

**Radicado Virtual No.
000I2023018714**

100208192-1111

Bogotá, D.C., octubre 24 de 2023.

Tema: Impuestos saludables
Descriptores: Hecho generador
Base gravable
Declaración y pago
Fuentes formales: Artículos 513-1 y siguientes del Estatuto Tributario
Artículos 3 y 16 del Decreto 1165 de 2019

Cordial saludo.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá unos interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación de los impuestos saludables, a saber, el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas (IBUA en adelante) y el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas (ICUI en adelante) -no sin antes anotar que los mismos regirán a partir del 1° de noviembre de 2023 (cfr. artículo 96 de la Ley 2277 de 2022)- con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 003744 - interno 383 del 28 de marzo de 2023).

1.1. ¿Cuáles son los presupuestos para que un producto se encuentre gravado con el ICUI?

Del artículo 513-6 del Estatuto Tributario, que establece el hecho generador del ICUI, se desprenden los siguientes presupuestos en relación con los productos gravados:

- i) Que se trate de un producto comestible, como lo indica el segundo inciso de la citada disposición y lo señala el nombre del impuesto;
- ii) Que se encuentre dentro de la lista de partidas y sub partidas arancelarias (gravadas, no exceptuadas) que consagra el artículo 513-6 *ibidem*;

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

- iii) Que sea considerado un producto ultraprocesado industrialmente; es decir, que sea elaborado a partir de sustancias derivadas de los alimentos o sintetizadas de otras fuentes orgánicas, en los términos del mismo artículo 513-6; y
- iv) Que se le haya adicionado como ingredientes: (i) sal o sodio, (ii) azúcares y/o (iii) grasas y que los valores de dichos ingredientes correspondan a los indicados en la Ley.

Ahora bien, a pesar de la concurrencia de los anteriores presupuestos, en ciertos casos no hay lugar a la generación o causación del ICUI, como cuando los mencionados productos comestibles:

- i) Son exportados por el productor (cfr. parágrafo 2° del artículo 513-6 *ibidem*); o
- ii) Son donados por el productor o importador a «los bancos de alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial o los bancos de alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio del Interior o por la ley», así como a las asociaciones de bancos de alimentos (cfr. parágrafo 4° de la misma disposición).

1.2. ¿Son acumulativas las definiciones que de «productos ultraprocesados» realiza la Ley?

Las definiciones contenidas en el artículo 513-6 del Estatuto Tributario sobre productos procesados y/o ultraprocesados que «se les haya adicionado sal/sodio», «se les haya adicionado grasas» y «se les haya adicionado azúcares» no son acumulativas, aunque puedan concurrir entre sí; por ende, bastará con que se concrete alguna de ellas para efectos del ICUI.

1.3. ¿Qué alcance tiene la expresión «*Excepto el pan*» contenida en el artículo 513-6 del Estatuto Tributario para efectos del ICUI?

El citado artículo 513-6 señala en relación con la partida arancelaria 19.05 que ésta comprende:

«Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao; hostias, sellos vacíos de los tipos utilizados para medicamentos, obleas para sellar, pastas secas de harina, almidón o fécula, en hojas, y productos similares. Excepto el pan y las obleas.» (énfasis propio)

En cuanto al pan y a la luz de los artículos 28 y 29 del Código Civil que versan sobre la interpretación de la Ley, se considera necesario aplicar la definición prevista en el artículo 1.3.1.12.11. del Decreto 1625 de 2016:

«(...) el pan a que se refiere la partida 19.05, como excluido es el horneado o cocido y producido a base de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción u horneado.»

Por lo tanto, aquellos productos comestibles que encajen en la definición de pan, acorde con el reseñado artículo 1.3.1.12.11. no se encuentran gravados con el ICUI.

1.4. ¿Cuál es el alcance de los términos «industrial» e «industrialmente» para efectos del hecho generador del ICUI?

Nótese que los términos «industrial» e «industrialmente» se emplean en la Ley como «*formulaciones industriales*» y «*ultraprocesado industrialmente*»; luego, dichos términos califican los procesos con los que se obtienen los productos gravados con el ICUI y no los insumos o ingredientes con los que se obtienen éstos.

En consecuencia y a criterio de este Despacho:

- i) Es indiferente si tales insumos o ingredientes son naturales u obtenidos a partir de algún proceso de transformación.
- ii) Tampoco es relevante la calidad del sujeto. El impuesto se generaría aunque el productor o importador de los productos no se considere un «industrial».

