

100208192-91

Bogotá, D.C., 20 de enero de 2023.

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Tema: Impuestos ambientales

Descriptores: Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Fuentes formales: Artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022
Artículos 641, 642, 644, 646, 647 y 648 del Estatuto Tributario.
Artículos 27 y 28 del Código Civil
Sentencias C-1006/03, C-209/16, C-333/17, C-593/19 y C-094/21 de la Corte Constitucional.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, se absolverán diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (el «Impuesto» en adelante).

1. ¿El Impuesto se caracteriza por ser indirecto, de causación instantánea y monofásico?

El Impuesto se caracteriza por ser:

- Indirecto, en la medida que grava la venta o importación¹ de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. El Impuesto no evalúa directamente

¹ De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, los impuestos indirectos son aquellos que gravan transacciones, bienes o eventos, por oposición a los impuestos directos que gravan la obtención de rentas o la propiedad (cfr. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>).

la capacidad contributiva del sujeto pasivo y responsable ni está en función de su ingreso o propiedad (cfr. Sentencias C-209 de 2016, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, y C-593 de 2019, M.P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, de la Corte Constitucional).

- De causación instantánea, por cuanto «se causa de manera simultánea [sic] a la realización del hecho imponible» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-1006 de 2003 de la Corte Constitucional, M.P. Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA), tal y como se desprende de la lectura de los incisos 2° y 3° del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.
- Monofásico de primera etapa, pues sólo se causa en (i) la venta o el retiro para consumo efectuados por el productor, o (ii) la importación para consumo propio.

2. ¿A partir de qué fecha es exigible el Impuesto? ¿Se debe discriminar en la factura de venta?

Ya que el Impuesto es de causación instantánea, éste es exigible a partir de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022, tal y como se desprende de su artículo 96.

De otra parte, en la medida que «El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda», acorde con el inciso 4° del artículo 51 *ibidem*, no se evidencia la obligación de discriminarlo en la factura de venta, ya que el comprador del bien, sea éste un producto plástico de un solo uso o un bien ya envasado, embalado o empacado en un producto plástico de un solo uso, no tiene la calidad de sujeto pasivo de éste.

3. Algunos productos de la canasta básica familiar son empacados en plásticos de un solo uso, los cuales -a su vez- son nuevamente empacados en otros plásticos de un solo uso para su transporte y venta en condiciones higiénicas.

¿Se causa el Impuesto en este escenario? ¿Quién sería el sujeto pasivo y responsable del mismo?

Algunos productos importados, que se destinan a su procesamiento en Colombia y posterior reexportación, vienen empacados en plásticos de un solo uso. Se requiere establecer un mecanismo que permita recuperar el valor del Impuesto pagado, pues se supone que éste recae sobre el efecto ambiental producido en el país.

Antes de pasar a analizar la sujeción pasiva del Impuesto, es indispensable verificar primero la generación de éste.

El inciso 2° del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 consagra el hecho generador del Impuesto, así:

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

Como se desprende de la literalidad del acápite transcrito, el hecho generador del Impuesto se puede verificar en tres (3) oportunidades:

- La venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes;

- El retiro para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes; y
- La importación para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Por lo tanto, cuando se vendan bienes distintos a «*productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*» (énfasis propio), no se genera el impuesto en cuestión.

Por su parte, el inciso 4° del artículo 51 *ibidem* consagra:

«El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda.»

Este inciso debe interpretarse armónicamente con el inciso 2° del artículo 51 en comento, entendiendo que la venta, retiro o importación con la que se genera el Impuesto se circunscribe a «*productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*» (énfasis propio).

Luego, la venta de productos de la canasta básica familiar, empacados en plásticos de un solo uso, aun cuando sean nuevamente empacados en otros plásticos de un solo uso para su transporte y venta, no constituye el hecho generador del Impuesto, salvo dichos productos de la canasta básica familiar sean productos plásticos de un solo uso que se utilicen para envasar, embalar o empacar otros bienes.

Es entonces determinante precisar que el hecho generador del Impuesto gira en torno a productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes y no en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso, en los términos antes señalados.

En este punto, cobra suma importancia la interpretación gramatical de la Ley, prevista en los artículos 27 y 28 del Código Civil, de los cuales resulta menester examinar el segundo:

«ARTICULO 28. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.» (énfasis propio)

Así, en aras de determinar el alcance de la preposición “para”, empleada en el hecho generador del Impuesto, es preciso acudir al Diccionario de la lengua española, el cual la define en los siguientes términos:

«1. prep. Denota el fin o término a que se encamina una acción.

[...]

