidades y

²³ Corinna Hawkes. *Globalization, food and nutrition transitions. Globalization Knowledge Network Working Paper.* Ginebra: WHO Commission on Social Determinants of Health, 2007. <http://www.globalhealthequity.ca/electronic%20library/Globalization%20Food%20and%20Nutrition%20Transitions.pdf>.

²⁴ Pan American Health Organization – PAHO. *Ultra-processed food and drink products in Latin America: Trends, impact on obesity, policy implications.* Washington: PAHO, 2015. https://iris.paho.org/bitstream/handle/10665.2/7699/9789275118641_eng.pdf.

²⁵ Información de la Cámara de la Industria de Bebidas de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI disponible en <https://www.andi.com.co/Home/Camara/19-industria-de-bebidas>.

²⁶ Cesar Armando Salazar. *Inequidad tributaria y su impacto sobre la competencia en el mercado de refrescos: el caso del impuesto especial sobre productos y servicios a bebidas saborizadas en México.* 2ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Fides Ediciones, 2022.

²⁷ Extraída de: Organización Panamericana de la Salud – OPS. *Alimentos y bebidas ultraprocesados en América Latina: tendencias, efecto sobre la obesidad e implicaciones para las políticas públicas.* Washington: OPS, 2015. https://iris.paho.org/bitstream/handle/10665.2/7698/9789275318645_esp.pdf.

rentabilidad son mucho más reducidos que aquellos de las empresas dominantes. En ese sentido, pequeños y medianos productores de bebidas azucaradas compiten en el mercado en un escenario de desventaja que se ve profundamente agravado por la intervención injustificada del Legislador con la creación de un impuesto fijo e invariable que grava sus productos por exactamente el mismo valor nominal que a las grandes empresas con participación dominante en la industria. Así pues, al imponer una carga tributaria idéntica a todas las bebidas ultraprocesadas con los mismos contenidos de azúcar sin tener en consideración su precio de venta en el mercado, la norma demandada introduce una barrera artificial que obstaculiza la libre participación en el mercado de pequeños y medianos productores de bebidas azucaradas en condiciones jurídicas y tributarias equitativas.

En ese sentido, la tarifa fija a las bebidas ultraprocesadas azucaradas genera un incremento significativo en la carga fiscal de los productores de bebidas con precios de venta más bajos y causa un impacto irreversible en sus estructuras de precios, oferta y rentabilidad de proporciones considerablemente mayores que a aquellos productores de bebidas en otros segmentos del mercado. Lo anterior se explica en que estas pequeñas y medianas empresas producen las bebidas con menores precios y porcentajes de participación en el mercado más bajos del segmento, por lo que sus márgenes de utilidad son más reducidos y se verían forzadas a trasladar dicho gravamen al consumidor mediante un aumento en sus precios. Así pues, la creación de un impuesto específico regresivo y que no varía según el valor del producto que se grava constituye una barrera de ingreso al mercado que afecta de manera desproporcionada particularmente a las pequeñas y medianas empresas productoras de bebidas azucaradas que tienen un menor poder en el mercado.

Por el contrario, las empresas que producen bebidas azucaradas con precios más elevados cuentan con un margen de utilidad que les permite asumir económicamente con todo o parte del impuesto, de manera que no se ven forzadas a trasladarle toda la carga fiscal a sus consumidores ni a aumentar sus precios de manera repentina y notoria. Adicionalmente, debido a que la tarifa fija es idéntica en valor para todas las bebidas en el mismo rango de contenido en azúcar, dicho incremento siempre será superior en proporción para aquellas bebidas que tienen un menor precio neto de venta que para las que tienen precios más elevados. De tal manera, incluso si todas las empresas competidoras en la industria de las bebidas azucaradas decidieran trasladar el costo del impuesto a los consumidores finales, las pequeñas y medianas empresas que producen bebidas de menor precio y que tienen menor participación en el mercado se verían más afectadas que las pocas grandes empresas que producen las bebidas con mayor participación de mercado y que tienen precios de venta superiores.²⁸

En ese sentido, con la creación de una tarifa fija para el impuesto de las bebidas ultraprocesadas azucaradas, el Estado genera un obstáculo en la libertad de competencia entre productores que, injustificadamente, impone una carga tributaria mayor a las pequeñas y

