



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá DC, cuatro (4) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia:	Nulidad simple con suspensión provisional
Expediente:	11001-03-27-000-2023-00018-00 (27715)
Demandantes:	Cámara Ambiental del Plástico
Demandada:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian-
Normas acusadas:	Conceptos 000I2023000641 del 20 de enero y 000I20230002390 del 1 de marzo de 2023.

Auto que resuelve medida cautelar de suspensión provisional

La sala unitaria resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por la Cámara Ambiental del Plástico.

ANTECEDENTES

La Cámara Ambiental del Plástico presentó demanda de nulidad simple contra los Oficios 000I2023000641 del 20 de enero y 000I20230002390 del 1 de marzo de 2023, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección Normativa y Doctrina de la DIAN, a través de los cuales emitió concepto general del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, previsto en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

La parte demandante invocó como vulnerados los artículos 338 y 150 numerales 11 y 12 de la Constitución Política; 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022 y 28 del Código Civil. En concreto, como concepto de violación, la demandante alegó lo siguiente:

Que los actos demandados son nulos al ser expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, en razón a que la DIAN desconoció la definición de productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso prevista en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022. Que la administración de impuestos debió tener en cuenta dicha definición para realizar la interpretación del hecho generador e identificar el sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes prevista en el artículo 51 ib.

Por otra parte, expuso que los oficios demandados interpretaron, contrario a lo indicado en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, que el hecho generador del impuesto no gira en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso, prescindiendo de la definición legal en torno a quiénes deben ser entendidos como productores o importadores de tales productos, y por ende, desnaturalizando el sujeto pasivo del tributo.



Concluyó que los conceptos acusados contradicen la norma legal en la que debían fundarse, al interpretar, desarticuladamente los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022 y que, por tanto, la Dian extralimitó sus competencias e incurrió en violación al principio de reserva de ley, puesto que es al Congreso de la República y no a esa entidad a quien le corresponde determinar el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Solicitud de suspensión provisional

La Cámara Ambiental del Plástico solicitó la suspensión provisional de los actos demandados, pues considera que de la confrontación de estos con las normas superiores (artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022) se advierte una vulneración a las mismas, por cuanto:

- 1) Desconocen la definición legal de productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso, prevista en el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, que se supone, deberá ser tenida en cuenta en ese capítulo-*
- 2) Desconoce que el sujeto pasivo del impuesto se encuentra ligado a la definición legal señalada.*
- 3) Desconoce que el hecho gravable debe interpretarse en armonía con la definición legal y el sujeto pasivo del impuesto-*
- 4) Desconoce el ámbito de competencia de la DIAN a través de la emisión de sus conceptos, al invadir escenarios propios del ámbito legal, lo cual contraría el principio de reserva de ley de los elementos esenciales del tributo.*
- 5) Desconoce que el Código Civil es claro en indicar el peso que tiene una definición legal a la hora de la labor interpretativa*
- 6) Desconoce el principio democrático y con ello el principio de legalidad.*

Con fundamento en lo anterior, pretende que:

PRIMERA: Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del Oficio 641 del 20 de enero de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, emitió Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

PRIMERA SUBSIDIARIA: Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del punto 3 del Oficio 641 del 20 de enero de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, emitió Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

SEGUNDA: Que se decrete la suspensión provisional de los efectos del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN adicionó el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022.

SEGUNDA SUBSIDIARIA: Que se decrete la suspensión provisional de los puntos o numerales siguientes del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023, por medio del cual la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN adicionó el Concepto General sobre el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, contemplado en los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022, como a continuación se detalla:

- 2.1. Del numeral 1.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.
- 2.2 Del numeral 3.3 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.
- 2.3 Del numeral 4.2 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.
- 2.4 Del numeral 6.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.
- 2.5 Del numeral 7.1 del Oficio 2390 de 2023 del 01 de marzo de 2023.



Traslado de la medida cautelar

Mediante auto del 8 de junio de 2023, el despacho sustanciador corrió traslado de la solicitud de suspensión provisional.

