



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Fonseca Forero, Iyán Guillermo

Análisis estructural del impuesto nacional sobre productos plásticos
de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

Revista de derecho fiscal, núm. 23, 2023, Julio-Diciembre, pp. 85-109

Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.04>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684375932005>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Análisis estructural del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

Structural analysis of the national tax on single-use plastic products used for packaging, wrapping or packing goods

Análise estrutural do imposto nacional sobre produtos plásticos de uso único utilizados para embalagem, acondicionamento ou acondicionamento de mercadorias

IVÁN GUILLERMO FONSECA FORERO*

* Abogado de la Universidad del Rosario, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. Actualmente trabaja como consultor senior en el área de Business Tax de Deloitte (las opiniones de este artículo no comprometen ni indican de manera alguna la posición de esta última entidad sobre los temas aquí analizados). Colombia. Contacto: ivanff96@gmail.com. ORCID: 0000-0003-0987-4882
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.04>

Resumen

El objetivo de este artículo es analizar detalladamente los elementos estructurales del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, el cual fue creado en Colombia mediante la Ley 2277 de 2022 como un tributo ambiental destinado a complementar, desde la perspectiva fiscal, las medidas adoptadas previamente en la Ley 2232 de 2022. Para esto, se examinan los aspectos más importantes de este impuesto a partir de la aplicación de la teoría general del derecho tributario, haciendo un especial énfasis en la identificación del hecho imponible y su relación con los verbos predicables que componen el hecho generador de este tributo.

Palabras clave: tributos ambientales, impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, hecho imponible, predeterminación del tributo, impuestos ecológicos.

Abstract

This article aims to provide a detailed analysis of the structural elements of the national tax on single-use plastic products used for packaging, wrapping, or packing tangible goods. This tax was created in Colombia through Law 2277 of 2022 as a new environmental levy intended to complement, from a fiscal perspective, the measures previously adopted in Law 2232 of 2022. For this purpose, the most important aspects of the substantial or material obligation of this tax are studied by applying general tax law theory, giving rise to reasonable interpretations or opinions about the legal norm.

Keywords: environmental taxes, national tax on single-use plastic products, taxable event, predetermination of the tax, taxpayer.

Resumo

O objetivo deste artigo é fornecer uma análise detalhada dos elementos estruturais do imposto nacional sobre produtos plásticos de uso único utilizados para embalagem, acondicionamento ou embalagem de bens tangíveis. Este imposto foi criado na Colômbia através da Lei 2277 de 2022 como uma nova taxa ambiental destinada a complementar, do ponto de vista fiscal, as medidas anteriormente adotadas na Lei 2232 de 2022. Para este fim, os aspectos mais importantes da obrigação substancial ou material deste imposto são estudados aplicando a teoria geral do direito tributário, dando lugar a interpretações ou opiniões razoáveis sobre a norma legal.

Palavras-chave: impostos ambientais, imposto nacional sobre produtos plásticos de uso único, fato tributável, predeterminação do imposto, impostos verdes.

Introducción

En este artículo se abordará el análisis estructural del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, partiendo, en primer lugar, de los objetivos extrafiscales que dicho gravamen persigue, como tributo creado para desestimular parámetros de consumo indeseados por el legislador, para lo cual se parte de la intrínseca relación que existiría con la Ley 2232 de 2022, que implementó medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso.

En segundo lugar, se analizarán individual y detalladamente los elementos estructurales que componen este impuesto, a partir de la aplicación de la teoría general del tributo y los principios constitucionales del derecho tributario establecidos en la Constitución Política de Colombia de 1991. Este examen permitirá, de manera deductiva, discriminar escenarios en los cuales el tributo se configuraría o no, a partir de los presupuestos específicos que el legislador predeterminó en la creación de este impuesto.

En tercer lugar, se desarrollarán los supuestos de exclusión de este tributo que merecen un análisis jurídico detallado de cara a los supuestos de hecho y de derecho que pueden llegar a generar divergencias interpretativas o dificultades en su aplicación, con el objetivo de elevar opiniones razonables sobre determinados aspectos de este impuesto. En línea con esto, se hará una crítica al diseño estructural del tributo en torno a su eventual aplicación en las actividades de expendio de comidas.

En cuarto lugar, se precisará el tratamiento que, en opinión de este autor, debería tener este tributo en el marco del impuesto sobre la renta y complementarios. Finalmente, se hará un breve paralelismo con el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas.

I. Fines extrafiscales del tributo

La Constitución Política de Colombia de 1991 establece, en sus artículos 79 y 80, que el Estado debe proteger la diversidad e integridad del medioambiente, para lo cual tiene la obligación de prevenir y controlar los factores de deterioro que puedan llegar a afectar el derecho que tiene toda persona a gozar de un ambiente sano.

En este contexto, los tributos son una de las herramientas que el legislador ha adoptado para perseguir la conquista de las finalidades que el constituyente le encomendó al Estado colombiano, pues si bien la función primaria de estos ingresos públicos es obtener recursos para financiar el gasto público, aquellos también pueden fungir como instrumento para la consecución de objetivos extrafiscales, en la medida que estos últimos guarden una relación directa con los fines esenciales del Estado.

De este modo, los tributos ambientales o ecológicos no persiguen, al menos, de manera primaria, la realización de un ingreso ordinario y significativo para la hacienda estatal, sino ejercer una influencia sobre los actores económicos, para que aquellos se vean

desmotivados a continuar con la ejecución de parámetros de consumo que puedan llegar a afectar en el corto, mediano o largo plazo el medioambiente.

Para ello, los tributos ambientales deben, desde la perspectiva financiera, buscar que los beneficios de modificar los parámetros de consumo indeseados por el legislador sean iguales o superiores al coste que supondría seguir ejecutando ese mismo parámetro de consumo, de modo tal, que los deudores tributarios se vean compelidos a examinar alternativas que les permitan disminuir el gasto fiscal que esto les supone (García, 2012).

Adicionalmente, desde la perspectiva de la hacienda pública, estos tributos también son valiosos en el mediano y largo plazo, ya que las labores de reparación y las indemnizaciones que se deban pagar a comunidades o personas afectadas por daños sobre el medioambiente pueden llegar a afectar el presupuesto público si deben ser asumidas con cargo al erario (Espitia *et al.*, 2017); por lo cual, su adopción también puede llegar a prevenir el reconocimiento de mayores gastos estatales en vigencias futuras.

Con esto en mente, por medio de los artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022, se creó en el sistema tributario colombiano el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. A saber, este tributo sería el complemento fiscal de la Ley 2232 de 2022, por medio de la cual se establecieron medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso.

De acuerdo con la exposición de motivos de esta última ley, el problema ambiental subyacente a su adopción fue que la capacidad para procesar eficientemente los desechos plásticos ha sido desbordada, por lo cual, actividades como el reciclaje estaban siendo insuficientes de cara al daño medioambiental que estaría generando la acumulación de residuos plásticos en los distintos ecosistemas del territorio nacional (Cámara de Representantes, 2020).

La razón de esto sería que una parte considerable del plástico está diseñado para desecharse después de ser utilizado una sola vez, pues son accesorios al objeto de consumo. Como resultado de esto último, la Organización de las Naciones Unidas indicó que solo los plásticos destinados a servir como envases o empaques representan alrededor de la mitad de los desechos de plástico a nivel global (ONU, 2018).

