

100000202- 0204

Bogotá D.C., 20 de febrero de 2023

Asunto: Radicado 100202208-079 del 10-02-2023 Ley 5ª de 1992. Derecho de Petición Impuesto Nacional sobre productos plásticos de un solo uso. RADICADO SISCO D.G. 1013 DEL 15-02-23

Respetado doctor Espinal

A través del escrito de la referencia, en ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 258 de la Ley 5ª de 1992, formula la siguiente consulta en relación con el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes:

Pregunta No. 1

1. ¿Bajo qué facultad legal y por qué motivo el Concepto de la DIAN, en la determinación del sujeto pasivo y responsable del impuesto, ignora la definición de Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, establecida en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022?

Respuesta

La definición de «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 no es aplicable dentro de los elementos esenciales del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (en adelante, el «Impuesto»), regulados en los artículos 51 y 52 de la Ley 2277 de 2022 por las siguientes razones: (i) el legislador no utilizó el término «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» dentro de los elementos esenciales del Impuesto; (ii) utilizar la definición de «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» es incompatible con el hecho generador del Impuesto consistente en la venta del producto plástico de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes, lo que haría ineficaz el mismo y (iii) el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizó los cálculos del recaudo esperado del Impuesto, teniendo en cuenta que el producto gravado es el envase, embalaje o empaque plástico de un solo uso y que el sujeto pasivo y responsable es quien produce o importa dicho envase, empaque o embalaje plástico de un solo uso.

A continuación, se desarrollan los argumentos:

i. No utilización del término «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» por el legislador, dentro de los elementos esenciales del Impuesto en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022

En virtud del artículo 388 de la Constitución Política, los elementos esenciales de los tributos tienen reserva de ley. Es decir, por regla general, la ley -en sentido material- «debe fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos». Para el caso del Impuesto en cuestión, la ley establece los elementos esenciales en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. Particularmente define el sujeto pasivo y responsable así: «El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda.»

Nótese que el legislador definió dos sujetos pasivos -que a su vez son responsables- del Impuesto así: (i) productor; o (ii) importador. En ningún momento el legislador utilizó el término definido en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, por el que el Honorable Congresista pregunta. Es decir, al definir los elementos esenciales del Impuesto en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 el legislador utilizó la expresión «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso». Así, vale la pena enfatizar, los términos «productor» o «importador», no son equivalentes a «productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» que es la expresión definida en el artículo 50 y a la que antecede la expresión gramatical de dos puntos y es lo que permite hacer aplicación directa de un término definido previamente.

Por lo tanto, fue el propio legislador quien en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 decidió no emplear el término «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» que previamente definió en el artículo 50 de la misma Ley.

ii. Utilizar la definición de «Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso» es modificar el hecho generador del Impuesto consistente en la venta del producto plástico de un solo uso para envasar, embalar o empaçar bienes, lo que haría ineficaz el mismo y por otra parte, excediendo las facultades y competencias de la administración tributaria.

Si se utiliza la definición del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 para interpretar¹ lo que se entiende por productor e importador, de cara al sujeto pasivo, no se generaría el Impuesto. La definición del artículo 50 reza:

«Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso: persona natural o jurídica que, con independencia de la técnica de venta utilizada, incluidas las ventas a distancia o por medios electrónicos, cumpla con alguna de las siguientes características:

1. Fabrique, ensamble o re manufacture bienes para su comercialización en el territorio colombiano, **que estén contenidos en envases**, embalajes o empaques. de plástico de un solo uso.
2. Importe bienes: para su comercialización en el territorio colombiano, **que estén contenidos en envases**, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.» (énfasis propio)².

Por su parte, como se expresó en el Concepto General del Impuesto, el hecho generador es la venta, retiro para consumo propio o importación para consumo propio de «productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes».