Así las cosas, los «productos ultraprocesados industrialmente» y las «formulaciones industriales» son los obtenidos a partir de un proceso industrial, en el que se adicionan azúcares, grasas y/o sodio.

Esto, sin dejar de lado que las «*personas naturales que en el año gravable anterior o en el año en curso hubieran obtenido ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas con este impuesto, inferiores a diez mil (10.000) UVT*» (énfasis propio) no son responsables.

1.5. Además de los azúcares, sal/sodio y/o grasas adicionados ¿para efectos del ICUI se tienen en cuenta los azúcares, sal/sodio y/o grasas que naturalmente hacen parte del producto comestible?

El artículo 513-6 del Estatuto Tributario señala unos valores en materia de azúcares, sal/sodio y/o grasas, por cada 100 gramos, a partir de los cuales el producto comestible está gravado (sin perder de vista lo indicado en el punto #1.1. de este pronunciamiento).

Ahora, en lo que se refiere a dichos valores:

- i) En relación con el sodio, el legislador no distinguió entre el sodio adicionado de aquel que naturalmente hace parte del producto comestible.
- ii) En relación con los azúcares y grasas, únicamente se tienen en cuenta los azúcares libres y las grasas saturadas. Por ende, para efectos impositivos, no se debe de tener en cuenta los azúcares y grasas diferentes de los anteriores y que hagan parte del producto comestible.

Para ilustrar lo anterior: Si un producto comestible en su estado natural tiene 299 miligramos de sodio por cada 100 gramos y se le adicionan 2 miligramos de sodio por cada 100 gramos, superaría el valor a partir del cual dicho producto se considera gravado con el ICUI (≥ 300 miligramos por 100 gramos).

1.6. ¿Son productos comestibles, gravados con el ICUI, los suplementos dietarios y polvos para reconstituir que están diseñados para ser diluidos y administrados en estado líquido?

No. Como se mencionó en el punto #1.1 de este pronunciamiento, es imprescindible que se reúnan una serie de presupuestos -de orden legal- para que un producto se considere gravado con el ICUI, siendo uno de tales que el producto sea comestible.

Al respecto, en el Diccionario de la lengua española se encuentra lo siguiente:

- i) Es «comestible» aquello que se puede comer.
- ii) «Comer» implica «*Masticar y deglutir un alimento sólido*».

Por lo tanto, los suplementos dietarios y polvos para reconstituir que estén diseñados para ser ingeridos de manera líquida, para los propósitos aquí analizados, no se consideran comestibles. Por lo tanto, no generan el ICUI.

Adicional a lo anterior, no se debe perder de vista que el ICUI es un impuesto con una finalidad extrafiscal que no consiste en desincentivar bienes como los consultados. Estos últimos, de hecho, tienen como propósito mejorar la salud de quienes los ingieren.

En efecto, el «impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas» está previsto para *«corregir la externalidad negativa derivada del consumo de estos bienes sobre la salud de la población a través de dos mecanismos: el desincentivo del consumo de los mismos y la generación de recursos públicos que contribuyan a financiar los requerimientos del sistema de salud derivados de enfermedades relacionadas»* (cfr. Gaceta del Congreso N° 917 de agosto 12 de 2022).

1.7. ¿El servicio de restaurante, cuando involucre el suministro de bebidas ultraprocesadas azucaradas o productos comestibles ultraprocesados, está gravado con los impuestos saludables?

Dentro de los hechos generadores de los impuestos saludables no se encuentra contemplada la prestación de servicios como el consultado, motivo por el cual éste no se encuentra gravado con los impuestos saludables.

Sin embargo, es de anotar que, si en el servicio de restaurante su prestador retira de inventarios una bebida ultraprocesada azucarada o un producto comestible ultraprocesado, que no hubiere estado sometido a imposición previamente por los impuestos saludables, se generará el IBUA o el ICUI, según el caso, en los términos establecidos por la Ley. Esto último se reitera en los puntos #1.8 y #5.1 de este pronunciamiento.

1.8. Si una persona produce bebidas ultraprocesadas azucaradas o productos comestibles ultraprocesados en su planta de producción y los vende en diferentes puntos de venta ¿los impuestos saludables se causan al momento del retiro de inventarios o de su venta?

En la hipótesis planteada no encuentra esta Subdirección que ocurra un «retiro de inventarios», el cual no se debería interpretar como el mero desplazamiento del producto gravado al punto de venta; de hecho, tal retiro se presenta cuando contablemente se da de baja al registro del inventario del producto gravado (ver párrafo 34 de la NIC 2 “Inventarios”).