En línea con lo anterior, el objetivo de la Ley 2232 de 2022 no es desmontar o acabar la producción y el uso de plástico en Colombia, sino prohibir y sustituir el uso innecesario de dicho material como materia prima de envases, empaques o embalajes, que generan un perjuicio más grande al medioambiente que la utilidad efectiva que obtiene el consumidor. En otras palabras, el objetivo de estas medidas es disminuir esos envases de plástico que representar aproximadamente la mitad de los desechos de este material, pero no todos los otros residuos plásticos que se generan.

Esto último resulta fundamental a la hora de analizar y delimitar el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, toda vez que el fin extrafiscal de este tributo, en línea con la Ley 2232 de 2022, no es desestimular cualquier uso que se le dé al plástico,

sino desestimular que dicho material se utilice de manera superflua para envasar, embalar o empacar bienes.

Esto sería así porque el plástico es un material imprescindible actualmente por su maleabilidad y bajo costo, por lo cual, lo que busca generar, por medio de estas medidas, es que su uso sea racional en términos de utilidad y necesidad, evitando la generación de desechos que son prescindibles y prevenibles.

II. Elementos estructurales del tributo

El impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, al igual que todo tributo, se estructura alrededor de cinco elementos esenciales (hecho generador, sujetos, base gravable y tarifa) que deben ser delimitados por el legislador en ejercicio de su poder tributario, pero que, ante todo, tienen como función garantizar a los contribuyentes la predeterminación del tributo, como salvaguarda ante eventuales arbitrariedades del ente fiscalizador.

Así pues, a continuación, se analizarán individualmente los cinco elementos estructurales de este impuesto:

A. Hecho generador del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

Sobre este particular, la doctrina especializada ha recalcado la necesidad de diferenciar entre el hecho generador y el hecho imponible, pues si bien son figuras cercanas, su escisión ayuda a comprender mejor la función y la estructuración de los tributos (Insignares, 2017).

A saber, el hecho imponible sería la manifestación de riqueza o el acontecimiento económico que el legislador busca gravar mediante el tributo; mientras que el hecho generador sería el supuesto de hecho o acontecimiento externo mediante el cual se verifica la ocurrencia del hecho imponible y, por ende, se configura el nacimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo, “en el impuesto sobre las ventas el hecho imponible es el consumo (gasto) y el hecho generador es la venta, la importación o la prestación del servicio, según el caso” (Plazas, 2017, p. 807).

Específicamente, mediante el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, el legislador colombiano estableció que el hecho generador del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes sería la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio de dichos productos.

Así pues, una lectura razonable indicaría que el acontecimiento económico (hecho imponible) que el legislador pretende gravar mediante este tributo es utilizar plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes, lo cual guardaría coherencia con el hecho de que el objetivo extrafiscal del tributo es desestimular el uso innecesario de dicho material, pero no el material en sí mismo. En la ley fiscal no se definió qué se entiende

por envasar, embalar o empacar, pero en la Ley 2232 sí se incluyeron definiciones de embalaje, empaque y envase primario y secundario, por lo que aquellos podrían servir como criterio interpretativo, junto con su sentido natural y obvio.

Por su parte, el hecho generador del tributo, entendiéndolo como el supuesto o los supuestos de hecho, que el legislador habría delimitado para indicar la existencia del hecho imponible, serían la venta, el retiro o la importación para consumo propio de los productos envasados, embalados o empacados.

En consecuencia, utilizar plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes llegará a ser un hecho gravado en la medida que se vendan, retiren o importen para consumo propio los bienes tangibles que hubieran sido envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso y que no hayan sido objeto de exclusión bajo el parágrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.

Por el contrario, si la función del plástico utilizado no es envasar, embalar o empacar bienes, porque el plástico constituye el producto en sí mismo, no se configuraría el hecho imponible del tributo, pues el plástico no estaría siendo utilizado para envasar, embalar o empacar bienes. De nuevo, esto tendría conexión directa con la Ley 2232 de 2022, cuyo objetivo no es prohibir el plástico, sino usos innecesarios de aquel como envase o empaque.

Ahora, una vez diferenciados estos aspectos fundamentales, es necesario desglosar los elementos o aspectos que, a su vez, componen el hecho generador de este gravamen ambientales, pues con base en esto, se podrán discriminar escenarios en los cuales se configurará o no una obligación fiscal, ya que ante la ausencia de uno o varios de ellos no nacería el impuesto, ante la exigencia y garantía de que estos últimos deben estar predefinidos en la ley.

Concretamente, el hecho generador de un tributo se compone de aspectos materiales, subjetivos, temporales y espaciales (Bravo Arteaga, 1997); cuya aplicación no es ajena a la administración tributaria colombiana del orden nacional, pues aquella los ha reconocido y aplicado en conceptos unificados de tributos como el impuesto sobre las ventas (DIAN, 2003).

B. Aspecto material u objetivo del hecho generador

Este es el supuesto o acontecimiento previsto en la ley que, por medio de un verbo, determina el nacimiento de la obligación tributaria, pues el legislador consideró que dicho evento era indicativo de la ocurrencia del hecho imponible.

En el caso del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, los acontecimientos externos que el legislador delimitó como hechos generadores del tributo son tres verbos cuya configuración se predica respecto del sujeto pasivo del tributo: (i) venta, (ii) retiro para consumo propio e (iii) importación para consumo propio. Estos verbos predicables no fueron definidos en la Ley 2277 de 2022, por lo que su alcance se debe definir bajo las reglas generales de interpretación de la ley.

Por una parte, la venta no se debería entender bajo el significado que acoge el artículo 421 del Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre las ventas, como todo acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso, pues dicho significado solamente aplica para efectos del libro tercero del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el verbo vender se debería entender bajo las reglas de interpretación de los artículos 27 a 30 del Código Civil, como el acto o negocio jurídico en virtud del cual una parte se obliga a dar una cosa y la otra a pagar un precio por esta.

Por consiguiente, sería razonable interpretar que sí se entregan gratuitamente bienes envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso, no se configuraría el hecho generador del tributo y, por tanto, no nacería una obligación tributaria en el marco de este impuesto, toda vez que el título de la transferencia no fue una venta al no existir precio pactado por la cosa dada. En estos eventos puede que se configure el hecho imponible, pero no el hecho generador del tributo, por lo que si eventualmente el legislador quiere llegar a gravar dichos hechos imponibles, debería añadir un hecho generador que incluya las transferencias del dominio a título gratuito.

La importación para consumo propio tampoco fue delimitada para efectos de este tributo, por lo cual, para la configuración del verbo sería necesario que, bajo las normas aduaneras, en efecto, se ejecute la introducción de mercancías al territorio aduanero nacional. Por ello, se podría entender que, bajo el artículo 477 del Decreto 1165 de 2019, la introducción a zona franca de bienes envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso, procedentes de otros países, no configuraría el hecho generador del tributo, en la medida que dichas introducciones de bienes no se consideran una importación.