²⁸ Vale recordar que: “la industria de los refrescos tiene una estructura de competencia oligopólica, es decir, coexisten una empresa dominante que tiene la mayor participación de mercado y los precios de venta más altos, y un conjunto de empresas más pequeñas, con precios de venta más bajos, que compiten en segmentos del mercado muy específicos. Estas últimas empresas [...] ven incrementada significativamente su carga fiscal, impactando a su vez sobre sus precios y, en última instancia, sobre su rentabilidad y oferta” (Cesar Armando Salazar. Inequidad tributaria y su impacto sobre la competencia en el mercado de refrescos: el caso del impuesto especial sobre productos y servicios a bebidas saborizadas en México. 2ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Fides Ediciones, 2022.)

medianas empresas en beneficio del pequeño conglomerado de grandes corporaciones que tiene la posición dominante en la industria y concentra la vasta mayoría de la participación del mercado. Por esta razón, la norma demandada causa un desequilibrio en la estructura natural de libre competencia en el mercado en detrimento de . Por tal razón, la forma del impuesto creado en la norma demandada contraría el núcleo esencial del derecho a la libre competencia y, por lo tanto, va en contra de los principios constitucionales de la libertad económica consagrados en el artículo 353 Superior.

V. CONFIANZA LEGÍTIMA Y BUENA FE

Los ciudadanos no pueden ser sorprendidos con normas que no cumplen con el lleno de requisitos para su expedición, deben poder confiar en un ordenamiento jurídico previsible y estable.

I.- La Constitución Política, artículo 83, establece:

“Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”.

2.- La Corte Constitucional consideró:

- a) En sentencia C-235 de 2019 (M.P. José Fernando Reyes)²⁹, que no se pueden modificar las condiciones bajo las cuales se realizó la inversión:

“Además, en sentencia C-604 de 2000 se indicó que su amparo se activa una vez “el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., [entonces] éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.”

- b) En sentencia C-131 de 2004 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández)³⁰, la Corte consideró en cuanto al principio de buena fe:

“El mencionado principio es entendido, en términos amplios, como una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-235 de 2019 (M.P. José Fernando Reyes).

³⁰ Corte Constitucional, sentencia C-131 de 2004 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma”.

Y en cuanto al principio de confianza legítima, indica:

“La confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en cual pueda confiar. Para Müller, este vocablo significa, en términos muy generales, que ciertas expectativas, que son suscitadas por un sujeto de derecho en razón de un determinado comportamiento en relación con otro, o ante la comunidad jurídica en su conjunto, y que producen determinados efectos jurídicos; y si se trata de autoridades públicas, consiste en que la obligación para las mismas de preservar un comportamiento consecuente, no contradictorio frente a los particulares, surgido en un acto o acciones anteriores, incluso ilegales, salvo interés público imperioso contrario. Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades”.

4.- Así pues, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a la luz del principio de buena fe, de manera que las actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares deben estar enmarcadas en la confianza, rectitud, decoro y credibilidad. La confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible en el que pueda confiar, el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las mismas autoridades.

Por lo tanto, las personas deben poder confiar en un ordenamiento jurídico previsible y estable, en efecto, no pueden ser sorprendidos con normas inesperadas que no cumplen con el lleno de requisitos para su expedición. Sin embargo, con la expedición de la norma que crea el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas bajo la forma de un *impuesto específico*, una tarifa fija dependiente del contenido de azúcar en volumen y no del precio de venta del producto en el mercado, el Legislador impone una carga tributaria a toda la ciudadanía que carece de los requisitos mínimos de equidad, progresividad y eficiencia. De tal forma, el Estado introduce en el ordenamiento jurídico una ley que se sale de los parámetros superiores que desde la Constitución se prevén frente a los impuestos y que genera efectos regresivos, ineficientes, desproporcionados e irrazonables en los consumidores, verbigracia la población colombiana en general, y en las empresas — especialmente las pequeñas y medianas— que generan riqueza y participan en el mercado con la producción de bebidas.

VI. PROPIEDAD PRIVADA

1.- La Constitución Política establece en el artículo 58:

“Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores.”

2- La Corte Constitucional, en distintas sentencias, consideró:

- a) Frente a la protección de la propiedad y de la iniciativa privada, la sentencia C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez)³¹ establece:

“La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts. 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts. 95 ord 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado [...]”