Por ende, en este evento el respectivo impuesto saludable se generará por la venta y se causará *«en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos, en el momento de*

la entrega (...) aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria» (cfr. artículos 513-5 y 513-10 del Estatuto Tributario).

Ahora bien, si se retira de inventarios un producto que previamente había sido adquirido o importado, generando y causando el respectivo impuesto saludable en la venta o importación, en dicho retiro no se causa nuevamente este impuesto en consideración a su carácter monofásico.

4.1. ¿Los impuestos saludables deben discriminarse en la factura de venta?

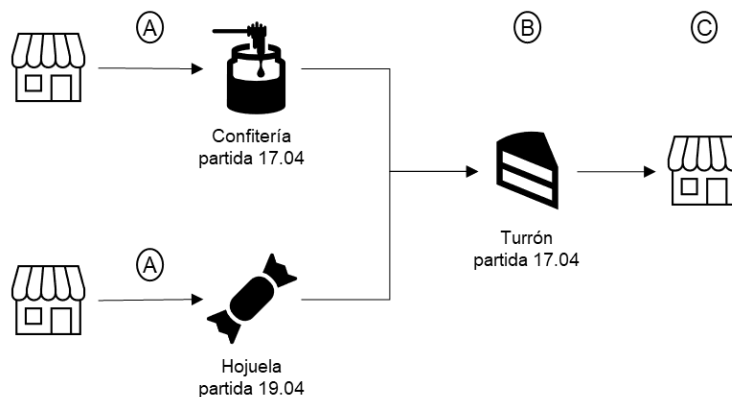
Sí, teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo 3° del artículo 513-5 del Estatuto Tributario para el IBUA y en el párrafo 3° del artículo 513-10 *ibidem* para el ICUI.

5.1. ¿Se mantiene el carácter de impuesto monofásico del ICUI si un producto comestible ultraprocesado se adquiere y destina a un proceso productivo para generar un producto comestible ultraprocesado distinto?

Sí, se mantiene el carácter monofásico. En el escenario en el que un producto comestible gravado con ICUI sea utilizado como materia prima o como un bien intermedio para elaborar un nuevo producto comestible ultraprocesado, este último también estará gravado con el ICUI por tratarse de un producto comestible ultraprocesado distinto.

A modo de ejemplo:

- A. Se adquieren del productor artículos de confitería comestibles clasificados en la partida arancelaria 17.04 y hojuelas comestibles de la partida arancelaria 19.04. Estos productos cumplen con los presupuestos para estar sometidos al ICUI, motivo por el cual su venta da lugar a este impuesto.
- B. Con los artículos comprados en la etapa A se produce un turrón de la partida arancelaria 17.04.
- C. En la etapa C, el productor del mencionado turrón, que también cumple con los presupuestos para estar sometido al ICUI, lo vende, en cuyo caso se genera y causa este impuesto en relación con este nuevo producto.



Es importante señalar que los productos intermedios que no sean comestibles no estarán sujetos al impuesto, pues este es un requisito que se desprende del artículo 513-6 del Estatuto Tributario, como se advirtió en el punto #1.1 de este pronunciamiento.

9. ¿Cuáles son las bases gravables del ICUI?

- i) En la venta, la base gravable corresponde a «el precio de venta». En la donación o retiro de inventario, la base gravable corresponde al «valor comercial», de acuerdo con lo señalado en el artículo 90 del Estatuto Tributario. En ambos casos no se menciona impuesto alguno (p.ej. IVA) que haga parte de la base gravable.
- ii) En las importaciones provenientes del resto del mundo, la base gravable es *«la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen»* (énfasis propio).

En este caso, «la misma base gravable para liquidar los tributos aduaneros» debe entenderse a la luz de lo dispuesto en los artículos 3 y 16 del Decreto 1165 de 2019 y 2 y 3 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, adoptado por la Resolución No. 1684 de 2014 de la misma Entidad. De la lectura de estas disposiciones se desprende que dicha base gravable corresponde al valor en aduana de la mercancía (determinado conforme lo establecen las disposiciones que rigen la valoración aduanera), teniendo en cuenta que es el factor común para liquidar los referidos tributos.

Ahora, en lo que se refiere a la expresión *«adicionados con el valor de este gravamen»*, por gravamen debe entenderse los tributos aduaneros, definidos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 como *«Los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías, salvo los recargos cuyo monto se limite al costo aproximado de los servicios prestados o percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional»*. Esta definición incluye el IVA causado por la importación al territorio aduanero nacional.

