



Radicado: 11001-03-27-000-2023-00014-00 (27616)
Demandante: Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad Simple
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00014-00 (27616)
Demandante: CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (IPUU). Hecho generador. Sujeto pasivo.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad promovido por el demandante contra los Conceptos 100208192-91 de 20 de enero de 2023, 100000202-0204 de 20 de febrero de 2023 y 100208192-255 de 1 de marzo de 2023, expedidos por la DIAN. Los actos acusados son los siguientes:

Concepto 100208192-91 del 20 de enero de 2023

(...)

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».

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»*, 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»*.

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 [que] 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».

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. [...]»

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 empaçados 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:

“[...] 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)

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

(...)

6. Algunos plásticos de un solo uso que se producen en Colombia están, a su vez, envasados, embalados o empaçados 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 empaçar 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 de retiro del plástico B

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.

Concepto 10000202-0204 del 20 de febrero de 2023

Pregunta nro. 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. (Subrayado original)

En virtud del artículo 338 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 no 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 empacar bienes, lo que haría ineficaz el mismo y, por otra parte, excediendo las facultades y competencias de la administración tributaria. (Subrayado original)

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 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» (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

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 empaca. Es decir la definición llega a concluir que productor de plástico es todo aquel que no produzca plástico.



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 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: [...] [el] 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 nro. 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 de 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 éste.

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 empacar 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, empacar o embalar otros bienes.

(...)

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 éste 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.

Concepto 100208192-255 del 1 de marzo de 2023

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), con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 000641 - interno 91 del 20 de enero 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.

(...)

3.3. ¿Se genera el impuesto por la importación de bienes diferentes de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes cuando estos están envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso?

Como fuera señalado en el punto #3, el hecho generador del impuesto se puede verificar en tres (3) oportunidades, siendo una de ellas la importación para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Por lo tanto, cuando se importen para consumo propio bienes distintos a «*productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*» (énfasis propio) (e.g. alimentos, bebidas, prendas de vestir o productos de aseo o limpieza envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso), no se genera el impuesto en cuestión.

3.4. ¿Qué se debe entender por retiro para consumo propio e importación para consumo propio para efectos del impuesto?

La expresión «*consumo propio*» califica dos (2) -de los tres (3)- hechos generadores del impuesto: el retiro y la importación. Para este Despacho, dicha expresión se debe entender como la utilización del producto plástico de un solo uso para envasar, embalar o empacar otros bienes con el mismo o dentro del mismo.

4.1. ¿Se causa el impuesto sobre productos plásticos de un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empacar bienes) que, habiéndose fabricado en Colombia, son objeto de exportación? De ser así ¿existiría algún mecanismo de devolución o compensación del Impuesto?

En el punto #3 se indicó que el impuesto se genera, entre otros eventos, por la venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. Dicha venta, a falta de distinción por parte del legislador, comprende tanto las efectuadas en el territorio nacional como al exterior. Al respecto, la Ley no contempla mecanismo alguno de devolución o compensación del Impuesto.

4.2. ¿Se causa el Impuesto por la exportación de bienes envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso?

Se reitera lo señalado en el punto #3, en particular, 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.

6.1. ¿Se genera y causa el impuesto cuando se importan productos plásticos de un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empacar bienes) para su comercialización?

En la importación y posterior venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes se genera y causa el impuesto, así:

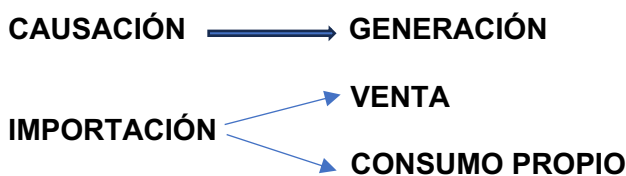


- En la importación (momento #1), se causa (antes de generarse) el impuesto «*en la fecha en que se nacionalice el bien*» (cfr. inciso 3 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022).
- En la venta (momento #2), se genera (ya habiéndose causado) el Impuesto (cfr. inciso 2 del artículo 51 ibidem).

Nótese que:

- En el caso del hecho generador del impuesto, la venta no se encuentra calificada, con lo cual se genera por la simple venta, a diferencia de lo que ocurre con la importación, la cual está circunscrita al consumo propio para los mismos efectos.
- Tratándose de la causación del impuesto, ocurre todo lo contrario. En la venta se causa sólo cuando es llevada a cabo por los productores, en tanto que en la importación se causa con la nacionalización del bien, sin mayor distinción.