- b) Por otra parte, en sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria)³², la Corte dijo que el Estado no puede destruir fuentes de riqueza y del trabajo de la sociedad:

“Cierta tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado - particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del "impuesto confiscatorio" o "expropiatorio", deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal.”

De igual forma, en la misma sentencia resolvió que las cargas tributarias y los impuestos no pueden ni deben absorber toda la renta que se grava. A saber:

“El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de "casos límites", en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca "casi totalmente" el valor de lo gravado.”

³¹ Corte Constitucional, sentencia C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez).

³² Corte Constitucional, sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria).

3.- En el caso de industrias que se encuentran en competencia oligopólica, como lo es la estructura de la industria de las bebidas azucaradas en países como Colombia, tiende a existir una o un par de empresas con una posición dominante en el mercado y que tiene la vasta mayoría de participación en el sector económico que coexisten con un conglomerado de varias medianas y pequeñas empresas que compiten en segmentos reducidos y muy específicos del mercado³³. Debido a que estas últimas empresas producen bebidas con precios de venta mucho más bajos que aquellas de la empresa o empresas dominantes y sus ventas son evidentemente más limitadas, sus esquemas productivos, de oferta y rentabilidad son mucho más estrechos y se verían irreversiblemente afectados por la creación de un impuesto fijo e invariable con respecto al valor de venta de sus productos.

Este incremento significativo en su carga fiscal impacta no solo en los precios y los esquemas productivos de dichas empresas, sino que verán disminuido su poder de mercado, el grado de retorno de sus inversiones y la utilidad de su participación en ventas. Esta situación generaría, por un lado, un favorecimiento indudable a la empresa o empresas dominantes, con más poder de mercado y, por el otro, una pérdida de participación en el mercado y de ventas de las empresas que por el precio de sus productos y su tamaño se verían forzadas a asumir una carga tributaria superior e impuestos más elevados. En consecuencia, la norma demandada que crea una tarifa fija para el gravamen de las bebidas azucaradas es una medida que amenaza seriamente las inversiones de empresas que le apostaron a la producción de bebidas azucaradas en competencia con una empresa dominante y, por lo tanto, ataca la propiedad privada y la iniciativa privada al tratarse de un impuesto que absorbe toda la renta y que despoja de su inversión a particulares.

VII. PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD

La tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es una medida legislativa irrazonable, inidónea y desproporcionada, pues establece un gravamen inequitativo y regresivo que no cumple eficaz ni eficientemente el fin constitucionalmente legítimo que propone.

1.- La Constitución Política, en su artículo 150, dice:

“Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

[...]

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

De igual forma, el artículo 338 consagra:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o

³³ Cesar Armando Salazar. *Inequidad tributaria y su impacto sobre la competencia en el mercado de refrescos: el caso del impuesto especial sobre productos y servicios a bebidas saborizadas en México*. 2ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Fides Ediciones, 2022.

parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. [...]”

2.- En desarrollo, la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente sobre el amplio margen de configuración legislativa otorgado por la Constitución al Congreso en materia tributaria:

a) Sobre su contenido, facultades y finalidades, la sentencia C-203 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera)³⁴ estableció:

[L]a jurisprudencia constitucional ha sostenido que “el Congreso de la República tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quiénes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables”³⁵. Para la Corte, la amplitud de esta competencia es razonable, porque (i) “del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado”³⁶, lo cual se refleja en “el correlativo deber para todas las personas de tributar (art. 95-9 C.P.)”³⁷, así como en “el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (arts. 1 y 2 C.P.)”³⁸, y (ii) “el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla”³⁹.

b) Sin embargo, esta libertad tiene límites de carácter constitucional. Al respecto, la sentencia C-056 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera)⁴⁰ consideró:

La potestad de intervención del legislador en la economía para fijar el alcance de las libertades económicas, regular la prestación de los servicios públicos y fomentar el desarrollo sostenible, es amplia y reforzada, pero no ilimitada. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional⁴¹, la intervención del legislador en estas materias debe obedecer a finalidades o motivos expresamente señalados en la Constitución y debe atender los principios de razonabilidad y proporcionalidad. El cumplimiento de estos requisitos se verifica mediante el test integrado de proporcionalidad. En términos generales, el test integrado de proporcionalidad exige que la Corte constate que la norma de intervención económica objeto de escrutinio en efecto limita o restringe algún derecho o principio constitucional. Luego, la Corte debe evaluar si dichas limitaciones se encuentran justificadas desde el punto de vista constitucional. Para ello, debe: (i) definir la intensidad del juicio a partir de la escala triádica: débil, intermedio o estricto, (ii) verificar que la medida persigue una finalidad

³⁴ Corte Constitucional, sentencia C-203 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

³⁵ Corte Constitucional, sentencias C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escruceria Mayolo) y C-717 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño).