Todo lo anterior para concluir que, en este caso, la base gravable consiste en la sumatoria del valor en aduana; los derechos de aduana; otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación; y el IVA.

- iii) En las importaciones desde zona franca hacia el territorio aduanero nacional por parte del usuario industrial de bienes de zona franca (productor), la base gravable está conformada por *«el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros»* (énfasis propio), definidos estos últimos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019.
- iv) En la importación desde zona franca realizada por el comprador ubicado en el territorio aduanero nacional, la base gravable está conformada por *«el valor de la factura más los tributos aduaneros»* (énfasis propio), definidos estos últimos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019.

10. ¿Cómo se calcula el IBUA?

Para el efecto, será necesario examinar los artículos 513-3 y 513-4 del Estatuto Tributario, sin perder de vista que las tarifas, expresadas en pesos por cada 100 mililitros, o su equivalente, son variables.

El responsable del IBUA debe calcular el contenido de gramos de azúcar por cada 100 mililitros que contenga la bebida ultraprocesada azucarada de manera proporcional, aplicando una regla de tres, para determinar la tarifa, así: Multiplicando 100 mililitros por los gramos de azúcar total que contenga la bebida (i.e. grB). El resultado se divide en la totalidad de los mililitros de la bebida azucarada (i.e. mlB) con lo cual se obtiene los gramos de azúcar por cada 100 mililitros (i.e. gr). Con ese valor se identifica la tarifa (i.e. t) aplicable utilizando la tabla dispuesta en el artículo 513-4 del Estatuto Tributario.

La fórmula descrita se ilustra a continuación:

$$gr = \frac{grB \times 100ml}{mlB}$$

Ahora, para determinar el impuesto a pagar (i.e. $IBUA$), se debe dividir la totalidad de los mililitros de la bebida (i.e. mlB) por 100 mililitros. Finalmente, este resultado se multiplica por la tarifa aplicable (i.e. t).

La fórmula descrita se ilustra a continuación:

$$IBUA = \frac{mlB}{100 ml} \times t$$

Sólo para efectos ilustrativos:

¿Cuál sería el impuesto sobre una bebida ultraprocesada azucarada de 250 mililitros en el año 2024, que contiene 25 gramos de azúcar?

$$10 gr = \frac{25 gr \times 100 ml}{250 ml}$$

Por lo tanto, la tarifa aplicable para el 2024 es de \$55 por cada 100 mililitros, como se desprende del artículo 513-4 del Estatuto Tributario.

Para determinar finalmente el impuesto, se toman 250 mililitros y se dividen en 100 mililitros, el resultado se multiplica por la tarifa, así:

$$\$137,5 = \frac{250 ml}{100 ml} \times \$55$$

Así las cosas, el impuesto definitivo es de \$137,5.

11. ¿Cómo se declaran y pagan los impuestos saludables?

Para el caso de las operaciones distintas a aquellas de comercio exterior, será necesario atender los artículos 513-12 y 513-13 del Estatuto Tributario, con lo cual los impuestos se declararán y pagarán bimestralmente, teniendo en cuenta los plazos fijados anualmente por el Gobierno nacional (cfr. artículos 1.6.1.13.2.5. y 1.6.1.13.2.55. del Decreto 1625 de 2016).

En el caso de las operaciones de comercio exterior (e.g. importaciones desde el resto del mundo o desde zonas francas), estos impuestos se deben liquidar y pagar al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros (cfr. artículos 513-5 y 513-10 *ibidem*).

Para lo anterior, se deberán utilizar los formularios que prescribe la DIAN.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Bogotá, D.C.

Doctora

CECILIA RICO TORRES

Directora de Gestión de Impuestos

U.A.E. DIAN

cricot@dian.gov.co

Doctora

CLAUDIA PATRICIA MARÍN JARAMILLO

Directora de Gestión de Aduanas

U.A.E. DIAN

idiarz1@dian.gov.co

Doctor

ANDRÉS ESTEBAN ORDÓÑEZ PÉREZ

Director de Gestión de Fiscalización

U.A.E. DIAN

aordonezp@dian.gov.co

Doctor

ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA

Director Operativo de Grandes Contribuyentes

U.A.E. DIAN

apardog@dian.gov.co

Proyectó: Zulema Silva Meche, Angélica María Grandas Ferrand e Ingrid Castañeda Cepeda.

Revisó: Tomás Jaramillo Quintero

Comité de Normativa y Doctrina del 02/10/2023