4. prep. U. para determinar el uso que conviene o puede darse a algo. [...]» (énfasis propio)

Lo antepuesto implica que el Impuesto grava los productos plásticos de un solo uso que son vendidos, retirados para consumo propio o importados para consumo propio con la finalidad de servir

de envase, embalaje o empaque de otros bienes (i.e. botella plástica sin contenido), no así los bienes ya envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso que no cumplen con este propósito (i.e. botella plástica con contenido diferente a otro producto plástico de un solo uso).

Otra cosa no se observa de la exposición de motivos, en la que se indicó:

«[...] con el objetivo de seguir corrigiendo las externalidades ambientales negativas, se identificó una oportunidad de mejora en la reglamentación de los plásticos de un solo uso.

[...]

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

[...]

[...] la aplicación de un impuesto a estos productos estaría en concordancia con las disposiciones aprobadas por el Congreso en la medida que eleva el precio de estos productos genera incentivos a la sustitución de su uso por parte de productores y consumidores. Adicionalmente, un impuesto a plásticos de un solo uso permite una compensación parcial de la externalidad negativa generada por estos productos mientras se completa el periodo de transición hacia la prohibición del uso de plásticos de un solo uso.» (énfasis propio) (cfr. Gaceta del Congreso No. 917 del 12 de agosto de 2022)

Como se evidencia, lo que buscó el legislador fue gravar los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

No sobra recordar que el hecho generador es el principal elemento identificador del gravamen, que *«hace referencia “a la situación de hecho [...] que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese supuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal”. De ahí que las normas tributarias responden a un esquema lógico: un supuesto fáctico que verificado su cumplimiento da lugar a una consecuencia jurídica»* (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-333 de 2017 de la Corte Constitucional, M.P. IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO).

Finalmente, es de anotar que la Ley 2277 de 2022 no contempla un mecanismo que permita recuperar el valor pagado por el Impuesto en la importación para consumo propio (i.e. procesamiento), así como tampoco el hecho generador ni la causación del Impuesto hacen referencia alguna al efecto ambiental producido en Colombia, como se plantea en el interrogante.

Por ende, siguiendo los principios de legalidad, reserva de ley, interpretación restringida y restrictiva de las normas tributarias, no hay lugar a establecer el mecanismo solicitado.

4. ¿El Impuesto se genera en la venta de productos plásticos de un solo uso a usuarios de Zona Franca y Sociedades de Comercialización Internacional?

La Ley 2277 de 2022 no previó ningún mecanismo de no causación o exención del Impuesto por la venta de productos destinados a Zona Franca o realizada a Sociedades de Comercialización Internacional. De hecho, ni siquiera lo previó para la exportación de los productos gravados.

5. A pesar de que no se haya reglamentado lo atinente al Certificado de Economía Circular – CEC, es preciso incluir un instrumento transitorio que permita acceder a la exclusión del Impuesto por este evento.

El artículo 52 de la Ley 2277 de 2022 consagra un mecanismo de no causación del Impuesto en relación con la Certificación de Economía Circular – CEC; sin embargo, el legislador supeditó su aplicación a la reglamentación por parte del «Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en un plazo de seis (6) meses a partir de la fecha de expedición de esta ley».

Por ende, en la medida que los elementos del tributo gozan de reserva de Ley, encontrándose dentro de los mismos las reglas de causación -que comprenden a su vez las exclusiones o mecanismos de no causación- no le es dado a la U.A.E. DIAN establecer un instrumento transitorio como el solicitado.

6. Algunos plásticos de un solo uso que se producen en Colombia están, a su vez, envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso. Se requiere precisar el sujeto pasivo del Impuesto en estos eventos.

Se ponen de presente -de forma ilustrativa- los siguientes escenarios en los que un producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes (en adelante, «Plástico A») es, a su vez, envasado, embalado o empacado en otro plástico de un solo uso (en adelante, «Plástico B»):

- Escenario #1: El productor del Plástico A compra el Plástico B a otro productor nacional para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.
- Escenario #2: El productor del Plástico A importa el Plástico B para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.
- Escenario #3: El productor del Plástico A también produce el Plástico B y retira éste para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.

Como se verá a continuación, los sujetos pasivos y responsables y el momento de causación del Impuesto cambian en relación con los productos, dependiendo de cada escenario:

Escenario	Producto	Sujetos pasivos / Responsables	Causación
#1	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Productor del Plástico B	En la fecha de emisión de la factura de venta
#2	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Importador del Plástico B	En la fecha en que se nacionalice el Plástico B
#3	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Productor del Plástico B	En la fecha del retiro del Plástico B

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Subdirección de Normativa y Doctrina

Cra 8 N°6C-54 Piso 4 Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Ahora bien, en la medida que se trata de un impuesto monofásico de primera etapa, el cálculo de la base gravable del Impuesto que recae sobre el Plástico A no incluye el peso en gramos del Plástico B, el cual -de hecho- debió haber sido objeto del gravamen previamente, tal y como se evidenció anteriormente.