³⁶ Corte Constitucional, sentencias C-117 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-209 de 2016 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio) y C-766 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Corte Constitucional, sentencia C-056 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

⁴¹ Corte Constitucional, sentencias C-352 de 2009 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-228 de 2010 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-219 de 2015 (M.P. Mauricio González Cuervo) y C-620 de 2016 (M.P. María Victoria Calle Correa).

constitucionalmente legítima, importante o imperiosa (de acuerdo con la intensidad que corresponda) y (iii) analizar la proporcionalidad de la medida a partir de los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, cuyo contenido varía “de conformidad con el nivel de intensidad”⁴².

Por tal razón, la jurisprudencia ha determinado que la intervención del Legislador en la economía, como lo es la creación de impuestos, es limitada y debe obedecer a finalidades constitucionales y ser razonable y proporcionada.

c) Frente al análisis de razonabilidad y proporcionalidad de leyes de intervención económica o de asuntos tributarios, la Corte Constitucional planteó recientemente en sentencia C-029 de 2022 (M.P. Diana Fajardo Rivera)⁴³:

Para resolver el cargo admitido la Corte empleará la herramienta metodológica que ha construido como juicio integrado de proporcionalidad,⁴⁴ compuesto por el principio de proporcionalidad clásico⁴⁵ y un test que, basado en tres intensidades o escrutinios, permite abordar diferencialmente grupos de casos que merecen tal tratamiento por involucrar -en mayor o menor medida- el ámbito de configuración del Legislador⁴⁶.

El nivel de intensidad leve se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero. De modo que, se aplica cuando: 1) se trata de medidas económicas y tributarias; 2) se trata de medidas de política internacional; 3) está de por medio una competencia específica definida por la Constitución, a cargo de un órgano constitucional; 4) se examina una norma preconstitucional derogada que todavía produce efectos jurídicos; y 5) cuando no se aprecia, en principio, amenaza para el derecho en cuestión.

d) Sobre la irrazonabilidad del Legislador, la Corte Constitucional, en sentencia C-538 de 2005 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) que declaró inexecutable algunas expresiones de la Ley 768 de 2002, consideró:

[...] resulta irrazonable, porque este criterio no tiene una relación de conexidad necesaria con el motivo de la limitación -racionalización del gasto público- y además no atiende al objetivo que persigue la creación de localidades -facilitar su gestión administrativa y de gobierno.

⁴² Corte Constitucional, sentencia C-345 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

⁴³ Corte Constitucional, sentencia C-029 de 2022 (M.P. Diana Fajardo Rivera).

⁴⁴ Corte Constitucional, sentencias C-093 de 2001 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-673 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), C-720 de 2007 (M.P. Catalina Botero Marino), C-115 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo), C-234 de 2019 (M.P. Diana Fajardo Rivera) y C-345 de 2019 (M.P. Gloria Ortiz Delgado).

⁴⁵ “De su estructura hacen parte tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.”

⁴⁶ “En el que se indaga, en términos generales, por tres aspectos: el fin de la medida, el medio que se emplea y la relación medio-fin. Bajo esta metodología, además, se precisan intensidades de valoración dirigidas a establecer un estándar de aquello que debe justificarse en cada uno de los aspectos mencionados.”

e) Sobre la eficiencia como principio esencial del sistema tributario y requisito indispensable de los impuestos, la sentencia C-551 de 2015 (M.P. Mauricio González Cuervo)⁴⁷ dijo:

El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal⁴⁸. La ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones⁴⁹.