Por ende, en el caso de la importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, el impuesto siempre se causa de manera previa a su generación, la cual posteriormente estará supeditada a su venta o consumo propio por parte del mismo importador (sujeto pasivo y responsable):



No sobra señalar que la diferencia temporal entre la causación y generación del Impuesto, antes expuesta, no es ajena al diseño de otros tributos (e.g. IVA según se desprende del literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario y también en el caso del impuesto territorial al consumo de licores).

(...)

7.2. ¿Cómo se debe probar la exclusión del impuesto de que trata el párrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022?

El referido párrafo prevé que «*se encuentran excluidos del impuesto [...] los productos plásticos de un solo uso señalados en el párrafo del Artículo 5o de la Ley 2232 de 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*».

El párrafo en comento hace alusión a los productos plásticos de un solo uso destinados y usados para:

(...)

Así las cosas, en los casos antes reseñados, la venta, el retiro para consumo propio y la importación para consumo propio se encuentran excluidos del Impuesto, correspondiendo a cada sujeto pasivo y responsable evaluar las circunstancias del caso particular.

Ahora bien, al no establecerse una forma -en particular- para probar la ocurrencia de la reseñada exclusión del impuesto y sin perjuicio de lo que vía reglamentación se llegue a definir, se podrá acudir a los diferentes medios probatorios permitidos por la Ley, siempre que dichos medios sean legales, idóneos, pertinentes, útiles y conducentes. No sobra recordar, sobre el particular, que, a la luz del artículo 632 del Estatuto Tributario, los sujetos pasivos y responsables del impuesto están obligados a conservar y poner a disposición de la Administración Tributaria, entre otras cosas, las informaciones que dan derecho o permiten acreditar beneficios tributarios, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.



DEMANDA

CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), pidió la nulidad de los Conceptos 100208192-91 de 20 de enero de 2023, 100000202-0204 de 20 de febrero de 2023 y 100208192-255 del 1 de marzo de 2023, expedidos por la DIAN, en los siguientes términos:

3.1. Primera pretensión principal: declarar la nulidad integral del Concepto DIAN No. 100208192-91 del 20 de enero de 2023 por haberse expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.

3.1.1. Primera pretensión subsidiaria: declarar la nulidad parcial del Concepto DIAN nro. 100208192- 91 del 20 de enero de 2023, particularmente de los siguientes apartados:

3.1.1.1. La respuesta a la pregunta 2 del Concepto DIAN nro. 100208192-91 del 20 de enero de 2023.

3.1.1.2. La respuesta a la pregunta 3 del Concepto DIAN No. 100208192-91 del 20 de enero de 2023.

3.1.1.3. La respuesta a la pregunta 6 del Concepto DIAN No. 100208192-91 del 20 de enero de 2023.

3.2. Segunda pretensión principal: declarar la nulidad total del Concepto DIAN nro. 100000202-0204 del 20 de febrero de 2023 por haberse expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.

3.2.1. Segunda pretensión subsidiaria: declarar la nulidad parcial del Concepto DIAN nro. 100000202- 0204 del 20 de febrero de 2023, particularmente de los siguientes apartados:

3.2.1.1. La respuesta a la pregunta 1 del Concepto DIAN No. 100000202-0204 del 20 de febrero de 2023. **3.2.1.2.** La respuesta a la pregunta 3 del Concepto DIAN nro. 100000202-0204 del 20 de febrero de 2023.

3.2.1.3. La respuesta a la pregunta 5 del Concepto DIAN No. 100000202-0204 del 20 de febrero de 2023. **3.2.1.4.** La respuesta a las preguntas 6, 7 y 8 del Concepto DIAN nro. 100000202-0204 del 20 de febrero de 2023.

3.3. Tercera pretensión principal: declarar la nulidad total del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023 por haberse expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.

3.3.1. Tercera pretensión subsidiaria: declarar la nulidad parcial del Concepto DIAN nro. 100208192- 255 del 1 de marzo de 2023, particularmente de los siguientes apartados:

3.3.1.1. La respuesta a la pregunta 1.1. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023. **3.3.1.2.** La respuesta a la pregunta 2.2. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.3. La respuesta a la pregunta 3.2. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.



