

ANDRÉS ÁLVAREZ VILLALOBOS

**ANÁLISIS DE UNA PROPUESTA DEL IMPUESTO SOBRE ALIMENTOS NO
SALUDABLES EN COLOMBIA**

(Tesis de Grado)

Bogotá D.C., Colombia

2021

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
TESIS DE GRADO

Rector: **Dr. Hernando Parra Nieto**

Secretario General: **Dr. José Fernando Rubio Navarro**

Decana Facultad de Derecho: **Dra. Adriana Zapata Giraldo**

Director Departamento

Derecho Fiscal: **Dra. Olga Lucia González Parra**

Director de Tesis: **Dr. Eduardo Andrés Cubides**

Presidente de Tesis: **Dr. José Manuel Castro**

Examinadores: **Dr. Cesar Sánchez Muñoz**
Dra. Ana Xiomaryz Caicedo Gómez

Tabla de Contenido

	Pág.
Introducción.....	1
Capítulo I: Nociones Fundamentales	4
1.1. La mala nutrición - Problema de salud global	4
1.1.1. Datos de la problemática en Colombia	8
1.2. El concepto de extrafiscalidad.....	13
1.2.1. Finalidad del impuesto extrafiscal.	14
1.2.2. Doctrina y jurisprudencia internacional.	15
1.3. El consumo como aspecto material del impuesto.	18
1.3.1. Los impuestos selectivos al consumo y su posible extrafiscalidad.....	20
Capítulo II: Consumo de Alimentos no Saludables.....	23
2.1. Panorama internacional del impuesto selectivo al consumo de productos ultraprocesados.	23
2.2.1. Cataluña.....	23
2.2.2. México.....	27
2.3. Elementos del hecho generador de un impuesto selectivo al consumo de alimentos no saludables. Análisis del Proyecto de Ley 309 de 2020 Cámara en Colombia.....	31
2.4. Elementos subjetivos.	33
2.4.1. Sujeto activo	34
2.4.2. Sujeto pasivo.....	35
2.5. Elemento objetivo.....	36
2.5.1. Aspecto material.	36
2.5.2. Aspecto espacial.....	47
2.5.3. Aspecto temporal.	48
2.5.4. Aspecto cuantitativo.....	50
2.5.4.1. Base gravable.	50

2.5.4.2. Tarifa.....	54
2.4.1.1. Destinación del impuesto	57
2.6. Aspectos formales y procedimentales.	62
2.6.1. Obligaciones formales.	64
2.6.2. Aspectos procedimentales.	66
Conclusiones	69
Referencias Bibliográficas	74

A mi gran amigo Eduardo, por su apoyo y dedicación.

Introducción

El derecho como ciencia social y humanística, esta inescindiblemente ligada al devenir de la sociedad, esta entendida como un ente mutante, dinámico y activo.

Así como en el siglo XXI se han hecho importantes avances médicos y científicos, no podemos ignorar las consecuencias y marginalidades negativas debidas a un modelo comercial excesivo y poco informado con los consumidores. Una de estas consecuencias, es la que se pretende estudiar y analizar en el presente trabajo desde un contexto social, médico y jurídico, este es, el de los alimentos no saludables, específicamente: las comidas ultra-procesadas, alimentos con altas cantidades de grasas saturadas, azúcares y sodio.

Pero ¿qué son los alimentos ultra-procesados? La definición de estos la encontramos en lo dicho por la Organización Panamericana de la Salud – en adelante OPS- (Organización Panamericana de la Salud, 2015, págs. 5-6), de la siguiente manera:

“Los productos ultraprocesados son formulaciones industriales elaboradas a partir de sustancias derivadas de los alimentos o sintetizadas de otras fuentes orgánicas. En sus formas actuales, son inventos de la ciencia y la tecnología de los alimentos industriales modernas. La mayoría de estos productos contienen pocos alimentos enteros o ninguno. Vienen listos para consumirse o para calentar y, por lo tanto, requieren poca o ninguna preparación culinaria.

Algunas sustancias empleadas para elaborar los productos ultraprocesados, como grasas, aceites, almidones y azúcar, derivan directamente de alimentos. Otras se obtienen mediante el procesamiento adicional de ciertos componentes alimentarios, como la hidrogenación de los aceites (que genera grasas trans tóxicas), la hidrólisis de las proteínas y la “purificación” de los almidones.”

Resaltan algunas características particulares de este tipo de alimentos, la primera de ellas, es que podemos destacar el escaso valor nutricional, debido a su composición alta en calorías, grasas saturadas, grasas trans, altamente saladas con cantidades elevadas de sodio y/o elevadas en

azúcares artificiales y naturales, en contraposición son bajos en proteínas, aminoácidos, micronutrientes esenciales y proteínas.

La segunda de ellas es que su fabricación es artificiosa con el fin de maximizar ventas, la publicidad que suele promocionarlos presenta engañosamente estos alimentos de manera succulenta, llamativa (38 Consumer, 2017), y algunos de ellos como la pizza o las hamburguesas, son piezas icónicas del imaginario colectivo, lo que las convierte en objetos de culto popular. Adicional a esto incluyen algunos ingredientes con el fin de mimetizar sus consecuencias negativas, que, si bien algunos pueden ser saludables, el resultado final del procesamiento hace que las propiedades nutricionales que puedan tener sean drásticamente reducidas o eliminadas.

La tercera de ellas, es que por la forma en que estos alimentos se producen, venden y consumen, han cambiado significativamente las tradiciones habituales de las familias, se han perdido espacios de encuentro como la hora de la mesa o cocinar en compañía, han eliminado paulatinamente rasgos culturales identitarios propios de las comunidades, la “comida rápida” ha estandarizado la forma de los lugares, los tiempos de consumo y la variedad de alimentos (Semana, 2016), ya que las opciones se reducen y hacen que el consumidor se vea abocado a continuar prácticas poco saludables de alimentación (Fucsia, pág. 1).

El derecho entra a jugar un papel fundamental, en virtud de la necesidad que conlleva regular el acceso a este tipo de alimentos no saludables, dado los riesgos para la salud y el bienestar de las personas. Así las cosas, entraremos a estudiar las vicisitudes encaminadas a mitigar las distintas enfermedades que a lo largo de este siglo, se ha llegado a afirmar, ha cobrado más víctimas mortales, que la propia hambruna (The Lancet, 2012)¹.

El objetivo de esta investigación, es establecer cambios de conducta de las personas que consumen alimentos ultra-procesados, con el fin de la incorporación de un impuesto que genere un alza en los precios de estos alimentos, contribuyendo a la salud de la población, en virtud de esta implementación tributaria. En nuestro concepto, queremos contribuir con el estudio realizado;

¹ Para más información, revisar: <http://bit.ly/2MKxXo5> o <http://bit.ly/2BFQQlq>.

en aras de la protección de los derechos de los consumidores que se ven afectados, por la falta de información de los productos que ingieren, que se ven reflejados en su salud.

El estudio realizado en esta tesis implementa una concepción “histórica reciente”, en donde la salud es un eje fundamental en la sociedad, estableceremos unas nociones fundamentales de las problemáticas de la salud a nivel mundial, posteriormente se analizarán los datos recaudados y sus características, se estudiará afondo estas circunstancias, para así darle paso al estudio de una herramienta tributaria eficaz como lo es la extrafiscalidad, en el desarrollo normativo en otros países y en consecuencia de lo anterior estudiaremos el consumo de estos alimentos para así darle paso a la creación de un impuesto como mecanismo de solución a la problemática planteada.

Cabe resaltar que la estructura del estudio tiene una órbita central, donde su primordial eje no solamente pasa por la problemática global de salud, sino en realidad la forma de combatir esta vicisitud, por lo tanto, desde la teoría del hecho generador se aterriza esta problemática en nuestro país (Colombia) y se proponen todos aquellos elementos para la implementación del impuesto pasando desde sus elementos subjetivos y objetivos, hasta su forma procedimental de recaudo y destinación.

Explicaremos como debería funcionar la ejecución de un impuesto sobre alimentos no saludables en Colombia, tomando como referencia y analizando la implantación jurídica del proyecto de ley 306 de 2020, que se encuentra en trámite de debate ante la Cámara de Representantes de Colombia, se estudiará los elementos esenciales del que en nuestro criterio debería desarrollarse este impuesto, buscando así un mejor resultado en la propuesta.

Capítulo I: Nociones Fundamentales

En este capítulo se estudiará la problemática de la mala nutrición a nivel global, con base en los informes de la Organización Mundial de la Salud – en adelante OMS- y la OPS, en concordancia con la situación actual de nuestro país, realizando un análisis exhaustivo con la identificación del mismo, en virtud del consumo de alimentos altamente no saludables. Así mismo, se estudiará cómo a través de instrumentos tributarios, se puede generar un cambio de conductas al momento de la adquisición de este tipo de productos, generando un desincentivo para el consumo de estos alimentos.

1.1. La mala nutrición - Problema de salud global

Habiendo esbozado algunas de las características de los alimentos no saludables en nuestro acápite anterior, conviene analizar sus efectos negativos, especialmente las consecuencias nocivas para la salud, que están estrechamente ligada al consumo, OPS conceptúa que- (Organización Panamericana de la Salud, 2015, pág. 43):

“...el consumo de diversos productos ultraprocesados, como galletas, pan blanco, dulces y caramelos, postres, bebidas azucaradas, carnes procesadas y papas fritas (en hojuelas o en bastones), predice el aumento de peso en los adultos de Estados Unidos. En los países de la OCDE, las ventas de comida rápida predicen una mayor masa corporal. En Brasil, un mayor consumo de productos ultraprocesados predice un riesgo mayor de enfermedades cardiovasculares, síndrome metabólico en los adolescentes y obesidad en los adultos, así como de dislipidemia en los niños”

Las enfermedades más comunes asociadas al consumo habitual de alimentos no saludables o ultra procesados, son causa probable de: obesidad, sobrepeso, diabetes tipo I y II, hipertensión arterial, alteración en los lípidos (colesterol, triglicéridos), cardiopatías, deficiencias nutritivas. (OMS, 2018)

En particular, el sobrepeso y la obesidad se han convertido en la enfermedad silenciosa del siglo XXI por excelencia, las estimaciones más recientes de la OMS nos indican que (Organización Mundial de la Salud, 2018, pág. 4):

“En 2016, según las estimaciones unos 41 millones de niños menores de cinco años tenían sobrepeso o eran obesos. Si bien el sobrepeso y la obesidad se consideraban antes un problema propio de los países de ingresos altos, actualmente ambos trastornos aumentan en los países de ingresos bajos y medianos, en particular en los entornos urbanos.

En África, el número de menores de 5 años con sobrepeso ha aumentado cerca de un 50% desde el año 2000. En 2016, cerca de la mitad de los niños menores de cinco años con sobrepeso u obesidad vivían en Asia.

En 2016 había más de 340 millones de niños y adolescentes (de 5 a 19 años) con sobrepeso u obesidad.

La prevalencia del sobrepeso y la obesidad en niños y adolescentes (de 5 a 19 años) ha aumentado de forma espectacular, del 4% en 1975 a más del 18% en 2016. Este aumento ha sido similar en ambos sexos: un 18% de niñas y un 19% de niños con sobrepeso en 2016.

Mientras que en 1975 había menos de un 1% de niños y adolescentes de 5 a 19 años con obesidad, en 2016 eran 124 millones (un 6% de las niñas y un 8% de los niños).

A nivel mundial, el sobrepeso y la obesidad están vinculados con un mayor número de muertes que la insuficiencia ponderal. En general, hay más personas obesas que con peso inferior al normal. Ello ocurre en todas las regiones, excepto en partes de África subsahariana y Asia.”

Algunas conclusiones que se pueden extraer del reporte de la OMS son:

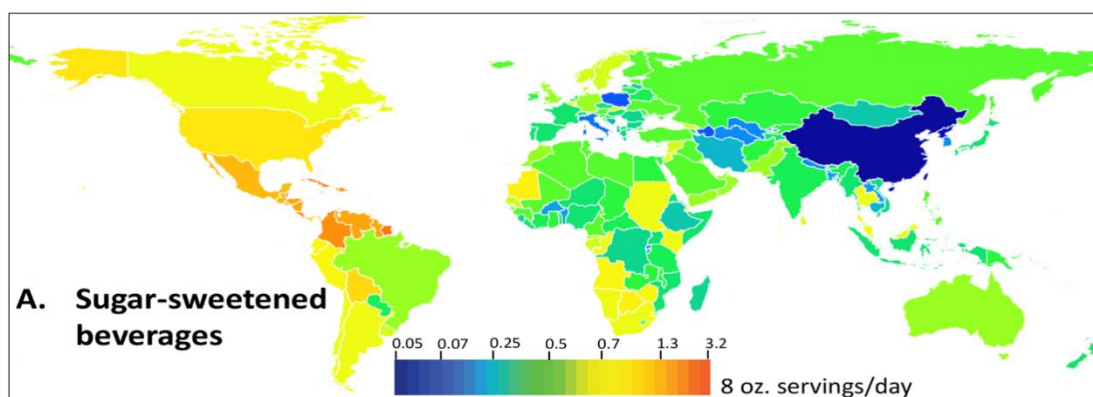
El principal problema de la distribución del sobrepeso y obesidad en el mundo es que dejó de ser un problema de estratos altos, para pasar a ser frecuente en comunidades vulnerables, lo que, sumado a problemas de desnutrición, empeora las condiciones de vida en estos países, que van sumados a falta de acceso a fuentes acuíferas o de agua potable.

La prevalencia de padecer de sobrepeso u obesidad en niños y jóvenes que se situó en 18%, indica que prácticamente uno de cada cinco niños o jóvenes, va a sufrir o padecer estos trastornos, lo que invita a reflexionar sobre la entidad que le deben dar por parte de los Estados a estas enfermedades, pues claramente se configura como un problema que requiere de políticas públicas efectivas para su control. Problemática que fue legislada en Colombia, pero con resultados deficientes (Semana, 2020).

En Colombia, las cifras de obesidad y sobrepeso en niñas y niños en edad escolar (5 -12 años) vienen aumentando de manera vertiginosa. Mientras la Encuesta Nacional de Situación Nutricional de 2010 (ENSIN 2010) registraba que uno (1) de cada seis (6) escolares se encontraban en situación de obesidad o sobrepeso, para 2015 esta cifra había aumentado a uno (1) de cada cuatro (4).

Además, la Encuesta Nacional de Situación Escolar (ENSE) demuestra que ocho (8) de cada diez (10) escolares consumen productos de paquete, y por el contrario solo 1 de cada 10 consumen la cantidad recomendada de frutas y verduras recomendadas y cuatro (4) de cada diez (10) consumen la cantidad de lácteos que se sugieren.

A nivel global, Colombia se destaca como uno de los lugares donde se consumen mayor cantidad de bebidas azucaradas, incluso supera a los Estados Unidos de América, como se indica en la siguiente gráfica:



Fuente: (Singh, y otros, 2015)

Preocupa enormemente que el porcentaje de personas con sobrepeso y obesidad hayan superado al de personas con peso inferior al normal. Toda vez que este problema no se ha logrado erradicar, el informe sugiere que su control va a ser dificultoso. Ahora bien, hemos identificado la existencia de enfermedades concurrentes y sin importar estratos sociales y mucho menos si el país es desarrollado o sub- desarrollado, el sobrepeso y la obesidad una enfermedad silenciosa que no tiene fronteras.

En Colombia, la institución Educar Consumidores estableció una infografía en el año 2019, que determina la realidad por la cual está pasando la población colombiana en virtud de los malos hábitos alimenticios, tanto en la población infantil como en la adulta, como se evidencia en la siguiente imagen: (Consumidores)



La alimentación con el paso del tiempo ha generado una evolución significativa en la sociedad y en ella influyen muchos factores socioeconómicos que interactúan de manera compleja y determinan modelos dietarios personales. Cabe mencionar que, los factores más recurrentes son los ingresos, los precios de los alimentos, que afectarán la disponibilidad y asequibilidad de

alimentos saludables en palabras de la OMS y, en la misma línea encontramos, las preferencias y creencias individuales, las tradiciones culturales y los factores geográficos y ambientales, como se mencionó al principio de este escrito.

Por consiguiente, el fomento de un entorno alimentario saludable y, en particular, de sistemas alimentarios que promuevan una dieta diversificada, equilibrada y sana, requiere la participación de distintos sectores y partes interesadas, incluidos los gobiernos, el sector público y el sector privado (Organización Mundial de la Salud, 31 de Agosto de 2018).

Así las cosas, identificado las circunstancias de las enfermedades y del problema global de salud, es necesario aterrizarlo a nuestro contexto colombiano, donde los resultados de los informes establecidos por entidades nacionales e internacionales, no son aislados a la problemática de salud a nivel mundial. Alimentarse de una manera errónea nos está matando lentamente.

1.1.1. Datos de la problemática en Colombia

En Colombia, el problema no es para nada ajeno a la realidad social, de hecho, su observancia ha sido destacada por organismos internacionales, por ejemplo, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas – en adelante Comité DESC - (Comite de Derechos Economicos, 2017, pág. 10), quien realizó el siguiente llamado de atención:

“57. Preocupan al Comité las disparidades existentes relativas al derecho a una alimentación adecuada, por una parte, el índice crítico de desnutrición e inseguridad alimentaria en algunas regiones y por la otra el creciente índice de sobrepeso y obesidad.

(...)

58. El Comité recomienda al Estado parte que, en el marco de la Política Nacional de Seguridad Alimentaria y Nutricional, formule una estrategia nacional integral de protección y promoción del derecho a una alimentación adecuada a fin de superar la inseguridad alimentaria en todo el territorio del Estado parte y fomentar una alimentación más saludable.”

Lo que pone de presente las observaciones realizadas es que, en virtud de los estudios y de los informes ampliamente fundados, el país presenta índices de problemas relacionados con la alimentación que no pueden ser ignorados, por otra parte, el Estado colombiano no ha hecho caso omiso del problema, sino que lo ha estudiado para analizar su incidencia y darle soluciones, encontramos, por ejemplo, la Encuesta Nacional de Situación Nutricional de Colombia (ENSIN) (Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, 2015) efectuada en el año de 2015.

