CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., trece (13) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00018-00 [27715]
Demandante: CÁMARA AMBIENTAL DEL PLÁSTICO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-

AUTO RECURSO DE SÚPLICA

La Sala decide el recurso de súplica interpuesto por la parte demandada contra el auto del 4 de septiembre de 2023, proferido por el magistrado sustanciador del proceso[1], mediante el cual resolvió decretar la suspensión provisional: (i) del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 y (ii) del numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1º de marzo de 2023, ambos expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, en los que interpretó el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, previsto en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

ANTECEDENTES

La Cámara Ambiental del Plástico presentó demanda de nulidad contra los Oficios 000I2023000641 del 20 de enero y 000I20230002390 del 1º de marzo de 2023, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, por medio de los cuales emitió concepto general del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, previsto en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022. Para el efecto, invocó como normas vulneradas los artículos 338 y 150 numerales 11 y 12 de la Constitución Política; 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022 y 28 del Código Civil.

Solicitud de medida cautelar

La parte actora solicitó la suspensión provisional de los actos administrativos demandados[2], *«relacionada con el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes,*

[1] C.P. Wilson Ramos Girón.
[2] Índice 3 de SAMAI. 4_DemandaWeb_Demanda-(.pdf) NroActua 3.

SC 5780-6

contenido en el Oficio 641 de 2023, así como de la Adición al Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contenida en el Oficio 2390 de 2023, emitidos en torno a la interpretación de los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022».

En concreto, pidió lo siguiente:

> *«**PRIMERA:** Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del Oficio 641 del 20 de enero de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, emitió Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.*
>
> ***PRIMERA SUBSIDIARIA:** Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del punto 3 del Oficio 641 del 20 de enero de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, emitió Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.*
>
> ***SEGUNDA:** Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN adicionó el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.*
>
> ***SEGUNDA SUBSIDIARIA:** Que se decrete la suspensión provisional de los puntos o numerales siguientes del del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN adicionó el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022, como a continuación se detalla:*
>
> *2.1. Del numeral 1.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.*
>
> *2.2 Del numeral 3.3 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.*
>
> *2.3 Del numeral 4.2 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.*
>
> *2.4 Del numeral 6.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.*
>
> *2.5 Del numeral 7.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023».*

A juicio de la parte actora, los actos administrativos demandados deben ser suspendidos porque de la confrontación de estos con las normas superiores (artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022) surge la vulneración a las mismas, por cuanto desconocen: (i) la definición legal de productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, prevista en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, que se supone, deberá ser tenida en cuenta en ese capítulo, (ii) que el sujeto pasivo del impuesto se encuentra ligado a la definición legal señalada, (iii) que el hecho gravable debe interpretarse en armonía con la definición legal y el sujeto pasivo del impuesto, (iv) el ámbito de competencia de la DIAN a través de la emisión de sus conceptos, al invadir escenarios propios del ámbito legal, lo cual contraría el principio de reserva de ley de los elementos esenciales del tributo, (v) que el Código Civil es claro en indicar la importancia que tiene una definición legal a la hora de la labor interpretativa y (vi) el principio democrático y con ello el principio de legalidad.

Traslado

De la solicitud de suspensión provisional se corrió traslado a la parte demandada mediante auto del 8 de junio de 2023, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 del CPACA[3].

Oposición

En el término de traslado, la DIAN se manifestó sobre la solicitud de suspensión provisional, en los siguientes términos:

Expuso que el Concepto General y la adición al concepto a través de los oficios censurados responden a la facultad que tiene esa entidad de absolver consultas que se le formulan sobre la interpretación de normas en materia tributaria, en este caso, relacionadas con el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, establecido en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

Aseguró que, de la confrontación de los apartes de los conceptos demandados con las normas superiores invocadas por la actora no surge la infracción a la que se refiere el escrito de medida cautelar, que dichos actos gozan de presunción de legalidad y que para determinar si la interpretación realizada en los actos censurados desconoce normas superiores, se requiere de un análisis que excede la comparación normativa propia de esta etapa procesal.