Además, la importación como verbo predicable solo causaría el impuesto en la medida que la persona que nacionaliza los bienes los vaya a consumir, pues el hecho generador no es simplemente la importación, sino la importación para consumo propio. Por lo que, si una persona natural o jurídica importa bienes envasados en plásticos de un solo uso con el objetivo de comercializarlos en territorio colombiano, el hecho generador que convertiría en hecho gravado el hecho imponible sería la venta de esos bienes importados, pues antes de dicho acto no habría consumo por parte del importador.

Ahora bien, en el tributo objeto de análisis, la descripción de los verbos predicables que configuran el hecho generador del tributo recaen sobre un bien con características químicas específicas, esto es, un plástico de un solo uso, que, a su vez, haya sido utilizado para empacar, embalar o envasar bienes comercializables en el territorio colombiano. Teóricamente este aspecto se suele denominar como la materia imponible del tributo (Plazas, 2017, p. 812).

Para estos efectos, el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 consagró tres definiciones tendientes a definir la materia imponible de este impuesto, con lo cual, se delimita el tipo de contaminación que el legislador quiere mitigar mediante la creación de este tributo ambiental, en acuerdo parcial con las definiciones que, a su vez, establece la Ley 2232 de 2022. A saber, se definió expresamente qué es, para efectos de este gravamen, un polímero, un plástico y un plástico de un solo uso (este no fue el orden adoptado por el legislador,

pero sí será el orden lógico que se seguirá en este texto para estudiar la materia imponible, yendo de lo general a lo particular):

- **Polímero:** esta definición, que el legislador colombiano copió textualmente del artículo 3 del Reglamento 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y mezclas químicas, establece que un polímero es:

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 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.

La inclusión de esta definición en el marco de la ley fiscal constituye una diferencia con la Ley 2232 de 2022, pues en esta última no se precisó qué era un polímero.

En lo que es relevante para este escrito, los polímeros pueden ser clasificados en naturales o sintéticos, dependiendo de su origen (Beltrán y Marcilla, 2012). Por una parte, entre los polímeros naturales se encuentran sustancias químicas como la seda, lana, proteínas, celulosa, caucho (látex o hule), algodón, entre otros. Por otra parte, entre los polímeros sintéticos se encuentran aquellos que se obtienen por medio de la unión de monómeros de manera artificial, los cuales, al día de hoy, cubren una amplia gama de materias como el nailon, el poliestireno, el polietileno, el polipropileno o la baquelita (Sarrión, 2019).

- **Plástico:** de acuerdo con el literal a) del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, el plástico es 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”.

Esta definición de plástico es diferente de la que se consagró en el artículo 2 de la Ley 2232 de 2022, pues en aquella se estableció que el plástico es un “polímero sintético hecho por el hombre dotado de plasticidad en, al menos, alguna fase de su proceso de fabricación y que incluye aditivos químicos en su composición, los cuales son agregados para brindar características particulares al material”.

Un ejercicio comparativo revela que, para efectos fiscales, al polímero no debe obligatoriamente habersele añadido aditivos para que constituya un plástico, pues la redacción del legislador se articuló mediante un “puede”, lo cual indica que no es una condición necesaria, sino facultativa o eventual; mientras que la definición de la Ley 2232 sí lo tendría como un factor necesario para la calificación de plástico.

A saber, los aditivos buscan alterar las propiedades del material según la función deseada que se le quiera dar al polímero, por lo cual, aquellos se pueden clasificar en plastificantes, lubricantes, modificadores de impacto, retardantes de llama, agentes espumantes, cargas y pigmentos y colorantes (Beltrán y Marcilla, 2012, p. 66).

Además, para efectos de la Ley 2232 de 2022, se delimitó expresamente que los plásticos se circunscriben a los polímeros sintéticos, mientras que, en la Ley 2277 de 2022, la definición no abarcaría a todos los polímeros naturales, pues también serían plásticos aquellos materiales compuestos por polímeros naturales que hubiesen sido modificados químicamente.

En este punto, es razonable pensar que se pueden llegar a generar diferencias interpretativas, y sobre todo técnicas, entre la DIAN y el sujeto pasivo del tributo, en la medida que pueden llegar a existir divergencias sobre lo que implica modificar químicamente un polímero natural, ya que, por ejemplo, los aditivos no afectan la estructura molecular del polímero, sino que se dispersan en la matriz (Beltrán y Marcilla, 2012, p. 66).

Por último, es importante notar que la definición de plástico, tanto en la Ley 2232 como en la Ley 2277 de 2022, no hace referencia a ninguna categoría específica de dicho material. De acuerdo con los antecedentes legislativos de la Ley 2232 de 2022, las ponencias iniciales en la Cámara de Representantes sí incluían, de manera enunciativa, referencias expresas a materiales como el polietileno de baja densidad, poliestireno, polipropileno, poliestireno expandido (conocido popularmente como icopor en Colombia) y el poliéster termoplástico; sin embargo, en la conciliación del texto con el Senado, se eliminaron dichas referencias, bajo el entendido de que el objeto de la ley es desestimular los usos innecesarios y no los materiales en sí mismos considerados (la única excepción a esto son los plásticos oxodegradables, los cuales sí quedarán expresamente prohibidos a mediados de 2030, pues su microfragmentación lleva a la generación de microplásticos que son más difíciles de retirar del océano y, por ende, llegan a ser ingeridos por los peces).

Por lo anterior, una lectura razonable de la norma indicaría que dentro del significado de plástico, para los fines de este tributo, entrarían todos aquellos materiales compuestos por un polímero sintético o natural, que no hubiesen sido modificados químicamente, y a los que, opcionalmente, se le pueden o no haber añadido aditivos u otras sustancias.

En consecuencia, se podría considerar que la definición de plástico abarcaría los bioplásticos y los plásticos biodegradables, en la medida que aquellos siguen siendo polímeros que se obtienen por medio de procesos artificiales desarrollados por el hombre, mediante, por ejemplo, la adición de aditivos (Aradilla, Oliver y Estrany, 2012).

- **Plástico de un solo uso:** si se cuenta con un polímero que cumple los supuestos necesarios para ser considerado plástico bajo las definiciones del artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, el siguiente paso lógico será analizar si se trata de un material de un solo uso. De acuerdo con el literal d) ibidem, estos serían:

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.

Así pues, las características esenciales de un producto plástico, materia imponible de este impuesto, se pueden escindir en dos: primero, debe haber sido diseñado para ser usado una sola vez y, segundo, tiene una vida útil promedio corta.

Por una parte, la primera característica tiene una estrecha relación con el hecho imponible del tributo, pues, a partir de este último, se puede delimitar el alcance de la expresión “un solo uso”. Esto sería así, porque si el hecho imponible del impuesto es utilizar plásticos para envasar, embalar o empacar bienes, esto acarrearía que el número de usos del material se debe contar en función de la cantidad de veces que se pueda usar para ello.

De este modo, para que un plástico no configure la materia imponible del tributo, sería necesario que aquel esté diseñado para ser utilizado múltiples veces para envasar, empacar o embalar bienes, para lo que debería cumplir con unas características funcionales y materiales especiales, pues el legislador expresamente descartó la subjetividad del consumidor en torno al uso repetido del plástico. Es decir, el hecho de que un consumidor decida reutilizar un envase plástico no implica que aquel deje de ser de un solo uso, pues para esto se requiere es que el material haya sido diseñado para tener varias rotaciones en torno a la función de envasar, empacar o embalar.

