



# Principio de Legalidad en el Impuesto a los Plásticos de un Solo Uso

*Alisson Natalia Duque<sup>1</sup>, Maria Jimena Castaño Ossa<sup>2</sup>*

*1Facultad de ciencias económicas y contables, Universidad Libre sede Belmonte, Av. Sur, Avenida las Américas carrera 28 Nro. 96-102, Pereira, Colombia Pereira, Colombia. Correo electrónico: alissonnduquep@unilibre.edu.co*

*2Facultad de ciencias económicas y contables, Universidad Libre sede Belmonte, Av. Sur, Avenida las Américas carrera 28 Nro. 96-102, Pereira, Colombia Pereira, Colombia. Correo electrónico: mariajcastano@unilibre.edu.co*

## **Resumen**

*Todo Estado debe de proteger el bien común para lograr la corrección de los problemas que provocan desestabilización y los gobiernos deben de intervenir mediante políticas obligando a contribuir de una u otra forma a quien cause perjuicios que afecten de manera general a la sociedad, como lo es el caso de las prácticas que generan contaminación al medio ambiente, la salud, uso y abuso de los recursos naturales, polución de aire y el inadecuado tratamiento de los residuos.*

*A causa de los efectos generados por los plásticos de un solo uso se presenta un análisis respecto a la aplicación del principio de legalidad en la reglamentación de la Ley 2277 de 2022, específicamente en el contenido de los artículos 50 y 51, donde el Gobierno Nacional ratificó el impuesto a los plásticos de un solo uso, con el propósito de corregir las externalidades que genera su utilización. Mas en el momento de la implementación del tributo se debe de considerar el cumplimiento de los requisitos constitucionales para que se dé su efectiva aplicación y los elementos esenciales que lo conforman, como lo son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa, los cuales son presupuestos de la obligación tributaria, por lo que deben estar fijados directamente en la ley.*

*Sin embargo, en su redacción, la ley genera inconsistencias desde el trámite legislativo. Es por esta razón, que en virtud del principio de legalidad en materia tributaria consagrado en el numeral 12 del Artículo 150 y en el Artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, se puede generar una inconstitucionalidad del impuesto creado.*

**Palabras clave:** *hecho generador, principio de legalidad, sujeto pasivo, tributo.*

## **Abstract**

*Every state must protect the common good to achieve the correction of problems that cause destabilization. The governments must intervene through policies forcing to contribute in one way or another to those who cause*

*damage that affect society in general, as is the case of practices that generate pollution to the environment, health, use and abuse of natural resources, air pollution and inadequate waste treatment.*

*Due to the effects generated by single-use plastics, an analysis is presented regarding the application of the principle of legality in the regulation of Law 2277 of 2022, specifically in the content of articles 50 and 51, where the National Government ratified the tax on single-use plastics with the purpose of correcting the externalities generated by their use. However, at the time of the implementation of the tax, it must be considered the compliance of the constitutional requirements for its effective application and the essential elements that make it up, such as: the active subject, the passive subject, the generating event, the tax base and the rate, which are budgets of the tax obligation, so they must be fixed directly in the law.*

*However, in its drafting, the law generates inconsistencies from the legislative process. It is for this reason that, by virtue of the principle of legality in tax matters enshrined in numeral 12 of Article 150 and Article 338 of the Political Constitution of Colombia, the tax created may be unconstitutional.*

**Key words:** *taxable event, principle of legality, taxpayer, tax.*

## **Introducción**

En los últimos años se ha visto reflejado en el mundo el impacto medio ambiental relacionado con el inadecuado manejo del plástico, ya sea por falta de cultura ciudadana o simplemente por desinterés en las consecuencias que acarrea el mal uso de este, ocasionando afectaciones a organismos vivos, dañando el ecosistema y, asimismo, la capacidad que tiene este para proveernos de servicios. Por esto, la ONU advierte sobre las falsas soluciones que se han planteado al problema y confirma la necesidad de una acción mundial urgente contra el consumo de plásticos, así como se muestra en el Plan nacional para la gestión sostenible de plásticos de un solo uso (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2021) en el que se advierte que la contaminación por plásticos es una amenaza creciente en todos los ecosistemas. Por ende, la magnitud del problema radica en que, según los estudios realizados a nivel mundial, para años siguientes el porcentaje de contaminación producido por el consumo de plástico se incrementará porcentualmente hasta tal punto de llegar a duplicarse para el año 2040 (De América - Redacción, 2022).