3.- En el caso concreto, la medida adoptada por el Legislador de crear un impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas en la forma de una tarifa fija que puede variar en función del contenido de azúcar por unidad de volumen es una norma inequitativa, regresiva e ineficiente que no cumple de manera idónea, razonable ni proporcionada los fines que se plantea la denominada Reforma Tributaria ni los “Impuestos saludables”. Como se estableció, el hecho que todas las bebidas ultraprocesadas azucaradas sean gravadas con la misma tarifa según su contenido de azúcar, sin distinción del valor de mercado de los productos ni de la capacidad adquisitiva de los contribuyentes, viola los principios de equidad y progresividad en materia tributaria. Además, afecta de manera desmedida a pequeños y medianos productores de bebidas azucaradas y les pone en situación de desventaja económica frente a las grandes empresas dominantes en la industria, violando su derecho a la libre actividad económica e iniciativa privada y vulnera la libertad de competencia. De igual manera, afecta la propiedad privada de estas pequeñas y medianas empresas y desconoce los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe al modificar las condiciones en las que estos realizaron sus inversiones en la actividad económica lícita y legítima que desarrollan.

En desarrollo de lo anterior, para demostrar la incompatibilidad entre la norma demandada y la Constitución, se aplicará el test o **juicio de proporcionalidad** de la medida:

a. **Nivel de intensidad:** Al ser la norma demandada una medida tributaria, esta debe ser sometida a un *juicio de proporcionalidad leve*, lo que implica que el análisis debe simplemente establecer: (i) que la finalidad de la medida legislativa tenga *relevancia constitucional*; (ii) que el medio adoptado por la medida sea *idóneo* o racionalmente adecuado para el cumplimiento del objetivo que persigue; (iii) que la medida sea *necesaria*, o sea que únicamente emplee los medios indispensable requeridos para lograr la finalidad planteada y que no existan otros medios para lograr dicho fin de mejor manera; y finalmente, (iv) que sea *proporcional en sentido estricto*, es decir, que los

⁴⁷ Corte Constitucional, sentencia C-551 de 2015 (M.P. Mauricio González Cuervo).

⁴⁸ Corte Constitucional, sentencias C-419 de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), C-261 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) y C-397 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

⁴⁹ Corte Constitucional, sentencias C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060A de 2001 (C.P. Lucy Cruz de Quiñones) y C-833 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa).

beneficios o fines que busca la medida sean superiores o mayores que los daños o afectaciones que genera.⁵⁰

- b. Finalidad constitucional relevante:** Según lo manifestado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio génesis a la norma demandada,⁵¹ el objetivo buscado por el Gobierno Nacional con el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas y los “impuestos saludables” en general es reducir el consumo de estos productos para reducir los gastos en el sistema de salud pública y, paralelamente, incrementar tributariamente el recaudo del Estado. Estos fines, en abstracto, concuerdan con las facultades de dirección de la economía, gestión del sistema tributario y protección de los intereses comunitarios y la salud pública constitucionalmente encomendadas al Estado.

No obstante, como parte de las finalidades generales de la “Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social”, el Ministerio de Hacienda argumenta que el entonces proyecto de ley se plantea también la “eliminación de exenciones y descuentos que generan asimetrías injustificadas en sectores productivos” y “[construir] sobre los principios constitucionales de la equidad, eficiencia y progresividad”.

- c. Idoneidad:** A pesar de la aparente legitimidad constitucional de la finalidad de buscar un mejoramiento de la salud pública a través del gravamen de bebidas azucaradas que, paralelamente, aumentará el recaudo, la medida tributaria planteada por el Legislador de hacerlo a través de una tarifa fija no resulta adecuada para reducir suficientemente el consumo de estas bebidas ni aumentar significativamente el recaudo, tal como se ha propuesto.

Por un lado, los estudios económicos realizados sobre la *elasticidad de la demanda de las bebidas azucaradas*, es decir la variación en la demanda que podría sufrir este producto cuando su precio de mercado presenta modificaciones, han concluido que las bebidas ultraprocesadas azucaradas son un bien inelástico en el mercado colombiano y que habría poca sensibilidad del común denominador de los consumidores al incremento de su precio.⁵² En ese sentido, no parece haber evidencia empírica que demuestre que el aumento de los precios de venta de estos productos desestimularán su consumo ni lograrán una disminución real y significativa en su comercialización debido a las condiciones del mercado y el comportamiento de los consumidores colombianos. De tal manera, la creación de la tarifa en la norma demandada resulta inidónea, pues no atiende al objetivo “saludable” de buscar reducir el consumo de azúcares añadidos a través de la desincentivación de la producción y compra de estas bebidas.