Para estos efectos, la Ley 2277 de 2022 no trae más referencia al diseño y función que debería cumplir un plástico para dejar de ser considerado como de un solo uso y al momento de la redacción de este artículo no existe un decreto reglamentario sobre este particular (el legislador no estableció expresamente que esto debería llegar a ser objeto de reglamentación).

Sin embargo, en el artículo 1 de la Ley 2232 de 2022 sí se incluyó una definición de productos plásticos reutilizables, en la cual se indica que son aquellos “[...] que han sido concebidos, diseñados e introducidos en el mercado para completar, dentro de su ciclo de vida útil, múltiples viajes o rotaciones con el mismo propósito para el que fueron concebidos [...]” (subrayados fuera del texto).

Lo anterior guarda coherencia con la interpretación que este artículo le otorga a la expresión “un solo uso”, a partir del hecho imponible del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, ya que en ambos el uso está ligado a la función original para la cual fueron concebidos los plásticos (envasar, embalar o empacar), con independencia de que el consumidor pueda, autónomamente o por sugerencia del comercializador, darle otros usos al plástico tras agotar su uso primario.

Adicionalmente, el artículo 2 del Decreto 2198 de 2017, compilado en el artículo 1.5.6.3.2 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, también podría servir como parámetro indicativo de cuándo un plástico tiene características técnicas y mecánicas que surgen de un diseño previo. A saber, por medio de dicho artículo se reglamenta el numeral cuarto del artículo 512-16 del Estatuto Tributario, en el que se establece que las bolsas

reutilizables que permitan ser usadas varias veces no causarán el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas.

Así, en dicho decreto reglamentario, se indica que una bolsa plástica será reutilizable en la medida que su vida útil tenga un número mínimo de 125 usos sin requerir procesos de transformación, cubriendo una distancia mínima de 50 metros en cada uso, llevando el peso para el que fue diseñada; además, la bolsa plástica se debe poder limpiar o desinfectar sin deformarse o perder sus características.

Por otra parte, la segunda característica de un plástico de un solo uso, para los efectos de este tributo, es que en promedio ejerce su función de envasar, embalar o empacar bienes durante un periodo corto de tiempo. Por lo tanto, la vida útil no está atada al tiempo promedio durante el cual el material subsista, sino al tiempo promedio durante el que ejerce su función primaria; lo cual tiene sentido con el hecho de que uno de los principales problemas que genera el plástico es que puede tardar largos periodos de tiempo en descomponerse, en comparación al breve uso que les da el consumidor.

C. Aspecto subjetivo o personal del hecho generador

En el caso del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, la configuración del hecho imponible y del hecho generador, como verbo predicable que recae sobre una materia imponible específica, se predica respecto de la misma persona natural o jurídica que pueda llegar a ser calificada como productor o importador, bajo la definiciones que para el efecto trae el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022.

De este modo, recae en la misma persona la incidencia económica del tributo y la obligación de responder ante el Estado por la declaración y pago de los importes causados. Por lo anterior, desde el punto de vista de la incidencia, este podría ser calificado como un impuesto directo, en la medida en que no existe divergencia entre la carga económica y la responsabilidad de responder ante el Estado (Plazas, 2017, p. 310).

Por este motivo, al no existir separación entre el sujeto pasivo del tributo respecto de quien se predica el hecho imponible y el obligado a su declaración y pago, que sería llamado “responsable” bajo los términos de la Ley 2277 de 2022, el análisis pormenorizado de este elemento del tributo se hará en detalle en la sección que corresponde al sujeto pasivo del tributo.

D. Aspecto temporal del hecho generador

El Consejo de Estado, en Sentencia CE exp. 23401 de 2018, consideró que la causación constituye el elemento temporal del hecho generador, en la medida que delimita el momento en el que se entiende realizado el hecho generador y, por lo tanto, nace la obligación tributaria.

Sobre este particular, la causación del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, se debe analizar en función del elemento objetivo del hecho generador que se configure en cada caso.

Así pues, si se trata de una venta, el impuesto se causará en la fecha de emisión de la factura por parte del productor; si se trata de un retiro para consumo propio el impuesto se causará en la fecha en la cual se lleve a cabo dicho retiro. Por último, si se importan bienes para consumo propio, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso, el impuesto se causaría en la fecha en que se nacionalice el bien envasado, embalado o empacado.

Con base en lo anterior, teóricamente este tributo podría ser calificado como un impuesto de causación instantánea, en la medida que el hecho generador se entenderá configurado en un instante o momento preciso, esto es, el número de operaciones imponibles que se ejecuten por parte del sujeto pasivo.

Lo anterior significaría que las modificaciones que posteriormente lleve a cabo el legislador sobre los elementos de este tributo serían de aplicación inmediata, a partir de la entrada en vigencia de la respectiva ley, salvo que expresamente se establezca un periodo de vacancia. Esto sería así porque la regla de aplicación de la ley tributaria en el tiempo, establecida en el último inciso del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, se circunscribe a los impuestos con hechos generadores de periodo (Sentencia CE exp. 25075 de 2021).

E. Aspecto espacial o territorial del hecho generador

El aspecto espacial o territorial está centrado en el análisis del lugar en el cual se configuraría el hecho generador, en relación con la materia imponible sobre el cual recae el verbo predicable del sujeto pasivo del tributo.

Como se verá en la sección de sujeto pasivo, el destino que se le otorgue a los productos plásticos utilizados para envasar, embalar o empacar bienes es fundamental para la configuración del tributo, pues las definiciones de productor o importador están circunscritas a la comercialización en territorio colombiano.

F. Base gravable del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

La base gravable es la cuantificación del hecho generador del tributo, sobre la cual se aplica la tarifa para liquidar o calcular el importe tributario a cargo del deudor tributario.

La doctrina tributaria clasifica la base gravable en *ad valorem* o específica, dependiendo de si la magnitud, criterio o base de referencia del tributo es monetaria o no. Por una parte, son *ad valorem* los impuestos en los cuales la base gravable se expresa en dinero; por otra parte, son específicos los tributos en los cuales este elemento del tributo “no está

previsto en dinero sino en otras magnitudes directamente relacionadas con la ocurrencia del hecho generador o con la materia imponible” (Plazas, 2017, p. 323).

Particularmente, en el caso del tributo objeto de este texto, la base gravable es el peso en gramos del envase, embalaje o empaque de plástico de un solo uso. Por lo cual, se trataría de un tributo con una base gravable específica, en la medida que no estará expresada en dinero, sino en una unidad de peso, el gramo, que se predicará respecto de la materia imponible del tributo.

Esto último implica que el peso en gramos del plástico utilizado no debería incluir el peso del bien envasado, embalado o empacado en dicho plástico, pues dicho artículo no es la materia imponible del tributo, así sea el objeto sobre el cual se materializa el hecho imponible. Incluir el peso del bien envasado, empacado o embalado implicaría ampliar artificialmente el hecho generador del impuesto.

1. TARIFA DEL IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES

Finalizando el análisis de los elementos estructurales de este tributo, el legislador estableció una tarifa fija de 0,00005 Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada gramo del envase, embalaje o empaque.