Como se evidencia, hay una contradicción en cuanto a productos y productores gravados entre la definición del artículo 50 y el hecho generador del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. Por una parte, la definición se refiere a productos contenidos en envases, empaques o embalajes plásticos y por otra, el hecho generador -al igual

¹ Se debe entrar a interpretar el sujeto pasivo, pues como se advirtió en el argumento anterior, no hay lugar a aplicar directamente el término definido por el legislador, pues éste no lo utilizó.

² Nótese, además, que la misma definición tiene una grave incongruencia entre el término definido y la definición. El término definido es el productor **de** plástico, mientras que la definición hace referencia a todo aquel distinto al productor de plástico pues es el productor de algo que envasa, embala o empaça. Es decir la definición llega a concluir que productor **de** plástico es todo aquel que **no** produzca plástico.

que el título del Impuesto cuya expresión se repite siete (7) veces en el texto- se refiere a productos plásticos para envasar, embalar o empaçar.

Así las cosas, por gracia de discusión, si se utilizara la definición del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 para interpretar el sujeto pasivo, en éste nunca se verificaría el hecho generador del impuesto. Se llegaría a la siguiente contradicción: quien productor o importador de un producto contenido en un envase, empaque o embalaje plástico de un solo uso nunca vendería o importaría un producto plástico de un solo uso para envasar, embalar o empaçar bienes.

Por lo tanto, utilizar la definición por la que pregunta el Honorable Congresista para interpretar el sujeto pasivo y responsable del impuesto, torna ineficaz el Impuesto. Lo anterior, constituiría una violación al principio de interpretación útil y a la voluntad del legislador que, como se citó en el Concepto General, dentro de la exposición de motivos expuso en relación con el Impuesto:

«[...] 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 elevar 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)

En el extracto se evidencia que el objetivo del Impuesto es en efecto gravar a los envases, empaques y embalajes plásticos y aquellos que los producen o importan. Por lo tanto, mal haría la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN al interpretar como sujeto pasivo del Impuesto a la luz de un término que no utilizó el legislador dentro de los elementos esenciales del tributo y que tornaría ineficaz la aplicación de este.

iii. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizó los cálculos del recaudo esperado del Impuesto, teniendo en cuenta que el producto gravado es el envase, embalaje o empaque plástico de un solo uso y que el sujeto pasivo y responsable es quien produce o importa dicho envase, empaque o embalaje plástico de un solo uso

En la elaboración del Concepto General del Impuesto en cuestión al que hace referencia el Honorable Congresista, se preguntó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público por la intención del Impuesto y los cálculos que hicieron sobre el recaudo esperado del mismo para dilucidar el sujeto pasivo y responsable de este. En respuesta de ello, nos contestaron que el cálculo de la producción nacional la hicieron a partir de los códigos CPC de empaques, embalajes o envases plásticos de un solo uso de la Encuesta Anual Manufacturera. Para los productos importados, utilizaron las subpartidas arancelarias que también correspondían a empaques, embalajes o envases plásticos de un solo uso. En ningún momento contemplaron calcular el recaudo esperado con la venta de productos que ya se encontraran empaçados, embalados o envasados en productos plásticos.

De hecho, en su respuesta del 18 de enero de 2023 nos indicaron que:

«El impuesto a plásticos de un solo uso grava a los productores de plástico que venden productos a otros agentes que utilizan el plástico como método de empaque o embalaje. A modo de ejemplo, una empresa productora de

plástico que venda dicho producto a una compañía dedicada a la producción de marcadores para que esta la utilice como parte de su empaque, deberá ser responsable de liquidar y pagar el impuesto. La compañía dedicada a la producción de marcadores no tendrá ninguna carga relacionada con este impuesto, toda vez que no realiza la producción del producto plástico de un solo uso.