Destacó que la DIAN en su actuación respetó los elementos esenciales que el legislador estableció en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 al momento de crear el citado impuesto, pues con el hecho generador del tributo se concretó la forma como este se causaba.

AUTO OBJETO DEL RECURSO DE SÚPLICA

Mediante auto del 4 de septiembre de 2023, el magistrado sustanciador del proceso resolvió[4]:

> ***1.*** ***Decretar*** *la suspensión provisional del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 que señala:*
>
> *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»*

[3] Índice 7 de SAMAI.
[4] Índice 26 de SAMAI.

SC 5780-6

> ***2.*** ***Decretar*** *la suspensión provisional del numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1 de marzo de 2023, que indica:*
>
> > *1.1. ¿Quiénes son contribuyentes del Impuesto?*
> > *Son contribuyentes del Impuesto los productores o importadores, según el caso, de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, quienes -a la par- fungen como responsables del mismo, tal y como lo prevé el inciso 4 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.*

Lo anterior, previo a considerar que de la simple confrontación realizada entre los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022 y los apartes de los conceptos demandados, la DIAN desconoció la definición de importador y de productor como sujetos pasivos del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Indicó que el literal d) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 dispuso que es productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso la persona natural o jurídica que cumpla con algunas de las siguientes características: (i) 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 o, que (ii) importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.

Mencionó que, en contraste, los conceptos acusados señalan que el sujeto pasivo y responsable del tributo es quien produzca o importe productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes. De hecho, el Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023, señala que el inciso 4º del artículo 51 que regula el sujeto pasivo, debe interpretarse *«armónicamente»* con el inciso 2 del artículo 51 ib. referido al hecho generador, que se circunscribe a *«la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio de la importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»*, y en el mismo sentido lo indicó el numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1º de marzo de 2023. Sin embargo, los actos demandados omiten referirse al literal c) del artículo 50, en el que está definido el concepto del productor y/o importador, los cuales finalmente corresponden a los sujetos pasivos y responsables del tributo.

Expuso que al confrontar los actos demandados con las normas superiores invocadas como violadas surge, de modo inicial, una contradicción, pues los primeros, al momento de señalar el sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, no solo omitieron remitirse a la definición de productor y/o importador dada en el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, sino que, ampararon su interpretación en el concepto de hecho generador prevista en el inciso 2 del artículo 51 *ibidem*, identificando así, un sujeto pasivo que no coincide con el que fue dispuesto por el legislador.

Teniendo en cuenta lo anterior, concluyó que *«se cumplen los presupuestos para decretar la medida cautelar, dado que de forma preliminar se constata una violación de la norma superior, concretamente de los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022, sin perjuicio de lo que se determine en la sentencia que defina el proceso»*.

SC 5780-6

RECURSO DE SÚPLICA

Inconforme con la anterior decisión, la parte demandada interpuso recurso de súplica para que se revoque el auto del 4 de septiembre de 2023. Al respecto, expresó[5] que:

(i) En el auto objeto de recurso se reconoció que la DIAN interpretó el sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes a la luz del hecho generador, como lo ordenan los artículos 2 y 792 del Estatuto Tributario, pero los conceptos únicamente se compararon con el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022.

(ii) No se debió confrontar los conceptos con la definición del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, porque: (a) el legislador no utilizó ese término –definido- dentro de los elementos esenciales del impuesto y (b) el término definido y la definición genera una antinomia que impide su aplicación. El término definido hace referencia a quién produce el plástico. Por su parte, la definición del término definido se refiere a quién utiliza el plástico. La contradicción es evidente, pues se podría llegar a concluir que es productor de plástico quien simplemente lo utilice.

(iii) Se omitió la confrontación de los conceptos con los artículos 2 y 792 del Estatuto Tributario, que son normas aplicables. Estas exhortan a definir el sujeto pasivo y responsable del impuesto en relación con el hecho generador, lo cual fue cumplido por la DIAN.

