

Circular VM Legal No. 16



Consideraciones sobre la aplicación del impuesto de plásticos de un solo uso

Dada la relevancia del asunto, continuamos con el análisis del impuesto sobre productos plásticos de un solo uso y los efectos derivados de la suspensión provisional - *parcial*- de los Conceptos 641 del 20 de enero y 2390 del 1 de marzo de 2023 expedidos por la DIAN, decretada por el Consejo de Estado el pasado 4 de septiembre de 2023 y sobre la cual la Administración interpuso recurso de súplica el pasado 7 de septiembre, abordando las problemáticas que pueden surgir para efectos de la aplicación del impuesto por la falta de certeza e incongruencias existentes sobre el sujeto pasivo y responsable.

Comparativamente, lo establecido por la ley y lo interpretado por la DIAN, que genera la discusión e incertidumbre para efectos de su aplicación se puede apreciar así:

Elemento del impuesto	Ley 2277 de 2022	Interpretación DIAN
Sujeto pasivo	<p><i>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:</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>2. Importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo USO.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <p>Concepto 641: <i>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 empaquer bienes» (énfasis propio).</i></p> <p>Concepto 2390: <i>Son contribuyentes del Impuesto los productores o importadores, según el caso, de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaquer 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.</i></p>

Así las cosas, con la suspensión decretada por el Consejo de Estado volvemos a que el sujeto pasivo del impuesto es el determinado por la ley: la **persona que fabrique o importe bienes** para su comercialización

que estén contenidos en envases, embalajes o empaques plásticos de un solo uso, mas no el productor del plástico utilizado para envasar, embalar o empaca.

Ahora bien, las controversias que se generan sobre la aplicación del impuesto parten de la inconsistencia existente entre esta definición de sujeto pasivo y la forma en cómo se estableció el hecho generador, pues por la forma en cómo quedó redactado son pocos *—o podrían no darse—* los supuestos en los que ambos elementos concurrirían para dar lugar a su causación. Inclusive, la misma DIAN reconoce que, de adaptar la definición que trae la ley sobre productor o importador, existiría una antinomia entre el término y su definición que impediría su aplicación¹.

De acuerdo con el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, la aplicabilidad del impuesto está enmarcada bajo los siguientes tres supuestos:

Hecho generador y causación	Sujeto pasivo	Ejemplo
1. Venta de producto plástico de un solo uso (“PPUU”)	Persona que fabrica bienes para comercializar contenidos en plásticos de un solo uso.	SP: Productor de colchones empacados en plásticos de un solo uso + HG: que venda plástico de un solo uso utilizado para empacar.
2. Retiro para consumo propio de PPUU		SP: Productor de colchones empacados en plásticos de un solo uso + HG: que retire plástico de un solo uso para consumo propio.
3. Importación para consumo propio de bienes contenidos en PPUU	Persona que importa para comercializar productos contenidos en plásticos de un solo uso.	SP: Importador de colchones empacados en plástico de un solo uso + HG: que importe plástico de un solo uso para consumo propio.

De esta manera, solamente quien vende, retira para consumo propio o importe para consumo propio productos plásticos, sería quien realiza el hecho generador. Por tanto, se presentarán casos en que quien realice el hecho generador no sea sujeto pasivo del impuesto y quien sea sujeto pasivo no realice el hecho generador, salvo que concurren ambos elementos en el mismo sujeto. Vemos difícil que esta concurrencia se dé en la práctica, con lo cual el impuesto resultaría inaplicable.

No obstante, resulta relevante precisar qué se entiende por **consumo propio** para los casos de retiro e importación. La DIAN se refirió al respecto entendiéndolo como “[...] *la utilización del producto plástico de un solo uso para envasar, embalar o empacar otros bienes con el mismo o dentro del mismo.*” Debe decirse, esta definición no fue objeto de la suspensión y se mantendría como obligatoria para los funcionarios de la Administración Tributaria.

Consideramos que existirían argumentos jurídicos para apartarse de esta posición, entendiendo consumo propio como el retiro dentro de la definición que trae el artículo 421 del ET para el IVA: existe autoconsumo o “consumo propio” en los casos en que los bienes sean utilizados para actividades diferentes o ajenas dirigidas al desarrollo del objeto social².

Sin embargo, debe entenderse que el IVA es un impuesto plurifásico, mientras que el impuesto al plástico es monofásico; es decir, para el caso del IVA se entiende que consumo propio es el uso por fuera del objeto social, toda vez que es en ese momento en que se rompe la cadena de valor agregado, situación que no es asimilable al consumo propio en el impuesto al plástico de un solo uso porque no hace parte de una cadena de valor

¹ Recurso de súplica contra el auto de suspensión provisional del 4 de septiembre de 2023.

² Sentencia del Consejo de Estado del 22 de abril de 2021 con radicado interno 25153.

agregado, sino que tiene un único momento de causación; por lo cual, esta interpretación analógica podría no prosperar.

¿Qué nos espera para este caso?

Actualmente cursa trámite ante la Corte Constitucional una demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad de los artículos que regulan el impuesto con fundamento en la incongruencia entre el sujeto pasivo, el hecho generador y la causación, elementos estructurales del tributo. Así:

- Si se declara la inconstitucionalidad con efectos “*ex tunc*” por expresa disposición de la Corte, el impuesto resultaría totalmente inaplicable desde el momento en que entró en vigencia. De esta manera, quienes hubiesen declarado y pagado el impuesto, podrían solicitar que se diera de baja la declaración y se les devolviera las sumas pagadas por concepto de lo no debido.
- Si se declara la inconstitucionalidad sin modular los efectos, se entendería que el impuesto estuvo vigente desde el inicio de su vigencia hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia de inexecutable. Por tanto, recaería sobre el sujeto pasivo, que realice a su vez el hecho generador, la obligación de declarar y pagar el impuesto.
- Si se declara la constitucionalidad, sea o no con efectos diferidos, el impuesto resultaría aplicable en los términos que la Corte determine.

En conclusión, el auto de suspensión y la posible sentencia de nulidad, en estricto sentido, lo que ofrecen es claridad en cuanto a que el sujeto pasivo es el determinado en la ley – *el productor o importador de bienes contenidos en PPUU*- y no el que la DIAN consideró – *el productor o importador de PPUU*-. Por tanto, este no resuelve la incongruencia entre los elementos del impuesto, dejando abierta la discusión en los términos anteriormente expuestos.

Esperamos que esta información sea de su utilidad.

VM LEGAL S.A.S.

*El presente documento es de carácter informativo y tiene como único fin la actualización a nuestros clientes sobre temas de interés; por lo tanto, no constituye una opinión legal, concepto o asesoría de ningún caso particular por parte de VM Legal.