3.3.1.4. La respuesta a la pregunta 3.3. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.5. La respuesta a la pregunta 3.4. del Concepto DIAN No. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.6. La respuesta a la pregunta 4.1. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.7. La respuesta a la pregunta 4.2. del Concepto DIAN No. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.8. La respuesta a la pregunta 6.1. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

3.3.1.9. La respuesta a la pregunta 7.2. del Concepto DIAN nro. 100208192-255 del 1 de marzo de 2023.

El demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 150 [numeral 12] y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022.
- Artículos 28 y 29 del Código Civil (CC).

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Infracción de normas en que debieron fundarse los actos demandados.

Falsa motivación. El artículo 50 literal c) de la Ley 2277 de 2022 establece que para efectos del capítulo II del título IV de dicha ley, que regula lo concerniente al impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (en adelante IPUU, el tributo o el impuesto), se tendrá como productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, a la persona natural o jurídica que, con independencia de la técnica de venta utilizada, cumpla con alguna de las siguientes características: (i) 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; (ii) importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso. Y el artículo 51 inciso 4 *ibidem* (que hace parte de ese mismo capítulo) señala que es sujeto pasivo y responsable del impuesto el «*productor o importador [de productos plásticos de un solo uso], según corresponda*».

A pesar de que el propio artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 dispuso que, para efectos del IPUU, se debía tener en cuenta la definición de «*productor y/o importador*» prevista en el literal c) del mismo artículo, en los actos demandados la DIAN determinó que dicha definición «*no es aplicable dentro de los elementos esenciales del impuesto*», toda vez que 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*» y, que, por tanto, el sujeto pasivo o responsable del IPUU debía determinarse en los términos del artículo 51 incisos 2 y 4 de la referida ley, esto es, según la DIAN, el productor o importador, según corresponda, que venda o retire para consumo propio o importe para consumo propio, productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.



Es evidente la infracción de normas superiores de los conceptos demandados, pues modifican los elementos esenciales del IPUU, en particular, el sujeto pasivo que se ve alterado por vía de doctrina, lo cual vulnera los principios de reserva de ley, legalidad y certeza tributaria, porque es el legislador quien debe fijar los elementos esenciales del tributo.

2. Falsa motivación. Según la DIAN, si para efectos de la determinación del sujeto pasivo o responsable del IPUU se tuviera en cuenta la definición contenida en el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, nunca se materializaría el hecho generador del impuesto, pues, mientras esta norma dispone que es el productor o importador quien fabrique, ensamble, remanufacture o importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso, el artículo 51 *ibidem*, hace recaer el tributo en la venta, retiro o importación para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. Es decir, el tributo no recae sobre los bienes contenidos en productos plásticos, sino sobre los productos plásticos que le sirven de envase. No obstante, esto no es verdad, porque de todos modos el hecho generador podría darse en los siguientes eventos: (i) cuando el productor y/o importador vende el producto final contenido en el envase plástico; (ii) cuando este producto final es retirado para consumo propio y (iii) cuando se importa el producto contenido en envase plástico.

Lo determinado por la DIAN en los actos demandados, altera, a su vez, de forma artificiosa toda la estructura del impuesto, entre ésta, los supuestos de exclusión y no causación, pues fijan como destinatarios del tributo al productor o importador de plásticos de un solo uso y no a quienes fabriquen, ensamblen, remanufacturen o importen bienes contenidos en dichos plásticos, como se desprende del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La oposición de la **DIAN** a las pretensiones de la demanda se resume de la siguiente manera³:

En los conceptos enjuiciados no se modificó el sujeto pasivo del IPUU dado que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 establece que el hecho generador del tributo 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 y, que, «*el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda*». Fue la propia ley la que estableció que el sujeto pasivo del tributo es el productor o importador del empaque, embalaje o envase plástico de un solo uso y no quien lo utiliza para envasar, empacar o embalar otros bienes. Justamente fue en ese mismo sentido que dichos conceptos establecieron la sujeción pasiva del IPUU.

Aunque para determinar el sujeto del impuesto, los conceptos demandados prescinden de la definición de productor o importador contenida en el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, ello obedece a una interpretación sistemática y útil de los elementos esenciales del tributo fijada en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, puesto que el sujeto descrito en la primera de estas normas no concuerda con

³ Índice 26, Samai.



el sujeto fijado en la última disposición y, en particular, con el hecho generador del tributo.