(iv) No se justificó la vulneración del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y no se acreditaron los supuestos legales para decretar la medida cautelar. Todo, porque el citado artículo señala que el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda, y así lo precisaron los conceptos demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de súplica interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala decidir si debe o no revocarse el auto del 4 de septiembre de 2023, proferido por el magistrado sustanciador del proceso, mediante el cual resolvió decretar la suspensión provisional: (i) del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 y (ii) del numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1º de marzo de 2023, ambos expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, en los que interpretó el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, previsto en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

En relación con la procedencia de medidas cautelares, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2011, señala:

> «***Artículo 229. Procedencia de medidas cautelares.*** *En todos los procesos declarativos que se adelanten ante esta jurisdicción, antes de ser notificado, el auto admisorio de la demanda o*

[5] Índice 31 de SAMAI.

en cualquier estado del proceso, a petición de parte debidamente sustentada, podrá el Juez o Magistrado Ponente decretar, en providencia motivada, las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, de acuerdo con lo regulado en el presente capítulo.

La decisión sobre la medida cautelar no implica prejuzgamiento.

***PARÁGRAFO** […]».*

En cuanto a los requisitos para decretar la suspensión provisional de un acto administrativo, el artículo 231 del CPACA, dispone:

*«**Artículo 231. Requisitos para decretar las medidas cautelares.** Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud. Cuando adicionalmente se pretenda el restablecimiento del derecho y la indemnización de perjuicios deberá probarse al menos sumariamente la existencia de los mismos.*

[…]».

Conforme con la norma antes transcrita, dado que el medio de control instaurado fue el de nulidad, la suspensión provisional tendría vocación de prosperidad si la violación surge del análisis de los actos administrativos demandados -conceptos- y su confrontación con las normas superiores invocadas como vulneradas.

Para decidir el presente asunto, lo primero que se advierte es que en el auto objeto del recurso de súplica se expuso que *«una vez revisados los conceptos demandados, el magistrado ponente advierte que, solo uno de los asuntos puestos de presente por la Cámara Ambiental del Plástico sugiere una contradicción manifiesta con las normas superiores, esto es, lo referente a la interpretación dada al sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»*, por lo que la confrontación a la que se refiere el artículo 231 del CPACA se realizó con los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022.

Las citadas disposiciones y los apartes de los actos administrativos demandados son del siguiente tenor literal:

Ley 2277 de 2022	**Actos demandados**
***ARTÍCULO 50. DEFINICIONES.** Para efectos de este Capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:* *a) Plástico: material compuesto por un polímero, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente.* *b) Polímero: una sustancia constituida por moléculas caracterizadas por la secuencia de uno o varios tipos de unidades monoméricas. Dichas moléculas deben repartirse en una distribución de pesos moleculares en la que las diferencias de peso molecular puedan*	***Oficio 0641 del 20 de enero de 2023*** *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*

SC 5780-6

atribuirse principalmente a diferencias en el número de unidades monoméricas. Un polímero incluye los siguientes elementos: a) una mayoría ponderal simple de moléculas que contienen al menos tres unidades monoméricas con enlaces de covalencia con otra unidad monomérica u otro reactante como mínimo; b) menos de una mayoría ponderal simple de moléculas del mismo.

c) 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 remanufacture 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.

d) Producto plástico de un solo uso: 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.

***ARTÍCULO 51. IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES.** Créase el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.*

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

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

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

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

La tarifa del impuesto es de cero coma cero cero cero cero cinco (0,00005) UVT por cada un (1) gramo del envase, embalaje o empaque.