Así pues, hay que tener en cuenta que, “el 54% de la producción de la industria de plástico de Colombia corresponde a empaques y envases para productos alimenticios, productos

de higiene y aseo, productos industriales y lubricantes” (Acoplásticos, 2019, como se citó en Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2021). Entonces, teniendo en cuenta que en estos productos el empaque utilizado es menos reutilizable -ya que para esto requeriría un proceso adicional de limpieza, desinfección y adecuación-, la solución por la que optan las personas es desecharlas de manera inadecuada causando así un impacto medio ambiental severo y daños en los ecosistemas.

Sin embargo, con base en toda esta situación, países de todo el mundo han optado por establecer una normatividad que promueva la prohibición de poliestireno, pitillos, vasos, etc. Por ejemplo, en Colombia, la Resolución 1017 de 2018 dictó “con sujeción a las disposiciones legales reglamentarias superiores, las normas necesarias para el control, la preservación y la defensa del patrimonio ecológico del municipio (de Santa Marta)” a través de las medidas de control y prohibición en el uso del plástico e icopor de un solo uso. Asimismo, el acuerdo 08 del 27 de mayo de 2019, acuerda, en su Artículo primero, “la prohibición de la comercialización, distribución y uso de poliestireno expandido (EPS), papeles parafinados, pitillos, vasos y mezcladores de plástico y/o de polipropileno en el territorio de Guatapé”. Por último, la expedición de la Ley 2232 de 2022 “por medio de 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”.

Dicha normatividad ha sido creada como causa del impacto negativo que ha tenido el plástico de un solo uso en el mundo y Colombia, pero también con el fin que cada ciudadano, de una u otra manera, contribuya al cuidado del medio ambiente mediante las disposiciones legales emanadas de ellas.

## **1. Medidas de Control a la Utilización de Plástico de un Solo Uso**

Ahora bien, adentrándonos en la problemática del uso de los desechos plásticos, hay que hacer énfasis en el marco de la Asamblea de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), quien actúa como principal autoridad ambiental a nivel mundial, evaluando el estado

del ecosistema y las causas de los impactos que lo afectan, buscando de manera científica y aplicativa los beneficios para el mismo de manera eficaz y eficiente basándose en un principio de protección y sostenibilidad reduciendo así los riesgos ambientales.

Así entonces, la asamblea se permitió pronunciar las propuestas de acción con el fin de prevenir, reducir y gestionar estos residuos de forma más adecuada. Por ejemplo: descartando su producción, fabricando con base en el “ecodiseño”, recomendando su reutilización y sustituyendo el uso de los mismos, situación que se puede ver reflejada en el mercado cuando se va a realizar una compra y hay que llevar la propia bolsa para empacar o pagar el impuesto, -que también es otra medida adoptada por los gobiernos para la reducción del uso del plástico-; cuando se reemplaza el mezclador de plástico para bebida por uno de madera o una cuchara que pueda nuevamente ser usada; o cuando se eligen productos sustitutos como los biodegradables que cumplen la misma función de un plástico de un solo uso.

Estas medidas tienen como propósito crear un consumo sostenible que a su vez apoye la biodegradabilidad en diversos entornos, reduciendo así el ciclo de vida de estos materiales y logrando reflejar de mejor manera el impacto medio ambiental.