Así, la interpretación oficial de la DIAN protege la relación armónica que debe existir entre los sujetos pasivos o responsables y los diferentes elementos del hecho generador del impuesto, así como la finalidad del impuesto. De considerarse la noción de productor o importador del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, el tributo creado sería ineficaz, porque estos no concuerdan con los sujetos que pueden realizar el hecho generador del IPUU según el artículo 51 *ibidem*, esto es, el productor y/o importador que vende, retira para consumo propio o importa para consumo propio, plásticos para envasar, embalar o empacar bienes. Además, el legislador no se remitió expresamente al referido artículo 50 cuando definió el sujeto pasivo y responsable del tributo, justamente para garantizar su coherencia.

Por todo lo anterior, no existe infracción de normas superiores ni falsa motivación, dado que lo interpretado en los conceptos demandados es acorde con la naturaleza del impuesto y con reglado en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022. Así, la DIAN actuó dentro de sus competencias de ley, pues hizo una interpretación sistemática y finalista de la norma en conjunción con el principio de efecto útil de las normas.

INTERVENCIONES

La **ICDT** pidió anular los conceptos demandados por lo siguiente⁴:

Los conceptos emitidos por la DIAN desconocen la definición del sujeto pasivo del IPUU prevista en el artículo 50 literal c) de la Ley 2277 de 2022 porque radican la sujeción pasiva del impuesto en el productor o importador de plásticos de un solo uso y no en quienes fabriquen, ensamblen, remanufacturen o importen bienes contenidos en dichos plásticos.

Más allá de la contradicción que pueda existir entre los artículos 50 y 51 de Ley 2277 de 2022, en aplicación del principio de efecto útil de las normas, la DIAN no puede modificar la redacción de la ley, desconociendo uno de sus artículos y privilegiando la aplicación del otro, para alterar el sujeto pasivo del tributo, pues éste deberá ser como lo fije la norma. Cualquier error deberá ser subsanado a través de una ley interpretativa.

La Universidad Externado de Colombia solicitó que se anulen los conceptos acusados por los siguientes motivos⁵:

Los actos demandados desconocen los principios de legalidad y certeza tributaria porque al interpretar la ley desconocen artículo 50 literal c) de la Ley 2277 de 2022, que establece con claridad el sujeto pasivo del IPUU. Por la misma razón, la DIAN actuó sin competencia y extralimitando las facultades otorgadas en los artículos 55 y 56 del Decreto 1742 de 2020, en concordancia con el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 y en la Circular 10 de 2022.

No es cierto que las definiciones del literal c) del artículo 50 de la ley 2277 de 2022 sean incompatibles con el hecho generador del impuesto. En efecto, de la norma en mención se desprende que la definición del productor y/o importador de plásticos de

⁴ Índice 26, Samai.

⁵ Índice 27, Samai.



un solo uso se enfoca en aquellos que están involucrados en la producción o importación de bienes contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso. Esto abarca tanto la fabricación de tales bienes (los contenidos) como la importación de productos que los contienen (los plásticos de un solo uso).

Es de anotar que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 no distingue entre los plásticos que han sido previamente utilizados y aquellos que se encuentran en su estado original, lo que conduce a la interpretación de que la expresión "*utilizado para*" debe abordarse en un contexto amplio e inclusivo. En este sentido, la legislación incorpora tanto a los plásticos de un solo uso destinados a ser utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, como a aquellos que ya han desempeñado esta función.

Es así porque al vender o importar un bien se produce, en esencia, una transacción que abarca todos sus componentes, lo que incluye los plásticos de un solo uso que forman parte integral de dicho producto. Por consiguiente, cuando el hecho generador del impuesto se refiere a su ocurrencia en el contexto de la venta, el retiro o la importación de plásticos de un solo uso, no se circunscribe a las transacciones cuyo objeto primordial sean los plásticos en sí, sino que se extiende a aquellas operaciones en las que el valor de un producto final engloba el valor de los plásticos incorporados en el mismo. Por lo tanto, las definiciones establecidas en el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 no generan un estado de incertidumbre insuperable en relación con la identificación de los sujetos pasivos del impuesto. Más bien, estas definiciones permiten corroborar y reforzar el alcance y la intención que el legislador persiguió con el tributo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró la pretensión de nulidad de los actos demandados por lo siguiente⁶:

Si bien mediante sentencia C-506 de 2023, la Corte Constitucional declaró inexecutable ciertas expresiones del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, en dicho fallo se dejó en claro que es a la Corte, no a la autoridad administrativa, a la que le corresponde determinar si la norma legal respeta el principio de certeza tributaria para mantenerla o excluirla del ordenamiento jurídico.