Por otro lado, debido a que la tarifa planteada por el Legislador es un *impuesto específico*, es decir que grava el producto en un monto fijo en razón a su contenido de azúcar, el objetivo planteado por el Gobierno de aumentar el recaudo para financiar el sector de la

⁵⁰ Corte Constitucional, sentencia C-374 de 2022 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo), reiterando las sentencias C-119 de 2021 y C-345 de 2019.

⁵¹ Exposición de motivos de la Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social, Proyecto de Ley 118 de 2022 - Cámara, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, numeral 3.3.2. “Bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados” (pp. 10-11). *Gaceta del Congreso* XXXI, N° 917 (12 de agosto de 2022). http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2022/gaceta_917.pdf

⁵² Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. *Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Fedesarrollo, 2015, pp. 156 y ss. <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

salud no dependería del valor de mercado de las bebidas ni de la capacidad adquisitiva de los consumidores. Al formular el impuesto como una tarifa fija dependiente del contenido de azúcar de las bebidas, el Legislador grava fuertemente a aquellas bebidas de bajo precio, pero deja de percibir todo lo que se podría recaudar de la comercialización de las bebidas azucaradas de mayor costo, que representan alrededor del 75% del volumen de la participación del mercado. Por lo tanto, la medida tomada no logra de manera racional el objetivo de aumentar el recaudo.

Esta misma conclusión fue manifestada por la Ministra de Salud y Protección Social en el concepto previamente mencionado, en el que argumenta que el impuesto específico tal y como se plantea solo permite un mayor recaudo si se incrementa el consumo, contrario a un impuesto *ad valorem* e incluso sugiere modificar la tarifa y simplemente gravar las bebidas ultraprocesadas en un 24% aplicado al precio de venta.⁵³

- d. Necesidad:** Al analizar que la norma demandada emplee únicamente los medios indispensables y que no existan otras medidas de logren el fin que se plantea de una manera más costo-eficiente, se puede concluir que la tarifa del impuesto a las bebidas azucaradas es ineficiente y que el Legislador pudo haber acudido a medidas tributarias más efectivas para aumentar el recaudo y cumplir además las finalidades de “eliminar [...] asimetrías injustificadas en sectores productivos” y “[construir] sobre los principios constitucionales de la equidad, eficiencia y progresividad”.

Como se demostró, la creación del impuesto específico grava más a pequeños y medianos productores de bebidas azucaradas en comparación con las grandes empresas que producen bebidas de más alto precio de venta y que representan la vasta mayoría del mercado. En ese sentido, la fórmula tributaria adoptada desestima la oportunidad de ampliar significativamente el recaudo por medio de un impuesto *ad valorem* que grave proporcionalmente a las bebidas más caras y que más se comercializan en el mercado colombiano. Por el contrario, decide aplicar una medida ineficiente con la cual solo se podría aumentar sosteniblemente el recaudo si: por un lado, se incremente el hecho generador del impuesto, o sea que aumente el consumo de bebidas ultraprocesadas azucaradas en el país; o, por otro lado, si se amplía la producción y comercialización de bebidas con contenidos de azúcares añadidos más elevados, al ser estos los productos gravados con la mayor tarifa.

Por lo anterior, se puede concluir que la tarifa demandada es claramente una fórmula tributaria inidónea e inadecuada para lograr el objetivo que se plantea este “impuesto saludable” y que, de hecho, termina por contrariar la finalidad del Gobierno de reducir el consumo de bebidas azucaradas y aumentar el recaudo.

- e. Proporcionalidad en sentido estricto:** Finalmente, la verificación de la medida planteada, los fines que se plantea y la relación de proporcionalidad entre estos revela que la tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas no es proporcional, ni siquiera realizando un test leve de razonabilidad.

Primero, se ha concluido que esta medida tributaria resulta regresiva e inequitativa y que afecta de manera diferenciada y desproporcional a los sectores de la población con menos recursos económicos y, por ende, con menor capacidad adquisitiva y contributiva. Así

⁵³ Ministerio de Salud y Protección Social. *Respuesta concepto a las proposiciones realizadas para el Proyecto de Ley 131 de 2022 Senado y 118 de 2022 Cámara “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Radicado 202242302008602 (27 de septiembre de 2022). Radicado no. 20222140188071.

pues, viola innecesariamente los principios de equidad y progresividad en materia tributaria consagrados constitucionalmente.