No obstante, a pesar de las campañas de concientización y educación sobre reciclaje, se ha visto, más que un auge en la sociedad, la necesidad de proteger el medio ambiente. Por eso, con el fin de evitar el consumo excesivo de los plásticos de un solo uso y resarcir el daño ecológico que causa su utilización, el Gobierno Nacional se ve en la obligación de intervenir mediante la creación de nuevas cargas impositivas por medio de la legislación, enfocándose en incrementar el precio de los mismos y de esta forma regular su uso. Ejemplo de esto es la Ley 2277 de 2022 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social”, y da a conocer en la exposición de motivos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2022) la concordancia con el impuesto a los plásticos de un solo uso:

(...) Además de elevar los ingresos para abordar la pobreza, la reforma busca mitigar externalidades negativas en la salud y el medio ambiente. En esta materia, resaltan la modificación al impuesto al carbono, y el establecimiento de impuestos a los plásticos de un solo uso, bebidas azucaradas y alimentos ultra procesados.

En este orden de ideas, se da la creación del impuesto a los plásticos de un solo uso surgiendo, también, la problemática de determinar quién es el responsable del impuesto; por lo tanto, se genera inseguridad jurídica, surgida de una indeterminación con el hecho generador del impuesto y el sujeto pasivo del mismo, habiendo, entonces, una falta de legalidad en la certeza del tributo, lo que genera en los posibles responsables del impuesto incertidumbre sobre un hecho que desde la promulgación de la ley, debería estarse provisionando.

Sin lugar a duda, el tema planteado es de suma importancia colectiva por la afectación en cascada del costo que genera la creación de un nuevo tributo; por lo cual, realizar un análisis enfocado en el estudio de la jurisprudencia y la doctrina que gira en torno a la sujeción pasiva y el hecho generador del impuesto resulta interesante en un tema de actualidad. Además, el impuesto a los plásticos de un solo uso pretende corregir externalidades indeseadas generadas de ciertas actividades económicas o de ciertos comportamientos, pretendiendo desincentivar el consumo de plástico de un solo uso; no obstante, esta tributación se encuentra asociada a la sostenibilidad sustituyendo gradualmente un comportamiento que tiene una externalidad negativa, como lo es en este caso la contaminación.

## **2. Legalidad del Impuesto a los Plásticos de un Solo uso**

Cabe señalar que, para comprender la legalidad del impuesto a los plásticos de un solo uso, es necesario analizar la Ley 2277 de 2022 en su capítulo II (Impuestos Nacionales sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes). Específicamente en sus artículos 50, 51 y los conceptos proferidos por la Administración tributaria que se van dando a lo largo de las interpretaciones:

**ARTÍCULO 50. DEFINICIONES.** Para efectos de este Capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

a) Plástico: material compuesto por un polímero, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente.

b) Polímero: una sustancia constituida por moléculas caracterizadas por la secuencia de uno o varios tipos de unidades monoméricas. Dichas moléculas deben repartirse en una distribución de pesos moleculares en la que las diferencias de peso molecular puedan atribuirse principalmente a diferencias en el número de unidades monoméricas. Un polímero incluye los siguientes elementos: a) una mayoría ponderal simple de moléculas que contienen al menos tres unidades monoméricas con enlaces de covalencia con otra unidad monomérica u otro reactante como mínimo; b) menos de una mayoría ponderal simple de moléculas del mismo.

c) Productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso: persona natural o jurídica que, con independencia de la técnica de venta utilizada, incluidas las ventas a distancia o por medios electrónicos, cumpla con alguna de las siguientes características:

1. Fabrique, ensamble o remanufacture bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.

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

d) Producto plástico de un solo uso: son aquellos que no han sido concebidos, diseñados o introducidos en el mercado para realizar múltiples circuitos, rotaciones o usos a lo largo de su ciclo de vida, independientemente del uso repetido que le otorgue el consumidor. Son diseñados para ser usados una sola vez y con corto tiempo de vida útil, entendiendo la vida útil como el tiempo promedio en que el producto ejerce su función.

