

Diario Oficial 49.920

Bogotá, D. C., jueves, 30 de junio de 2016

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

**OFICIO NÚMERO 013695 DE 2016**

(junio 1°)

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C., 31 de mayo de 2016

100202208-0497

Doctor

JOSÉ ÉLBERT CASTAÑEDA DURÁN

Castañeda Consultores Ltda.

jose@castanedaconsultores.com

Carrera 7 número 27-52 Ofic. 405, Edificio Victoria

Bogotá, D. C.

Ref.: Radicado 041983 del 22/10/2015

Cordial saludo doctor José Élbert:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia si la exclusión de IVA consagrada en el artículo 2° del Decreto 1794 de 2013 referente a la arepa de maíz es aplicable a toda arepa producida a base de maíz a la cual *“se le agregan elementos como ocurre con la arepa boyacense que tiene una parte mínima de queso y azúcar o a la arepa santandereana que además incluye partes mínimas de chicharrones, yuca y sal?”*.

Indica que para dar respuesta al interrogante planteado, es necesario tener presente que el bien consultado se encuentra excluido del IVA al ser incluido en la partida arancelaria 19.05, esto es en los productos de panadería *“que están excluidos de IVA con la siguiente forma gramatical: ‘incluidas las arepas de maíz’, es decir, comparten las mismas características de los productos de panadería de la partida 19.05”*.

Finalmente resalta, que el artículo 424 del Estatuto Tributario al momento de estipular la exclusión en ningún momento indicó que ella se predicara de *“las arepas elaboradas únicamente de maíz”*, razón por la cual solicita aclarar el oficio 079829 del 12 de diciembre de 2013.

1. El estatuto Tributario en su artículo 424 modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012 establece los bienes excluidos de IVA indicando:

**“Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto.** Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente: (...)

Posición Arancelaria	Denominación de la mercancía
19.05	Pan horneado o cocido y producido a base principalmente 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, incluida la arepa de maíz (...). (Subraya fuera de texto).

El Decreto 1724 de 2013, por medio del cual se reglamentó parcialmente la Ley 1607 de 2012 estableció en su artículo 2° lo siguiente:

**“Artículo 2°. Pan y arepa excluidos del impuesto sobre las ventas.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, 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.

Los demás productos de panadería, galletería o pastelería, los productos de sagú, yuca, achira, las obleas, los barquillos y demás se encuentran gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas o a la tarifa del 5% en los casos específicos a los que hace referencia el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

La arepa de maíz excluida del impuesto sobre las ventas es aquella producida a base de maíz, bien sea de sal o dulce, integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada a la arepa, ni el grado de cocción u horneado” (negrilla y subraya fuera de texto).

2. Mediante Oficio 079829 del 12 de diciembre de 2013 la Dirección de Gestión Jurídica consideró que bajo el entendido de que el artículo 424 del Estatuto Tributario no incorporó la expresión “sin importar su contenido” u otra de similar, no es viable afirmar que los productos de la partida arancelaria 19.05 a los que se les adicionen alimentos como frutas, lácteos, carnes u otros se encuentren excluidos del IVA.

“¿Están excluidos del impuesto sobre las ventas, los productos conocidos como ‘pan’ cuyo mayor contenido sea harina de cereales y arepa de maíz, que contengan frutas, lácteos, carnes u otros elementos comestibles?”

Sobre el particular, el artículo 424 ibídem dispone:

**“Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto.** <Artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

(...)

*19.05 Pan horneado o cocido y producido a base principalmente 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, incluida la arepa de maíz.*

(...)” (subrayado fuera de texto).

*Visto lo anterior, toda vez que el artículo en comento no incorpora la formula “sin importar su contenido” o similar; no es viable jurídicamente afirmar que productos de la partida arancelaria 19.05 a los que se adicionen alimentos como frutas, lácteos, carnes u otros, se encuentren exentos del citado tributo. Habrá de entenderse que los términos “pan” y “arepa” a los que se hace alusión deben contextualizarse en su sentido propio y no en uno lato, que da cabida a innumerables especies de piezas.*

*Así las cosas, resultan apropiadas las definiciones contenidas en el Diccionario de la Lengua Española (DRAE) - 22ª edición publicada en 2001, sobre los términos analizados:*

“pan.

(Del lat. panis).

*1. m. Porción de masa de harina, por lo común de trigo, y agua que se cuece en un horno y sirve de alimento.*

(...)”.

“arepa.

(Del cumanagoto erepa ‘maíz’).

*1. f. Ant., Col. y Ven. Especie de pan de forma circular, hecho con maíz ablandado a fuego lento y luego molido, o con harina de maíz precocida, que se cocina sobre un budare o una plancha.*

(...)”.