Por lo tanto, la magnitud del impuesto a pagar únicamente variará en función del incremento o decremento de la cantidad de gramos del envase, embalaje o empaque, pues la tarifa siempre se mantendrá constante.

III. No causación y exclusiones

A. Supuestos de no causación del tributo

El artículo 52 de la Ley 2277 de 2022 establece que este tributo no se causará cuando el sujeto pasivo, es decir el productor o importador, presente la Certificación de Economía Circular (CEC), que será reglamentada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La reglamentación de este asunto le fue encomendada al Ministerio de Ambiente, y no al Ministerio de Hacienda o a la DIAN, porque el artículo 1 del Decreto Ley 3570 de 2011 dicta que le corresponde a dicha entidad orientar, regular y definir las políticas y regulaciones para la recuperación, conservación y protección del ambiente de la nación, a fin de asegurar el desarrollo sostenible. Por lo cual, es evidente que la reglamentación tendrá una aproximación más cercana a la gestión integral de residuos que a los aspectos tributarios del impuesto.

A saber, en el marco de dicha reglamentación, el Ministerio de Ambiente ha de precisar las condiciones prácticas para cumplir la concepción de economía circular al que la Ley 2232 de 2022 se orientó. Este sería un modelo económico en el que, a grandes rasgos, se

buscaría reducir, recuperar, reusar, aprovechar o reciclar, por oposición al modelo actual que se basaría en producir, usar y tirar. Para esto, se deberían implementar actividades innovativas y colaborativas tendientes al cierre de ciclos de materiales, la gestión de residuos y el ecodiseño en los sectores productivos.

Con base en lo anterior, sería razonable entender que en estos supuestos el hecho imponible del tributo se seguiría configurando por parte del productor o importador, porque este último seguiría utilizando plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes, pero no se configuraría el hecho generador que convierta en hecho gravado ese hecho imponible, ante las acciones certificadas que dicho productor o importador implementó para recuperar y aprovechar el plástico que puso en el mercado nacional. Ello sería así, bajo el entendimiento de que la causación es el elemento temporal del hecho generador, por lo cual, en el momento que el legislador establece supuestos de no causación está impidiendo la configuración del hecho generador del tributo.

Ahora bien, la Ley 2277 de 2022 le otorgó al Ministerio de Ambiente un plazo de 6 meses para la reglamentación de la Certificación de Economía Circular (CEC).

En un contexto similar a este, la DIAN indicó, por medio del Oficio 3259 del 10 de febrero de 2017, que en el interregno comprendido entre la vigencia de la ley y la expedición de la reglamentación, las medidas tendientes a la no causación del impuesto nacional al carbono no producirían efectos legales y, por tanto, los sujetos pasivos del tributo deberían pagar los importes tributarios que se causen en dicho periodo.

B. Aplicación de la exclusión del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

Los plásticos usados y destinados para envasar, embalar o empacar los productos del párrafo del artículo 5 de la Ley 2232 de 2022 están excluidos del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, los cuales, a su vez constituyen una excepción al ámbito de aplicación de la prohibición y sustitución gradual establecida en dicha ley sobre determinados productos plásticos.

Antes de analizar individualmente el alcance fiscal de algunas excepciones, es necesario delimitar cuál es el alcance efectivo de aplicar las excepciones de la Ley 2232 de 2022 como factor de exclusión en el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso. Ello sería así, porque el hecho imponible de este tributo es utilizar plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes, lo cual implica que no todo destino que se le dé a un plástico de un solo uso configura el acontecimiento que el legislador pretende gravar, en la medida que dicho material puede ser utilizado para constituir el producto en sí mismo y no simplemente su envase, embalaje o empaque.

En esta medida, dentro de las diez excepciones que trae el párrafo del artículo 5 de la Ley 2232 serían relevantes, para efectos fiscales, aquellos supuestos de hecho en los cuales el plástico de un solo uso sea utilizado para envasar, embalar o empacar bienes y no aquellos supuestos de hecho en los cuales el plástico de un solo uso sea destinado

y usado como materia prima del producto exceptuado, pues en este último evento no se configuraría el hecho imponible del tributo, toda vez que el plástico no se estaría usando para envasar, embalar o empaçar.

Con base en lo anterior, a continuación, analizaremos las excepciones que, bajo la perspectiva tributaria, merecen un análisis individual de cara a su aplicación como parámetro de exclusión fiscal:

1. En el numeral 1 se encuentra la excepción de los productos usados y destinados para “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”.

Para aplicar esta excepción y, por ende, la exclusión tributaria, es necesario que de manera simultánea concurren dos supuestos que el sujeto pasivo del tributo debería estar en capacidad de sustentar: primero, que el producto envasado, embalado o empaçado en plástico de un solo uso cumple las funciones deseadas por el legislador y, segundo, que el plástico de un solo uso que se usa para su empaque no pueda ser sustituido por otros materiales alternativos.

2. En el numeral 3 está la excepción para los productos plásticos usados para “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”.

Sobre este particular, se resalta que la excepción de la Ley 2232 se circunscribe a los plásticos de un solo uso que estén en contacto directo con los alimentos o bebidas, pues de esto depende que el producto consumible esté libre de infecciones y no haga daño al consumidor.

En este contexto, el artículo 2 de la misma ley define que un envase o empaque primario es aquella envoltura que protege, sostiene y conserva la mercancía, estando en contacto directo con el producto y, por ende, siendo la unidad mínima de empaque que llega al consumidor.

Con base en lo anterior, sería razonable interpretar que la excepción del numeral 3 del párrafo del artículo 5 de la Ley 2232, y, por ende, la exclusión del impuesto solamente se configuraría para envases o empaques primarios, pues aquellos son los que están en contacto directo con el producto, siendo la unidad mínima de conservación que busca mantener la asepsia o inocuidad del alimento, líquido o bebida.

Por lo tanto, los envases o empaques de nivel medio-secundario, bajo la definición del artículo 1 de la Ley 2232 de 2022, no serían susceptibles de ser subsumidos dentro de esta excepción y, por lo tanto, tampoco dentro de la exclusión del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso. Esto, debido a que dichos plásticos no estarían en contacto directo con los alimentos, líquidos o bebidas, pues su función es temporal y principalmente destinada a agrupar unidades de un producto pensando en su manipulación, transporte y almacenaje.

3. El numeral 7 trae la excepción de “[...] 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 [...]”.

Esta excepción, que tiene un ámbito de aplicación extenso de cara al hecho imponible del tributo, incluiría los plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes que se incluyan dentro de las divisiones del gasto sobre las que se mide el IPC, de acuerdo con las metodologías y actualizaciones técnicas del DANE.

A saber, dicha canasta incluye un espectro importante de los bienes que, de manera recurrente, el promedio de los hogares colombianos consumen para su sostenimiento. Es prudente considerar que estos envases también puedan ser una parte significativa de la contaminación ambiental que se produce por el uso indiscriminado de plásticos de un solo uso, al ser productos de consumo masivo.

En efecto, dicha canasta tiene categorías que agrupan alimentos, bebidas alcohólicas y no alcohólicas, prendas de vestir y calzado, muebles, electrodomésticos, productos textiles del hogar, productos de aseo del hogar, salud, equipos de comunicación e información, útiles de oficina y escritorio (Departamento Administrativo Nacional de Estadística, 2019).