#### ARTÍCULO 51. IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES.

Créase el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

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

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

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

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

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

Corresponde a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el recaudo y la administración del impuesto, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Así mismo, aplica el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

El impuesto se declarará y pagará en la forma y plazos que establezca el Gobierno nacional.

Los términos, condiciones y contenido de la declaración serán definidos por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

**PARÁGRAFO.** Se encuentran excluidos del impuesto al que se refiere este Artículo los productos plásticos de un solo uso señalados en el parágrafo del Artículo 5o de la Ley 2232 de 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. (Ley 2277 de 2022, Artículos 50 – 51)

Así pues, lo anterior es una vulneración del principio de legalidad en materia tributaria en el impuesto a plásticos de un solo uso. La violación al principio de legalidad, parte del supuesto que el legislador es quien ostenta la condición de representación, y de esta manera, es quien tiene a cargo la definición de las leyes que han de regir a la comunidad. Así, este principio busca dotar

de seguridad jurídica a los sujetos, evitando que se incurra en abusos por parte de los funcionarios del estado (Sentencia C-710 de 2001).

Ahora bien, en materia tributaria, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la Constitución Política y las leyes, por lo mismo requiere un control. El Artículo 150-12 de la Constitución Política de Colombia, establece que las contribuciones fiscales y, excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la Ley, norma constitucional que fundamenta aspectos tributarios con cara al lleno de la norma:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la Ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las Leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva Ley, ordenanza o acuerdo. (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 338)

Al respecto, la Jurisprudencia Constitucional señaló en la Sentencia C-891 de 2012, en cuanto a las características del principio de legalidad en materia tributaria, lo siguiente:

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.” En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes:

- (i) materializa la exigencia de representación popular,
- (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y
- (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal del estado.

En virtud del principio de legalidad en materia tributaria todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca expedida por el congreso, las asambleas departamentales o los consejos municipales como órganos de representación popular. Por lo anterior en sentido material, la ley, al establecer una obligación tributaria debe suministrar con certeza los elementos mínimos que la definan.

Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático:

- Materializar el principio predeterminación del tributo “según el cual una ley previa y cierta debe señalar los elementos de la obligación fiscal”.
- Brindar seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”.
- Responder a la necesidad de promover una política fiscal coherente inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las Asambleas Departamentales o de los Concejos Municipales.
- No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así frente a los tributos de carácter nacional, el congreso está obligado a definir todos los elementos de forma “clara e inequívoca”, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, en especial cuando la Ley solamente autoriza su creación, esta debe de señalar aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales según el caso. (...)

Por lo anterior, cuando el legislador establece tributos del orden nacional debe señalar todos los componentes de manera inequívoca. No obstante, no opera la misma exigencia para los de orden territorial, frente a los cuales el congreso deberá crearlos o autorizar su creación, pudiendo asumir, además, esa corporación legislativa una de las tres alternativas para la determinación de los elementos constitutivos del tributo: (i) que señale los elementos del tributo, (ii) que fije algunos de los elementos del tributo y permita que las asambleas y concejos señalen los restantes y , (iii) que deje a las corporaciones públicas territoriales la fijación de los elementos del tributo que aquel ha creado (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 338).

Así pues, si la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del tributo, no sólo genera inseguridad jurídica, sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar impuestos no pueden hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas, y por ende, en el incumplimiento de los fines del Estado.

Así las cosas, el principio de legalidad se entiende vulnerado en aquellos casos en donde si bien la ley establece los elementos del tributo lo hace de manera confusa; esto sucede en aquellos casos en los que una disposición normativa remite a otra para la determinación de un elemento del tributo, supuesto en el cual la jurisprudencia constitucional ha señalado que su legalidad dependerá de que luego de dicha remisión “sea posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa del gravamen”(Sentencia C-891 de 2021).