*Por otra parte y aún más trascendental, la Corte Constitucional, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, en Sentencia C-158 de 1997 manifestó:*

*“(…) la técnica legislativa en materia de exenciones impone al legislador mencionar expresamente los casos que exceptúa de la regla general, habida cuenta de que las excepciones son de carácter restrictivo, por lo cual no es posible formularlas en términos generales o vagos, sino que es aconsejable que se establezcan en forma clara y precisa de forma tal que no haya necesidad de hacer interpretaciones, sino que del texto legal emanen las consecuencias jurídicas en forma sencilla” (subrayado fuera de texto).*

3.1. El concepto unificado del impuesto sobre las ventas número 0001 del 19 de junio de 2003, al analizar los criterios para la determinación de bienes excluidos y puntualmente la partida arancelaria 19.05 mencionó lo siguiente:

#### *1.1.2.1. Criterios para la determinación de los bienes excluidos*

*En Colombia se aplica el régimen de gravamen general en materia del impuesto sobre las ventas, en virtud del cual todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importaciones de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente contempladas en las normas legales.*

(...)

*Para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas de unos determinados bienes, la Ley acoge la nomenclatura arancelaria Nandina vigente. La ley establece dicha metodología con el objeto de señalar de manera precisa los bienes a que se refiere.*

Conforme con dicha nomenclatura se han adoptado criterios de interpretación general sobre los bienes que comprenden una determinada partida arancelaria, así:

(...)

c) Cuando la Ley hace referencia a una partida arancelaria citando en ella los bienes en forma genérica, los que se encuentran comprendidos en la descripción genérica de dicha partida quedan amparados con la exclusión:

(...)

“Pan (artículo 424 E. T., artículo 16 Decreto 522).

El pan a que se refiere la partida 19.05, como excluido es el horneado o cocido y producido a base principalmente 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. Los demás productos de panadería, galletería o pastelería, los productos de sagú, yuca, achira, las obleas, los barquillos y demás corresponden al artículo 468-1 del Estatuto Tributario y están sujetos al impuesto sobre las ventas a la tarifa del siete por ciento (7%).

De acuerdo con lo anterior el pan puede ser: pan francés, integral, de piña, de molde, de uvas, etc., roscón, mogolla, calados, pan de maíz, pan de queso, pan de coco, pan de especias, tostadas, pan de gluten, pan ácimo”. (Subraya fuera de texto).

Como se observa desde el año 2003 la Oficina Jurídica de la DIAN al analizar la partida arancelaria 19.05 indicó que el pan excluido de IVA abarca no solo los que se producen principalmente a base de harinas de cereal sino que incluye aquellos que cuentan con este ingrediente y si les adicionan otros como, por ejemplo: piña, uvas, queso, coco, entre otros.

4. El Código Civil Colombiano en su Título Preliminar Capítulo IV sobre la interpretación de la Ley en sus artículos 27 y 28 reza:

Artículo 27. Interpretación gramatical. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

*Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.*

Artículo 28. Significado de las palabras. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas su significado legal. (Subraya fuera de texto).

La Corte Constitucional ha utilizado el método de interpretación semántico acudiendo al Diccionario de la Real Academia Española para esclarecer el significado de términos en algunas ocasiones, como se puede observar en las Sentencias T- 317 de 1994 M. P. Vladimiro Naranjo Mesa, C-666 de 1996 M. P. José Gregorio Hernández, C-078 de 2005 M.P. Manuel José Cepeda. Se resalta en dichos pronunciamientos que las expresiones de los textos legales deben ser analizadas a la luz del uso ordinario del lenguaje, esto es del significado natural, obvio y general de las palabras empleadas. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 28 del Código Civil se exceptúa del método anterior las palabras que hayan sido definidas por el legislador, caso en el cual, la terminología especial primará sobre el lenguaje ordinario.

Con el objeto de aproximarnos a una respuesta a la consulta planteada, a continuación realizaremos un análisis inicial de lo dispuesto en el Decreto 1724 de 2013 donde se expresa que “*La arepa de maíz excluida del impuesto sobre las ventas es aquella **producida a base de maíz**”*, siendo por ello relevante observar cuál es el sentido común del uso de las palabras empleadas en la formulación de la exclusión. Para ello, nos remitimos a lo expuesto por el diccionario de la Real Academia Española:

- Arepa:

*1. f. Ant.x, Col. y Ven. Especie de pan de forma circular, hecho con maíz ablandado a fuego lento y luego molido, o con harina de maíz precocida, que se cocina sobre un budare o una plancha.*

- “Producir:

*5. tr. Fabricar, elaborar cosas útiles”.*

- “A base de:

*1. Locución preposicional usada para indicar que lo que se expresa a continuación se toma como fundamento o componente principal”.*

- “locución proposicional:

*Es grupo de palabras que funcionan como una sola pieza léxica con un sentido unitario y cierto grado de fijación formal, que se asemeja a un pronombre en su comportamiento sintáctico o en su significado; p. ej., el que más y el que menos”.*

5. Revisado el informe de ponencia para primer debate al Proyecto de ley número 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado, “*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*” dentro del numeral 2 denominado “*Justificación al pliego de condiciones, capítulo III, impuesto a las ventas (IVA) e impuesto al consumo, bienes que no causan el impuesto*” el legislador dijo: “*De otra parte se incluyó el tratamiento para el maíz y arroz para consumo humano como excluido del IVA, así como la arepa de maíz, (...)*”. (Subraya fuera de texto).