Segundo, la fórmula impositiva elegida por el Legislador afecta de manera desmedida a pequeños y medianos productores de bebidas ultra procesadas azucaradas, pues les obliga a asumir una proporción mucho mayor del gravamen en comparación con los pocos conglomerados que detentan la posición de dominio en dicha industria. De esta forma, la norma demandada viola desproporcionadamente su derecho a la libre actividad económica e iniciativa privada y afecta la propiedad privada de estas pequeñas y medianas empresas.

Tercero, debido a que esta disposición introduce una barrera artificial en el mercado de las bebidas ultraprocesadas azucaradas e impone cargas tributarias desproporcionadamente superiores a pequeños y medianos empresarios, afecta a un sector productivo determinado en beneficio de grandes conglomerados económicos y obstaculiza el derecho de acceder en igualdad de condiciones al mercado a sus competidos. Por lo tanto, esta medida vulnera ostensible e injustificadamente la libertad de competencia.

Finalmente, con la expedición de esta norma, el Legislador desconoce el deber que tiene de asegurar que el ordenamiento jurídico colombiano sea previsible y estable para todas las personas que participan en el tráfico jurídico y económico nacional, pues al modificar intempestivamente disposiciones legales que tienen impacto económico a mediano y largo plazo en las inversiones legítimas y lícitas de las empresas dedicadas a la producción de bebidas azucaradas modifica las condiciones en las que estos realizaron sus inversiones en la actividad económica lícita y legítima que desarrollan. De tal manera, la norma demandada viola los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe.

De manera adicional, esta medida ignora que un vasto sector de la población colombiana no tiene acceso a fuentes de agua potable ni cuenta con alternativas viables de potabilización y tratamiento hídrico, por lo que el consumo de embotelladas procesadas es una de las pocas alternativas sanitarias y seguras en estas comunidades predominantemente vulnerables.⁵⁴ Así pues, la norma demandada obliga a las personas con menor poder adquisitivo y generalmente en condiciones de vulnerabilidad a soportar la carga fiscal de un producto que no pueden reemplazar o a recurrir a fuentes de hidratación insalubres.

En conclusión, (i) el alto costo que representa la norma demandada en materia de vulneración de los principios constitucionales tributarios, la igualdad y justicia económica, (ii) las graves consecuencias en materia de salubridad y otros efectos colaterales o externalidades que puede generar la medida y (iii) la inidoneidad de la medida en términos de su diseño, resultan evidentemente irrazonables de cara a los fines que busca cumplir. Por estas razones, la norma demandada no supera el juicio de proporcionalidad leve y, en consecuencia, su permanencia en el ordenamiento jurídico no encuentra justificación.

VIII. COMPETENCIA

⁵⁴ Diana C. León Torres, Alejandro Rodríguez Llach y Diana Guarnizo Peralta. *Impuesto a las bebidas azucaradas; Una idea a favor de la salud pública*. Dejusticia, 2021. <https://www.dejusticia.org/wp-content/uploads/2021/04/Documento-Impuesto-bebidas-azucaradas.pdf>

La Corte Constitucional es competente para conocer de esta acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política. Asimismo, la norma que se demanda tiene fuerza de ley, desde el punto de vista material y formal, puesto que se trata de una ley ordinaria expedida por el Congreso de la República.

IX. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA LAS ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD

La presente acción cumple con los requisitos exigidos en el Decreto 2067 de 1991:

1. La demanda define con precisión el objeto demandado, pues se transcriben las normas demandadas.
2. Explica las razones por las cuales la Corte Constitucional es competente para conocer de esta acción.
3. Indica de manera clara y detallada las razones en las que se fundamenta la inconstitucionalidad de la norma, pues se señalan los artículos de la Constitución violados y se explican cada uno de los cargos.

X. PETICIÓN

Por todas las razones expuestas en este escrito, solicito de manera respetuosa a la Honorable Corte Constitucional que declare la inconstitucionalidad del artículo 54 (parcial) 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” promulgada y sancionada el 13 de diciembre.

XI. NOTIFICACIONES

Al suscrito en la Calle 72 No. 9- 55, oficina 803, de Bogotá D.C. Dirección electrónica: jcharry@charrymosquera.com.co.

De los Honorables Magistrados,



JUAN MANUEL CHARRY URUEÑA

C. C. N° 79'147.236 de Usaquén

T. P. N° 33.683