Por otro lado, para el caso de las importaciones es importante mencionar que se grava la importación de plástico de un solo uso y no la importación de productos que estén contenidos en plásticos de un solo uso. A modo de ejemplo, la importación de un jabón contenido en un plástico de un solo uso no deberá liquidar y pagar el impuesto, mientras que la importación del recipiente plástico de un solo uso en su estado original, el cual será utilizado para empaquetar jabón es responsable del impuesto.»

Por lo tanto, se concluye que el Impuesto fue diseñado y calculado para gravar al productor o importador del empaque, embalaje o envase plástico de un solo uso y no a quien lo utiliza para envasar, empaquetar o embalar otros bienes.

Pregunta No. 2

2. ¿Se causa el impuesto sobre los artículos importados para su comercialización en el territorio nacional que estén empaquetados o envasados en productos plásticos de un solo uso? ¿En caso tal, quién es el sujeto pasivo o responsable del impuesto?

Respuesta

En el escenario planteado por el Honorable Congresista, no se causaría el Impuesto, en la medida en que el hecho generador -que tiene reserva de ley- no contempla la importación de bienes empaquetados, envasados o embalados en productos plásticos de un solo uso.

Pregunta No. 3

3. ¿Se causa el impuesto sobre los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaquetar bienes que sean importados para su uso como materia prima en bienes que posteriormente sean comercializados en el territorio nacional? ¿En caso tal, quién es el sujeto pasivo o responsable del impuesto?

Respuesta

En la importación y posterior comercialización de producto plástico de un solo uso utilizado para empaquetar, embalar o envasar bienes se podría causar y generar el impuesto. En este escenario se causa el impuesto al importarse el producto plástico de un solo uso gravado (i.e. aquél utilizado para empaquetar, envasar o embalar bienes) y se generaría al momento de su venta. La causación y el hecho generador están expresamente definidos en los incisos 1 y 2 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 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 empaquetar bienes.

El impuesto se causará en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; y en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el bien.»

Como se evidencia, en cada elemento esencial del Impuesto hay referencias particulares a dos hechos distintos: (i) venta; e (ii) importación.

En el hecho generador del Impuesto, se evidencia que la venta no se encuentra calificada, simplemente se genera con la «venta», mientras que la importación sí se encuentra calificada, pues se trata de «la importación para consumo propio». Es decir, el Impuesto se genera cuando se vende el producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes, sin importar si se trata de un producto nacional o extranjero. Consecuentemente, en el escenario descrito, el Impuesto se genera cuando el producto plástico es vendido a un tercero -con posterioridad a su importación- que utiliza dicho producto para empacar o envasar un bien. Ahora bien, también se genera el Impuesto cuando se importa el producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes, cuando este es importado para consumo propio -evento en el que el producto plástico de un solo uso no es vendido-.

Por otro lado, al verificar la causación del Impuesto ocurre lo contrario, las ventas se encuentran calificadas como aquellas «ventas efectuadas por los productores», mientras que las importaciones no -simplemente se causa «en las importaciones» -. Por lo tanto, en las ventas, el impuesto únicamente se causa cuando la venta la realiza el productor, coincidiendo en este caso el momento en que se genera el impuesto con su causación. Ocurre lo contrario con la importación, pues al no estar calificada, en cualquier escenario de importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, se causa el impuesto independientemente si se trata de importación para consumo propio o no.

Por lo tanto, cuando se importa un producto plástico de un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes y dicho producto es importado para consumo propio, la causación y la generación del Impuesto coinciden. Sin embargo, cuando se importa el mismo bien para después ser comercializado -como lo plantea el consultante- se causa primero el Impuesto y con posterioridad, al momento de su venta, se generaría el Impuesto.

Esta diferencia temporal entre la causación del Impuesto al momento de la importación del producto gravado y la generación del Impuesto al momento de su venta: (i) permitiría verificar causales de exclusión de este Impuesto en particular³; y (ii) no es ajena al diseño de otros tributos indirectos⁴.