Es así como se puede observar que el impuesto nacional a plásticos de un solo uso, regulado por los artículos mencionados anteriormente, va en contravía con el principio de legalidad en materia tributaria, pues, en efecto, el Artículo 51 de la ley 2277 de 2022, intenta establecer los elementos estructurales del impuesto. Por ende, de las disposiciones antes citadas, es evidente que existe una indeterminación en relación con el hecho generador del impuesto y la sujeción pasiva del mismo, lo cual implica que la norma sobre la cual se realiza este análisis sea contraria al principio de legalidad, toda vez que no se expresaron los elementos del tributo.

En efecto, bajo una interpretación gramatical de las disposiciones anteriormente mencionadas, se observa que el hecho generador entendido como el supuesto que da lugar a la obligación tributaria en el caso del impuesto que se está creado en la norma, consiste en la venta, retiro para consumo propio o importación para consumo propio de los productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar, o empaquetar bienes. Por el contrario, el sujeto pasivo de este impuesto corresponde al productor o importador, esto es, quien produzca o importe bienes para su comercialización que se encuentren contenidos en los empaques plásticos de un solo uso.

Se denota, entonces, que existe una incongruencia entre el hecho generador del impuesto y la sujeción pasiva del mismo habida cuenta que el primer elemento (hecho generador) se refiere a la producción de los envases, embalajes o empaques de plásticos de un solo uso; mientras que el segundo elemento (sujeción pasiva) se refiere a la producción o importación de bienes (no los empaques) que estarán contenidos en los empaques.

Dicho de otra manera, el hecho generador, en contraposición con la sujeción pasiva, no se refiere a los bienes contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso, sino propiamente a la producción o importación de los envases, embalajes o empaques de plásticos de un solo uso en consonancia con la exposición de motivos que establece la Ley 2277/22 en este impuesto “permite generar incentivos para la reducción de consumo de los plásticos de un solo uso, al aplicar el tributo en función de la cantidad de plástico utilizado para la fabricación y venta de los productos” y señala que el “impuesto a plásticos de un solo uso busca desincentivar el consumo de los productores y fabricantes que utilizan este producto como insumo en sus procesos productivos”.

Por lo tanto, la falta de certeza en la determinación de los elementos del tributo (hecho generador y sujeción pasiva) genera situaciones en donde una persona que realiza el hecho generador (producción del empaque) no será sujeto pasivo del impuesto, puesto que no se dedicará a la producción o importación de los bienes contenidos en los empaques plásticos de un solo uso para su comercialización. A pesar de que el hecho generador es la venta o retiro de plásticos de un solo uso o la importación, quien fabrica o importa bienes envasados con plásticos de un solo uso para su comercialización es el sujeto pasivo del tributo.

Igualmente, se dan situaciones en donde una persona será sujeto pasivo (puesto que producirá bienes que serán empacados en empaques plásticos de un solo uso para su comercialización) pero no realizará el hecho generador, puesto que no se dedicará a la producción o importación de envases plásticos de un solo uso. Lo anterior implica una falta de coherencia entre el sujeto pasivo y el hecho generador del impuesto a los plásticos de un solo uso, pues no existen situaciones en las que concurren ambos elementos de acuerdo con las características definidas legalmente para cada uno de ellos, ya que parten de supuestos diferentes.

Por ejemplo, un fabricante de yogurt que utilice un envase plástico de un solo uso comprado a un tercero es considerado productor bajo el supuesto del Artículo 50 de la Ley 2277 de 2022 y por ende sujeto pasivo del impuesto nacional a plásticos de un solo uso; sin embargo, no incurre en el hecho generador del impuesto toda vez que el Artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, se refiere a la venta del envase propiamente y no del bien en sí mismo.

Así pues, dado que de acuerdo con el Artículo 51 de la ley 2277 de 2022, el hecho generador es la venta del envase de un solo uso realizada por un tercero, este no es considerado sujeto pasivo de acuerdo con las definiciones del Artículo 50 de la ley 2277 de 2022, porque no es productor de bienes que estén contenidos en envases, sino que es productor únicamente de los envases.