Como hasta la sentencia C-506 de 2023 el IPUU era aplicable a los supuestos descritos en la demanda y no a los que establecen los conceptos demandados, se debe declarar la nulidad de tales conceptos, por su abierta oposición a la ley vigente antes de la sentencia mencionada.

La **DIAN** reiteró, en esencia, lo expuesto en la contestación de la demanda. Además, señaló que lo fijado en los conceptos acusados está conforme con lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2023⁷.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

⁶ Índice 43, Samai.

⁷ Índice 42, Samai.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si los conceptos demandados desconocen el sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (IPUU), previsto en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022.

El artículo 51 de la referida ley señaló que el hecho generador del IPUU 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»*, por lo cual, señaló como momentos de causación *«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»*, al tiempo que señaló que *«el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda»*.

Por su parte, el artículo 50 de la misma ley estableció una serie de definiciones que debían tenerse en cuenta para efectos del IPUU, entre estas la de *«productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso»*, indicando por tales a *«la 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»*.

Al interpretar estas dos normas, la DIAN señaló que *«para efectos del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, el sujeto pasivo es quien realiza el hecho generador establecido en el artículo 51 ibidem, el cual se refiere al productor y/o importador que venda, retire o importe para consumo propio productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»*. En criterio de la DIAN, respecto a la sujeción pasiva no podía aplicarse la definición de productor y/o importador establecida en el literal c) del artículo 50 de la ley 2277 de 2022, toda vez que es una *«persona distinta a la que se invoca en el hecho generador»*, por lo que, de aplicarse, el sujeto pasivo del impuesto sería el productor y/o importador de los bienes contenidos en los envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso y no el productor y/o importador de dichos plásticos, que es lo pretendido por el artículo 51 de la misma ley, al definir el hecho generador del impuesto.

En la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen al IPUU, se evidencia que, desde un principio, la finalidad del impuesto fue la de gravar la venta, el retiro o la importación de los envases, empaques y embalajes plásticos, así como a aquellos que los producen o importan, como se ve a continuación:

“El presente proyecto de ley plantea la introducción de un impuesto administrado por la Nación de 0,00005 UVTs por cada (1) gramo del envase a los plásticos de un solo uso, **el cual grava la venta e importación de los productos plásticos utilizados para envasar, embalar o empacar bienes por única vez**. Esta medida permitiría internalizar las externalidades negativas sobre el medio ambiente generadas por el consumo de plásticos de un solo uso, que incluyen los contaminantes químicos y gases de efecto invernadero derivados de la producción y posterior tratamiento de residuos de dichos productos. Sin embargo, se considera excluir del impuesto aquellos utilizados para envasar, embalar o empacar fármacos y medicamentos, así como los que correspondan a residuos peligrosos.



(...)

Ahora, el impuesto en mención no sustituirá el impuesto al uso de bolsas plásticas del cual trata el artículo 512-15 del Estatuto Tributario, por lo que los dos impuestos funcionarán conjuntamente. Lo anterior, considerando que el impuesto a bolsas plásticas busca disminuir el consumo de estas en la venta final, **mientras que, el impuesto a plásticos de un solo uso busca desincentivar el consumo de los productores y fabricantes que utilizan este producto como insumo en sus procesos productivos.**”

Así, a partir de lo previsto en el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y la exposición de motivos de dicha norma, el hecho generador del impuesto hace referencia a productos de plástico de un solo uso que son utilizados para envasar, embalar o empacar bienes por primera vez y no a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos de plásticos de un solo uso, cómo sería el caso de atender a la definición aislada de productor y/o importador contenida en el literal c) del artículo 50 de esta ley, como lo reclama el demandante.

En efecto, el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 señaló que para efectos del IPUU es productor y/o importador quien fabrique, ensamble, remanufacture o importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en productos plásticos de un solo uso. Sin embargo, para que el sujeto pasivo del impuesto guarde armonía con el hecho generador debe entenderse que corresponde al productor y/o importador que fabrique, ensamble, remanufacture o importe envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso, como lo corroboró la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2023, que justamente declaró inexecutable la expresión **«bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en»**, contemplada en los numerales 1 y 2 del literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, por hallarla discordante con el hecho generador del tributo. Sobre el particular, la Corte sostuvo lo siguiente:

« (...) si se considera que el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 definió el hecho gravable como 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 contraste entre las dos normas [se refiere los artículos 50 [literal c) y 51 de la Ley 2277 de 2022] permite concluir que **se produce una falta de correspondencia que, de mantenerse, terminaría por afectar la aplicación del tributo.** A juicio de la Sala esa falta de correspondencia es evidente y da paso a una indeterminación insuperable en relación con aspectos indispensables para garantizar los principios de certeza y seguridad jurídica en el contexto del impuesto nacional a los productos plásticos de un solo uso.