Oposición

La DIAN adujo que la solicitud de medida cautelar no cumple con los requisitos del artículo 231 de la Ley 1437 de 2011, en razón que, de la confrontación de los actos demandados con las normas superiores invocadas como vulneradas no surge la trasgresión alegada por la Cámara Ambiental del Plástico, puesto que se respetó la voluntad del legislador cuando creó el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso.

CONSIDERACIONES

1. Competencia

De conformidad con el artículo 125 del CPACA, será competencia del magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite. En consecuencia, este despacho es competente para decidir la solicitud de la medida cautelar presentada por la Cámara Ambiental del Plástico, consistente en la suspensión provisional (total o parcial) de los Conceptos 00012023000641 del 20 de enero y 000120230002390 del 1 de marzo de 2023, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica/Subdirección Normativa y Doctrina de la DIAN.

2. Generalidades de la medida cautelar¹

Como primera medida, conviene recordar que, conforme con el artículo 229 CPACA, el propósito de las medidas cautelares es proteger y garantizar provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia para así evitar que el transcurso del tiempo produzca perjuicios de reparación imposible o difícil y, de paso, se afecte la decisión que será adoptada en la sentencia.

El artículo 231 ibidem prevé que en el proceso de nulidad simple es procedente la suspensión provisional de los efectos jurídicos del acto demandado, cuando la ilegalidad surja: (i) de la confrontación con las normas superiores invocadas o (ii) del estudio de las pruebas aportadas con la solicitud.

En efecto, las medidas cautelares son una manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pues el tiempo que tome tramitar el proceso no puede afectar a quien decidió acudir ante el juez para formular la pretensión y, por ende, son instrumentos expeditos para asegurar el derecho en discusión, mediante una decisión provisional.

En ese sentido, la procedencia de la medida cautelar está circunscrita a la necesidad de asegurar la efectividad de la sentencia, esto es, que la decisión no pueda aguardar a las subsiguientes etapas procesales, puesto que ello originaría perjuicios a quienes se dirigen los actos acusados.

¹ Sección Cuarta del Consejo de Estado. Auto del 4 de julio de 2019. Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente 11001-03-27-000-2018-00052-00(24286).

Lo anterior, por cuanto, si la normativa invocada en la demanda puede conllevar a apreciar la ilegalidad de los actos demandados, la suspensión provisional, como está concebida, es un mecanismo para salvaguardar los efectos del fallo y así evitar que existan decisiones inanes o fútiles debido a la materialización de daños. En el caso de los conceptos generales emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la DIAN, la suspensión provisional surge apropiada para que no se aplique la interpretación oficial que esas dependencias realizan de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria; interpretación que de conformidad con el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 tiene carácter obligatorio para los empleados públicos de esa entidad.

De esta forma, las consideraciones preliminares que se efectúen en torno a la ilegalidad de los actos administrativos, no se pueden considerar como un prejuzgamiento, en la medida en que la decisión final sobre la legalidad del acto la adoptará la Sección cuando emita sentencia.

3. Caso concreto

En el presente caso el fundamento de la solicitud suspensión provisional, que contiene pretensiones principales y subsidiarias, se centra en que los conceptos 00012023000641 del 20 de enero y 000120230002390 del 1 de marzo de 2023 desconocen e interpretan de manera indebida los artículos 50, 51, 52 y 53 de la Ley 2277 de 2022, que crean y desarrollan el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, específicamente, en lo que tiene que ver con los elementos del tributo.

Preliminarmente, una vez revisados los conceptos demandados, el magistrado ponente advierte que, solo uno de los asuntos puestos de presente por la Cámara Ambiental del Plástico sugiere una contradicción manifiesta con las normas superiores, esto es, lo referente a la interpretación dada al sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Para el efecto, el Despacho traerá a estudio los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022 y los apartes de los conceptos demandados de los cuales se desprende la contradicción manifiesta:

El artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, creó el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes y, señaló los elementos del tributo así:

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.
(...) (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

Por su parte, para efectos del impuesto bajo estudio, el artículo 50 de la Ley 2277 de 2022, definió, entre otros conceptos, el de **productor y/o importador** de productos plásticos de un solo uso y señala las características que estos deben tener, así:

(...)

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.