Corresponde a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el recaudo y la

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

SC 5780-6

administración del impuesto, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Así mismo, aplica el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario. *El impuesto se declarará y pagará en la forma y plazos que establezca el Gobierno nacional.* *Los términos, condiciones y contenido de la declaración serán definidos por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).* ***PARÁGRAFO.** Se encuentran excluidos del impuesto al que se refiere este Artículo los productos plásticos de un solo uso señalados en el parágrafo del Artículo 5o de la Ley 2232 de 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.*	*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 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 hacía la prohibición del uso de plásticos de un solo uso.» (énfasis propio) (cfr. Gaceta del Congreso No. 917 del 12 de agosto de 2022).*

SC 5780-6

	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 presupuesto 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.*
	Oficio 2390 del 1º de marzo de 2023 *1.1. ¿Quiénes son contribuyentes del Impuesto?* *Son contribuyentes del Impuesto los productores o importadores, según el caso, de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, quienes -a la par- fungen como responsables del mismo, tal y como lo prevé el inciso 4 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.*

En este punto, es necesario mencionar que según consta en el comunicado de prensa 48 del 22 de noviembre de 2023 de la Corte Constitucional, esa corporación mediante sentencia C-506/23, M.P. Cristina Pardo Schlesinger, decidió *«**DECLARAR INEXEQUIBLE** la expresión, **"bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en"**, contemplada en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo examinado en esta sentencia e **INHIBIRSE** para realizar un pronunciamiento de fondo sobre el resto de la norma, en tanto al respecto no se formuló cargo alguno»* y *«**DECLARAR EXEQUIBLE** el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo analizado en la presente providencia».* Pronunciamiento que, vale la pena mencionar, es posterior al auto objeto del recurso de súplica.

En dicha providencia, la Corte Constitucional explicó que el artículo 51 de la citada ley fijó los elementos estructurales del tributo, a saber: (i) hecho generador: es la

SC 5780-6

venta, el retiro para autoconsumo o la importación para autoconsumo de productos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, (ii) sujeto activo la Nación, (iii) sujeto pasivo o responsable: el productor o importador –según corresponda–, (iv) base gravable: a saber, el peso en gramos del envase, embalaje o empaque del plástico de un solo uso y (v) tarifa: 0,00005 UVT por cada un gramo del envase, embalaje o empaque

Y precisó que *«lo que grava el impuesto a los plásticos de un solo uso no es el bien o contenido del empaque, embalaje o envase –como de manera aislada, no coincidente o discordante lo establecía la expresión contemplada en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 que fue declarada inexequible por quebrantar los principios de certeza y seguridad jurídica en materia tributaria–, sino, precisamente, el material de plástico de un solo uso utilizado para empacar, embalar o envasar»*, por lo que concluyó que los términos *«productor»* e *«importador»*, según consta en el aludido comunicado, quedan definidos de la siguiente forma en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022:

> *«c) 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 remanufacture ~~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».*

Así, partiendo de los elementos estructurales del tributo fijados en el artículo 51 de la citada ley, y de la definición de productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, prevista en el literal c) del artículo 50 ib., en los términos indicados por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2023, la Sala considera que no están cumplidos los requisitos para decretar de la suspensión provisional solicitada, toda vez que no surge de forma manifiesta contradicción que amerite, en esta etapa procesal suspender los efectos de los actos enjuiciados.

Las anteriores razones son suficientes para revocar el auto del 4 de septiembre de 2023, proferido por el magistrado sustanciador del proceso, mediante el cual resolvió la solicitud de suspensión provisional de los actos administrativos demandados, presentada por la parte actora.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

PRIMERO: REVOCAR el auto del 4 de septiembre de 2023, proferido por el magistrado sustanciador del proceso, mediante el cual resolvió decretar la suspensión provisional: (i) del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 y (ii) del numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1º de marzo de 2023, ambos expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, en los que interpretó el impuesto nacional sobre

SC 5780-6

productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, previsto en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022. En su lugar:

> ***NEGAR*** *la solicitud de suspensión provisional solicitada por la parte actora.*

SEGUNDO: DEVOLVER el expediente al despacho del magistrado sustanciador del proceso, para lo de su cargo.

Notifíquese y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

SC 5780-6