7. En el mercado existen plásticos que se usan como envase, embalaje o empaque, aunque pueden venir diseñados para que tengan nuevos usos con fines diferentes al inicial ¿quedarían excluidos de la definición de plástico de un solo uso?

Los artículos 51 y 52 de la Ley 2277 de 2022 prevén de manera expresa la exclusión del Impuesto en dos (2) casos, a saber: (i) cuando los productos plásticos de un solo uso corresponden a aquellos señalados en el parágrafo del artículo 5 de la Ley 2232 de 2022; y (ii) cuando el sujeto pasivo presente la Certificación de Economía Circular – CEC, objeto de reglamentación.

Ahora bien, el literal d) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 consagra la definición del término «productos plásticos de un solo uso», así:

«Son aquellos que no han sido concebidos, diseñados o introducidos en el mercado para realizar múltiples circuitos, rotaciones o usos a lo largo de su ciclo de vida, independientemente del uso repetido que le otorgue el consumidor. Son diseñados para ser usados una sola vez y con corto tiempo de vida útil, entendiendo la vida útil como el tiempo promedio en que el producto ejerce su función.» (énfasis propio).

Desde luego, la reseñada definición se debe examinar considerando igualmente las definiciones de plástico (literal a)) y polímero (literal b)) contenidas en el mismo artículo 50.

Por lo tanto, la venta, importación para consumo propio o retiro para consumo de un producto que cumpla con la definición anterior y no se encuentre expresamente excluido o no se cumpla con los requisitos para que se verifique el mecanismo de no causación, está gravado con el Impuesto, independientemente de los usos creativos o alternativos que se le dé y que sean diferentes a aquellos para los que fue concebido después de haber ejercido su función.

8. La Ley no menciona de manera específica las sanciones aplicables en caso de incumplir las obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el Impuesto ¿qué sanciones aplicarían?

Como se desprende del artículo 53 de la Ley 2277 de 2022, en relación con el Impuesto se sanciona la falta de presentación de su declaración.

Asimismo, tratándose de las sanciones de extemporaneidad, corrección e inexactitud, nótese que los artículos 641, 642, 644, 646, 647 y 648 del Estatuto Tributario hacen alusión a las declaraciones tributarias en general, sin distinguir un impuesto en particular.

En relación con lo anterior, es preciso tener en cuenta lo siguiente:

«[...] toda vez que el principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador es menos exigente que en el derecho penal, es posible que en la tipificación de las infracciones administrativas se haga una remisión a otras normas que complementen el contenido de la infracción. No obstante, el Legislador debe señalar, como mínimo, el “contenido material de

las sanciones que puede imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras". De allí que no le esté permitido delegar en el Ejecutivo la creación de infracciones administrativas, a menos que la ley establezca los elementos esenciales del tipo, entre ellos, "la determinación de la sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma". En otras palabras:

[E]l principio de legalidad de las sanciones administrativas sólo exige que una norma con fuerza material de ley contemple una descripción genérica de las conductas sancionables, las clases y cuantía de las sanciones, pero con posibilidad de remitir a los actos administrativos la descripción pormenorizada de las conductas reprochables, sin que pueda decirse en este caso que las normas de carácter reglamentario complementan los enunciados legales, pues se trata de una remisión normativa contemplada específicamente por la disposición legal de carácter sancionador.» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-094 de 2021 de la Corte Constitucional, M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera)

9. ¿Tiene alguna relación con el Impuesto la Resolución No. 1407 de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible?

La Resolución en comento, por la cual se reglamenta la gestión ambiental de los residuos de envases y empaques de papel, cartón, plástico, vidrio y metal, no tiene relación con el Impuesto.

Valga anotar que, para efectos de la exclusión del Impuesto, el legislador remitió a otras normas, a saber: (i) el parágrafo del artículo 5 de la Ley 2232 de 2022 (cfr. parágrafo del artículo 51 *ibidem*), y (ii) la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible sobre la Certificación de Economía Circular – CEC (cfr. artículo 52 *ibidem*).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados SISCO D.G. No. 9781 del 14/12/2022, SISCO D.G. No. 10086 del 23/12/2022, N° 00010-100168306 del 26/12/2022, SISCO D.G. No. 10204 del 28/12/2022, N° 000059-100001356 del 05/01/2023, N° 000071-100001344 del 05/01/2023 y Radicado de salida 2-2023-002010 remitido por el MHCP el 17/01/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@bian.gov.co

Doctora
INGRID MAGNOLIA DIAZ RINCÓN
Directora de Gestión de Aduanas
U.A.E. DIAN
idiarz1@bian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@bian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardog@bian.gov.co

Proyectó: Tomás Jaramillo Quintero – Dirección de Gestión Jurídica
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Revisó: Comités de Normativa y Doctrina del 10/01/2023 y del 16/01/2023