(...) (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Ahora, en los conceptos demandados la Dian, al resolver diferentes interrogantes que se habían formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, respecto al sujeto pasivo del tributo, se pronunció así:

- En el aparte del punto 3 del Concepto 00012023000641 del 20 de enero de 2023 indicó:

(...)

*Por su parte, el inciso 4° del artículo 51 ibidem consagra: «**El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador**, según corresponda.»*

*Este inciso **debe interpretarse armónicamente con el inciso 2° del artículo 51 en comento, entendiendo que la venta, retiro o importación con la que se genera el impuesto se circunscribe** a «productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»*

- Y en el numeral 1.1. del Concepto 00012023002390 del 1 de marzo de 2023, explicó:

1.1. ¿Quiénes son contribuyentes del Impuesto?

Son contribuyentes del Impuesto los productores o importadores, según el caso, de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, quienes -a la par- fungen como responsables del mismo, tal y como lo prevé el inciso 4 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.

De la simple confrontación realizada entre los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 y los apartes de los conceptos demandados, el Despacho considera que la Dian desconoció la definición de importador y del productor como sujetos pasivos del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

En efecto, el literal d) del artículo 50 de la Ley 2277 dispuso que es productor y/o importador de productos plásticos de un solo uso la persona natural o jurídica que cumpla con algunas de las siguientes características: *(i)* 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 o, que *(ii)* importe bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso.

Mientras tanto, los conceptos acusados señalan que el sujeto pasivo y responsable del tributo es quien produzca o importe productos plásticos de un solo uso para embalar, envasar o empacar bienes. De hecho, el Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023, señala que el inciso 4º del artículo 51 que regula el sujeto pasivo, debe interpretarse «armónicamente» con el inciso 2 del artículo 51 ib. referido al hecho generador, que se circunscribe a *“la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio de la importación de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes”*, y en el mismo sentido lo indicó el numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1 de marzo de 2023. Sin embargo, los actos demandados omiten referirse al literal c) del artículo 50, en el que está definido el concepto del productor y/o importador, los cuales finalmente corresponden a los sujetos pasivos y responsables del tributo.

Para el magistrado ponente, al confrontar los actos demandados con las normas superiores invocadas como violadas surge, de modo inicial, una contradicción, pues los primeros, al momento de señalar el sujeto pasivo del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso, no solo omitieron remitirse a la definición de productor y/o importador dada en el literal c) del artículo 50 de la Ley 2277, sino que, ampararon su interpretación en el concepto de hecho generador prevista en el inciso 2 del artículo 51 ib., identificando así, un sujeto pasivo que no coincide con el que fue dispuesto por el legislador.

No resulta admisible que la administración tributaria desatienda la definición expresa que consagró el legislador, extralimitando la función de interpretación que le otorgan las disposiciones legales.

De esta forma, el despacho evidencia que se cumplen los presupuestos para decretar la medida cautelar, dado que de forma preliminar se constata una violación de la norma superior, concretamente de los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022, sin perjuicio de lo que se determine en la sentencia que defina el proceso.

Por tanto, para proteger y garantizar provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, se decretará la suspensión provisional *(i)* del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 y *(ii)* del numeral 1.1. del Concepto 000I2023002390 del 1 de marzo de 2023, en los que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales interpretó al sujeto pasivo del impuesto en comento.

En mérito de lo expuesto, la sala unitaria

RESUELVE

1. Decretar la suspensión provisional del aparte del punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero de 2023 que señala:



Por su parte, el inciso 4° del artículo 51 ibidem consagra: «El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda.»

Este inciso debe interpretarse armónicamente con el inciso 2° del artículo 51 en comento, entendiendo que la venta, retiro o importación con la que se genera el Impuesto se circunscribe a «productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»

2. Decretar la suspensión provisional del numeral 1.1. del Concepto 00012023002390 del 1 de marzo de 2023, que indica:

1.1. ¿Quiénes son contribuyentes del Impuesto?

Son contribuyentes del Impuesto los productores o importadores, según el caso, de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, quienes -a la par- funguen como responsables del mismo, tal y como lo prevé el inciso 4 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022.

3. Reconocer al abogado Juan Sebastián Oviedo García, como apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder conferido

Notifíquese y cúmplase,

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN