



100208192-255

Bogotá, D.C., 1° de marzo de 2023.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

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

Tema: Impuestos ambientales

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

Fuentes formales: Artículos 50, 51 y 52 de la Ley 2277 de 2022.
Artículos 447, 617 y 632 del Estatuto Tributario.
Artículos 28 y 653 del Código Civil
Artículo 1.6.1.21.27. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo.

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

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

1.2. ¿Cómo puede ser monofásico el Impuesto cuando el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 establece diferentes escenarios de causación?



Es cierto que el artículo 51 en comento establece diferentes escenarios en los cuales se puede causar el Impuesto; sin embargo, estos son excluyentes entre sí, es decir, cuando se causa el Impuesto en un escenario no se causa en el otro. Consecuentemente, sobre el mismo producto plástico de un solo uso gravado, sólo se verifica el Impuesto una única vez, como se explica a continuación:

- Habiéndose causado en la importación, esto es, en la fecha en que se nacionalice el producto plástico de un solo uso, el Impuesto no se causa nuevamente en las posteriores operaciones que se lleven a cabo, ya sea venta o retiro para consumo, toda vez que -en el caso de éstas últimas- no interviene su productor.
- Habiéndose causado en la venta efectuada por el productor, el Impuesto no se causa nuevamente en las posteriores operaciones que se lleven a cabo, ya sea otra venta o retiro para consumo, toda vez que -en el caso de éstas últimas- no interviene su productor.
- Habiéndose causado en el retiro para consumo realizado por el productor, es de colegir que el producto plástico de un solo uso no puede ser objeto de una posterior venta o de un nuevo retiro para consumo, tal y como se desprende de lo explicado en el punto #3.4 de este pronunciamiento.

2.1. ¿Se puede informar el Impuesto generado y causado en la factura de venta?

Se reitera lo expresado en el sub-numeral 3.3.12.2 del Concepto Unificado 0106 del 19 de agosto de 2022: «*la factura de venta en su formato electrónico incluye campos extensibles capaces de incorporar información adicional a la señalada para efectos tributarios, según las necesidades de los obligados a facturar*» (énfasis propio).

2.2. ¿Se puede discriminar el Impuesto en la factura de venta tal y como ocurre con el IVA?

El Impuesto no se puede discriminar en la factura de venta -como sí ocurre con el IVA, acorde con el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario- en la medida que:

- Quien vende el producto es, al mismo tiempo, el sujeto pasivo y responsable del Impuesto,
- La Ley no exige la discriminación en comento, y
- El Impuesto es un gasto no deducible en cabeza del vendedor (cfr. parágrafo del artículo 52 de la Ley 2277 de 2022) y -consecuentemente- puede llegar a constituir un mayor valor del costo o gasto para el adquirente. En efecto, el productor es libre de trasladar la carga económica del Impuesto vía mayor valor del precio al adquirente; en cualquier caso, el valor total de la operación -que debe ser facturado- hace base del IVA, en virtud del artículo 447 del Estatuto Tributario.

3.1. ¿Cuál es el alcance del vocablo «bienes» empleado en los artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022?

Para comprender el alcance del vocablo objeto de consulta es necesario remitirse al artículo 28 del Código Civil, el cual insta que «*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).

En este sentido, teniendo en cuenta el ámbito de aplicación del Impuesto, es de colegir que el vocablo «bienes» hace referencia a las cosas corporales, esto es, «*que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos*» (cfr. artículo 653 *ibidem*).

3.2. ¿Se genera y causa el Impuesto cuando se venden productos plásticos de un solo uso, aunque el adquirente no planea utilizarlos para envasar, embalar o empacar bienes?

Siempre que se realice el hecho generador del Impuesto y éste se cause (o viceversa, como se expone en el punto #6.1), el Impuesto será exigible a quien tenga la calidad de sujeto pasivo y responsable.

En este sentido, aunque el Impuesto grava los productos plásticos de un solo uso que son vendidos con la finalidad de servir de envase, embalaje o empaque de otros bienes, esta circunstancia no configura su generación ni causación, salvo en el caso del «consumo propio» como se abordará en el punto #3.4.

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 éstos 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 empaçar bienes y no en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso.

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

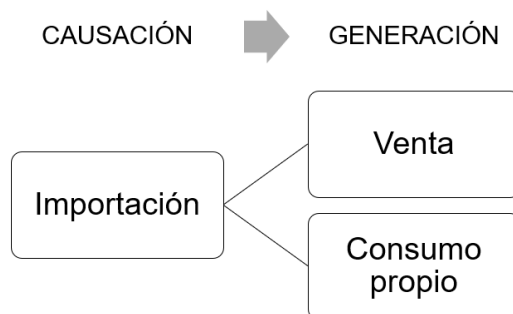
En la importación y posterior venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes se genera y causa el Impuesto, así:

- 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 empaçar 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).

6.2. Si habiéndose causado el Impuesto en la importación, éste no se genera, al no venderse o utilizarse para consumo propio los productos plásticos de un solo uso ¿cómo podría obtenerse la devolución de lo pagado?

En este evento se estaría en presencia de un pago de lo no debido, explicado en el Oficio 000499 del 31 de mayo de 2016 de la siguiente manera:

«[...] ocurre pago de lo no debido cuando el deudor cancela una suma de dinero creyendo que él debe ese monto, fundamentando su decisión en una obligación que no existía al momento de realizar el pago, incurriendo de esta forma en un error al creer equivocadamente que se encontraba obligado a realizar esta operación.» (énfasis propio)

Así pues, la devolución de la respectiva suma de dinero se podrá obtener presentando la solicitud ante la DIAN en los términos del artículo 1.6.1.21.27. del Decreto 1625 de 2016.

7.1. ¿Se causa el Impuesto cuando el producto plástico de un solo uso (utilizado para envasar, embalar o empacar bienes) está compuesto por otros materiales (e.g. cartón, aluminio, papel)?

El Impuesto recae sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes sin que, para el efecto, sea necesario que tales productos estén compuestos 100% de plástico, tal y como se desprende de los literales a), b) y d) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022.

En efecto, el referido literal a) -por sobre todo- define el plástico como un *«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»* (énfasis propio).

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:

- «1. Propósitos médicos por razones de asepsia e higiene; y para la conservación y protección médica, farmacéutica y/o de nutrición clínica que no cuenten con materiales alternativos para sustituirlos.*
- 2. Contener productos químicos que presentan riesgo a la salud humana o para el medio ambiente en su manipulación.*



3. *Contener y conservar alimentos, líquidos y bebidas de origen animal, así como alimentos o insumos húmedos elaborados o preelaborados que, por razones de asepsia o inocuidad, por encontrarse en contacto directo con los alimentos, requieren de bolsa o recipiente de plástico de un solo uso.*

4. *Fines específicos que por razones de higiene o salud requieren de bolsa o recipiente de plástico de un solo uso, de conformidad con las normas sanitarias.*

5. *Prestar servicios en los establecimientos que brindan asistencia médica y para el uso por parte de personas con discapacidad.*

6. *Los plásticos de un solo uso cuyos sustitutos, en todos los casos, tengan un impacto ambiental y humano mayor de acuerdo con resultados de Análisis de Ciclo de Vida que incorporen todas las etapas del ciclo de vida del plástico (extracción de materia prima, producción, fabricación, distribución, consumo, recolección, disposición final (incluyendo su persistencia en el ambiente)).*

7. *En cualquier caso, aquellos empaques o envases de los productos tomados en consideración por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) para la determinación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) o Canasta Familiar, salvo aquellos que tengan por objeto empacar o envasar frutas, verduras y tubérculos frescos que en su estado natural cuenten con cáscaras; hierbas aromáticas frescas, hortalizas frescas y hongos frescos; ropa de lavandería; diarios; periódicos; y empaques para líquidos, alimentos y comidas no preenvasados para consumo inmediato, para llevar o para entrega a domicilio.*

8. *Empacar o envasar residuos peligrosos, de acuerdo con la normatividad vigente.*

9. *Aquellos productos fabricados con 100% de materia prima plástica reciclada proveniente de material posconsumo nacional, certificada por organismos acreditados para tal fin por parte del Gobierno nacional. Para determinar las entidades a las que hace referencia el presente numeral, el Gobierno nacional contará con un término de seis (6) meses a partir de la entrada en vigencia de la presente ley.*

10. *Pitillos adheridos a envases de hasta 3000 mililitros (ml), que cuenten con un sistema de retención a estos con el cual se garantice su recolección y reciclaje en conjunto con el de los envases, siempre y cuando contengan productos incluidos en la canasta familiar, programas de alimentación escolar o productos que pretendan garantizar la seguridad alimentaria.»*

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.

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

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 000146 del 26/01/2023, N° 000249 del 06/02/2023, N° 000272-100014462 del 13/02/2023, N° 000283 del 16/02/2023, N° 000282 del 20/02/2023 y MHCP N° 1-2023-010852 del 20/02/2023 y N° 000290 del 28/02/2023, y:

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

Doctora
INGRID MAGNOLIA DIAZ RINCÓN
Directora de Gestión de Aduanas
U.A.E. DIAN
idiazr1@dian.gov.co

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

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

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

Revisó: Comités de Normativa y Doctrina del 13/02/2023 y 24/02/2023.