Los resultados relevantes, extraídos para el estudio de lo particular, son los siguientes: Primera infancia (0-4 años): Similar a la tendencia mundial, el exceso de peso, que incluye tanto sobrepeso como obesidad, esta subió de 4,9% en 2010 a 6,3% en 2015; sin embargo, en el país es más baja la situación con respecto a Centroamérica (7,4%) y a Suramérica (7,0%); infantes en edad escolar 5-12 años).

El exceso de peso en los menores en edad escolar se incrementó de 18,8% en 2010 a 24,4% en 2015, el tiempo excesivo frente a pantallas, aquel dedicado a actividades sedentarias como ver TV o jugar con videojuegos, afecta a siete de cada diez escolares de áreas urbanas, frente a cinco de cada diez de zonas rurales, y nos preguntamos ¿es la tecnología un arma de doble filo?

Se ha demostrado que el problema es más marcado entre la población de mayores ingresos, afectando a ocho de cada diez menores; los adolescentes con edades entre 13-17 años, el problema se presenta en uno de cada cinco adolescentes, o sea el (17,9%) presenta exceso de peso; donde ocho de cada diez adolescentes permanecen más de dos horas frente a una pantalla, en especial entre quienes viven en áreas urbanas y aquellos con ingresos medios y altos.

Ahora bien, entre los jóvenes y adultos (18-64 años), encontramos que uno de cada tres jóvenes y adultos tiene sobrepeso (37,7%), mientras que uno de cada cinco es obeso (18,7%). En este sentido, el 56,4% de la población presenta exceso de peso, lo que significa un incremento de 5,2 puntos porcentuales con respecto al 2010. La obesidad es más frecuente en las mujeres (22,4%) que en los hombres (14,4%).

Las cifras contrastadas con las estimaciones realizadas por la OMS, indican que estamos en una situación peor que la media mundial, la preocupación que generan estas cifras desde la primera infancia son verdaderamente altas, el problema que pone de presente, es que la causa directa se debe a la deficiente alimentación a la que están expuestos, de igual manera, la aparición de consolas, computadores, más televisores en casa, ha conseguido que los estilos de vida se tornen sedentarios, lo que empeora el problema del sobrepeso y obesidad en Colombia, es necesario fortalecer la educación no solo en torno a la alimentación saludable, sino también de hábitos de vida saludables.

Hay que hacer una mención puntual de otro de los factores de riesgo relacionados con la alimentación presente en nuestro país, este es, el consumo de bebidas azucaradas. Con un consumo exacerbado de un par de decenios a la actualidad, la diversificación de este tipo de bebidas ha alcanzado cotas nunca vistas, lo que ha aumentado el consumo considerablemente, como lo establece el Ministerio de Salud y Protección Social en su boletín Número 233 del 28 de octubre de 2016.

Entre los efectos negativos que podemos destacar, son los señalados por *Boston Public Health Comission* (Boston Public Health Comission, 2019): consumir grandes cantidades de bebidas azucaradas puede aumentar el riesgo de desarrollar diabetes tipo 2² y aumento de peso, desarrollando enfermedades cardíacas y hepáticas.

La ingesta de bebidas azucaradas está significativamente asociada con el aumento de peso y la obesidad; las mujeres que beben una o más bebidas azucaradas todos los días, casi duplican el riesgo de desarrollar diabetes como aquellas que beben menos de una bebida azucarada al día.

Mientras el riesgo de que un niño sea obeso aumenta en 60% con cada bebida azucarada adicional consumida diariamente. Se destaca que los niños que toman bebidas azucaradas gaseosas casi duplican el riesgo de sufrir caries dentales. Beber solo una botella de 20 onzas de bebida

² La diabetes tipo 2 es una enfermedad en la que el cuerpo no puede controlar apropiadamente el azúcar en la sangre, lo cual puede ocasionar ceguera, amputación de las extremidades inferiores, ataque cardíaco, impotencia y la muerte.

azucarada al día puede ocasionar un aumento de 25 libras adicionales de peso al año, información que no está llegando al consumidor al momento de consumir el producto.

El Ministerio de Salud en un estudio bastante amplio, al respecto de los costos derivados problema en nuestro país, consolidó las siguientes cifras en su estudio Salud y Bebidas Azucaradas (Departamento Nacional de Planeación, 2015):

Tabla 1:

Gasto en atención en salud para las Enfermedades No Transmisibles – en adelante ENT, Colombia, 2005-2012 (millones de pesos COP - aproximadamente).

Patología	Datos del Corte	Casos	Costo total promedio/año por patología
Cáncer	2013	139.789	4.295.312.259.368
Enfermedad renal crónica-trasplante renal	2013	28.880	839.862.168.000
Enfermedad Renal Crónica- Estudio 0 a 4	2013	1.832.709	7.382.035.417.547
Diabetes mellitus	2013	634.098	5.583.243.035.568
Hipertensión arterial	2013	2.414.354	6.695.727.948.200
TOTAL	2013	5.049.830	24.796.180.828.683

Fuente: Cuenta de alto costo, 2014.

Gastamos cerca de 25 billones de pesos anuales por enfermedades prevenibles. Si se tiene en cuenta que en el 2013 el gasto total en salud fueron 47.5 billones de pesos y solo el gubernamental (incluyendo el gasto en seguridad social) fueron de 36 billones, entonces, **el gasto en atención ENT representa:**

- 52% del gasto total en salud por el Gobierno Nacional.
- 69% del gasto del gobierno en salud.

En Colombia, tenemos una cultura jurídica “deficiente”, toda vez que pretendemos solucionar problemas de cualquier índole con instrumentos legales³ (Cárdenas Franco, 2017) - Leyes, Decretos, Resoluciones-, y aun así, los problemas que han causado el sobrepeso y la

³ Son distintos los factores que conllevan a afirmar que existe una congestión judicial. Podemos encontrar situaciones de falta de personal calificado, como lo son los jueces, la falta de atención pronta e inmediata y el desconocimiento generalizado que existe sobre las herramientas legales.

obesidad han generado un revuelo de tal magnitud, que se han convertido en preocupaciones para la salud pública de todos los estratos, intentado darle solución a través del derecho.

Es tan grave el problema en Colombia de la obesidad, que se profirió la Ley 1355 de 2009 (Ley 1355, 2009) conocida como la “Ley de la Obesidad”, la cual, establece en su artículo 1ro que:

“ARTÍCULO 1o. DECLÁRASE. La obesidad como una enfermedad crónica de Salud Pública, la cual es causa directa de enfermedades cardiacas, circulatorias, colesterol alto, estrés, depresión, hipertensión, cáncer, diabetes, artritis, colon, entre otras, todos ellos aumentando considerablemente la tasa de mortalidad de los colombianos.”

Entre las medidas concretas extraídas de la Ley con posibilidad real de tener incidencia, se destacan: los establecimientos educativos públicos y privados del país en donde se ofrezcan alimentos para el consumo de los estudiantes deberán garantizar la disponibilidad de frutas y verduras; los centros educativos públicos y privados del país deberán adoptar un Programa de Educación Alimentaria siguiendo los lineamientos y guías que desarrollen el Ministerio de la Protección Social y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -en adelante ICBF-, para promover una alimentación balanceada y saludable, de acuerdo con las características culturales de las diferentes regiones de Colombia.

Los entes territoriales en coordinación con las autoridades de planeación y transporte deberán llevar a cabo acciones que garanticen la integración modal de formas de transporte activo con los sistemas de transporte público, debiendo diseñar estrategias de seguridad vial para ciclistas y peatones, buscando, además, incrementar la disponibilidad de espacios públicos para la recreación activa: parques, ciclovías y recreovías.

Cabe resaltar que las instituciones educativas públicas y privadas que suministren el servicio de alimentación de manera directa o a través de terceros, deberán ofrecer una diversidad de alimentos que cubran las necesidades nutricionales de su comunidad, siguiendo, entre otras referencias, las guías alimentarias del Ministerio de la Protección Social y del ICBF.

Debido al escaso impacto que tuvo la precitada Ley, se pretendió darle una solución diferente al problema, en parte por la falta de compromiso para reglamentar las disposiciones existentes, la (Ley de Obesidad) Ley 355 de 2009 consta de 22 artículos que conllevan una riqueza “normativa” en sus definiciones; pero poco eficiente, en virtud de los resultados esperados. Los resultados resaltados en esta tesis es una prueba de su insuficiencia, es evidente que la obesidad ha aumentado significativamente, como lo establece el siguiente concepto de la Organización de Educar Consumidores.

“La obesidad y el sobrepeso se definen como una acumulación anormal o excesiva de grasa que puede ser perjudicial para la salud. Una forma simple de medir la obesidad es el índice de masa corporal (IMC), esto es el peso de una persona en kilogramos dividido por el cuadrado de la talla en metros. Por ejemplo, si Ud. pesa 56 Kg y mide 1,6 metros, multiplica $1,6 \times 1,6 = 2,56$. Divide su peso 56 entre $2,56 = 21,8$.” (Educar Consumidores , 2020)

Es por ello, que tal como se ha hecho en otros países obteniendo resultados exitosos, se han pretendido implementar o darle relevancia, a lo que, en derecho tributario comparado, se conocen como impuestos selectivos al consumo, con una finalidad extrafiscal.

De esta manera, es referente hacer hincapié al cambio de conductas que se pretende generar en los consumidores, buscando herramientas tributarias como la extrafiscalidad, o en palabras de Moreno Cruz (2017), desde un punto de vista filosófico, “la influencia por parte del regulador para la toma de decisiones, que no le generen un daño al agente, al momento de realizar una acción, generando así conciencia con bases legales”.

1.2. El concepto de extrafiscalidad

A lo largo de la legislación Colombia, hemos encontrado vacíos en lo referente a conceptos jurídicos tributarios, es menester resaltar que el desarrollo de la figura angular del sistema tributario, como lo es el concepto de tributo, constitucionalmente no tiene definición, ni concepto único en nuestro país, y lo mismo acontece con la extrafiscalidad, noción básica para el entendimiento, comprensión y desarrollo del tema que buscamos plantear en esta tesis.

Aun así, debemos hacer una inferencia lógica para comprender este concepto y para ello, recurriremos a fuentes de derecho internacional, como lo es la Legislación Española, que le otorga una definición congruente.

La RAE, toma como definición de extrafiscalidad lo consagrado en la Ley General Tributaria Española (Ley 58, 2003) de la siguiente manera: “*Impuesto que no tiene como finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados por la constitución*”. En virtud de lo anterior, podemos concluir que es un impuesto con un fin específico, totalmente diferente a los impuestos recaudatorios, que tradicionalmente tienen finalidad de gasto público.

Similar tratamiento le ha dado la doctrina colombiana; hemos encontrado autores que plantean, *verbigracia*, una definición diferente al concepto básico, superando la noción jurídica del tributo destinado a los fines puramente recaudatorios. La tesis de que el tributo puede dirigirse a finalidades extrafiscales, proviene de la teoría del *intervencionismo económico*, para la obtención de determinados objetivos estatales (Rozo Gutierrez C. , 2002, pág. 203), que en nuestro planteamiento, consiste en el cambio de conductas por parte del consumidor, con el propósito de desincentivar la adquisición de productos no saludables, en concordancia con un recaudo específico para el sector salud, como finalidad del impuesto extrafiscal.

1.2.1. Finalidad del impuesto extrafiscal.

Llegando a este punto, debemos afirmar que los ordenamientos constitucionales imponen al Estado la tarea de promoción y protección de determinadas actividades, que se dirigen al ordenamiento social, económico y político de la colectividad, en consecuencia, de la concreción de las finalidades que superan las metas puramente financieras que se proponen el mismo Estado.

Una muestra de estas situaciones son las que consagran las sentencias constitucionales como la C-913 de 2011 y la C-209 de 2016, que hacen un hincapié a la finalidad extrafiscal que tienen los tributos, en concordancia con el artículo constitucional 333, es evidente que no existe en nuestro ordenamiento una norma expresa que nos evidencie un marco exacto de una definición.

Pero si existe una interpretación de las consecuencias de la norma, es decir, en palabras de la Honorable Corte Constitucional de Colombia, el espíritu del legislador va más allá de una interpretación de *númerus claxus*, la búsqueda de la eficiencia como de equidad.

Los tributos extrafiscales se configuran para el estímulo o desestímulo de conductas específicas que representan un interés estatal (Rozo Gutierrez C. , 2002, pág. 202) conforme a lo cual, la utilización del impuesto se concreta para consecución de fines “no fiscales”, en virtud de la designación a entidades diferentes como lo podría ser el sector salud.

Esto significaría, como lo ha dicho la doctrina argentina (Villegas H. , 2001), que “*el Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan **beneficios a la comunidad*** (Negrilla fuera del texto original).

Y es que es meramente evidente, la utilidad que generaría la imposición de un impuesto al consumo de alimentos no saludables, en aras de disminución de enfermedades y recaudamiento de recursos destinados a financiar un sector deficiente como lo es el de la salud pública y sería altamente beneficioso para la sociedad.

Un baluarte de estas afirmaciones que le han dado un peso mayor a la argumentación se ve reflejada también en la doctrina y jurisprudencia internacional, donde consigo tienen mucho más recorrido en el tema jurídico tributario de la extrafiscalidad y es menester hacer mención como ocurre en las legislaciones mexicana y la española, donde aremos referencia a continuación.

1.2.2. Doctrina y jurisprudencia internacional.

La jurisprudencia peruana y española nos brindan algunos parámetros que, en su legislación, llega a comprenderse en mayor facilidad el concepto de extrafiscalidad, y su desarrollo en lo referente a los impuestos selectivos del consumo. El peruano Bravo Cucci, realiza unas breves reflexiones sobre los fines extrafiscales de los tributos, en el siguiente tenor:

“Por fines extrafiscales aquellos que son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines. La concepción actual de la actividad financiera descarta que su cometido sea exclusivamente instrumental. La actividad financiera con **finalidad extrafiscal procura atender el interés público en forma directa**. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad” (Villegas H. B., 2005, pág. 15) (negrilla por fuera del texto original).

En concordancia, la razón que busca la inclusión de un impuesto extrafiscal es “atender el interés público de forma directa” ¿de qué forma? pues bien, la Sentencia del Tribunal Constitucional de Lima, Perú (González Ojeda & Orlandini García, Sentencia Tribunal Constitucional de Lima, Perú., Radicado No. 06089 de 2006), explica de manera clara y sucinta su finalidad:

“De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora – entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales– pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.

Es claro que el desenlace no es más que el cambio de comportamientos en la sociedad a través de la extrafiscalidad. Un ejemplo relevante, es el caso del tributo con fines extrafiscales en el ordenamiento peruano, este es el Impuesto Selectivo al Consumo, que se encuentra estructurado como un impuesto monofásico al producto final, con tasas diferenciales y aplicables a determinadas operaciones que implican transferencias de bienes costosos, es decir productos que no son de primera necesidad, tales como alcohol, tabaco y combustibles. Tal impuesto incrementa el precio de estos bienes y genera un efecto regresivo, desincentivando su consumo, siendo uno de los muchos fines de esta tesis.

En la misma línea, encontramos jurisprudencia española del Tribunal Constitucional (Tomás y Valiente, y otros, 1987) , nos brinda luces en caminadas al desarrollo de los fines extrafiscales; pronunciándose sobre los principios rectores de la política social, instauro:

“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.”

Podemos concluir que tanto como la jurisprudencia peruana como española, implementan el beneficio general de la sociedad, como sustento de la existencia de un impuesto extrafiscal, desarrollando así instrumentos de políticas económicas para el desincentivo de conductas, donde la realización del hecho generador conlleva al recaudo del impuesto, en utilidad de la salud pública.

Ciertamente, esta idea no es nueva, y ha mostrado resultados en otras latitudes. Fuera de los ejemplos de Perú y España, Estados Unidos ha abogado por la implementación de impuestos territoriales, que cada estado aplica a los productores de alimentos ultra procesados y en especial, las bebidas azucaradas.

La estrategia norteamericana, consiste en aplicar una tarifa tan excesivamente alta, que obligaría a los productores o bien a aumentar sus precios, disminuyendo así su demanda o, remplazar los elementos más perjudiciales para la salud, para ello han implementado definiciones de productos dañinos mediante una combinación de bienes manufacturados y un componente nutricional, por ejemplo el azúcar presente en la goma de mascar o los colorantes usados en cualquier bebida que tenga contenido adicional al agua (Weintraub, 2018).

Dichas definiciones implican una labor legislativa inmensa que debe ser explicada al lector, para que no se presenten vacíos o confusiones respecto de esta. A continuación, expondremos, con base en los criterios legales de cualquier impuesto (sujeto activo, pasivo, base gravable, etc.), cómo debe formularse un eventual impuesto a los alimentos no saludables.

Valga la pena recalcar, que los beneficios sociales que hemos mencionado deberían ser previstos dentro de una política fiscal de largo plazo (Arenas Ramiro, 2012). Nos referimos a que se trata de un cobro con una destinación al gasto público fortaleciendo la inversión social, pudiendo enfrentar los problemas generados por los sectores industriales y comerciales, tal y como ocurre con la desinformación. De aquí la creencia de los gobiernos, en especial latinoamericanos, que la reducción de impuestos a la industria y el comercio aumentarán los ingresos y la inversión extranjera.

Esta idea, no probada aún y con serias críticas (Holland, 2018), es todo lo contrario al concepto de extrafiscalidad que buscamos establecer. Por supuesto, resultaría deducible que la imposición de esta clase de impuesto no sería suficiente para mitigar un problema de salud generalizado, pero, sí es posible generar una extrafiscalidad sobre distintos aspectos de la inversión social, piénsese en el fortalecimiento de la educación al consumidor y evitar el consumo de productos que generaran un impacto negativo en la salud de las personas.

1.3. El consumo como aspecto material del impuesto.

La base de la creación de los impuestos, es gravar la capacidad económica de los contribuyentes, desde la perspectiva de renta, patrimonio y consumo, en palabras de del Dr. Piza “*sus dos ejes fundamentales son la producción y el consumo*” (Piza Rodriguez, 2017, pág. 23). En Colombia contamos con el IVA como un impuesto general al consumo regulado en los artículo 424 y siguientes, y el impuesto al consumo que se aplica sobre determinados bienes y servicios, y que está regulado por los artículos 512-1 y siguientes del Estatuto Tributario (en adelante ET).

Desde su génesis, se establece que los impuestos gravan renta, consumo y patrimonio, de manera general se entiende que el impuesto sobre la renta grava el ingreso económico de las

personas, empresas y otras entidades legales, y el impuesto al patrimonio, conocido como impuesto a la riqueza, se identifica como un tributo complementario a la renta, donde se estudia el valor de sus bienes tangibles.

El impuesto al consumo, como su nombre lo indica, recae sobre el consumo de un bien o servicio, es decir, cuando se adquiere un producto (entiéndase producto como bien o servicio); el ET señala que, el hecho generador del impuesto al consumo, surge por la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los servicios o bienes, en numerados en el artículo anterior.

En la exposición de motivos del proyecto de ley que termino con la expedición de la Ley 1607 del 2012, busca la creación del INC donde se quiere facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir la evasión. Ahora bien, es importante tener en cuenta que esta reforma tributaria, tuvo discusiones en virtud de la amplia informalidad, que se manifestaba en ciertos sectores, estos, son el de los bares y restaurantes, conforme a la aplicación de del INC, donde no cobraban el IVA porque encarecía el precio, entonces se planteó la creación de un puesto que se redujera la obligación ya no con tarifa del 16% sino del 8% para hacer mucho más formal este sector, hoy en día del 19%.

Conforme a lo anterior, debemos mencionar que la estructura jurídica del IVA responde a un concepto de responsabilidad obligacional, es decir, la realización de una prestación que en este caso corresponde o consiste a la entrega de dineros a las arcas del Estado (acreedor) como sujeto activo, y la existencia de un sujeto pasivo quien tiene en cabeza la obligación, o sea, responsable jurídico de la realización del hecho generador (deudor).

Sus características denotan como elemento objetivo ya que contiene un carácter real, por cuanto recae sobre bienes y servicios sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación; indirecto, toda vez que entre el contribuyente (persona que lo asume económicamente) y el acreedor (fisco), media un intermediario (responsable) quien es el encargado de cobrarlo y trasladarlo al fisco, también tiene un gravamen general, por cuanto por regla se causa

el impuesto en todas las operaciones, y únicamente en los eventos expresamente dispuestos por la Ley se excluye o exceptúa su causación. (DIAN, 2019)

En la misma línea, el INC conlleva una denotación, como su nombre lo indica a ser propiedad del Estado en palabras del Dr. Medina Salazar; siendo así una estrategia tributaria diseñada por el Gobierno Nacional que estableció en la Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012, que entró en vigencia el 1ro de enero de 2013. Teniendo como fin según la exposición de motivos:

“Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión que se presenta en este sector. Promoviendo la formalización de los negocios y la competencia libre de arbitraje tributario entre establecimientos similares.”

De acuerdo al Estatuto Tributario, el INC es un impuesto de carácter monofásico, lo que quiere decir que se genera una única vez en todo el proceso comprendido desde la producción hasta la venta al consumidor final; específicamente el INC debe ser pagado por el usuario final del servicio o el consumidor final del producto. En términos generales, la estrategia de aplicación del INC consiste en disminuir las antiguas tarifas del Impuesto a las ventas –IVA– del 20%, 25% y 35% hasta la tarifa general del 16% y adicionar un porcentaje a título del INC que deberá ser más o menos equivalente a la disminución que se causó en el IVA, esto en ciertos productos y servicios concretos que el legislador previo gravar de una forma adicional y/o diferente. (Actualícese, 2014)

1.3.1. Los impuestos selectivos al consumo y su posible extrafiscalidad.

Un impuesto selectivo o impuesto selectivo al consumo, es un impuesto indirecto que, a diferencia del IVA -impuesto sobre las ventas- en Colombia, solo grava determinados bienes o servicios (es un tributo específico); uno de sus propósitos (diferente al de controles de informalidad) es desincentivar el consumo de productos que generan externalidades como efectos negativos en la salud pública (extrafiscalidad), a toda la población, y en el medio ambiente.

Así, encontramos regulado en nuestra legislación ejemplos, donde se encuentran gravadas sustancias con impuestos selectivos al consumo tales como: los cigarrillos y las bebidas alcohólicas.

Otro objetivo de los impuestos selectivos es atenuar la regresividad del impuesto sobre las ventas, al exigir mayor carga impositiva a quienes objetivamente demuestran una mayor capacidad contributiva por la adquisición de artículos de lujo o dañinos, este concepto lo definía claramente Adam Smith en *La Riqueza de las Naciones publicado en 1776* de la siguiente manera: “*azúcar, ron, y tabaco son bienes que para nada son necesidades de la vida, y que se han vuelto objetos de casi consumo universal, y que por lo tanto son extremadamente apropiados para ser sujetos de un impuesto*”.

En Colombia, se reitera, no existe esa clasificación tributaria como tal, pero se pueden reseñar un par de impuestos que cumplen con dichas características, como los que se han mencionado, por ejemplo,

Ahora bien, encontramos plasmado en la legislación tributaria colombiana el hecho generador, asuntos novedosos como el impuesto nacional al consumo de cannabis, donde obviando si se trata de asuntos extrafiscales, lo cierto es que se trata de un impuesto selectivo adicional que entra en nuestro ordenamiento tributario:

“Art. 512-17. Hecho generador del impuesto nacional al consumo de cannabis. Estarán sujetas al impuesto nacional al consumo de cannabis, las ventas de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo.

Por cannabis se entienden las sumidades, floridas o con fruto, de la planta de cannabis (a excepción de las semillas y las hojas no unidad a las sumidades) de las cuales no se ha extraído la resina, cualquiera que sea el nombre con que se las designe. Se entiende por cannabis psicoactivo aquel cuyo contenido de tetrahidrocannabinol (THC) es igual o superior al límite que establezca el Gobierno Nacional mediante la reglamentación correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se desprende con facilidad que la categoría de impuestos selectivos al consumo de manera tacita existe en nuestro ordenamiento tributario, y que analizando las características descritas anteriormente, vemos que estas dos referencias cumplen con la finalidad de satisfacer un interés público y como hemos reiterado en ocasiones anteriores, generando así externalidades positivas o mejor, corrigen externalidades negativas, pues restringen el consumo de

bienes que representan un perjuicio para la sociedad y la sanidad pública, y claro está, pueden representar un recaudo tributario interesante, al menos mientras las conductas son modificadas. (Sanchez Peña, 2017, pág. 248)

Así las cosas, haremos un análisis en el derecho comparado de la estructura y fundamentación del Impuesto Selectivo al Consumo de alimentos no saludables, observando el manejo realizados por otros países en virtud de las necesidades jurídico-tributarias establecidas.

Capítulo II: Consumo de Alimentos no Saludables

En este capítulo, se desarrollará el eje central de esta tesis, realizaremos una descripción de la implementación de este impuesto en otros países, estudiaremos su propósito con el fin de identificar como combatieron la problemática inicial y analizando sus resultados, por lo tanto entraremos a identificar los alimentos que más generan estas enfermedades y realizaremos un análisis de la propuesta del impuesto sobre alimentos no saludables en Colombia, con base en el proyecto de Ley 309 de 2020, estudiando su naturaleza, su viabilidad y sus bases normativas, en virtud de la teoría del hecho generador, por ultimo haremos algunas menciones desde la perspectiva del derecho del consumidor .

2.1. Panorama internacional del impuesto selectivo al consumo de productos ultraprocesados.

Las necesidades y problemas que enmarca cada país, son totalmente diferentes a las nuestras; pero siempre existe un punto de concordancia de las mismas, y es ahí donde tenemos la facilidad de ver cómo han avanzado desde la perspectiva jurídico tributaria para solventar y dar fin a los problemas que acarrearán cierto tipo de vacíos jurídicos o experiencia técnica.

Así las cosas, estudiaremos el panorama internacional del impuesto selectivo al consumo de países como España y México, siendo estos pioneros en la materialización de impuestos de alimentos no saludables.

2.2.1. Cataluña.

Cataluña, comunidad autónoma de España, se ha sumado recientemente a los países y/o estados que se suman a la tendencia de imponer impuestos selectivos de consumo, en este caso en contra de las bebidas azucaradas, dentro de la cual existe una amplia gama. Se estudiarán a

continuación, los principales puntos de la regulación y una breve reseña del impacto que ha tenido esta Ley en Cataluña.

La Ley 5 del 28 de marzo del 2017, presenta los siguientes puntos fundamentales, el objeto de esta Ley, según su propia redacción consiste en: *“El objeto de este impuesto es gravar el consumo de bebidas azucaradas envasadas por razón de los efectos que tienen en la salud de la población.”* Atendiendo a esto, se vislumbra claramente cómo se cumple con uno de los objetivos de los impuestos selectivos de consumo, y esto es, combatir las externalidades negativas del consumo de ciertos productos protegiendo derechos fundamentales del colectivo.

En cuanto a combatir la regresividad del impuesto al consumo, las bebidas que fueron gravadas no se pueden ni se deben considerar como bienes de lujo, por lo que concluimos, solo se cumple uno de los dos fines del impuesto.

Las bebidas que están sujetas a este impuesto son: Los refrescos o sodas: bebidas sin alcohol de distintos sabores, con o sin gas, preparadas comercialmente y que se venden en botellas o latas, así como las que se suministran al consumidor mediante un surtidor. Las bebidas de néctar de frutas y zumos de frutas. Las bebidas deportivas: bebidas diseñadas para ayudar a los atletas en la rehidratación, así como en la reposición de los electrolitos, el azúcar y otros nutrientes, las bebidas de té y café las bebidas energéticas: bebidas carbonatadas que contienen grandes cantidades de cafeína, azúcar y otros ingredientes, como vitaminas, aminoácidos y estimulantes a base de hierbas, leches endulzadas, bebidas alternativas de la leche, batidos y bebidas de leche con zumo de fruta, bebidas vegetales y aguas con sabores.

El hecho generador de este impuesto según el numeral 1, del artículo 72 de la precitada Ley es: *“Constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso, por el contribuyente definido por el artículo 73, por razón de los efectos que el consumo de estas bebidas produce en la población.”* La base gravable o imponible está dada en función de la cantidad en litros de bebida azucarada envasada entregada por el distribuidor y adquirida por el contribuyente, mientras que el tipo de gravamen o entre nosotros la tasa, está definida por la cantidad de gramos de azúcar, siendo las dos tasas de: 0,08

euros por litro para bebidas con un contenido de azúcar entre 5 y 8 gramos por 100 mililitros y 0,12 euros por litro para bebidas con un contenido de azúcar superior a 8 gramos por 100 mililitros.

El sujeto activo de este tributo es la Agencia Tributaria de Cataluña, en cuanto al sujeto pasivo es el consumidor final pero los responsables son: la persona física o jurídica que suministra la bebida azucarada envasada al consumidor final del producto o el distribuidor que suministra la bebida envasada al establecimiento que las pone a disposición del consumidor. El recaudo del impuesto se realiza en dos eventos: en el momento de la adquisición de la bebida azucarada envasada o se devenga en el momento en el que el contribuyente pone la bebida a disposición del consumo. Siendo un impuesto de carácter monofásico, estableciendo dos causaciones diferentes como lo enmarca la legislación española.

En un importante estudio, realizado por la Universitat Pompeu Fabra de Barcelona en conjunto con el Centre de Recerca en Economia i Salut, donde encontraron datos bastante alentadores en cuanto a los cambios de comportamiento de los usuarios posterior a la Ley 5 del 2017.

Este estudio tuvo por objeto:

“In this paper we analyze a tax on Sugar Sweetened Drinks (SSB) that was introduced in Catalonia on 1st May of 2017. The Bill established the requirement of a 100% passthrough of the tax to the final consumer. This requirement introduces a new element which has not been present in SSB taxes introduced in other countries. Thus, previous literature focusing on the impact of SSB taxes finds small or zero effects on consumption as the pass-through of the tax into final prices is generally lower than 100%. Our paper provides new evidence that when the tax increases prices substantially, the consumption response is also large. In particular we estimate that the new SSB tax in Catalonia reduced SSB consumption by 22% vis-à-vis zero/lights. We document that part of this effect is due to the reduction in SSB consumption while part of it is due to increases in zero/light drinks (substitution effect). Importantly, the reduction in consumption was stronger in non-touristic regions and in areas with a stronger incidence of obesity.” (López-Casanovas & Vall Castello , 2018)

Los datos que fueron analizados en el informe fueron proporcionados por la cadena de supermercados «Bon Preu» -la cual dispone de más de 160 establecimientos en toda Cataluña- y tiene una representación en el mercado del 10 %.

En particular, se estudiaron las ventas por semana de 105 productos reunidos en tres clases: bebidas “zero y light”, bebidas azucaradas y aguas (saborizadas). De esta forma, el estudio intenta analizar el impacto que va a tener la Ley en los comportamientos de los consumidores, toda vez que el sujeto pasivo es el consumidor y sobre quien recae la tarifa del impuesto es sobre el precio final del producto.

Un análisis del estudio realizado por la misma universidad Pompeu Fabra, nos permite concluir que, si se generan cambios positivos en materia tributaria y en materia de salud, algunos de estos fueron cuantificados así:

“Los resultados muestran que el impuesto hace caer el consumo de bebidas azucaradas en seis litros por semana, producto y tienda respecto al consumo de bebidas light/ zero. Estas cifras suponen una reducción de un 22% comparado con el consumo que había antes de la aplicación del impuesto.

Asimismo, una parte de la caída del consumo de bebidas azucaradas se sustituye por el consumo de bebidas light y zero (en lo que se denomina "efecto de sustitución"), que aumentan las ventas después de la entrada en vigor del impuesto.

Estos resultados se deben, en parte, a que el aumento de precio llega a superar el 20% para bebidas en recipientes grandes, siguiendo las recomendaciones de la OMS para asegurar una reducción significativa del consumo y la efectividad del impuesto.” (Universitat Pompeu Fabra, 2016)

Con los resultados expuestos, en síntesis, encontramos que las cifras en Cataluña son alentadoras para combatir la problemática de alimentos no saludables en especial el de bebidas azucaradas, creemos que se pueden implementar algunas de sus aristas en virtud de las

recomendaciones establecidas por la OMS, y teniendo una base gravable muy sólida mas no por ingredientes de azúcares añadidos.

Así las cosas, damos paso al panorama mexicano, donde encontraremos cifras diferentes; pero con medidas frontales para combatir y desincentivar la adquisición de estos productos nocivos para la salud.

2.2.2. México.

Presentaremos un caso paradigmático de la obesidad en nuestras latitudes, según la Unicef: *“Actualmente, México ocupa el primer lugar mundial en obesidad infantil, y el segundo en obesidad en adultos, precedido sólo por los Estados Unidos. Problema que está presente no sólo en la infancia y la adolescencia, sino también en población en edad preescolar.”* (UNICEF - México, 2018) Este panorama desalentador ha hecho que México tuviese que recurrir a medidas de choque, para contrarrestar este problema de salud pública, que por año implica dedicar copiosos recursos para atenderlo.

En este orden de ideas, México se vio abocado a tomar medidas frontales contra este flagelo en su territorio. No fue a través de una legislación especial, sino que lo hizo reformando su ordenamiento tributario, específicamente, a través de modificar el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), es decir, es un impuesto indirecto donde el contribuyente no lo paga directamente, sino que lo traslada al consumidor final, como lo sería el INC en nuestro país.

En lo que interesa se realizaron las siguientes modificaciones:

“Se adiciona un inciso G), a la fracción I, del artículo 2º. De la ley, para gravar con el IEPS la enajenación en territorio nacional e importación definitiva de los siguientes productos: Bebidas saborizadas, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, precisando que estos grupos de bienes estarán gravadas cuando contentan cualquier tipo de azúcares añadidas.”

“El impuesto se calculará mediante la aplicación de una cota de \$1.00 por litro de bebidas saborizadas.”

“Por lo que respecta a concentrados polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de acuerdo con las especificaciones del fabricante, se pueden obtener.”

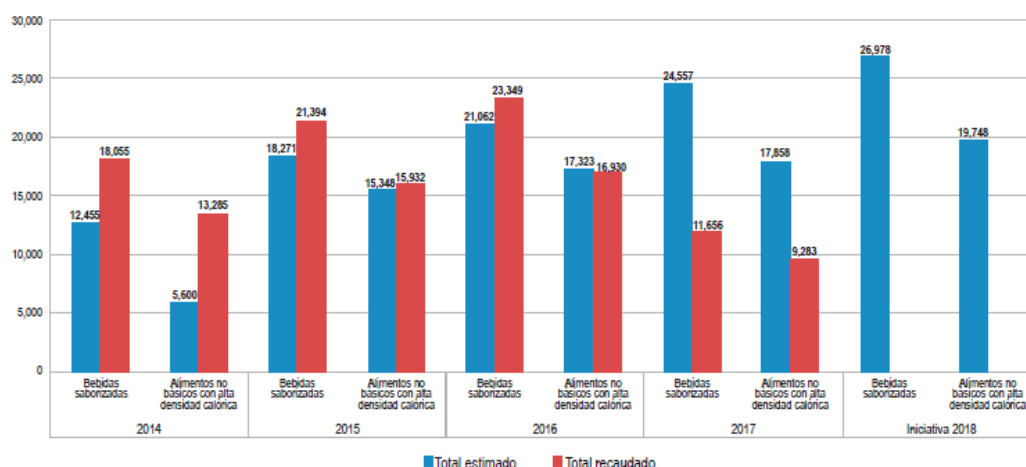
“Toda vez que se trata de un impuesto que no grava toda la cadena comercial, sino que se aplicará exclusivamente al importador y al fabricante o productor, se reforma el inciso c), de la fracción I, del artículo 8º de la ley, para establecer que no son contribuyentes del impuesto quienes llevan a cabo las enajenaciones de los bienes gravados cuando se trate de personas diferentes a los fabricantes, productores o importadores.”

“Las bebidas energizantes que contengan azúcares añadidas, estarán sujetas al IEPS al previsto en el inciso F), en virtud de los efectos dañinos que pueden ocasionar las bebidas energizantes como estimulantes del sistema nervioso, y el inciso G), por los efectos en la obesidad que están asociados con el consumo de azúcares añadidas (Doble IEPS) (Prodecon, 2013).

Esa es la forma en la que México ha definido su Impuesto Selectivo al Consumo, a propósito de lo anterior, en la discusión del proyecto de Ley, se le sugirió a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, que aumente la tarifa del 10 al 20% y que *“todo lo recaudado por esta contribución para garantizar el acceso al agua potable en zonas rurales, escuelas y espacios públicos, así como en la implementación de programas de prevención de la obesidad, lo anterior como medida urgente para abatir la epidemia que sufre nuestro país.”* (Senado República de México, 2013). Propuesta que se ve reflejada en el tanto en el Proyecto de Ley que vamos analizar, como argumentos establecido en el informe de la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial en Colombia del año 2020.

A continuación, se presentará por medio de una gráfica, los recursos programados y los efectivamente recaudados, para medir el resultado de la reforma tributaria implementada. A este tipo de iniciativas legislativas se les critica la falta de pautas o directrices previas, que permitan rastrear efectivamente el destino de los recursos. Esto se solucionó en la legislatura de 2017, con las asignaciones presupuestales de cuatro programas para que en definitiva los recursos recaudados afectos, sirvan efectivamente para la promoción, prevención, detección y combate del sobrepeso,

la obesidad y enfermedades asociadas, propiciando de esta manera, no solo la obtención de beneficios tributarios de cara a la Administración sino la obtención de los beneficios extrafiscales, buscados por la categoría de Impuesto Selectivo del Consumo.



NOTA: el monto recaudado para 2017 se encuentra actualizado al Segundo Trimestre.

Fuente: Probatío S.C. Elaboración propia con base en la Ley de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales 2014, 2015, 2016, 2017 y la iniciativa del año fiscal 2018; Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública al Cuarto Trimestre de 2014, 2015, 2016 al Segundo Trimestre de 2017.

Gráfica 1: *Recaudación estimada y recaudada del IEPS a bebidas saborizadas y alimentos con alta densidad calórica 2014 – 2018 (en millones de pesos corrientes) (Macías, 2017, pág. 16)*

Estos son los cuatro tipos de programas presupuestarios, diseñados para canalizar los recursos en acciones que realmente combatan los problemas de obesidad y no se conviertan estos recursos simplemente en fuentes de ingresos adicionales que no se aparejen a beneficios extrafiscales, tal como lo denuncian los detractores de estas medidas.

“1. Programas cuyo objetivo es controlar y disminuir la prevalencia de sobrepeso, obesidad y diabetes (Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes de la Secretaría de Salud).

2. Programas cuyo objetivo es prevenir enfermedades (Prevención y control de enfermedades de IMSS y del ISSSTE).

3. Programas con un componente destinado a acciones de prevención o para asegurar el acceso al agua potable (Programa Comunidad Diferente, Programa de la Reforma Educativa e Infraestructura, Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento).

4. Programas que no tienen una vinculación con actividades de prevención y/o de acceso al agua potable (FAM Asistencia Social) (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2008).”

A modo de conclusión del caso mexicano, un estudio realizado por la revista *Health Affairs*, en el volumen 36 número 3 “*Delivery System Innovation*”, artículo denominado: “*In Mexico, Evidence Of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax* (Health Affairs, 2017). Nos arroja los siguientes resultados, destacando el efecto positivo que tienen los Impuestos Selectivos al Consumo para atacar determinados problemas de salud pública:

“Mexico implemented a 1 peso per liter excise tax on sugar-sweetened beverages on January 1, 2014, and a previous study found a 6 percent reduction in purchases of taxed beverages in 2014. In this study we estimated changes in beverage purchases for 2014 and 2015. We used store purchase data for 6,645 households from January 2012 to December 2015. Changes in purchases of taxed and untaxed beverages in the study period were estimated using two models, which compared 2014 and 2015 purchases with predicted (counterfactual) purchases based on trends in 2012–13. Purchases of taxed beverages decreased 5.5 percent in 2014 and 9.7 percent in 2015, yielding an average reduction of 7.6 percent over the study period. Households at the lowest socioeconomic level had the largest decreases in purchases of taxed beverages in both years. Purchases of untaxed beverage increased 2.1 percent in the study period. Findings from Mexico may encourage other countries to use fiscal policies to reduce consumption of unhealthy beverages along with other interventions to reduce the burden of chronic disease.”

Hasta el momento se ha estudiado, desde la perspectiva internacional el análisis de la estructura de los impuestos selectivos al consumo, su comparación con la legislación colombiana y un desarrollo recaudatorio de los diferentes productos, en virtud el cual, como objetivo general busca desincentivar el consumo de alimentos no saludables como las carnes procesadas, bebidas azucaradas y los snacks que será la propuesta establecida en el Proyecto de Ley 309 de 2020, que estudiaremos más adelante.

En concordancia con lo anterior es importante entender es que el IVA es un impuesto general al acceso de bienes y servicios, mientras que el INC obedece a una lógica de recaudación,

formalización; y finalmente, en los impuestos como el tabaco y los licores, busca generar recursos para combatir las problemáticas de salud causadas por los mismos, y paradójicamente también busca un menor consumo de los mismos, lo que con el tiempo también conllevaría a un menor recaudo, y también menor gasto público en la atención de enfermedades asociadas.

Queremos resaltar que la problemática de México, es un poco escalofriante, en virtud de los problemas de obesidad a muy temprana edad, en realidad las políticas públicas que establecieron para combatir estas enfermedades es un ejemplo a seguir en los demás países, que no han realizado un estudio de identificación de la problemática global, es decir, la mala nutrición, por lo anterior, y como se explica en los anterior párrafo, vemos muy elocuente la manera en que se está combatiendo la obesidad con sus herramientas tributarias y sus destinaciones que se parecen un poco, a las establecidas en la Ley 309 de 2020 que estudiaremos a continuación.

2.3. Elementos del hecho generador de un impuesto selectivo al consumo de alimentos no saludables. Análisis del Proyecto de Ley 309 de 2020 Cámara en Colombia.

Iniciaremos con el análisis del Proyecto de Ley 309 del 2020, que tiene como objetivo general contribuir a la protección y garantía de la salud en Colombia, generando cambios de los patrones de consumo sobre alimentos ultraprocesados, obteniendo a través del impuesto, recursos para financiar el sistema de seguridad social en el país, como finalidad del mismo.

El hecho generador es aquel supuesto factico, que contiene la norma tributaria, donde establece la realización de la conducta por parte del sujeto pasivo, claramente está tipificado en el ordenamiento jurídico, en donde la realización del supuesto de hecho conlleva al nacimiento de una obligación tributaria. Es aquella arquitectura que nos permite entender los impuestos, desde sus elementos objetivos y subjetivos.

En la configuración de esa situación jurídica y presupuesto de hecho tienen como resultado el hecho generador. SAINZ DE BUJANDA (1977) indica *“el hecho imponible es el conjunto de*

circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización surge una obligación tributaria completa”.

La doctrina y la jurisprudencia ha establecido de manera unánime que este hecho generador tiene necesariamente dos elementos. El primero es un elemento objetivo, correspondiente al acto, hecho, situación jurídica de una persona o de sus bienes, y el elemento subjetivo, que corresponde a la conexión con los sujetos, que normalmente estará a cargo del cumplimiento de la obligación, y de un sujeto activo, acreedor del tributo, que se realizara a través del hecho generador (Marín Elizalde, 2015a). Ahora bien, en la misma línea, cabe resaltar qué en nuestro ordenamiento jurídico, el acreedor y sujeto activo de la obligación jurídico tributaria, es la Hacienda Pública.

El dispositivo subjetivo del hecho generador se manifiesta en quien recae la obligación jurídico tributaria, y en palabras de JARACH (1982), el elemento subjetivo del hecho generador hace referencia a los criterios de vinculación de los individuos al supuesto factico, por lo que habrá que analizar,

“... el primer término, el hecho imponible y, después de ocuparse del análisis de los criterios con los que un hecho imponible se vincula con uno o más sujetos para atribuirles las obligaciones, o cómo se vinculan a otro sujeto, entidad pública, para atribuirle la pretensión del tributo.” (Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: hecho generador, 2015a, pág. 327)

En ese orden de ideas, la correlación con los sujetos intervinientes en la relación jurídico tributaria lo son el sujeto activo y el sujeto pasivo, así las cosas, cabe resaltar que el elemento objetivo del hecho generador tiene cuatro aspectos que lo integran, que sirven para entender la manifestación de riqueza que se piensa gravar (capacidad económica), el lugar donde se generó aquel acto de realización del supuesto de hecho, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo y por último la medición de los bienes materiales o inmateriales que forman parte de aquel supuesto de hecho establecido por la norma. En concordancia explicaremos a continuación lo elementos subjetivo de hecho generador del impuesto de alimentos no saludable.

El artículo 12 del proyecto de Ley 309 de 2020, adiciona el estatuto tributario, estableciendo el hecho generador del impuesto de alimentos ultraprocesados la siguiente manera:

“Artículo 12. Adiciónese el artículo 512-23 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTICULO 512-23. IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. Estará sujeto al impuesto nacional al consumo, la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación que se realice en el territorio nacional, de los productos comestibles y bebibles ultraprocesados.”

Como se evidencia el artículo en mención, el supuesto de hecho se materializará en el momento de la producción y consecuente venta de estos productos ultraprocesados, en nuestro concepto al ser el primer paso de la transformación de los alimentos, es un acierto mayúsculo que desde su producción se atribuye el supuesto de hecho del impuesto, es decir, que desde el inicio se pueda atribuir la consecuencia jurídica.

En virtud de lo explicado anteriormente, en el panorama internacional se contempla que la consecuente venta de los productos es el momento donde en la mayoría de veces se establece el hecho generador. Por otra parte, en la continuidad del artículo en lo referente a la importación, es ideal, en virtud del desarrollo del aspecto espacial del tributo. Por lo anterior, estamos de acuerdo como se planteó el hecho generador en el Proyecto de Ley 309 de 2020.

2.4. Elementos subjetivos.

Tesis, doctrinas, sentencias y contra posiciones, han sido nombradas y recalçadas en este tema que no ha sido pacífico, para referirnos al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, se enmarca en el estudio milimétrico del impuesto, su esencia y características, para poder identificar a plenitud y no cometer el error groso de llegar a similitudes incorrectas.

El baluarte que han generado dichas discusiones ha conllevado una decisión unánime para establecer en todas las legislaciones que el sujeto activo es y será siempre el Estado (el fisco) a

través del municipio o de una entidad estatal como lo es la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales (DIAN). Bien, en este acápite se estudiará cómo se mencionó anteriormente, quiénes serían los sujetos activos y pasivos del impuesto de alimentos ultraprocesados, su naturaleza como ISC, su relevancia en las fases de cadena de producción, en aras de identificar sobre quien recaerá la obligación jurídico-tributaria de este impuesto.

2.4.1. Sujeto activo

El Proyecto de Ley 309 del 2020 propone de la siguiente manera el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, adicionándose al ET de la siguiente manera:

“Artículo 13. Adiciónese el artículo 512-24 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-24. SUJETO ACTIVO DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. El sujeto activo del impuesto al consumo de los productos comestibles y bebibles ultraprocesados será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.”

Lo primero que determinaremos es la calidad del sujeto activo en la relación jurídico tributaria de la implementación del proyecto de ley, y es aquel que puede exigir el cumplimiento de la prestación, en todos los casos siempre será el Estado el sujeto activo. Ahora bien, no podemos decir a raja tablas que es simplemente es el estado y ya, porque existen diferentes tipos de impuestos que están a cargo de los entes territoriales, es decir, no estaría en cabeza de todas la entidades del Estado la función de recaudo del impuesto, conforme a que si se trata de un impuesto del orden nacional lo cobrará la DIAN; cuando hablamos de un impuesto de carácter municipal el acreedor será el municipio, y si se trata de un impuesto de carácter departamental, el departamento es el sujeto activo de la prestación. Así las cosas, es imperante hacer esta distinción.

Con base a lo anterior, nuestra posición coincide con la establecida en el artículo 13 del Proyecto de Ley 309 de 2020, recalcando que es un impuesto de carácter de orden nacional, donde la Dirección de Adunas Nacionales será el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria del impuesto, sin confundir este recaudo con el gasto público en virtud de la destinación específica a la financiación del sector salud, como se ha reiterado varias veces.

2.4.2. Sujeto pasivo

El Proyecto de Ley 309 del 2020 propone de la siguiente manera el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, adicionándose al ET de la siguiente manera:

“Artículo 14. Adiciónese el artículo 512-25 al Estatuto Tributario el cual quedará así:
ARTÍCULO 512-25. SUJETOS PASIVOS DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. Son sujetos pasivos del impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados el productor, el importador, o el vinculado económico de uno y otro.

Son responsables de este impuesto las personas naturales o jurídicas que sean responsables del IVA.”

La determinación del sujeto pasivo en el impuesto de alimentos no saludables en Colombia resultaría confusa; ya que no es fácil comprender y señalar al deudor de la relación jurídico tributaria, en virtud de la fases o cadena de producción en la que se buscaría gravar el producto. Es decir, que resulta eminentemente forzoso entender, en qué momento se puede gravar por parte de la DIAN el aspecto material del impuesto y si tiene consecuencias para el consumidor final, se podría incluso pensar que sería este el sujeto pasivo, pero en realidad la capacidad de recaudo con la naturaleza de los impuestos selectivos al consumo estaría en cabeza de los productores, importadores o de aquel vinculado económico uno del otro.

En la misma línea cabe recordar que si bien por regla general el sujeto pasivo económico es el que consume el producto, el sujeto pasivo jurídico es el que vende, produce o importa, teniendo en cuenta que las personas naturales como jurídicas responden por el impuesto al valor agregado del producto (IVA). En nuestro concepto hacemos hincapié, a establecer que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria debería ser el vendedor o proveedor de los productos en virtud, de sus operaciones mercantiles como lo establece el numeral 1 del Artículo 20 del Decreto 410 de 1971.

Así las cosas, se está de acuerdo con el Proyecto de Ley, en el sentido de determinar al productor, proveedor e importador de los productos comestibles y bebidas ultra procesadas como el sujeto pasivo del impuesto, en virtud de un mejor control y fiscalización, pero se hace necesario que este el sujeto pasivo jurídico traslade el valor económico al consumidor, e incluso que lo exprese en la factura de venta al consumidor final, con el fin de tener el efecto psicológico esperado, como se busca en este tipo de impuestos extraoficiales.

2.5. Elemento objetivo.

Frente a las circunstancias del acto, más allá de decir que es la tipificación del mismo, es la realidad del supuesto de hecho, es imperante y resulta útil entender, la necesidad de descomponer el elemento objetivo en distintos aspectos; porque es una circunstancia compleja, que reúnen notas de distinto orden, como lo son los aspectos materiales, espaciales, temporales, y cuantitativos, por lo tanto, es conveniente desde un plano teórico didáctico, descomponer el elemento objetivo en los distintos aspectos, para comprender la propuesta del impuesto de alimentos no saludables.

2.5.1. Aspecto material.

El acontecimiento del aspecto material es aquel en virtud el cual, se manifiesta a través de un acto o negocio jurídico, conforme al estado o situación del agente que lo realiza, se entiende como aquella actividad o acción que se ejecuta, y se concreta, en la manifestación de riqueza que se quiere gravar. Supone, por lo tanto, la especificación técnica de la capacidad económica que será sujeto de una exacción (Marín Elizalde, 2015a, pág. 215). En esencia, se define un hecho, un acontecimiento material, donde subyace capacidad económica.

Conforme a lo anterior el Proyecto de Ley 309 de 2020, establece en sus artículos 15, 18 y 21 el aspecto material del impuesto, dividido en las acciones referentes al conjunto de alimentos que piensa gravar, el primero hace referencia a las bebidas endulzadas, el segundo al consumo de

carnes y embutidos ultraprocesados y el ultimo a productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos.

Adicionando así al ET los siguientes artículos:

“Artículo 15. Adiciónese el artículo 512-26 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-26. ASPECTO MATERIAL DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BEBIDAS ENDULZADAS. Estará sujeto al impuesto nacional al consumo de bebidas endulzadas, la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación de los siguientes productos:

1. Bebidas con edulcorantes y azúcares adicionados, nacionales e importadas.
2. Concentrados, polvos y jarabes que, después de su mezcla o dilución, permiten la obtención de bebidas endulzadas, energizantes o saborizadas.

Parágrafo 1. Para efectos del presente impuesto se entienden gravadas las bebidas consideradas no alcohólicas, con edulcorantes y azúcares adicionados de cualquier tipo, nacionales e importadas, entendidas como bebidas gaseosas o carbonatadas, bebidas energizantes, bebidas hidratantes para deportistas, téis, bebidas a base de malta, bebidas con jugos, zumos, pulpa o concentrados de fruta, néctares o refrescos de fruta, mezclas en polvo para preparar refrescos o bebidas instantáneas, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener bebidas que contengan cualquier tipo de edulcorante o azúcares adicionados de producción nacional o importada.

No serán objeto del impuesto al consumo de bebidas endulzadas los productos lácteos y las bebidas vegetales (leches vegetales), las cuales, pese a tener azúcares adicionados, tienen un valor nutricional que se encuentra representado en la proteína, minerales y vitaminas que poseen.

Así mismo, se exceptúan de la presente definición los derivados lácteos conforme se encuentran definidos en la Resolución 2310 de 1986 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, las fórmulas infantiles, medicamentos con incorporación de azúcares

adicionados, y los productos líquidos o polvo para reconstituir cuyo propósito sea brindar terapia nutricional para personas que no pueden digerir, absorber y/o metabolizar los nutrientes provenientes de la ingesta de alimentos y bebidas, terapia nutricional para personas con requerimientos nutricionales alterados por una condición médica y soluciones de electrolitos para consumo oral diseñados para prevenir la deshidratación producto de una enfermedad.

Parágrafo 2. Para efectos del presente impuesto se consideran concentrados, polvos y jarabes las esencias o extractos de sabores que permitan obtener bebidas saborizadas y los productos con o sin edulcorantes o saborizantes, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas, de verduras o legumbres y otros aditivos para alimentos.

Parágrafo 3. Se consideran como azúcares añadidos los monosacáridos y/o disacáridos que se añaden intencionalmente al agua o alimentos durante su procesamiento por el fabricante. En esta clasificación se incluyen el azúcar blanco, el azúcar moreno, azúcar en bruto, jarabe de maíz, sólidos de jarabe de maíz, jarabe de maíz de alta fructosa y/o sus productos invertidos, jarabe de malta, jarabe de arce, edulcorante de fructosa, fructosa líquida, miel, melaza, dextrosa anhidra y dextrosa cristalina, entre otros edulcorantes de alto contenido calórico.

Parágrafo 4. Se exceptúan de este impuesto los productos que se elaboran en establecimientos de comercio, los cuales tengan una preparación básica como los jugos naturales, fermentos, y agua de panela.”

Encontramos que la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación de los productos, constituyen el hecho material del impuesto y que recaen sobre las bebidas con edulcorantes y azúcares adicionados, nacionales e importadas; como también en concentrados, polvos y jarabes que, después de su mezcla o dilución, permiten la obtención de bebidas endulzadas, energizantes o saborizadas. Son en efecto, bebidas con azucares añadidos, en su concepto final.

Conforme a lo anterior, y haciendo referencia a las citadas recomendaciones de la OMS creemos que una de las bases para la escogencia de estos tipos de productos fueron las establecidas por esta organización. Así las cosas, estamos totalmente de acuerdo que a todo tipo de bebidas con azúcares añadidos sean objeto de este impuesto. En virtud, de su gran efecto dañino en el ser humano por sus excesos, como lo resaltaremos a continuación haciendo énfasis en los párrafos del artículo.

Los párrafos siguientes establecen que para efectos de este impuesto, se entienden gravadas las bebidas consideradas no alcohólicas, con edulcorantes y azúcares adicionados de cualquier tipo, nacionales e importadas, entendidas como bebidas gaseosas o carbonatadas, bebidas energizantes, bebidas hidratantes para deportistas, té, bebidas a base de malta, bebidas con jugos, zumos, pulpa o concentrados de fruta, y demás, que contengan cualquier tipo de edulcorante o algún tipo de azúcares adicionados de producción nacional o importada, por lo tanto es importante resaltar que todas estas bebidas han sido causantes de numerosas enfermedades según datos de Ministerio de Salud Colombiano estableciendo que el 81,2% de los colombianos consume gaseosas o refrescos frecuentemente.

Y así mismo, el 22,1% lo incluye dentro de su alimentación diaria. El porcentaje de consumo diario es mayor en hombres en la región central y en Bogotá, como lo resalta la exposición de motivos del mismo proyecto de Ley. En virtud de lo anterior queremos resaltar el concepto de expertos de la OMS que cita el boletín de actores del sistema de salud, reafirmando que la nutrición no necesita de estos azúcares añadidos y que si aún se consumieran los productos endulzantes no debe ser mayor a cierto porcentaje, generando enfermedades múltiples y que se ha mencionado en primer capítulo referente a la mala nutrición en Colombia.

“El consumo en exceso de bebidas azucaradas se relaciona con una mayor probabilidad de desarrollar enfermedades no transmisibles como la diabetes, cáncer de endometrio, de ovarios, de mama y de próstata, así como accidentes cardiovasculares, entre otros. Estas patologías se encuentran entre las principales causas de mortalidad en Colombia.

Los expertos de la OMS afirman que, desde un punto de vista nutricional, la gente no necesita azúcar en su dieta, y plantean que si se consume no debe ser superior al 10% del total de

las necesidades energéticas. El reporte plantea asimismo que las bebidas y las comidas altas en azúcares libres pueden ser la mayor fuente de calorías innecesarias en la dieta de las personas, particularmente en el caso de los niños, los adolescentes y los adultos jóvenes” (Boletín electrónico para los actores del sistema de salud , 2014)

Por todo lo anterior, creemos firmemente que el objeto material se adecua exitosamente en toda su estructura, estableciendo un abanico de productos endulzantes que serán objeto del impuesto, por consiguiente, se dará paso al estudio del siguiente párrafo donde establece que productos no hacen parte del impuesto.

No serán objeto del impuesto al consumo de productos bebibles ultra-procesados los productos lácteos y las bebidas vegetales (leches vegetales), las cuales, pese a tener azúcares adicionados, tienen un valor nutricional que se encuentra representado en la proteína, minerales y vitaminas que poseen. En relación con estos productos, entendemos que lo que se busca, es gravar productos accesibles económicamente, es decir, de un precio mucho más barato como lo pueden ser las bebidas gaseosas y que, por lo tanto, este tipo de bebidas que en su producción tienen un mayor contenido de minerales y proteína no son dañinos como aquellos que tienen azúcares añadidos en volúmenes exorbitantemente altos.

Así mismo, se exceptúan de la presente definición los derivados lácteos conforme se encuentran definidos en la Resolución 2310 de 1986 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, las fórmulas infantiles, medicamentos con incorporación de azúcares adicionados, y los productos líquidos o polvo para reconstituir cuyo propósito sea brindar terapia nutricional para personas que no pueden digerir, absorber y/o metabolizar los nutrientes provenientes de la ingesta de alimentos y bebidas, terapia nutricional para personas con requerimientos nutricionales alterados por una condición médica y soluciones de electrolitos para consumo oral diseñados para prevenir la deshidratación producto de una enfermedad. Todo esto relacionado con su finalidad que es ayudar a la nutrición de cierto sector de la población con condiciones especiales.

Conforme a lo anterior, se exceptúan de la presente definición los derivados lácteos en virtud de la definición establecida en la Resolución 2310 de 1986 o la norma que la modifique,

adicione o sustituya, las fórmulas infantiles, medicamentos con incorporación de azúcares adicionados, y los productos líquidos o polvo para reconstituir cuyo propósito sea brindar terapia nutricional para personas que no pueden digerir, absorber y/o metabolizar los nutrientes provenientes de la ingesta de alimentos y bebidas, terapia nutricional para personas con requerimientos nutricionales alterados por una condición médica y soluciones de electrolitos para consumo oral diseñados para prevenir la deshidratación producto de una enfermedad.

En esta clasificación se incluyen el azúcar blanco, el azúcar moreno, azúcar en bruto, jarabe de maíz, sólidos de jarabe de maíz, jarabe de maíz de alta fructosa y/o sus productos invertidos, jarabe de malta, jarabe de arce, edulcorante de fructosa, fructosa líquida, miel, melaza, dextrosa anhidra y dextrosa cristalina, entre otros edulcorantes de alto contenido calórico. Finalmente se exceptúan de este impuesto los productos que se elaboran en establecimientos de comercio, los cuales tengan una preparación básica como los jugos naturales, fermentos, y agua de panela, ¿y esto por qué? Porque su fabricación no requiere de un proceso de azúcares añadidos y por lo tanto creemos que el azúcar natural no puede llegar a gravarse por el simple hecho de ser natural.

En cuanto a al aspecto material del impuesto nacional al consumo de productos comestibles ultraprocesados sobre carnes procesadas y embutidos, el artículo 18 de Proyecto de Ley adicional al ET lo siguiente:

“Artículo 18. Adiciónese el artículo 512-29 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-29. ASPECTO MATERIAL DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE CARNES Y EMBUTIDOS ULTRAPROCESADOS. Estará sujeto al impuesto nacional al consumo de carnes y embutidos ultraprocesados, la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación de carnes y embutidos ultraprocesados definidos como las carnes y embutidos que cumplen con los criterios de productos comestibles ultraprocesados de que trata el artículo 2 de la presente ley.

Los siguientes productos determinados por su partida arancelaria, se entienden en ambos casos como carnes y embutidos ultraprocesados:

1601: Embutidos y productos similares de carne, despojos o sangre; preparaciones alimenticias a base de estos productos.

1602: Las demás preparaciones y conservas de carne, despojos o sangre.”

El artículo 18 establece el consumo de carnes procesadas y embutidos ultra procesados como aspecto material del impuesto, pero hace referencia de la definición establecida por el artículo 2 del presente Proyecto de Ley, por lo tanto, resaltaremos la definición que conlleva el artículo para poder integrar los conceptos.

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de la presente ley se adopta la siguiente definición:

(...)

Productos comestibles y bebibles ultraprocesados. Los productos ultraprocesados son formulaciones industriales elaboradas a partir de sustancias derivadas de los alimentos o sintetizadas de otras fuentes orgánicas. En sus formas actuales, son inventos de la ciencia y la tecnología de los alimentos industriales modernas. La mayoría de estos productos contienen pocos alimentos enteros o ninguno. Vienen listos para consumirse o para calentar y, por lo tanto, requieren poca o ninguna preparación culinaria. Algunas sustancias empleadas para elaborar los productos ultraprocesados, como grasas, aceites, almidones y azúcar, derivan directamente de alimentos. Otras se obtienen mediante el procesamiento adicional de ciertos componentes alimentarios, como la hidrogenación de los aceites (que genera grasas trans tóxicas), la hidrólisis de las proteínas y la “purificación” de los almidones.”

En concordancia con la definición del artículo 2, podemos destacar el procedimiento que se tiene que realizarse para llegar a los productos finales, y son aquellos productos que necesitan de adiciones industriales, científicos y tecnológicos para considerarse alimentos ultraprocesados como lo establece el presente artículo. Lo primero que nos pasa por la cabeza y leyendo el artículo 18 por encima es que serán las comidas rápidas objeto de este impuesto, es decir, una hamburguesa, un perro caliente y las mismas pizzas que conlleven embutidos, pero ¿por qué este

tipo de alimentos y no otros más sencillos en su preparación y que se consideran comidas rápidas como una empanada, o simplemente un pastel de pollo?

Si bien se realizó un acercamiento general en el primer capítulo de esta tesis, conforme a lo establecido por la OPS, los alimentos ultra-procesados son:

“Son formulaciones industriales principalmente a base de sustancias extraídas o derivadas de alimentos, además de aditivos y cosméticos que dan color, sabor o textura para intentar imitar a los alimentos. Estos productos están nutricionalmente desequilibrados.” (Organización Mundial de la Salud, 2019)

En relación con esta definición, podemos situar que se necesita un procedimiento, es decir, la existencia de varios pasos para llegar al producto final, la empanada es un alimento que no conlleva un proceso de formulaciones industriales y tampoco son alimentos desequilibrados en sus ingredientes, como si ocurren en los alimentos que propone el artículo 18 con base en la definición del artículo 2; en virtud del procedimiento que llevan los productos procesados.

El perfeccionamiento del aspecto material se radicará en el consumo de carnes y embutidos ultraprocesados, en la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación que se realizará del producto, donde al consumidor final vía precio será quien pague por la adquisición, pero como se explicó en el acápite de sujeto pasivo, el sujeto jurídico responsable del impuesto será el productor, proveedor y distribuidor del producto. Por lo tanto y por las razones expuestas nos encontramos de acuerdo con la propuesta del aspecto material del impuesto nacional al consumo de carnes y embutidos ultraprocesados.

Por último, se resalta el artículo 21 del Proyecto de Ley 309 de 2020, que adiciona al ET el aspecto material del impuesto nacional al consumo de productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos, de la siguiente manera:

“Artículo 21. Adiciónese el artículo 512-32 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Azúcares libres
≥ 10% del total de energía proveniente de azúcares libres

ARTÍCULO 512-32. ASPECTO MATERIAL DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES ULTRAPROCESADOS CON ALTO CONTENIDO DE AZÚCARES AÑADIDOS. Estará sujeto al impuesto nacional al consumo de productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos, la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación de productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos definidos como los productos comestibles ultraprocesados que superan el siguiente umbral:

Se consideran como azúcares añadidos los monosacáridos y/o disacáridos que se añaden intencionalmente al agua o alimentos durante su procesamiento por el fabricante. En esta clasificación se incluyen el azúcar blanco, el azúcar moreno, azúcar en bruto, jarabe de maíz, sólidos de jarabe de maíz, jarabe de maíz de alta fructosa y/o sus productos invertidos, jarabe de malta, jarabe de arce, edulcorante de fructosa, fructosa líquida, miel, melaza, dextrosa anhidra y dextrosa cristalina, entre otros edulcorantes de alto contenido calórico.

Los siguientes productos determinados por su partida arancelaria, se entienden como productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos:

- 1704: Artículos de confitería sin cacao (incluido el chocolate blanco).
- 1806.10: Cacao en polvo con adición de azúcar u otro edulcorante
- 1806.90.00.90: Los demás
- 1905.30: Galletas dulces (con adición de edulcorante); barquillos y obleas, incluso rellenos («*gaufrettes*», «*wafers*») y «*waffles*» («*gaufres*»):
- 1905.90: Los demás:
- 2007: Confituras, jaleas y mermeladas, purés y pastas de frutas u otros frutos, obtenidos por cocción, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante.
- 200820.10.00: En agua con adición de azúcar u otro edulcorante, incluido el jarabe.
- 2105: Helados, incluso con cacao.”

Con referencia al artículo citado anteriormente, cabe resaltar que nos encontramos parcialmente de acuerdo con él; la implantación de gravar los productos comestibles con azúcares añadidos como lo son, los famosos snacks, es un avance para la finalidad de la propuesta realizada por el Proyecto de Ley, pero no en todos los productos que se relación con el artículo.

El artículo hace referencia, a los productos con azúcares añadidos, en relación con los monosacáridos y/o disacáridos que se añaden intencionalmente al agua o alimentos durante su procesamiento por el fabricante, es decir, en su elaboración de producto final entre otros.

En esta clasificación el artículo incluye el azúcar blanco, la azúcar morena, azúcar en bruto, jarabe de maíz, sólidos de jarabe de maíz, jarabe de maíz de alta fructosa y/o sus productos invertidos, jarabe de malta, jarabe de arce, edulcorante de fructosa, fructosa líquida, miel, melaza, dextrosa anhidra y dextrosa cristalina, entre otros edulcorantes de alto contenido calórico. Y estamos de acuerdo con los productos utilizados que finalmente serán añadidos a estos alimentos, en virtud de la ingesta aumentada de estos tipos de productos en los últimos años, en concordancia con el proyecto de Ley 168 de 2019, que hace referencia a la alimentación en los entornos escolares, por la cual se adopta una estrategia para propiciar entornos alimentarios saludables en las instituciones educativas de los niveles de preescolar, básica y media.

Pero creemos que, en productos como los helados, debería hacerse una omisión del objeto de este impuesto de cierta manera, ¿por qué? Existen “familias de composición de helados” y diferencias entre los helados, en el cual encontramos los helados artesanales y helados industriales. Los elementos que componen la mayoría de los helados industriales son concordantes a los expuestos en el artículo 21, pero los ingredientes de los helados artesanales son más básicos y sencillos y no generarían el impacto que tienen los mencionados helados industriales.

A continuación, señalaremos dos ejemplos del contenido de los helados industriales y los helados artesanales de la página web *Directo al Paladar*, que nos ilustrara la diferencia de estos dos tipos de productos, que en su composición son totalmente diferentes.

Helado Industrial:

“(Nombre del Helado) Ben & Jerry's de vainilla con trocitos de cookies.

(Ingredientes): Nata (27%), agua, leche desnatada condensada, azúcar, harina de trigo, azúcar moreno, yema de huevo de gallinas camperas, mantequilla concentrada, aceite y grasa vegetales (aceite de soja, grasa de coco), huevo, pasta de cacao, cacao en polvo desgrasado, extracto de vainilla, estabilizantes (goma de guar, carragenano), melaza, sal, aroma natural de mantequilla, manteca de cacao, aroma natural de vainilla, aroma natural de azúcar moreno con otros aromas naturales, emulgente (lecitina de soja).

Kcal (G): 230, GRASAS (G): 13, Saturadas (G): 8, Hidratos (G): 26, Azucares (G): 21, Proteínas (G): 3,5, Sal (G): 0.14.”

Helado Artesanal:

“(Nombre del Helado) Fragola (La Romana).

(Ingredientes): Fresas frescas o congeladas (49,4 %) con sacarosa añadida, sirope de glucosa, dextrosa, fibra vegetal, lecitina de girasol, ácido cítrico, estabilizantes: goma de xantana, goma guar y agua microfiltrada. Kcal (G): 140, GRASAS (G): 0.2, Saturadas (G):0,1, Hidratos (G): 33,5, Azucares (G): 30,3, Proteínas (G): 0,3, Sal (G): 0.01.” (Directo al Paladar)

Los elementos que integran la composición de los productos, en marcan procedimientos químicos en sus contextos, es decir, para la fabricación de un helado industrial se necesitan la agregación de muchos más elementos químicos que la composición de los helados artesanales. Por lo tanto, queremos hacer hincapié, en que no son elementos necesarios para una ingesta nutricional adecuada pero que el artesanal no tiene la misma relevancia o impacto en una mala nutrición al ser elementos básicos que no necesita de una composición ultraprocesada.

Como lo podemos evidenciar, los ingredientes en los helados industriales son más perjudiciales para la salud que los componentes de los helados artesanales, en nuestro criterio; resaltando los factores citados como las calorías, grasas saturadas, azucares y sales, pensamos que los helados artesanales deberían ser excluidos del impuesto. (Organizacion Mundial de la Salud, 2019)

Así las cosas, procederemos al estudio del aspecto espacial para comprender la territorialidad del impuesto.

2.5.2. Aspecto espacial.

Es aquel elemento en virtud el cual, nos delimita la extensión del impuesto a nivel territorial, en palabras sencillas, es la concurrencia del hecho imponible como consecuencia del supuesto de hecho, conforme a la compraventa realizada en el territorio nacional sobre la adquisición y consumo de los alimentos ultraprocesados. Así las cosas, encontramos el artículo 12 del proyecto de Ley 309 de 2020, evidencia la característica de este aspecto adicionándolo al ET de la siguiente forma.

“Artículo 12. Adiciónese el artículo 512-23 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTICULO 512-23. IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. Estará sujeto al impuesto nacional al consumo, la producción y consecuente venta, entendida como la enajenación a cualquier título; o la importación que se realice en el **territorio nacional**, de los productos comestibles y bebibles ultraprocesados.

Se consideran gravados como productos comestibles y bebibles ultraprocesados los establecidos en los artículos 512-26 y siguientes.” (Negrilla por fuera del texto)

El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesadas, se establecerá por el importe o producción en el territorio nacional, la aplicación de este impuesto será en todo el territorio, sin hacer ninguna excepción, gravando así; los productos relacionados en los artículos 512-26 y siguientes del Proyecto de Ley.

En relación, nos encontramos de acuerdo que el aspecto espacial se determine en todo el territorio nacional con destinación a los departamentos, pero pensamos que debería existir una excepción en relación con el IVA en San Andrés Islas Providencia y Santa Catalina, al igual que los departamentos más pobres de Colombia como lo son el Choco, Vaupés, y Amazonia, en virtud de la espacial connotación des estos territorios.

¿Esto por qué? La Comisión del Estudio del Sistema Tributario Territorial de 2020 (en adelante la CESTT), plantea la creación de impuestos departamentales, que tiene por objeto proponer una reforma orientada a hacer el sistema tributario territorial más eficiente, reactivar la economía de las regiones, y combatir la evasión y la elusión fiscal. Analizando una necesidad de abordar el problema de tributos territoriales desde la perspectiva general de la teoría de la descentralización.

Esto en virtud de la propuesta de la creación del impuesto subnacional a bebidas azucaradas, de cuyos ingresos participen departamentos y municipios, la CESTT sugiere que cada departamento este a cargo de este impuesto, citando los estudios realizado por la OMS, y concluyendo que es la población más pobre, es la que consume habitualmente este tipo de alimentos.

Creemos que en la teoría puede sonar muy adecuado, pero sabemos el porcentaje de corrupción en nuestro país es muy alto sobresaliendo este tipo de departamentos, así las cosas, y no solo por el ámbito político, sino por practicidad en la estructura del impuesto propuesto por el Proyecto de Ley 309 de 2020, es mucho más sencillo que sea de carácter nacional donde el sujeto activo de la relación jurídico tributaria sea la DIAN.

Por lo tanto, es pertinente resaltar que los departamentos mencionados, deberían estar exentos del IVA, y haciendo una especial anotación al evento natural catastrófico ocurrido en enero del 2020 (Huracán Eta) San Andrés Providencia y Santa Catalina, donde esta implementación podría ayudar a la generación del comercio.

2.5.3. Aspecto temporal.

Surge la necesidad de identificar el nacimiento de la obligación jurídico tributaria y su propia culminación, es por eso que el aspecto temporal es muy importante, ya que nos permite identificar el momento en el cual se entiende perfeccionado el hecho generador, y en el cual concluye el mismo, también denominado devengo del tributo o causación del tributo que son

sinónimos. Consiente en conocer en qué momento nace la obligación tributaria, ese momento es relevante por varios motivos.

El primer motivo, se desarrolla en ámbito tributario, en virtud de la existencia un tránsito permanente, conocerlo es importante porque nos permite identificar cual es la norma aplicable, porque será la vigente en el momento del devengo o causación, así las cosas, hay que tener presente que si bien la causación permite identificar el momento en el cual nace la obligación tributaria, en muchos casos está separado la exigibilidad del tributo, no siempre se exige con el nacimiento, lo normal es que este disociado, o sea por separado.

Ahora, la propuesta relacionada por el Proyecto de Ley el impuesto de alimentos no saludables en Colombia, bajo el aspecto temporal puede llegar a clasificarse como un impuesto instantáneo, porque solamente de concluye en el momento del acto o negocio jurídico (compra venta del producto, enajenación) sino que la asimilación conlleva al impuesto sobre las ventas, que se causa cada vez que se vende un producto.

Existen confusiones con este tipo de aspecto, en realidad, la que más ha generado polémica es aquella, que plantea en el momento de saber ¿cuándo se entiende realizado el supuesto factico o el supuesto de hecho, en concordancia con el efecto jurídico, que hace que nazca la obligación tributaria? en virtud de lo anterior se establece que la causación del impuesto de alimentos no saludables en Colombia será de la siguiente manera.

La causación del impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebibles ultra-procesados se causa así: En la primera venta que realice el productor, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización o desaduanamiento del bien, en este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana, como se entiende en el proyecto.

Ahora, en el momento en que el producto sea entregado por el productor o importador para su enajenación a cualquier título o distribución, incluyendo los entregados para promociones, publicidad, donación, comisión o los destinados a auto consumo. El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebibles ultra-procesados constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien.

Por lo tanto, el impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebibles ultra-procesados no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA). El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebibles ultra-procesados deberá estar discriminado en la factura de venta al consumidor final, independientemente de la discriminación que del impuesto sobre las ventas (IVA) se haga en la misma, así las cosas, los sujetos pasivos de este impuesto tienen la obligación de trasladar el costo del impuesto al consumidor final ¿esto por qué? Cabe recordar que el (IVA) es un impuesto de causación instantánea, es decir, cada vez que se produce uno de los hechos generadores inmediatamente se genera el gravamen y por lo tanto nace a la vida jurídica las obligaciones tributarias (Insignares Gómez, 2015a, pág. 74).

Así las cosas, estamos de acuerdo como la estructura del nacimiento de la obligación jurídico tributaria planteada en el impuesto, desde el aspecto temporal, destacando las etapas relacionadas desde la causación hasta la adquisición por parte del consumidor.

2.5.4. Aspecto cuantitativo.

Consiste en la medición en dinero del hecho generador, que es en últimas es el concepto de base gravable. Este aspecto, permite identificar el grado, en que se realizó el hecho imponible, es una medición de que tanto, o de aquella incidencia que lleva el hecho imponible, su grado e intensidad. Si el hecho generador es la realización de ventas hay que mirar la cuantía del dinero recibido. A partir de esa intensidad determinar cuál es la obligación que se le debe al Estado sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; se debe identificar dos elementos del impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesadas, que son:

2.5.4.1. Base gravable.

Es la medición sobre el grado de medición del hecho generador, es decir, que tiene que ser coincidente la formulación de la base gravable con la definición del hecho generador. Así las cosas,

estudiaremos los artículos relacionados con la base gravable del impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesadas. El proyecto de Ley en los artículos 16, 19 y 22, hace referencia a la base gravable de los tres ámbitos que se quieren grava, iniciando con la base gravable del consumo de bebidas endulzadas, después con la referente al consumo de carnes y embutidos ultra procesados y por último la base gravable del impuesto nacional al consumo de productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares añadidos.

La estructura establecida en los tres artículos son las mismas, por lo tanto, analizaremos el primero de ellos (artículo 16 del proyecto de Ley 309 de 2020) con el fin de reafirmar nuestro parecer en la estructura y fundamento de la base gravable de estos productos.

El Proyecto de Ley establece en su artículo 16 lo siguiente:

“Artículo 16. Adiciónese el artículo 512-27 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-27. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BEBIDAS ENDULZADAS. La base gravable del impuesto nacional al consumo de bebidas endulzadas es el precio de venta al público certificado semestralmente por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE.

El precio de venta al público será el último precio dentro de la cadena de comercialización, esto es, el precio final de venta sin incluir el impuesto a las ventas, determinado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) garantizando la individualidad de cada producto, a partir de los siguientes criterios:

Se tomará el precio de venta al público de los siguientes segmentos del mercado clasificados según la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (ENPH) o cualquier otro medio oficial que la remplace o sustituya:

- a) Almacenes, supermercados de cadena, tiendas por departamento o hipermercados;
- b) Establecimientos especializados en la venta de este tipo de bebidas;
- c) Supermercados de barrio, tiendas de barrio, cigarrerías, salsamentarias y delicatessen.

Parágrafo. El Precio de Venta al Público (PVP) de los productos que ingresan al mercado por primera vez o de aquellos no incluidos en la certificación anual de precios, corresponderá al del producto incorporado en la certificación que más se asimile en sus características. Para esos efectos, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) aplicará una metodología de imputación del precio a partir de las siguientes características objetivas de cada producto:

- a) Clasificación de la bebida.
- b) Marca.
- c) Presentación.
- d) País de origen.”

La base gravable del impuesto nacional al consumo de productos bebibles ultraprocesados es el precio de venta al público certificado semestralmente por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (de ahora en adelante DANE). El DANE es la entidad responsable de la planeación, levantamiento, procesamiento, análisis y difusión de las estadísticas oficiales de Colombia, perteneciente a la Rama Ejecutiva del Estado Colombiano, por ende, es la encargada de realizar la certificación correspondiente del impuesto planteado.

El precio de venta al público será el último precio dentro de la cadena de comercialización, esto es, el precio final de venta sin incluir el impuesto a las ventas, determinado por el DANE garantizando así la individualidad de cada producto, siendo este un aspecto clave donde vía precio será el consumidor final quien pague por la causación del hecho generador. Por lo tanto, estamos de acuerdo con la propuesta establecida por el Proyecto de Ley; al apoyarse en las entidades estatales.

Ahora bien, se tendrán en cuenta los siguientes aspectos. El precio de venta al público, ¿qué es el precio de venta al público? *“es la cantidad total expresada en una moneda que su comprador debe satisfacer al vendedor, ya incluidos los impuestos que graven el producto.”* (Consumoteca, 2020), de los siguientes segmentos del mercado clasificados según la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (de ahora en adelante ENPH) o cualquier otro medio oficial que la

remplace o sustituya, esta encuesta. Cabe resaltar que la ENPH es una encuesta que también realiza el DANE para determinar los ingresos y gastos de los hogares en Colombia.

Por último, a supermercados de barrio, tiendas de barrio, cigarrerías, salsamentarías y delicatessen el PVP de los productos que ingresan al mercado por primera vez o de aquellos no incluidos en la certificación anual de precios, corresponderá al del producto incorporado en la certificación que más se asimile en sus características, siendo innovadora para tener el control de los productos entrantes al país.

Continua el artículo haciendo referencia a las encuestas autorizadas, donde para esos efectos, el DANE aplicará una metodología de imputación del precio a partir de las siguientes características objetivas de cada producto a la clasificación de la bebida, marca, presentación, país de origen, siendo muy acertada las características objetivas para la identificación por parte del consumidor. Por lo tanto, también pensamos que el Principio de certeza tributaria genera tranquilidad, en virtud de aquellos problemas que se generan conforme a la sobre taza, como se ha evidenciado con la gasolina y los licores departamentales, por lo tanto, es necesario que la Ley fije todos los elementos de la base gravable, para que no sean una autoridad administrativa quien tome esas decisiones.

Conforme a la exposición de motivos del Proyecto de Ley no se nombra por ningún lado la justificación del párrafo final del artículo, se puede evidenciar la analogía establecida en la propuesta, con relación a los objetivos de los países pioneros en la implementación de este impuesto como México y Chile, que en la primera parte de este capítulo fue mencionado y explicado.

La clasificación marcaría desde la perspectiva del derecho del consumo y el derecho de la propiedad intelectual, conlleva una connotación de la configuración de la información, es decir, la marca sirve para otorgar toda la información al adquirente de un servicio, como de un consumidor del producto, por lo tanto, la clasificación de la marca, país de origen y presentación, son elementos intrínsecos del derecho a la información, donde su finalidad es la conciencia por parte del consumidor al momento de adquirir el producto, que como finalidad del impuesto y que se

estudiara más adelante, será otorgarle todos los elementos que componen estos productos, para que el consumidor sea aún más consciente de las consecuencias de la ingesta de los alimentos ultraprocesados.

Siendo de esta manera, la base gravable del impuesto nacional al consumo de alimentos ultra-procesados es necesario establecer el porcentaje, que representara las medidas cuantitativas, es decir, la tarifa.

2.5.4.2. Tarifa.

Es el porcentaje legalmente del grado de realización del hecho imponible, que se debe entregar a la administración a título de cumplimiento de la obligación jurídico tributaria con el fin de contribuir. Debe estar expresada numéricamente y el tipo debe estar como un porcentaje (%) que permite identificar el monto de la contribución.

Existen casos en los que funciona de manera distinta, porque en lugar de una tarifa el tipo representa un valor en aquellos casos no esta medida en términos cuantitativos, sino que se utiliza una unidad de medida distinta, por ejemplo, los impuestos que gravan algunos consumos especiales, como el impuesto a las bebidas alcohólicas, se toma como base el grado de alcohol de la bebida.

Conforme a la anterior explicación, analizaremos la tarifa del impuesto de alimentos ultraprocesados; como se evidencio en la base gravable de los tres alimentos que propone gravar el impuesto, ocurre lo mismo con la tarifa, siendo los artículos 17, 20 y 23 del Proyecto de Ley, los relacionados con la tarifa del impuesto, pero con un porcentaje diferente en cada caso.

En lo referente al consumo de bebidas endulzadas el artículo hace referencia a un porcentaje del 20%, por el cual la justificación es la siguiente.

“De tal modo, el impuesto se calcula aplicando un porcentaje al precio del producto gravado, el cual es el aconsejado por la OMS con el fin de que el tributo resulte eficiente. No se establece un impuesto relativo a la cantidad de azúcar, edulcorantes, preservantes, u otros

elementos dañinos, toda vez que también se quiere enviar el mensaje de que todos estos productos causan daño en igual medida, pues estos comestibles y bebibles ultraprocesados son dañinos porque en su procesamiento se añaden elementos sumamente perjudiciales para la salud.”

Si bien, no existe una tarifa referente en porcentaje de azúcares añadidos en el abanico de productos de bebidas azucaradas, la explicación que encontramos radica, en que sería desgastante para la administración establecer por que por cada azúcar añadido se implemente un valor, pues no todas las bebidas tienen los mismos porcentajes; por lo tanto, es mucho más fácil poner una tarifa estandarizada para todos los productos de bebidas endulzadas.

Es decir, pueden existir bebidas con precios totalmente diferentes y para todas ellas será la misma tarifa establecida por el artículo 17 del proyecto de ley 309 del 2020, y lo enmarca con las recomendaciones citadas de la OMS para que el impuesto sea más eficiente. Por lo tanto, creemos que la lógica de esta implantación es acertada, en virtud de su aplicación, al utilizar impuestos mixtos que graven con un valor específico a estos productos, y adicionalmente otro valor *ad valorem*, no obstante, dada la alta carga tributaria que puede implicar para el consumidor, únicamente se opta por la tarifa *ad valorem*.

De tal modo, el impuesto se calcula aplicando un porcentaje al precio del producto gravado, el cual es el aconsejado por la OMS con el fin de que el tributo resulte eficiente, es decir si el valor de una gaseosa es de dos mil pesos (\$2.000 m/ct), el consumidor terminaría pagando por ella un valor de dos mil cuatro pesos (\$2.400 m/ct), un 20% adicional al valor inicial; y no por los grados de azúcar como se había explicado anteriormente, en virtud de su dificultad con cada producto del mercado.

En lo referente a la tarifa suscrita en el artículo 20, sobre las carnes y embutidos ultraprocesados una tarifa del 10%, en nuestro concepto se queda corta, las conductas de los consumidores en ocasiones al comerse una hamburguesa o un perro caliente solo, es decir, sin bebida, por lo tanto, creemos que un 12% podría generar un cambio más significativo en el consumo de estos alimentos ultra procesados.

Si bien el mensaje que se quiere transmitir es que todos estos productos causan daño en igual medida, pues estas comidas y bebidas ultra-procesadas son dañinas, porque en su procesamiento se añaden elementos sumamente perjudiciales para la salud, y ocurre lo mismo con las carnes procesadas.

En realidad, la propuesta de un 12% tiene como base, la alimentación del día a día de las personas, resulta importante resaltar que los factores de tiempo y dinero son la órbita de esta propuesta, en otras palabras, le quedaría más fácil a un consumidor comerse un perro caliente que preparar su propia comida o hacer fila en un restaurante por el tiempo que se ahorra. Por lo tanto, su finalidad es que sea un poco más caro comer comida chatarra que alimentarse bien.

Creemos que el porcentaje planteado es más que suficiente para generar conciencia, no se trata de privatizar el acceso a los productos con precios excesivos, ni tampoco generar una burbuja donde se aparten drásticamente de a los consumidores de los alimentos ultraprocesados, creemos que la filosofía que se desarrolla con la implementación de este impuesto y con los porcentajes planteados, se enmarca, en que si bien es fácil adquirir estos productos, el consumidor los deje de consumir por el daño a la salud que le generan y que en cierta medida le afecta el bolsillo, en virtud de que alimentarse sanamente sería más barato.

¿Cuánto dinero cuesta alimentarse bien? Es una respuesta intuitiva, es más costoso alimentarse bien que alimentarse mal, la comida chatarra como las hamburguesas, los perros calientes o el pollo frito, resulta más cómodas y baratas para una persona soltera, aunque para las familias de al menos tres personas pueda ser más barato el cocinar en casa, la tendencia global indica que prefieren comer por fuera, en virtud de las dificultades asociadas a un ritmo de vida exhaustivo (América Retail, 2016).

Por último encontramos el artículo 23 del Proyecto de Ley sobre productos comestibles ultraprocesados con azúcares añadidos planteando un 20% en su tarifa. Pensamos que la filosofía radica en la finalidad, es decir, un producto con un incremento del 20% sobre su valor inicial por regla general deja de consumirse por su encarecimiento, pero no es gravar productos por el simple hecho de que sean más caros y que por circunstancia económicas no sean más exequibles para un

porcentaje de la población. Sino en realidad, el cambio de conductas con las herramientas fiscales genere conciencia del daño que generan estos alimentos.

La OMS y la Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) han establecido como directrices la aplicación de este impuesto para combatir las enfermedades relacionadas con la malnutrición, incluso el cáncer. Se busca que el impuesto tenga una función extrafiscal y se reduzca el consumo de estos comestibles y bebidas ultraprocesados altamente dañinos, pues se cuenta con estudios que indican que ocasionan diferentes tipos de enfermedades, y en el caso de las carnes y embutidos ultraprocesados generan cáncer de las vías digestivas, relacionándolo con el consumo de otros productos como el tabaco, decir que se equipara a este último, es una alerta roja que tienen que saber todos los consumidores.

Por lo anterior estamos de acuerdo con el porcentaje planteado en la tarifa de estos productos y, resulta pertinente decir que la oferta y la demanda a niveles económicos juega un papel importante en esta estructura, y esto es lo que se evidencia hoy en día, es decir, hoy podemos equiparar precios entre la comida ultraprocesada y la comida saludable, no en todos los alimentos pero si en la mayoría, por ejemplo una libra de queso campesino cuesta alrededor de diez mil doscientos pesos (\$10.200 m/ct), y un combo de hamburguesa esta alrededor de doce mil pesos (\$12.000 m/ct), esto evidencia que un consumidor promedio prefiere pagar mil ochocientos pesos (\$1.800 m/ct), de más, antes de preparar algún alimento que le genere implementar más tiempo en su preparación.

Así las cosas, la pregunta que surge es ¿cuál será la destinación de estos dineros a través de la implementación de este impuesto?

2.4.1.1. Destinación del impuesto

La problemática global de salud ha sido una verdad a voces, donde encontramos enfermedades como la diabetes, la caries, cardiovasculares, sobre peso y obesidad, entre otras, como resultado de la mala alimentación; en virtud de esta premisa y siendo la OMS la referente en las estadísticas de estas consecuencias, la propuesta en esta tesis de grado conlleva a buscar y

analizar, mecanismos de disminución de la pésima alimentación que existente, a través de la creación de un impuesto de alimentos no saludables en Colombia, siendo este una herramienta que afecte las conductas de los consumidores al momento de ingerir estos alimentos.

Con el recaudo de este impuesto se busca poder fomentar hábitos saludables, donde en cabeza de las entidades del Estado estará la tarea de informar a los consumidores las consecuencias de ingerir estos alimentos, fortalecer económicamente el sistema de salud que es deplorable en nuestro país y combatir con tratamientos estas enfermedades que están llevando a la muerte a miles de personas en el año, como se mencionó en el acápite del primer capítulo (Datos de la problemática en Colombia).

En artículo 26 del proyecto de Ley 309 de 2020 adiciona al ET lo siguiente:

“Artículo 26. Adiciónese el artículo 512-37 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-37. DESTINACIÓN ESPECÍFICA DE LOS IMPUESTOS NACIONALES AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. El recaudo del impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados se destinará de la siguiente forma:

- 1- 25% para el Sistema de Seguridad Social en Salud, el cual se invertirá en programas de prevención en salud.
- 2- 25% para los Departamentos, el cual se invertirá en programas de prevención en salud.
- 3- 25% para Distritos y Municipios, el cual se invertirá en programas de prevención en salud.
- 4- 12.5% para los Departamentos, el cual se invertirá en programas de acceso y disponibilidad de agua potable.
- 5- 12.5% para Distritos y Municipios, el cual se invertirá en programas de acceso y disponibilidad de agua potable.

Parágrafo: Los recursos generados por el impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados, se girarán para los Departamentos, Distritos y

Municipios en las proporciones y forma que se establece en la Ley 715 para el Sistema General de Participaciones o las normas que lo modifiquen o complementen.

Los recursos destinados al Sistema de Seguridad Social en Salud para programas de prevención en salud se presupuestarán en la sección del Ministerio de Salud y Protección Social.”

La destinación específica será la siguiente, del 100% de total del recaudo, un 25% será destinado para el sector salud, el cual invertirá en programas y procedimientos de las enfermedades, como consecuencia de la ingesta de estos alimentos ultraprocesados, un 25% será destinado a los Departamentos, en el cual invertirán para programas de prevención en salud, un 25% para Distritos y Municipios, con el propósito de inversión en programas de prevención en salud, un 12,5% para los Departamentos, el cual invertirán para programas de acceso y disponibilidad de agua potable, y por último en 12,5% para los Distritos y Municipios, con el propósito de inversión en programas de acceso y disponibilidad de agua potable.

Así las cosas, se estará mitigando el problema desde dos perspectivas, la primera generando un pago mayor por el consumo de estos alimentos ultraprocesados y la segunda recaudando recursos destinados a un sector deficiente como es el de salud, generando programas y procedimientos, para combatir la mala ingesta de alimentos no saludables, esto basándonos en la Constitución Política Colombia de 1991 en su artículo 359 donde se enmarca la destinación para inversión social.

En la justificación de la relacionada en el proyecto, es muy concreta en hacer hincapié de su destinación al sector salud en sus “dependencias” es decir, si bien dirigir los recursos a los departamentos no es directamente sector salud, si es hacerlo en relación con el agua potable y con la publicidad referente, indirectamente todo es sector salud. Por lo tanto, la propuesta es innovadora y excelente. Siendo en realidad hasta un motivo de estudio como lo hemos realizado.

Ahora, la pregunta que tocaría plantearnos es, ¿por qué esa destinación en los porcentajes? ¿debería ser más o menos? En nuestro concepto, y como lo hemos reiterado anteriormente, no se trata de generar distancias sin sentidos en la adquisición de estos productos y los consumidores, se

busca ir más allá, al evidenciar el problema, no se parte de la simple eliminación de los productos y ya (adquisición de productos con valores astronómicos); en realidad se busca generar conciencia en los consumidores desde la problemática que se han evidenciado en los últimos años, alimentarnos mal nos está ocasionado la muerte, y si bien los porcentajes propuestos son aceptables por las recomendaciones de la OMS, en nuestro concepto son porcentajes que generarán conciencia en un consumidor colombiano.

Si bien existen diferentes métodos de recaudo en nuestra legislación Tributaria, el Proyecto de Ley 309 de 2020, tiene características particulares, al ser un impuesto de carácter nacional, selectivo de algunos productos en específicos del consumo y monofásico, entre otros; conllevará un procedimiento de recaudo determinado.

La RAE define la acción de recaudar como “*Cobrar o percibir dinero*”, y el recaudo como “*Documentos que justifica las partidas de cuentas*”, entonces, podemos concluir que, en términos tributarios, a través de un procedimiento establecido por el legislador, el sujeto activo de la obligación jurídico tributaria, cobrará, al sujeto pasivo realizador del hecho generador, un dinero establecido por la realización acción con justificación en la factura oficial otorgado por el suscrito.

Con base en lo establecido en la legislación tributaria colombiana, este impuesto tendrá como referencia la recaudación de los Impuestos Selectivos al Consumo, (como hace referencia el artículo 25 del proyecto de Ley) es decir, en lo referente al Título IX del Estatuto Tributario, artículos 512-1 y siguientes generando una remisión. Para efectos de la fiscalización y recaudo, el responsable del impuesto será distribuidor, productor, comercializador del impuesto, en este sentido, se identifica que al igual que el IVA y el impuesto al consumo, el periodo del recaudo será bimestral como lo establece el ET; en este caso el productor o distribuidor lo imputaría al consumidor vía precio, pero será el primer sujeto el responsable jurídico del impuesto, en otras palabras, en declarar y pagar.

Hay un tema importante que toca mencionar y es lo relevante a las recomendaciones de la CESST, si bien se nombró algo referente en el ámbito espacial del impuesto, donde el impuesto es nacional y no territorial pues la mayoría de los lectores de esta tesis se preguntaran ¿Pero si en la

destinación del impuesto se girara dineros específicos a los departamentos y municipios por que determinar el impuesto nacional y no territorial? En otras palabras, ¿para qué sacar el dinero de un lugar para volver a ponerlo en ese mismo lugar?

Bueno, la comisión establece lo siguiente.

“Este informe refleja una serie de consensos que fueron surgiendo a medida que avanzaban las discusiones. El primer consenso fue acerca de la necesidad de abordar el problema de tributos territorial desde la perspectiva general de la descentralización y, por este motivo, el primer tema que se trató, así como el hilo conductor de este informe es la teoría de la descentralización. El segundo consenso fue que la descentralización es deseable y que las reformas que propusiera la Comisión debían dirigirse a tres objetivos centrales: 1. Fortalecer la autonomía de las entidades territoriales. Para lograr este objetivo es imprescindible un aumento en el recaudo para reducir la dependencia de las transferencias del Gobierno central y aumentar la libertad en la asignación del gasto de los gobiernos locales. 2. Reducir las ineficiencias de la estructura tributaria territorial. Esto implica eliminar impuestos distorsivos e inequidades horizontales, simplificar el sistema tributario territorial y mejorar sensiblemente la administración tributaria. 3. Efectuar una provisión adecuada de bienes públicos, para lo cual es necesaria una clara correspondencia entre los bienes públicos y los impuestos locales, así como una estructura tributaria que permita la internalización de externalidades (positivas y negativas).”

El estudio realizado por esta comisión de expertos es muy interesante, sus objetivos son claros y su finalidad concreta, pero en nuestro concepto es más favorable la propuesta del Proyecto de Ley, en virtud de la especificidad del impuesto, que es contribuir a un sector como la salud donde es sencillo recaudar por una sola entidad a que los mismos departamentos recauden. También es procedente decirlo y como se me menciona la corrupción es una enfermedad igual de grave a todas las que queremos combatir en esta sociedad colombiana.

Así las cosas, entraremos a estudiar los aspectos formales y procedimentales del impuesto.

2.6. Aspectos formales y procedimentales.

Se analizará de forma concreta los aspectos formales y procedimentales del impuesto de alimentos no saludables, en virtud de las etapas de cadena de producción, hasta llegar al consumidor final, de tal manera que se evidencie el momento exacto de la causación del impuesto con su forma de liquidación y pago ante la DIAN, siendo este un impuesto de carácter monofásico, es decir, recaerá exclusivamente, sobre una de las fases del proceso de producción y/o distribución.

En virtud de lo anterior el artículo 24 del Proyecto de Ley 309 de 2020 establece los aspectos procedimentales del impuesto, de la siguiente manera:

“Artículo 24. Adiciónese el artículo 512-35 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-35. CAUSACIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados se causa así:

1. En la primera venta que realice el productor, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

2. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización o desaduanamiento del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

3. En el momento en que el producto sea entregado por el productor o importador para su enajenación a cualquier título o distribución, incluyendo los entregados para promociones, publicidad, donación, comisión o los destinados a autoconsumo.

Parágrafo 1. El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados de que trata el presente capítulo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien.

Parágrafo 2. El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

Parágrafo 3. El impuesto nacional al consumo de productos comestibles y bebidas ultraprocesados deberá estar discriminado en la factura de venta al consumidor final, independientemente de la discriminación que del impuesto sobre las ventas (IVA) se haga en la misma.

Los sujetos pasivos de este impuesto tienen la obligación de trasladar el costo del impuesto al consumidor final.

Al ser un impuesto de carácter monofásico es necesario explicar que está sujeto a impuestos sobre volúmenes de ventas, donde se enmarcan su carácter directo y que no se tiene en cuenta las circunstancias personales de aquellos que adquieren o consumen los productos gravados. En este sentido cabe diferenciar los tres tipos de impuestos monofásicos en función de la fase de producción o distribución sobre la que recaiga: Impuesto sobre fabricantes (cuando el impuesto recae sobre la etapa de producción), impuesto sobre mayoristas (cuando el impuesto recae sobre la etapa de venta al por mayor) e impuesto sobre minoristas (cuando el impuesto recae sobre la etapa de venta al por menor) (Wolters Kluwer). Lo que se puede evidenciar en el artículo citado, es que este impuesto recaerá sobre las etapas de producción y venta al por mayor, ya que serán estos los obligados tributarios en el momento de declarar como aspecto formal.

Por destacar notamos que existen ventajas significativas la implantación del impuesto en la etapa de producción. Si bien, es evidente que existen en el mercado varias empresas en el sector de azúcares y de carnes procesadas, la ventaja que se observa es que para su recaudo estas empresas son ampliamente conocidas, en palabras más sencillas, sabemos quiénes son estos sujetos por su accionar en el mercado, por lo tanto, existe menor posibilidad de evasión fiscal ante la autoridad competente y por su obligación de registros en cámara de comercio.

Ahora, para algunas personas resultaría una desventaja el famoso “efecto piramidal” del impuesto, donde el precio al consumidor final aumentaría, pero es esta “desventaja” es piedra angular para poder enmarcar una de las ventajas más significativas, el aumento del precio del producto, generando así el desincentivo de la adquisición del mismo por causar daño a la salud, todo esto de la mano con el derecho a la información del consumidor como lo establece el numeral 1.3 del artículo 3 de la ley 1480 de 2011 .

En la etapa de venta al por mayor, evidenciamos que no tendríamos problemas con la identificación de las grandes cadenas de distribución como un almacén Éxito o un Olímpica; creemos que la desventaja que subyace, será la identificación de las pequeñas empresas de distribución, es decir, las tiendas de barrio. Pero esta desventaja no es del todo cierta, debido a que no importa si es pequeña o grande la empresa de distribución, todas están obligadas por Ley a identificar su actividad económica organizada y por lo tanto a tener un Registro Único Tributario (RUT), donde esta identificación es posible realizarla, por ende, damos inicio al estudio de las obligaciones formales.

2.6.1. Obligaciones formales.

Para referirnos a las obligaciones formales del tributo, necesitamos comprender la filosofía en la que recaen las obligaciones jurídico tributarias en marcadas en el ET y en la Constitución Política Colombiana de 1991, el Capítulo V de la carta, establece los deberes y obligaciones de todos los miembros de la comunidad nacional y principalmente en el numeral 9 del artículo 95 que nos convoca para la explicación desde el punto de vista tributario, siendo un deber y obligación *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*, esto quiere decir, que a través del pago los impuestos estaremos contribuyendo con el gasto público del país.

Bien, en concordancia con lo anterior la obligación jurídico tributaria sustancial consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo en este caso la DIAN, esto apareja en muchos casos una serie de deberes formales, que por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo, facilitando así la labor de la administración tributaria, mediante el acceso *“...a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud”* (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta , 2014).

Siendo esta, la finalidad que se deriva de la importancia que tienen los deberes dentro de la relación tributaria como mecanismos eficaces para el mejoramiento del recaudo y la administración de los tributos, en otras palabras, declarar, expedir factura, inscribirse al RUT,

reportar información exógena e inscribirse al régimen común o simplificado son aquellas obligaciones formales por parte del contribuyente. Así las cosas, explicaremos cada una de estas obligaciones formales desde la perspectiva del Proyecto de Ley 309 de 2020.

Establece el Consejo de Estado, que la obligación formal de declarar surge naturalmente por la causación del impuesto que se declara, pero eso no quiere decir que porque se declare se pague, en otras palabras, la administración necesita la información de los movimientos financieros para establecer si existe realización del hecho generador y poder fundar la causación del mismo para ser el sujeto activo de la relación jurídico tributaria naciente, en concordancia con la venta de alimentos ultraprocesados, en la cadena de producción donde se encuentran el fabricante, distribuidor y consumidor final, con llevaría a cargo de los dos primeros realizar la contabilidad de las ventas realizadas. Por lo anterior, tendrían que declarar ante la administración sus movimientos financieros en virtud de objeto de la empresa.

Ahora bien, es necesario un soporte de la realización de los negocios jurídicos realizados por la empresa, en decir, la existencia de una obligación del comerciante como, por ejemplo, llevar su contabilidad y generar facturas de sus actividades económicas, la RAE define la factura como *“Cuenta en que se detallan con su precio los artículos vendidos o los servicios realizados y que se entrega al cliente para exigir su pago.”* En virtud de lo anterior, este documento que hoy en día no es solo físico, sino que también es electrónico, tiene sus bases establecidas en el artículo 617 del ET, es menester recordar algunos de los deberes por parte del comerciante, sujeto pasivo del impuesto de alimentos no saludables (productor o importador) para comprender los alcances y obligaciones a su cargo.

Primero, tiene el deber de informar a la dirección, es decir, los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias, como lo establece el artículo 612 del estatuto, segundo realizar la inscripción en el registro nacional de vendedores, teniendo en cuenta quienes deben presentar la declaración del impuesto de alimentos no saludables en Colombia (artículo 601 del ET), tercero; están obligados a expedir la factura correspondiente en virtud de calidad de comerciante que tienen los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria del impuesto, bajo las directrices del artículo 617 del ET.

Después de generada la factura por parte del comerciante, la administración necesita poder identificar, ubicar y clasificar al contribuyente o responsable de la actividad económica organizada, y esto se hace a través de Registro Único Tributario (RUT), mecanismo administrado por la DIAN. El RUT *“se especifica en la identificación y aval de la participación de cada persona y/o entidad que realice actividades comerciales y económicas dentro del país, adquiriendo a su vez obligaciones con el Estado Colombiano. Sus principales funciones son: Identificación de su actividad comercial económica registrada en el RUT, por terceros con quienes se sostenga una relación comercial, laboral o económica. Esta le permite, como poseedor del RUT, acreditar e identificar su actividad económica ante terceros con quienes se sostenga una relación comercial, laboral o económica. Y por último con el RUT, tendrá conocimiento de las obligaciones Tributarias Aduaneras y Cambiarias (TAC) que le corresponde cumplir frente al Estado Colombiano, así como la realización de los trámites requeridos para su cumplimiento, a través de las plataformas autorizadas por la DIAN”*. (Rankia, 2019).

Aterrizando esta explicación, a través del RUT, el sujeto pasivo tendrá que declarar sus actividades y será la forma en que la DIAN pueda evidenciar la causación de las obligaciones en cabeza de este, si bien es un impuesto novedoso, no se enmarca en el documento mismo, por lo tanto, debería existir la creación de una nueva casilla donde se pueda identificar el hecho generador del impuesto sobre alimentos no saludables en Colombia, por parte del sujeto pasivo.

Explicadas las obligaciones formales del impuesto sobre alimentos no saludables, entramos a ahora con el estudio de los aspectos procedimentales, donde evidenciaremos como la DIAN va obtener el recaudo de los dineros provenientes del impuesto planteado en el Proyecto de Ley 309 de 2020.

2.6.2. Aspectos procedimentales.

Al referirnos a los aspectos procedimentales, el artículo 24 del Proyecto de Ley 309 de 2020 plantea la forma como la DIAN (sujeto activo de la relación jurídico tributaria), recaudara el dinero proveniente del impuesto de alimentos no saludables. Ya identificado, ubicado y clasificado

a través del formulario establecido por la entidad, será más fácil tener el control de las actividades de las personas naturales o jurídicas, que cumplan el hecho generado del impuesto.

Así las cosas, de acuerdo a la causación del impuesto, será necesario que el sujeto pasivo realice su declaración en las fechas estipuladas por la DIAN, para que le genere una orden de pago de la obligación formal. La DIAN, deberá emitir una resolución anual con las fechas bimestral ordenando a las personas jurídicas o naturales, que hayan realizado el hecho generador a través de su declaración, instaurando así, un deber de desembolso en cabeza del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria del impuesto de alimentos no saludable. En virtud de lo anterior, realizado el pago la entidad emitirá un recibo oficial que puede ser de manera física o de manera electrónica avalando el pago de la obligación.

En todo lo referente a las sanciones (inexactitud, no corrección, no presentación de la declaración y mora) se regirá por las reglas establecidas del ET.

Ahora, el artículo 25 del Proyecto de Ley establece la remisión de normas procedimentales de la siguiente manera.

“Artículo 25. Adiciónese el artículo 512-36 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-36. REMISIÓN DE NORMAS PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS NACIONALES AL CONSUMO DE PRODUCTOS COMESTIBLES Y BEBIBLES ULTRAPROCESADOS. A los impuestos nacionales al consumo de productos comestibles y bebibles ultraprocesados serán aplicables igualmente las disposiciones procedimentales y sancionatorias establecidas para el impuesto nacional al consumo establecido en los artículos 512-1 y siguientes.”

Es axiomático que exista esta remisión, por la naturaleza establecida del impuesto nacional al consumo, por lo tanto, es pertinente que esta remisión se realice con este impuesto ya que al no existir norma que regule no es necesario que exista una analogía, sino que solo nos remitamos a las normas más parecidas para su efectiva aplicación.

Conforme a lo anterior, le damos fin al estudio de la propuesta de alimentos no saludables en Colombia, realizado un estudio por todo el *iter* de su estructura y vicisitudes frente a la implementación.

Conclusiones

Los datos analizados nos han permitido comprender que existen grupos de alimentos perjudiciales para la salud humana, la ingesta de estos tipos de alimentos ha fomentado el desarrollo de enfermedades y el nacimiento de nuevas, debido a su alto contenido de azúcares refinados, conservantes, colorantes y procesos en su elaboración. El reconocimiento de los efectos de estos alimentos es reciente, y ha permitido que se incluyan herramientas jurídicas para combatir su producción y consumo. Por estas razones hemos querido estudiar la propuesta de alimentos no saludables, a través del Proyecto de Ley 309 de 2020, con el fin de que disminuya el interés de un consumidor sobre determinados alimentos, generando así conciencia sobre la nocividad de estos productos.

En nuestro concepto creemos, que una de las herramientas que van de la mano con el derecho tributario para combatir estas situaciones es el derecho del consumidor, un consumidor informado tomara decisiones, que le favorezcan y generaran cargas tanto en los distribuidores y/o fabricantes, donde llegaren a existir violación al derecho de información por parte de estos últimos conllevando sanciones como lo pueden ser monetarias hasta el cierre de los establecimientos de comercio como lo establece la Ley 1480 de 2011. Por lo tanto, realizaremos estas breves conclusiones de este trabajo.

Primero; a lo largo de este estudio se en marco las problemáticas globales entorno a la mala alimentación, si bien, era un pequeño panorama que se veía a la distancia, hoy en día lo tenemos a nuestras espaldas, y con la vos de algunos sectores de suplir una necesidad. Al comprender el alcance de la mala nutrición por parte de las personas a nivel general, ha generado la inspiración del estudio de esta problemática través de esta tesis de grado. Las enfermedades que se han desarrollado en virtud de esta problemática no son solo enfermedades básicas como lo puede llegar a ser un resfriado común, que se podría mitigarse con un buen analgésico; las consecuencias de estas enfermedades que queremos combatir en muchas ocasiones su resultado es la muerte.

Si bien es conocido que el sobrepeso, enfermedades cardiovasculares, diabetes, triglicéridos y colesterol alto, cáncer entre otras, son causadas por el sedentarismo y el consumo de alimentos no saludables, también hemos observado que a la luz de los consumidores pasa desapercibido este tipo de enfermedades, creyendo que a lo largo de su vida estas nunca tocarán a su puerta. En nuestro concepto, y en virtud de los estudios realizados por la Organización Mundial de la Salud (OMS), encontramos que cada día más, va en aumento el número de personas contrayentes de estas enfermedades, quienes a lo largo de su proceso no encuentran colaboración del Estado.

Uno de los pilares de estas consecuencias es el factor social, en particular el económico, en encontramos en primera instancia que las personas de recursos limitados eran menos propensas a contraer estas enfermedades, ya que existían menos posibilidades de adquisición de estos productos nocivos para la salud, pero en realidad no es así, estas enfermedades ya no conocen estratos sociales; se pensaba que los grupos de personas con capacidad económica alta podían adquirir estos alimentos con mayor felicidad, pero en realidad conforme al desarrollo del mercado, el costos de estos alimentos no saludables conllevo a que cualquier persona podía adquirir estos productos, siendo los alimentos saludables más caros que los denominados chatarra.

En virtud de lo anterior, y conforme a la problemática planteada se dio paso a establecer una solución para combatir estas actitudes por parte de los consumidores; encontrando herramientas jurídicas tributarias como forma directa para mitigar el daño ocasionado por la mala alimentación por parte de las personas. La inclusión de un impuesto sobre la comida nociva mediante su tipificación en nuestro sistema legal es un mecanismo necesario y obligatorio, lo que no se quiere, es verlo como una mera adición a otras cargas impositivas como puede resultar de una lectura escueta sobre el impuesto al valor agregado o el impuesto al consumo, en realidad ya nos encontramos en una necesidad impositiva sobre este tema en particular.

El objetivo de esta tesis no es solo analizar una propuesta a través de un Proyecto de Ley, en realidad es poder informar a la comunidad académica con un estudio bien hecho, basado en estadísticas, en recomendaciones internacionales y derecho comparado, el problema actual en la sociedades y es el de prevenir enfermedades cardiovasculares y algunos tipos de cáncer, en pro de

crear hábitos saludables, especialmente en la primera infancia, dado que el riesgo de sufrir de diabetes I y II, obesidad o hipertensión, aumentada por el consumo de estos alimentos en los primeros años.

Segundo; debemos hacer una interpolación sociológica para continuar guiando al lector en la importancia de esta clase de impuestos: podríamos afirmar que el reflejo de la sociedad de consumo, definida por Bauman (Évole, 2017) como aquella en la que es imperante la proliferación de bienes y servicios de un solo consumo, generan un efecto decadente en la salud, tanto mental como física de los asociados o conciudadanos.

Pues bien, sobre esta idea debemos precisar que vivimos en un mundo convulsionado por las constantes alarmas de crisis medioambientales y la salud de las personas, que como explicamos en nuestros primeros acápite, las cifras de estas enfermedades van en aumento. Es por ello, que consideramos que la imposición de un impuesto a los alimentos no saludables, puede generar un efecto dominó sobre el uso de plásticos de un solo uso, hoy comúnmente usados para el empaque de la mayoría de estos productos, y si bien es conocido el impacto natural que estamos viviendo, no solo con el calentamiento global y la no reutilización de materiales, es imperante que desde el ámbito jurídico tributario demos el primer paso para lograr un cambio en nuestra sociedad, un cambio en nuestros cuerpos y en nuestra salud, lo que se establece como una extrafiscalidad.

Y es necesario decirlo por su nombre, la implementación de otras leyes como lo es la ley de obesidad y la ley de bebidas azucaradas no ha servido de nada, porque si bien detrás de estos cambios que se quieren implementar hay intereses políticos y económico, en su momento no se veían como un problema, no se le daba la importancia que hoy en día si tienen. Que existan senadores que sean patrocinados por las azucareras es un despropósito para los principios estatales.

Tercero; en cuanto a la estructura jurídico tributaria , la determinación de los sujetos de la relación y el análisis del hecho generador, el estudio del Proyecto de Ley, comprendió contenidos objetivos y específicos, siendo los cuatro aspectos determinantes y armoniosos, para la eficacia del impuesto, en la misma línea el fin de este impuesto no solo es generar el cambio de las conductas (extrafiscales) por parte de los consumidores, sino que, lo recaudado tenga una destinación

específica al sector de la salud, que en nuestro país es deficiente y que creemos que es lo más acertado.

Cabe resaltar, las recomendaciones por parte de la CESTT, el estudio de los impuestos territoriales es muy interesante y en nuestro concepto deberían ser adaptadas algunas de esas recomendaciones realizadas por esa comisión de expertos, pero como se explicó en nuestro caso en concreto, no creemos que sea apropiado su implementación territorial, por eso votamos porque sea nacional en virtud de su control fiscal y las vicisitudes en la mayoría de Departamentos y municipios.

Cuarto; en virtud de la estructura planteada para la destinación del impuesto, queremos concluir que la oxigenación que llegaría al sector salud siendo poca, abre todos los espacios para poder combatir estas enfermedades, que cada día se está llevando a más colombianos a la tumba. La ignorancia de los contenidos y los procesos de producción de estos alimentos conlleva a que el consumidor no se detenga a pensar un poco más en la consecuencia de la ingesta, en virtud de aquellas causas estudiadas anteriormente relacionadas con los aspectos económicos y temporales, por lo tanto, es muy acertada la destinación de este impuesto

Quinto; las perspectivas de salud con la implementación en Colombia de este tributo, serán positivas desde ámbitos económicos y sociales, el estudio realizado con llevo a dar como resultado numeroso beneficios al Estado Colombiano en uno de sus ejes principales, que a lo largo de las décadas ha sido deficiente por la mal administración y la poca inyección económica que se le ha otorgado, es decir, el impacto fiscal de esta propuesta, generara obtención de un ingreso tributario, y por el otro lado se produce un ahorro en el gasto de salud relacionado con las enfermedades que se generan por el consumo de alimentos altamente no saludables.

El ingreso de recaudo aproximado brindado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en agosto de 2018, para el impuesto a bebidas azucaradas propuesto en el año 2016, es de setecientos cincuenta millones de pesos (\$750.000.000 m/ct), de tal modo, que ampliando la base de este gravamen a todas las bebidas endulzadas, carnes procesadas, embutidos y algunos alimentos ultraprocesados con azúcares añadidos, estima que el recaudo será mayor a un billón de

pesos, en la misma línea, el ahorro que se producirá para el sistema de salud estaba proyectado en doscientos veinte mil millones de pesos (\$220.000.000 m/ct) para el año 2016, la eficiencia del impuesto establecido, no se mide en el ingreso generado, sino en la disminución de enfermedades que es en realidad un beneficio significativo para los interés Estatal, siendo así, una de las justificaciones de la implementación del impuesto, por lo anterior, hoy en día son cifras muchos mayores, para el ahorro del estado.

Sexto; en relación con lo explicado en las anteriores 5 conclusiones, la realización de este estudio conlleva a querer ir un poco más allá de solo analizar un Proyecto de Ley como lo es el 309 de 2020, y es asemejar una problemática de salud puede llegar a ser evidente, al identificar conductas diarias por parte de la población, sería elemental con solo poner atención a lo cotidiano, pero querer combatir un problema es más arriesgado.

Ambicionamos implementar un cambio de conductas sanas, queremos brindar conciencia y aspiramos otorgar un granito de arena a una problemática que se está transformando en una enfermedad; las herramientas jurídicas que nos brinda el Estado Social de Derecho tiene que ser implementadas para darle solución a las vicisitudes de la vida, por lo tanto, hemos realizado esta tesis pensando en una pequeña solución, sabemos que con esto no se acabara la adquisición de estos alimentos ni tampoco la elaboración de ellos, pero si sabremos que las personas que leerán esta tesis entenderán que nos hemos esforzado para otorgarles la información pertinente de un problema global de salud.

Así las cosas, queremos que este trabajo sirva de inspiración, para comprender las consecuencias que conlleva una mala alimentación, entender que no es un inconveniente apartado de nuestra realidad y que nuestro ordenamiento jurídico nos brinda las herramientas para poder combatir este problema global que cada día nos está matando silenciosamente.

Referencias Bibliográficas

Doctrina

América Retail. (2016). Estudio Global sobre Tendencias de comida fuera del hogar.

Arenas Ramiro, M. (2012). La reforma constitucional en Suiza: el origen de la «regla de oro fiscal». UNED, 455-480.

Cárdenas Franco, R. G. (2017). La congestión y el atraso judicial en Colombia, en dos décadas desde su creación, su acumulación histórica afectando una justicia pronta y efectiva. Bogotá D.C.

Comité de Derechos Económicos, S. y. (2017). Observaciones finales sobre el sexto informe periódico de Colombia. Washington D.C.

González Ojeda, A., & Orlandini García, T. (Radicado No. 06089 de 2006). Sentencia Tribunal Constitucional de Lima, Perú. Lima, Perú.

González Ojeda, A., & Orlandini García, T. (Radicado No. 06089 de 2006). Sentencia Tribunal Constitucional de Lima, Perú. Lima, Perú.

Holland, R. (2018). Corporate Tax Cuts Don't Increase Middle Class Incomes. Harvard Business School.

Insignares Gómez, R. (2015a). El hecho imponible. Aspecto material. La venta e imposición de bienes. En Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano (pág. 74). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, R. (2015b). La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

López-Casanovas, G., & Vall Castello, J. (2018). *Impact of SSB Taxes on Consumption*. Barcelona: Universitat Pompeu-Fabra; Centre de Recerca en Economia i Salut.

Marín Elizalde, M. (2015a). La estructura jurídica del tributo: hecho generador. En *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pág. 328). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Marín Elizalde, M. (2015b). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Moreno Cruz, D. (2017). *Filosofía del Derecho*. (A. Álvarez, Entrevistador)

Organización Mundial de la Salud. (31 de Agosto de 2018). *Alimentación Sana*. OMS, 4-7.

Organización Panamericana de la Salud. (2015). *Alimentos y bebidas ultraprocesados en América Latina: tendencias, repercusiones sobre la obesidad e implicaciones para las políticas públicas*. Washington D.C.

Piza Rodríguez, J. R. (2017). El IVA en Colombia. En *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano* (pág. 23). Bogotá: Colección de Derecho Tributario, Fernando Hinestrosa.

Rozo Gutiérrez, C. (2002). Las funciones extrafiscales del tributo, como instrumentos del estado social. *ICDT Revista* 52, 203.

Sánchez Peña, M. C. (2017). Caracterización de los impuestos selectivos al consumo. En *Los tributos territoriales en el ordenamiento colombiano un análisis crítico* (págs. 247-287). Bogotá: Externado de Colombia.

Singh, G. M., Micha, R., Khatibzadeh, S., Shi, P., Lim, S., Andrews, K. G., y otros. (5 de Aug de 2015). *Global, Regional, and National Consumption of Sugar-Sweetened Beverages, Fruit Juices, and Milk: A Systematic Assessment of Beverage Intake in 187 Countries*. 10 (8). Müller M, editor. PLOS ONE.

The Lancet. (2012). *Global Burden of Disease 2010 Study*. The Lancet.

Tomás y Valiente, F., Begué Cantón, G., Latorre Segura, Á., Rubio Llorente, F., Díez-Picazo y Ponce de León, L., Truyol Serra, A., y otros. (1987). Sentencia 37/1987. Madrid, España.

Villegas, H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Villegas, H. B. (2005). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario (9va ed.). Buenos Aires: Astrea.

Weintraub, A. (2018). Should we tax junk food to curb obesity? Fobers.

Documentos y Páginas En Internet

38 Consumer. (29 de Septiembre de 2017). ¿Cómo nos venden comida chatarra? Obtenido de <https://38consumer.com/2017/09/29/como-nos-venden-comida-chatarra/>

Actualícese. (30 de Mayo de 2014). Obtenido de <https://actualicese.com/2014/05/30/definicion-del-impuesto-nacional-al-consumo-inc/>

Boletín electrónico para los actores del sistema de salud. (24 de Noviembre de 2014). Boletín electrónico para los actores del sistema de salud en Colombia No. 63. Obtenido de <https://www.minsalud.gov.co/plandecenal/boletines/forms/allitems.aspx>

Boston Public Health Comission. (2019). Obtenido de <http://bit.ly/2BBqJw4>

Consumidores, E. (s.f.). Salud Alimentaria. Obtenido de <https://educarconsumidores.org/salud-alimentaria/>

Consumoteca. (15 de abril de 2020). Obtenido de <https://www.consumoteca.com/familia-y-consumo/precio-de-venta-al-publico/#:~:text=El%20precio%20de%20venta%20al,impuestos%20que%20graven%20el%20producto.>

Departamento Nacional de Planeación. (9 de junio de 2015). Plan Nacional de Desarrollo 2014 - 2018. Obtenido de https://observatorioplanificacion.cepal.org/sites/default/files/plan/files/Colombia_Plan_Nacional_de_Desarrollo_2014_2018.pdf

DIAN, C. 1. (3 de abril de 2019). Auren.com. Obtenido de <https://www.auren.com/es-CO/blog/2019-04-03/cuales-son-las-caracteristicas-del-iva>

Directo Al Paladar. (s.f.). Obtenido de <https://www.directoalpaladar.com/salud/helados-artesanos-vs-helados-industriales-diferentes-su-perfil-dietetico>

Directo al Paladar. (s.f.). Helados artesanos vs helados industriales: ¿son diferentes en su perfil dietético? Obtenido de <https://www.directoalpaladar.com/salud/helados-artesanos-vs-helados-industriales-diferentes-su-perfil-dietetico>

Educación Consumidores. (2020). Salud Alimentaria. Obtenido de <https://educarconsumidores.org/salud-alimentaria/>

Fucsia. (s.f.). Las 5 estrategias del fast food para incitarnos a consumir. Obtenido de <https://www.fucsia.co/belleza-y-salud/articulo/estrategia-de-las-cadenas-de-comida-chatarra/46940>

Health Affairs. (march de 2017). In Mexico, Evidence Of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. Obtenido de <https://www.healthaffairs.org/doi/full/10.1377/hlthaff.2016.1231>

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. (2015). ENSIN: Encuesta Nacional de Situación Nutricional. Obtenido de <https://www.icbf.gov.co/bienestar/nutricion/encuesta-nacional-situacion-nutricional#ensin3>

Macías, A. B. (11 de Noviembre de 2017). Impuesto especial a los alimentos con alta densidad calórica y bebidas saborizadas un impuesto "extrafiscal para fines fiscales". Obtenido de <https://elpoderdelconsumidor.org/wp-content/uploads/2017/11/ieps-alimentos-caloricos-y-bebidas-azucaradas-impuesto-extrafiscal-probatio-2017.pdf>

Organización Mundial de la Salud. (31 de Agosto de 2018). Alimentación sana. Obtenido de <https://www.who.int/es/news-room/fact-sheets/detail/healthy-diet>

Wolters Kluwer. (s.f.). https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIyMDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAHyyapDUAAAA=WKE#I3.

Jurisprudencia

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, 25000-23-27-000-2008-00227-01(19053) (17 de Julio de 2014).

Normativa

Ley 1355 (Congreso de la República de Colombia 14 de octubre de 2009).

Ley 58 (2003).

Ley 1480 (2011).