Se nota, entonces, que los artículos que están siendo analizados carecen de claridad, y por tanto son contrarios al principio de legalidad en materia tributaria, ya que no existe coherencia entre la sujeción pasiva con el hecho generador del impuesto. Adicionalmente, la situación antes descrita genera una indeterminación o falta de claridad del tributo y su hecho generador, ya que según el artículo 51 de la ley 2277 de 2022 señala que el impuesto se causa en las ventas efectuadas por productores en la emisión de la factura, en los retiros para consumo de los productores en la fecha de retiro, en las importaciones y en la fecha de nacionalización del bien.

Por ende, quienes tienen la claridad de productores de bienes, de conformidad con el artículo 50 de la ley 2277 de 2022 son aquellos que fabrican bienes contenidos en envases para su comercialización y el impuesto se causa con la venta, con el retiro para consumo propio y las

importaciones para consumo propio, de estos viene contenidos en envases y no a la venta, retiro o importaciones de los envases, embalajes o empaques en sí mismos.

Este supuesto dista del hecho generador del impuesto que se refiere a la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio de los productores de plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, es decir, de los envases, embalajes o empaques.

Lo anterior se hace aún más evidente en el caso de las importaciones, pues el hecho generador del tributo es la importación para el consumo propio de los plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, mientras que la sujeción pasiva por remisión del Artículo 50 de la ley 2277 está dirigida al importador que comercialice los bienes envasados, empacados o embalados en plásticos de un solo uso.

Esta contrariedad se da entre el hecho generador y la causación del impuesto. Se puede evidenciar a modo de ejemplo un supuesto en que un productor de aguacate que utilice para el empaque de este producto plástico de un solo uso comprado a un tercero. El productor de aguacate es considerado productor según el artículo 50 de la ley 2277 de 2022 pues fabrica contenido en empaque plástico de un solo uso y por ende es sujeto pasivo del impuesto. En este supuesto, el impuesto se entiende causado con el retiro para consumo propio o venta de los aguacates. Ahora bien, no hay lugar al hecho generador del tributo, pues este tiene lugar es en la venta, o retiro para consumo o la importación para consumo propio del empaque de plástico de un solo uso utilizado para los aguacates y no de los aguacates en sí mismos.

En relación con la sujeción pasiva y la causación, la norma realiza una remisión a la definición de productor como aquel que fabrica o importa bienes contenidos en plásticos de un solo uso, mientras que el hecho generador se refiere a retiro venta o importación de los envases, embalajes, o empaques plásticos, y no del bien propiamente. En este sentido, no es posible darle una connotación o interpretación diferente a cada uno de los elementos, pues la literalidad de la norma es transparente, de manera que lo que genera la redacción de la norma es una abierta contradicción que no puede solventarse vía interpretación, pues ello varía drásticamente lo que la ley contempló como hecho generador o sujeto pasivo, así como el momento en el cual se causa el impuesto.

Ahora bien, es pertinente señalar que el gobierno en su facultad reglamentaria no puede darles una connotación diferente a los artículos 50 y 51 de la Ley 2277, pues ello excedería el alcance de sus potestades. Además, el pasado 20 de febrero de 2023, la autoridad tributaria expidió el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar, o empaquetar bienes con radicado 000I2023000641, en el cual señala que cuando se vendan bienes distintos a productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaquetar bienes (énfasis propio), no se genera impuesto en cuestión.

Posteriormente profirió el concepto No. 0204 de 20 de febrero de 2023 con ocasión de algunas dudas planteadas por un congresista de la república en relación con las facultades de la DIAN para determinar los elementos del tributo. En dicho concepto, la administración tributaria señaló:

Como se evidencia, hay una contradicción en cuanto a productos y productores gravados entre la definición del artículo 50 y el hecho generador del artículo 51 de la ley 2277 de 2022. Por una parte, la definición se refiere a productos plásticos contenidos en envases, empaques o embalajes plásticos y por otra, el hecho generador al igual que el título del impuesto, se refiere a productos plásticos para envasar, embalar o empaquetar.

Así las cosas, por gracia de discusión se utiliza la definición del artículo 50 de ley 2277 de 2022 para interpretar el sujeto pasivo, en este nunca se verificaría el hecho generador del impuesto. Se llegaría a la siguiente contradicción: quien productor o importador del producto contenido en envase, empaque o embalaje plástico de un solo uso nunca vendería o importaría un producto plástico de un solo uso para envasar embalar o empaquetar bienes.

Por lo tanto, utilizar la definición por la que pregunta el honorable congresista para interpretar el sujeto pasivo y responsable del impuesto. Toma ineficaz el impuesto. Lo anterior, constituiría una violación al principio de interpretación útil y a la voluntad del legislador, que como se citó en el concepto general, dentro de la exposición de motivos expuso con relación al impuesto (...). (DIAN, 2023)

Lo anterior hace un análisis más evidente con el del concepto proferido el 1 de marzo de 2023 en el que la DIAN adiciona el concepto general sobre plásticos de un solo uso aspectos prácticos, dada la dificultad de la implementación de la norma y la incertidumbre jurídica al respecto, pues la misma DIAN acepta que existe una contradicción en los elementos del tributo que podría hacer inaplicable la norma que pretende solucionar vía concepto.

Dada la falta de claridad de la norma, la DIAN (2023) pretende suplir las facultades del legislador y señala que:

(...) Es entonces precisar que el hecho generador del impuesto gira entorno a productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes y no en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso, en los términos antes señalados.

Por lo tanto, dada la indeterminación de los elementos del tributo, la DIAN pretende vía concepto definir el hecho generador y la sujeción pasiva del tributo. Por un lado, la norma señala que el hecho generador corresponde a la venta, importación o retiro, y por otro lado se refiere al sujeto pasivo como el productor o importador definido como aquel que vende, retira o importa bienes contenidos en los plásticos de un solo uso y no el envase, empaque o embalaje.

En el mencionado concepto, la DIAN señala que para que para establecer quién es el sujeto pasivo productor o importador, debe realizarse una interpretación con base en el inciso que establece el hecho generador del tributo, predeterminado en la misma Ley 2277 de 2022 y que estableció en su artículo 50, que para efectos del impuesto deberían contemplarse las definiciones señaladas en este artículo.

En este sentido, la necesidad de expedir un concepto sobre este tema por parte de la DIAN evidencia la falta de claridad de los elementos de este impuesto, atribución que toma esta entidad aunque no está facultada para ello. Se considera, pues, que pese a la falta de claridad de la norma, no puede el gobierno nacional vía reglamentación ni mucho menos la DIAN vía concepto, definir un elemento del tributo, que ha sido contemplado de forma distinta por la norma, pues para efectos de productor o importador como sujeto pasivo, es la misma norma la

que define el sujeto pasivo como aquel que fabrica el producto embalado, empacado o envasado con plástico de un solo uso.

### **Conclusiones**

Teniendo en cuenta planteado con anterioridad, el principio de legalidad tributaria es un mandato estipulado por la Constitución Política de Colombia, el cual ha sido reiterado en varias ocasiones por la Corte Constitucional por medio de sus pronunciamientos, los cuales crean un precedente que hace parte del bloque constitucional haciéndolas de obligatorio cumplimiento. Es así como las autoridades, en este caso el poder legislativo, debe de acogerse a dichas normas para la expedición de un nuevo tributo.

En el caso estudiado en el presente artículo, al realizar un análisis de la reglamentación de los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022, se puede confirmar que se viola el principio de legalidad en materia tributaria al reglamentarse y aclararse vía concepto un elemento esencial del tributo, que debió haber sido predeterminado en la Ley evitando las ambigüedades a las que este conlleva.