Teniendo en cuenta el extenso ámbito de aplicación que tiene la canasta familiar, el legislador intentó limitar su alcance mediante la introducción de algunos plásticos de un solo uso utilizados para envasar productos que, a pesar de ser parte de la canasta básica, no se verían cobijados por la excepción y, por lo tanto tampoco, estarían excluidos del tributo.

En primer lugar, no se encuentran dentro de la excepción los plásticos que tengan por objeto empaçar o envasar frutas, verduras y tubérculos frescos que en su estado natural cuenten con cáscaras; hierbas aromáticas frescas, hortalizas frescas y hongos frescos. Particularmente, las películas poliméricas y el icopor han sido usados para conservar y proteger alimentos, pues se minimiza la exposición de estos a oxígeno, luz, vapor de agua y contaminantes (Gutierrez, Martínez y Sierra, 2011); sin embargo, el legislador ha juzgado que esos beneficios no justifican o compensan el impacto ambiental.

En segundo lugar, tampoco se exceptúan los plásticos de un solo uso que se usen para empaçar o embalar ropa de lavandería, diarios o periódicos. En el caso de la ropa el legislador solo se refirió a los plásticos para la ropa de lavandería, lo que implicaría que los plásticos utilizados para embalar o empaçar prendas de vestir que se salgan de dicho supuesto de hecho, y que se encuentren dentro de la canasta familiar, estarían excluidos del tributo.

Finalmente, no entran en la excepción los empaques para líquidos, alimentos y comidas no preenvasados para consumo inmediato, para llevar o para entregar a domicilio. Este sería el caso de los elementos plásticos que se dan a los consumidores en los expendios de comida, pues el legislador delimitó supuestos de hecho propios de dicha actividad, como consumo inmediato (en el establecimiento), para llevar a la casa o a domicilio.

A modo de crítica al diseño estructural de este tributo, el presente autor considera que en el ámbito fiscal esta última limitación a la excepción podría tener efectos limitados y perjudiciales de cara al cuidado del medioambiente, teniendo en cuenta que los plásticos usados en el expendio de comidas son una fuente importante de la contaminación generada por este material.

A saber, sobre productos plásticos, como vasos, cubiertos o platos desechables, se reunirían supuestos que llevarían a que aquellos no lleguen a ser, en la práctica, materia imponible del tributo cuando se utilicen en actividades de expendio de comida. Esto sería así, por las siguientes razones:

- 3.1. Primero, en cabeza de la entidad que produce o importa dichos productos plásticos no se configuraría el tributo, toda vez que para esta el plástico de un solo uso no corresponde a un envase, empaque o embalaje, sino al producto en sí mismo, al ser parte de sus inventarios, por lo que no se configuraría la materia imponible del tributo al no utilizar el plástico para envasar, embalar o empacar un bien.
- 3.2. Segundo, una vez que la persona natural o jurídica que se dedica al expendio de comida adquiere dichos plásticos de un solo uso y los utiliza para envasar bebidas o empacar comidas, tampoco se configuraría el tributo en su cabeza, porque su actividad económica no es comercializar, distribuir o vender bienes, sino la prestación de servicios, por lo que no podría ser sujeto pasivo del tributo; además, dentro del elemento objetivo del hecho generador de este impuesto, no se incluyó la prestación de servicios, por lo cual, así haya hecho imponible, no habría hecho generador que lo convierta en hecho gravado.

De este modo, una lectura razonable indicaría que, en el expendio de comidas, el plástico de un solo uso que puede llegar a ser materia imponible del tributo sea aquel que se use, a su vez, para envasar, embalar o empacar dichos vasos, cubiertos o platos desechables de plástico, lo que no implicaría una carga tributaria para la persona natural o jurídica que se dedica al expendio de comida, sino para el productor o importador que se los venda. Así pues, si la intención del legislador en la Ley 2277 de 2022 era desestimular el uso de vasos, cubiertos o platos desechables en los restaurantes y otros lugares de expendio de comida, no habría cumplido dicho cometido al diseñar y delimitar la sujeción pasiva y el elemento objetivo del hecho generador del impuesto. Lo cual implicaría que se quedó por fuera del ámbito de aplicación del tributo un sector económico que utiliza de manera masiva y frecuente plásticos de un solo uso para envasar o empacar bienes.

IV. Diferencia permanente entre la base fiscal y la base contable en el marco del impuesto sobre la renta

La implementación del principio de conexión formal entre lo contable y lo fiscal implica que, para los sujetos obligados a llevar contabilidad, la realización de ingresos, costos y

deducciones en el impuesto sobre la renta debe tener como punto de partida los criterios de reconocimiento y medición establecidos en los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, salvo que la ley tributaria fije un tratamiento diferente (Corredor, 2020).

En este contexto, de la aplicación de los marcos técnicos normativos contables (base contable) y las disposiciones del Estatuto Tributario (base fiscal) pueden surgir diferencias que pueden ser temporarias o permanentes.

Por una parte, las diferencias temporarias dan lugar al reconocimiento contable de activos o pasivos por impuestos diferidos, ya que la diferencia podrá ser revertida en periodos posteriores; por otra parte, las diferencias permanentes no son base para cálculo del impuesto diferido, pues la diferencia entre la base fiscal y la base contable no podrá ser revertida en periodos posteriores o futuros (Rincón-Soto, Quiñones-García y Narváez-Grisales, 2018).

Particularmente, el parágrafo del artículo 52 de la Ley 2277 de 2022 indica que el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, no será deducible en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Por lo anterior, se podría entender que este tributo constituiría una diferencia permanente entre la base fiscal y la base contable en cabeza del sujeto pasivo del impuesto, en la medida que sería un gasto en cabeza del productor o importador que no podría ser deducido fiscalmente, ya que no se podría sumar como mayor valor del costo, pues el reconocimiento de la expensa fue expresamente rechazado por el legislador.

Lo anterior pone de presente que este impuesto tiene fines extrafiscales, pues su función primaria es desincentivar entre los productores o importadores el uso de plásticos de un solo uso para envasar o empacar, lo que crea una carga económica no recuperable en cabeza de aquellos.

De este modo, si un productor o importador quiere evitar que este tributo le pueda llegar a generar diferencias permanentes entre la base fiscal y la base contable, debería: (i) analizar la posibilidad de utilizar otra clase de materiales para embalar, empacar o envasar sus inventarios, (ii) tramitar la Certificación de Economía Circular (CEC), reglamentada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible para evitar la causación del tributo o (iii) estudiar si el plástico que usa para envasar, empacar o embalar sus inventarios se puede subsumir en alguno de los supuestos de exclusión, en conexión con las excepciones de la Ley 2232 de 2022.

V. Elemento subjetivo del gravamen

A. Sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

De acuerdo con el inciso cuarto del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda. Para estos efectos, el artículo 50 de la misma ley define qué se debe entender por “productor” o

“importador”, es decir, delimita expresamente las personas que pueden ser sujetos pasivos de este tributo:

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 re manufacture bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.

2. Importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso. (Subrayados fuera del texto)

Con base en lo anterior, se pueden elevar los siguientes comentarios relevantes:

En primer lugar, al analizar la definición de productor se puede delimitar que este no será, necesariamente, la persona que produzca el plástico como material individualmente considerado, pues la norma establece que será productor la persona que fabrique, ensamble o remanufacture bienes para su comercialización en el territorio colombiano que, a su vez, estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.

De este modo, el tributo no tendría como sujetos pasivos y responsables a aquellas entidades que produzcan los plásticos de un solo uso, sino aquellos que los utilicen (bien sea que los adquieran previamente o los produzcan) con la finalidad de envasar, embalar o empacar en estos algún producto fabricado o importado por dicha persona.

Esto se derivaría del hecho de que el objeto de las medidas de presión adoptadas por la Ley 2232 y 2272 de 2022 no es la industria del plástico, sino el uso innecesario de plásticos en envases, por lo que tiene más sentido gravar a la persona que usa el plástico dentro de su ciclo de comercialización, que a aquella que produce ese plástico, pues es la primera la que le da el uso que legislador quiere desestimar.

En segundo lugar, el legislador solo incluyó como productores o importadores a las personas naturales o jurídicas, por lo cual, estructuras sin personería jurídica no podrían llegar a ser sujetos pasivos y responsables de este tributo.

En tercer lugar, y en conexión con el aspecto territorial, el legislador relacionó la definición de productor o importador al lugar en el cual se vayan a comercializar los bienes envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso. De este modo, el legislador estableció como presupuesto específico de la sujeción pasiva la fabricación o importación para comercialización en territorio colombiano.

La Ley 2277 de 2022 no delimitó qué sería comercialización en el marco de este tributo; sin embargo, el artículo 2 de la Ley 2232 indica que sería toda actividad orientada a distribuir, al por mayor o al detal, un producto en el mercado nacional en cualquiera de sus fases, incluyendo ventas a distancia o por medios electrónicos.

Adoptar esta misma definición para efectos de este impuesto le daría mayor sentido y contexto al primer inciso de la definición de productor o importador, pues aquella también hace referencia a un verbo predicable por parte del sujeto pasivo consistente en vender bienes por medio de diferentes medios o técnicas.

Por lo anterior, sería razonable considerar que si los bienes envasados, empacados o embalados en plásticos de un solo uso no serán comercializados en territorio colombiano, sino que serán distribuirán al mercado internacional, no se configurarían los supuestos de hecho necesarios para que una persona natural o jurídica pase a ser sujeto pasivo y responsable del tributo.

Sobre este particular, si bien la anterior opinión no se derivaría de una regla expresa del legislador, como sí ocurre en otros impuestos cuando se configuran interacciones con mercados internacionales, esta estaría sustentada en principios constitucionales que protegen la predeterminación del tributo como garantía de los contribuyentes, tal como el establecido en el primer inciso del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia. Esto, en la medida que debe existir certeza sobre los supuestos de hecho en los cuales se configura o no un tributo respectivo, para lo cual es necesario que exista claridad, entre otros, sobre los sujetos pasivos del tributo desde el acto mismo que crea el tributo (Hincapié, 2014).

Así pues, si la ley consagra presupuestos específicos para delimitar las personas que pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo, es porque de aquellos supuestos pormenorizados se deben derivar ciertas consecuencias deseadas por el mismo legislador, pues, de lo contrario, este último estaría creando espacios propicios para la inseguridad jurídica y la arbitrariedad de la administración tributaria.

Asimismo, dicha interpretación tendría armonía con el párrafo 3 del artículo 4 de la Ley 2232 de 2022, en el que se estableció que la prohibición de los productos objeto de dicha ley no aplicará cuando la producción o fabricación sea objeto de exportación. En otras palabras, el objetivo del legislador colombiano no sería prevenir la contaminación a nivel mundial, sino únicamente la contaminación en territorio colombiano. Por lo cual, las presiones que se buscan ejercer mediante estas medidas no aplicarían para los productores que destinen a otros países los productos envasados en plásticos de un solo uso.

En cuarto lugar, el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019 establece que se considera por “exportación” la introducción a zona franca desde el territorio aduanero nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del usuario operador o industrial de bienes y de servicios.

No obstante, el autor del presente escrito opina que dicha ficción de extraterritorialidad no aplicaría en el marco del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes porque el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 hace alusión a la comercialización en el territorio colombiano. A saber, el territorio colombiano incluye las áreas geográficas delimitadas como zonas francas, pues estas últimas se incluyen dentro del primero al hacer parte del territorio nacional, tal como lo indica el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005.

Esta interpretación implicaría que las ventas de bienes envasados, empacados en plásticos de un solo uso, desde el resto del territorio aduanero nacional hacía usuarios operadores o industriales de zona franca causarían el tributo en la medida que habría comercialización en territorio colombiano.

En quinto y último lugar, sería razonable considerar que este impuesto no debería ser discriminado en la factura de venta que se genere y transmita al adquirente de los bienes envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso, pues este último no tiene la calidad de sujeto pasivo del tributo, así la venta que se entabló con este sea el hecho generador que causó el importe tributario respecto del cual el productor será sujeto pasivo y responsable.

En otras palabras, al no tratarse de un tributo indirecto que deba ser repercutido al adquirente, no sería necesario incluir su discriminación en la factura, pues aquel no tiene la calidad de deudor tributario y, por ende, el productor o importador no recaudará de aquel el valor del importe tributario.

B. Sujeto activo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes

Como su mismo nombre lo indica, este es un impuesto del orden nacional, que ha de ser recaudado y fiscalizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por medio del procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

En lo relativo a la forma y plazos de la declaración y pago de este tributo, el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022 fijó que esto sería con arreglo a lo que establezca el Gobierno nacional. Por su parte, le corresponde a la DIAN definir los términos, las condiciones y el contenido de la declaración.

Lo anterior implica que el legislador, en apego al mandato de predeterminación del tributo consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, estableció directamente los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, pero le encomendó al ejecutivo delimitar la obligación tributaria formal, entendiendo esta última como el conjunto de actuaciones que tienen “el propósito de buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial” (Cermeño, De Bedout, Andrés y Clopatofsky, 2019, p. 22), entre la que resalta, por su importancia y alcance, la obligación de presentar una declaración cuando el tributo sea de autoliquidación.

Adicionalmente, el legislador no estableció una destinación específica para los valores recaudados, por lo que se integraría como un ingreso corriente al presupuesto general de la nación, a título de impuesto ordinario y permanente; sin embargo, al ser un tributo con fines extrafiscales, lo ideal sería que su recaudo fuera disminuyendo con el tiempo, pues lo contrario podría implicar dos cosas: primero, que la presión que el legislador buscó ejercer no surtió efectos de manera sostenida en el tiempo, ya que no estaría desestimulando los patrones de consumo indeseados o, segundo, que estaría ejerciendo presión sobre bienes que son de demanda inelástica y, por ende, sería necesario evaluar los efectos económicos que el tributo estaría teniendo sobre las personas con menores recursos económicos.

Conclusiones

Finalmente, es relevante establecer una breve comparación con el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, otro tributo ambiental que podría concurrir con el analizado en este texto. Así, en el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, el hecho imponible es, como su nombre lo indica, el consumo de bolsas para cargar o llevar productos adquiridos en un establecimiento de comercio.