Posteriormente, en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 en el capítulo “*Diagnóstico*” frente al esquema de exclusiones vigente a ese momento respecto del IVA se mencionó lo siguiente:

*“Se evidencian también tratamientos tributarios distintos dependiendo del uso o destino de un insumo o materia prima (por ejemplo: tractores, arroz y maíz), lo que en la práctica es muy complejo de controlar para la administración tributaria. (...)*

*“Todos estos tratamientos exceptivos y tasas diferenciales generan un sistema altamente vulnerable a saber:*

*i) Complejidad administrativa: mal uso de recursos y oportunidades de corrupción y evasión;*

*ii) Litigios.*

*iii) Incentivos perversos de que el contribuyente que tiene una mezcla de ventas afecte a las ventas exentas un porcentaje de compras gravadas mayor al real y, de este modo, obtenga una devolución mayor (un pago menor del impuesto) al que le corresponde.*

Acto seguido, la exposición de motivos en el capítulo “*Modificaciones propuestas a los artículos del Estatuto Tributario*” indicó frente a los bienes y servicios excluidos:

*“En general se mantiene el tratamiento de bienes excluidos para los bienes agrícolas, animales vivos, semillas para la siembra de algunos productos agrícolas, abonos naturales y minerales, gas natural, energía eléctrica, insumos agropecuarios, medicamentos y sus materias primas y principios activos, elementos e instrumentos médicos, y los otros bienes que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.*

*Adicionalmente se incorporan las disposiciones que en materia de bienes excluidos se encontraban en artículos subsiguientes, con el objeto de unificarlos en uno solo”.*

En este orden, la intención del legislador era que los tratamientos preferenciales del IVA, no se convirtieran en situaciones complejas de controlar para la Administración Tributaria que permitieran una vulneración del sistema tributario, a la vez que se impidiera que los contribuyentes obtuviesen beneficios en aplicación de incentivos perversos. Todo esto llevó a unificar en un solo artículo los bienes excluidos del IVA incluyéndose desde la

ponencia para primer debate del proyecto de ley 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado a la arepa de maíz, situación que se materializó en el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012.

Así, pues, considera esta Dirección que cuando el artículo 424 del E.T. indica que se encuentra excluida de IVA la posición arancelaria 19.05, *“incluida la arepa de maíz”*, aunado a lo estipulado en el artículo 2° del Decreto Reglamentario 1724 de 2013, que reza: *“La arepa de maíz excluida del impuesto sobre las ventas es aquella producida a base de maíz, bien sea de sal o dulce, integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada a la arepa, ni el grado de cocción u horneado”*, es viable inferir que de acuerdo con la interpretación gramatical del lenguaje usado por el legislador la exclusión en comentario abarca la fabricación de toda especie de pan de forma circular **cuyo componente principal, fundamental o esencial sea el maíz**. Lo anterior implica que la adición de otros elementos siempre que ellos sean accesorios al componente principal no desnaturaliza el producto final denominado arepa de maíz, razón por la cual este producto se encontraría excluido del IVA.

Se resalta que la partida arancelaria 19.05 al referirse al pan horneado o cocido utilizó la forma *“producido a base principalmente de”*, expresión similar a la empleada en el Decreto 1724 de 2013 artículo 2, frente a la exclusión de la arepa de maíz donde se estableció *“producida a base de”*, lo cual no implica que el hecho de que en la segunda expresión no se incluyera el adverbio *“principalmente”* permita concluir que existe una diferencia justificable para dar un tratamiento disímil al pan horneado y cocido frente a la arepa de maíz, por el contrario como se indicó anteriormente al usar la locución preposicional *“a base de”* se entiende que ella incluye que lo expresado a continuación *“se toma como fundamento o componente principal”* en este caso del maíz.

Finalmente, es importante indicar que la inclusión de la arepa de maíz en la partida arancelaria 19.05 no puede ser vista de forma desarticulada a lo establecido en la misma, por el contrario la expresión *“incluida la arepa de maíz”* queda contenida en las reglas de esta partida, razón adicional a la planteada desde la interpretación gramatical para indicar que la adición de otros elementos no implica que ella se encuentre gravada con IVA.

En los anteriores términos se modifica lo expuesto en el Oficio 079829 del 12 de diciembre de 2013 y cordialmente le informamos al solicitante que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los íconos: “Normatividad” - “técnica” y seleccionando “Doctrina” y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

*Liliana Andrea Forero Gómez.*

(C. F.).