Así las cosas, en el presente análisis se refleja la vulneración del principio de legalidad en materia tributaria, toda vez que en nuestra carta política establece en sus artículos 338 y 150-12 que los organismos de representación popular de los diferentes niveles son quienes tienen la facultad de determinar los elementos del tributo, pero deben hacerlo de forma clara e inequívoca, de manera que al ser confusa la interpretación sobre el sujeto pasivo y el hecho generado genera como consecuencia su falta de efectividad.

Finalizando el análisis se recomienda al poder legislativo que antes de crear los tributos debe de tener en cuenta el control de constitucionalidad, el cual debe ser revisado por la Corte Constitucional, ya que es este órgano el encargado de velar por que no se vaya en contra vía con la constitución y cumpla con los requisitos mínimos de un tributo, como lo son: base gravable, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generado y tarifa, dejando estos elementos plasmados de forma clara y expresa en la Ley.

---

## Referencias Bibliograficas

Acuerdo 8, prohibición de poliestireno. Por el cual se implementa la prohibición de poliestireno expandido (eps) papeles parafinados, pitillos, vasos y mezcladores de plástico y/o polipropileno. 27 de mayo de 2019.

Constitución política de Colombia 1991. [Const] (04 de julio de 1991).

Corte constitucional. Sala plena de constitucionalidad. Sentencia C-710/01, M.P. Jaime Córdoba Triviño; 05 de julio de 2001.

Corte constitucional. Sala plena de constitucionalidad. Sentencia C-891/12, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; 31 de octubre de 2012.

*El mundo se une contra el plástico.* (03 de marzo de 2023). Noticias ONU.  
<https://news.un.org/es/story/2022/03/1504922>

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. 8 de julio de 2022. D.O. No. 52089.

Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. 13 de diciembre de 2022. D.O. No 52247.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, Secretaría técnica. (2021). *Plan nacional para la gestión sostenible de los plásticos de un solo uso*  
<https://www.minambiente.gov.co/wp-content/uploads/2022/02/plan-nacional-para-la-gestion-sostenible-de-plasticos-un-solo-uso-minambiente.pdf>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Exposición de motivos.*  
[https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC\\_CLUSTER-200786](https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200786)

---

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2023). *Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*. Radicado virtual No. 000I2023000641  
<https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto-General-impuesto-nacional-productos-plasticos-20012023.pdf>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2023). *Adición al Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*.  
<https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Adicion-Concepto-General-impuesto-nacional-productos-plasticos-01032023.pdf>

Resolución 1017 de 2018 [Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible]. Por medio de la cual se adoptan medidas de control para la prohibición de la utilización del plástico e icopor de un solo uso, en el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta. 25 de octubre de 2018.

**Aviso de copyright.** Los autores que se someten a esta conferencia están de acuerdo en los siguientes términos: Los autores conservan los derechos de autor sobre su trabajo, al tiempo que permite a la conferencia para colocar este trabajo no publicado bajo una licencia Creative Commons Attribution License, que permite a otros acceder, utilizar libremente y compartir el trabajo, con un reconocimiento de la autoría de la obra y su presentación inicial en esta conferencia. Los autores son capaces de renunciar a los términos de la licencia CC y celebrar acuerdos contractuales separados, adicionales para la distribución no exclusiva y posterior publicación de este trabajo (por ejemplo, publicar una versión revisada en una revista, publicarla en un repositorio institucional y publicar en un libro), con un reconocimiento de su presentación inicial en esta conferencia. Además, se anima a los autores a publicar y compartir su línea de trabajo (por ejemplo, en repositorios institucionales o en su página web) en cualquier momento antes y después de la conferencia. Los autores están de acuerdo con los términos de este Aviso de Derechos de Autor, que se aplicarán a la presente comunicación, siempre y cuando se publica por la presente Conferencia.