Lo anterior es esencial para delimitar la diferencia más importante entre estos dos tributos: la incidencia económica. En el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, la persona que debe asumir la carga pecuniaria del impuesto es aquella que recibe la bolsa para cargar los productos que adquirió; por su parte, en el impuesto sobre productos plásticos de un solo uso, el incidido económico es la persona que utiliza dicho material para envasar, empacar o embalar bienes comercializables.

Por esto, la incidencia económica de estos tributos no debería concurrir en el mismo sujeto, pues, por un lado, estaría la persona que compra y, por el otro, la persona que vende.

El elemento objetivo del hecho generador sería la entrega, a cualquier título, de la respectiva bolsa plástica para llevar productos adquiridos en el establecimiento de comercio respectivo (Sánchez, 2017). Mientras que en el impuesto sobre productos plásticos de un solo uso, los verbos predicables que se establecieron como elemento objetivo del hecho generador son vender, retirar o importar.

El tributo creado por medio de la Ley 1819 de 2016 solo se limita a bolsas plásticas que sean usadas para cargar o llevar productos adquiridos en el establecimiento que las entrega. Por esto, tal como lo indica el artículo 512-16 del Estatuto Tributario, si la bolsa no se entrega para cargar bienes adquiridos en dicho establecimiento, no se configura el tributo.

El incidido económicamente por el tributo es la persona que recibe la bolsa plástica, cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en el respectivo establecimiento.

Simultáneamente, el responsable del impuesto, entendido que la persona que debe responder ante el Estado por el recaudo, declaración y pago de los importes tributarios causados, será la que entregue al adquirente la bolsa plástica para que cargue los productos que obtuvo en su establecimiento.

Por lo anterior, el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas sería, desde la incidencia del tributo, un impuesto indirecto; mientras que el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso es directo, porque convergen en la misma persona la calidad de incidido económicamente y responsable ante el Estado.

En consecuencia, el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas sí debe ser discriminado en la factura de venta, indicando el número de bolsas y el valor del impuesto causado que incidirá económicamente al adquirente de los bienes a cargar o llevar.

Referencias

- Aradilla, D., Oliver, R. y Estrany, F. (2012). Polímeros biodegradables: una alternativa de futuro a la sostenibilidad del medio ambiente. *Técnica Industrial*, 297, 76-80.
- Beltrán, M. y Marcilla, A. (2012). *Tecnología de polímeros*. Publicaciones de la Universidad de Alicante.
- Bravo Arteaga, J. R. (1997). *Nociones fundamentales de derecho tributario* (2.ª ed.). Editorial Universidad del Rosario.
- Cermeño, C. C., De Bedout, J. C., Andrés, S. y Clopatofsky, C. M. (2019). *Procedimiento tributario. Teoría y práctica* (3.ª ed.). Legis Editores.
- Corredor, A. J. (2020). *El impuesto de renta en Colombia* (1.ª ed.). Editores Hache.
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). (2019). *Índice de precios al consumidor*. Actualización metodológica 2019. <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/precios-y-costos/indice-de-precios-al-consumidor-ipc/ipc-actualizacion-metodologica-2019/ipc-nomenclatura-basada-en-la-coicop>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2003, 1.º de junio). Normograma. Recuperado de Compilación Jurídica DIAN: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000001_2003.htm
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2017, 10 de febrero). Compilación jurídica. Normograma. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_3259_2017.htm
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J. I., Reyes, L. C. y Villabona, J. O. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 19, 149-174.
- García, C. F. (2012). Cambio Climático: impuestos sobre el carbono, coste y eficiencia económica. *Critical Journal of Social and Juridical Sciences*, 34.
- Gutiérrez, L. A., Martínez, S. M. y Sierra, C. A. (2011). Desarrollo de una película polimérica con propiedades antiempañantes. *Revista Colombiana de Química*, 40, 65-77.
- Hincapié, M. B. (2014). Los principios rectores del derecho tributario. *Nuevo Derecho*, 47-54.
- Insignares, R. C. (2017). El hecho imponible. Aspecto material. La venta de bienes. En J. R. Piza. *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano* (2.ª ed., pp. 51-80). Universidad Externado de Colombia.

- Organización de las Naciones Unidas (ONU). (2018, 5 de junio). *Programa para el medio ambiente*. El estado de los plásticos: perspectiva del Día Mundial del Medio Ambiente 2018. <https://www.unep.org/es/resources/informe/el-estado-de-los-plasticos-perspectiva-del-dia-mundial-del-medio-ambiente-2018>
- Piza, J., Plazas, V. y Restrepo, J. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal.
- Plazas, M. A. (2017). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (3.^a ed., vol. 2). Temis.
- República de Colombia (1991). *Constitución Política de Colombia*. Legis.
- Rincón-Soto, C. A., Quiñones-García, M. C. y Narváez-Grisales, J. A. (2018). Impuesto diferido de la medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo. *Entramado*, 14, 128-144.
- Sánchez, C. (2017). Otros impuestos al consumo: carbono, bolsas plásticas, gasolina y ACPM. En J. R. Piza. *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano* (2.^a ed., pp. 467-489). Universidad Externado de Colombia.
- Sarrión, H. S. (2019). *Propiedades y aplicaciones de los polímeros sintéticos en la construcción*. Universitat Politècnica de València. <https://riunet.upv.es/handle/10251/116197>

Normativa y jurisprudencia

- Cámara de Representantes (4 de agosto de 2020). Exposición de motivos del Proyecto de Ley número 010 de 2020. Por la cual se prohíbe en el territorio nacional la fabricación, importación, exportación, comercialización y distribución de plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones. *Gaceta* 626.
- Congreso de la República (30 de diciembre de 2005). Ley 1004 de 2005. Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*.
- Congreso de la República (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*.

Congreso de la República (7 de julio de 2022). Ley 2232 de 2022. Por la cual se establecen medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*.

Congreso de la República (13 de diciembre de 2022). Ley 2277 de 2022. Por la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta (20 de septiembre de 2019). Radicación 23401, M. P. Milton Chaves García.

Consejo de Estado, Sección Cuarta (18 de noviembre de 2021). Radicación 25075, M. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Gobierno de Colombia (27 de agosto de 2011). Decreto 3570 de 2011. Por el cual se modifican los objetivos y la estructura del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y se integra el Sector Administrativo de Ambiente y Desarrollo Sostenible. *Diario Oficial*.

Gobierno de Colombia (26 de diciembre de 2017). Decreto 2198 de 2017. Por el cual se modifica el epígrafe de la Parte 5 del Libro 1 y se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar el parágrafo 1.º del artículo 512-15 y los numerales 3 y 4 del artículo 512-16 del Estatuto Tributario. *Diario Oficial*.

Gobierno de Colombia (2 de julio de 2019). Decreto 1165 de 2019. Por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013. *Diario Oficial*.

Artículo recibido el 18 de enero de 2023

Aprobado por par 1 el 27 de enero de 2023

Aprobado por par 2 el 01 de febrero de 2023

Para citar este artículo: Fonseca Forero, I. G. (2023). Análisis estructural del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. *Revista de Derecho Fiscal*, (23), 85-109.