En consecuencia, en el escenario que plantea el Honorable Congresista, es posible que la importación para comercialización de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes cause y genere el impuesto. En este caso, en virtud del inciso 4 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, el importador sería el sujeto pasivo y responsable del mismo.

Pregunta No. 4

4. ¿Se causa el impuesto sobre algún eslabón de la cadena productiva de los artículos que estén empacados o envasados en productos plásticos de un solo uso que sean comercializados en los mercados internacionales? En caso tal, sírvase indicar el esquema de compensación o devolución de dicho impuesto a la exportación.

³ Por ejemplo, el importador de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes que después comercializará, sólo podrá saber al momento de su venta si dichos bienes podrían estar sujetos o no a la exclusión de los escenarios previstos en el artículo 5 de la Ley 2232 de 2022.

⁴ Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre las ventas -IVA, el hecho generador es la prestación del servicio (cfr. literal c del artículo 420 del Estatuto Tributario), pero se puede causar con anterioridad si esa la prestación del servicio le precede la facturación o el pago del mismo (cfr. literal c del artículo 429 del Estatuto Tributario). Lo mismo ocurre con el impuesto al consumo de licores cuyo hecho generador es «el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos» (cfr. Artículo 202 de la Ley 223 de 1995) y su causación lo antecede así: «En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país» (cfr. 204 de la Ley 223 de 1995). Lo anterior, ocurre de manera idéntica con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas (cfr. Sentencias Nr. 2141608 08001-23-33-004-2013-00873-0122317 del 12 de julio de 2019 y Nr. 215296108001-23-33-000-2013-00504-01 21280 del 14 de mayo del 2020 con ponencia del Consejero Julio Roberto Piza Rodríguez y Sentencia).

Respuesta

No se causa el Impuesto cuando se venden al exterior productos empacados, envasados o embalados en productos plásticos de un solo uso, pues la ley no contempla esto como un hecho generador del Impuesto.

Pregunta No. 5

5. ¿Se causa el impuesto sobre los productos plásticos de un solo uso que sean comercializados directamente en los mercados internacionales para su uso como empaques, envases o embalajes? En caso tal, sírvase indicar el esquema de compensación o devolución de dicho impuesto a la exportación.

Respuesta

El Impuesto se genera cuando se vende el producto gravado -esto es, un producto plástico de un solo uso utilizado para empacar, envasar o embalar bienes- sin que la Ley exceptúe ventas al exterior que constituyan exportaciones. Por lo tanto sí se causaría el Impuesto al verificarse los elementos de este previamente definidos en la Ley. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del mecanismo de no causación o las exclusiones previstas en el artículo 52 y en el párrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 respectivamente. La ley no contempla mecanismo alguno de devolución o compensación en este caso.

Pregunta No. 6

6. Sírvase confirmar, según lo establece el párrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, si efectivamente, bajo el concepto de la DIAN, quedan excluidos del impuesto todos los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar aquellos bienes tomados en consideración por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) para la determinación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) o Canasta Familiar, salvo aquellos que tengan por objeto empacar o envasar frutas, verduras y tubérculos frescos que en su estado natural cuenten con cáscaras; hierbas aromáticas frescas, hortalizas frescas y hongos frescos.

Pregunta No. 7

7. Con base en la respuesta anterior, sírvase indicar si, bajo el concepto de la DIAN, la exclusión aplica también para embalajes o para empaques y envases secundarios o terciarios utilizados en bienes de la Canasta Básica Familiar. En caso de una respuesta negativa, al ir en contravía de la decisión del Congreso de la República de no afectar los alimentos y demás bienes de la Canasta Básica Familiar, sírvase indicar el sustento y la motivación legal de dicha posición.

Pregunta No. 8

8. Con base en la respuesta a la pregunta 6, sírvase indicar el procedimiento o mecanismo para que una empresa que sea sujeto pasivo y responsable del impuesto se acoja y aplique la exclusión sobre los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes de la Canasta Básica Familiar.