Lo anterior, no solo por cuanto –se insiste– el elemento “sujeto pasivo” del tributo se encuentra estrechamente relacionado con lo dispuesto en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 que le fijan contenido, sino que, de mantenerse la expresión discordante prevista en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 prevista para definir los términos productor e importador en tanto sujetos pasivos del tributo, se llegaría a la conclusión de que quien está sujeto al impuesto no puede realizar el hecho generador, y quien realiza este último no es sujeto pasivo del tributo.

En esa medida, se trata de una falta de correspondencia irresoluble en tanto no son aplicables, en este caso, los criterios desarrollados por la jurisprudencia constitucional para mantener en el ordenamiento la expresión prevista en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 que es la que genera oscuridad e



incertidumbre en relación con la sujeción pasiva y con el hecho gravable en el contexto del gravamen. En suma, la permanencia en el ordenamiento de la expresión aludida no solo impide generar certeza y seguridad jurídica en materia tributaria, sino que hace inaplicable el tributo, pues genera una contradicción insalvable.

Por ese motivo, la Sala declarará inexecutable la expresión “bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en” prevista en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 que, a propósito de la definición de la sujeción pasiva del impuesto, no es coincidente o no se corresponde con la manera como fue definido el hecho gravable del tributo en el artículo 51 del mismo estatuto legal, que creó el tributo a los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes y definió sus elementos estructurales».

De este modo, la declaratoria de inexecutable de la referida expresión reafirmó, de acuerdo con el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 y su exposición de motivos, que el sujeto pasivo del IPUU es el productor y/o importador (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: (i) fabrique, ensamble o remanufacture para la venta o retire para consumo propio envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso (en el caso del productor), o (ii) importe para consumo propio envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso (en el caso del importador). Y ese es el mismo entendimiento que los conceptos acusados dieron al sujeto pasivo del impuesto. De acuerdo con lo anterior, la interpretación doctrinal realizada por la DIAN no significa una modificación del sujeto pasivo del IPUU, ya que, según el hecho generador del tributo, dicho sujeto no puede ser otro que el productor y/o importador que fabrique, ensamble, remanufacture o importe envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso, como lo ratificó con posterioridad la sentencia C-506 de 2023.

Como lo defendió la demandada, dicha interpretación era la única viable para aplicar el tributo recién creado, lo cual se acompaña con los artículos 2 y 792 del ET, que al efecto disponen que *«son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial»*.

Y aunque en los actos demandados se sostuvo que en la determinación del sujeto pasivo del tributo no se aplicó el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, la Sala entiende que materialmente se aplicó, pero armonizándolo con el artículo 51 de la misma ley, como lo corroboró después la sentencia C-506 de 2023.

En este mismo sentido, lo había definido la Sala en providencia del 13 de diciembre de 2023, exp. 27715, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que se señaló que, *«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»*, lo interpretado por la DIAN no reportaba contradicción manifiesta con las normas invocadas por el demandante.

En definitiva, la interpretación realizada por la DIAN en los conceptos demandados, referente a que el sujeto pasivo del IPUU es el productor y/o importador de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes, es ajustada a las normas superiores invocadas como vulneradas por el



demandante, en la medida en que concuerda con la noción del sujeto pasivo vista de forma armónica con el hecho generador del tributo establecido por el legislador y con las demás normas que regulan este impuesto, así como con artículos 2 y 792 del ET, que concatenan la sujeción pasiva a la realización del hecho generador del tributo prescrito en la ley.

Finalmente, aunque la actora formuló pretensiones subsidiarias, éstas se encuentran relacionadas con el entendimiento de que la sujeción pasiva del tributo recaía en el productor y/o importador de bienes contenidos en envases de plástico de un solo uso. No obstante, como acaba de verse, dicha discusión quedó superada, con lo cual, la Sala no encuentra ninguna inconformidad entre las respuestas a los interrogantes planteados en los conceptos, pues tales respuestas parten del supuesto de que es sujeto pasivo del IPUU el productor y/o importador de bienes plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, lo cual guarda coherencia con el hecho imponible del impuesto.

En consecuencia, se niegan las pretensiones de la demanda.

2. Condena en costas. En consideración de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLO

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Salvo voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>