Respuesta a preguntas 6, 7 y 8

La Ley 2277 de 2022 en el párrafo del artículo 51 consagra que los productos plásticos de un solo uso señalados en el artículo 5 de la Ley 2232 de 2022 estarán excluidos del Impuesto. La aplicación de este

parágrafo no está supeditada a reglamentación como sí lo está el artículo 52 de la Ley 2277 de 2022 que consagra el mecanismo de no causación del impuesto, por lo tanto opera desde el momento en que aplica el impuesto.

Como se indicó en el Concepto General, este Impuesto es monofásico, de primera etapa. Por lo tanto, la exclusión de que trata el parágrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 sólo se puede verificar, al momento de la generación del impuesto; es decir, se puede verificar en la venta o en la importación para consumo propio. Por consiguiente no se puede predicar la exclusión allí prevista, en eventos posteriores (e.g. comercialización, donación, retiro, etc).

Por lo tanto, en la venta del empaque, embalaje o envase plástico de un solo uso por parte de su productor o importador sí se verifica la exclusión del Impuesto, en los escenarios del parágrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. En el escenario por el que pregunta el consultante, cuando un productor de productos plásticos de un solo uso tiene la certeza de que venderá su producto para que sea empacado, envasado algún bien tomado en consideración del Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE para la determinación del Índice de Precios al Consumidor -IPC o Canasta Familiar, aplicaría la exclusión.

Ahora bien, la Ley no prevé un mecanismo particular para probar la ocurrencia de la exclusión del Impuesto, en los términos del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y tampoco lo supedita a reglamentación alguna. Por lo tanto, se debe acudir a las reglas generales de prueba, para acreditar la exclusión del Impuesto, sin perjuicio de que reglamentariamente en el futuro se señalen algunos mecanismos que describan mecanismos que faciliten el proceso de acreditación de la acreditación.

Por regla general y principio del derecho probatorio (cfr. artículo 167 del Código General del Proceso) quien afirma persigue el efecto jurídico de la norma (i.e. la exclusión del Impuesto), debe probar el presupuesto de hecho consagrado (i.e. que el producto gravado sea destinado de acuerdo con los numerales del parágrafo del artículo 5 de la Ley 2232 de 2022). En materia tributaria, el primer inciso y numeral 2 del artículo 632 y el artículo 788 del Estatuto Tributario consagran este principio general aplicado a la prueba de aplicación de beneficios tributarios, como se transcribe a continuación:

«Artículo 632⁵. Deber de conservar informaciones y pruebas. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un periodo mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera:

(...)

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.»

«Artículo 788. Las que los hacen acreedores a una exención. Los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo.»

Por lo tanto, el responsable y sujeto pasivo es quien debe acreditar la ocurrencia de la exclusión del Impuesto. Consecuentemente, el importador o productor deberá acreditar -por los medios probatorios que considere útiles, pertinentes y conducentes- la ocurrencia de la exclusión del Impuesto en virtud del parágrafo del artículo 51 de

⁵ Este artículo debe interpretarse en armonía con el artículo 304 de la Ley 962 de 2005 modificado por el artículo 304 de la Ley 1819 de 2016.

la Ley 2277 de 2022. Adicionalmente, deberá conservar los medios probatorios que así lo acreditan, por el término contemplado en el artículo 632 del Estatuto Tributario

En los anteriores términos se da por resuelta la solicitud, cualquier inquietud adicional con gusto será atendida.

Cordialmente,



LUIS CARLOS REYES HERNÁNDEZ
Director General
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Elaboró: Tomás Jaramillo - Dirección de Gestión Jurídica

Revisó: Luis Adelmo Plaza- Dirección de Gestión Jurídica
Myriam Jeanet Romero – Dirección de Gestión Jurídica

Aprobó: Alexandra Rizo – Asesora Director General
Gustavo Alfredo Peralta Figueredo - Director de Gestión Jurídica