

MARÍA MERCEDES VÉLEZ PENAGOS

Pág. 1



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co |

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

FEB 12 P 4:51

011187

Bogotá, D.C. 12 FEB. 2014

100208221-000103

Señora
MARÍA MERCEDES VÉLEZ PENAGOS
ANDI
MVELEZ@andi.com.co
Email

Ref: Radicado 02770 del 31/10/2013

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptores	Bienes Excluidos del Impuesto Sobre las Ventas
Fuentes formales	Estatuto Tributario, Arts. 424 y 468-1 del Estatuto Tributario; Decreto 1794 de 2013, Art. 1°; Decreto 522 de 2003, Art. 17.

Cordial saludo, Sra. María Mercedes:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 del 21 de Agosto de 2009, esta Subdirección es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita la interpretación del artículo 1° del Decreto 1794 de 2013 que reglamenta, entre otros, el artículo 424 del Estatuto Tributario el cual establece los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas.

Considera que esta disposición excede la norma reglamentada al señalar que para que proceda la exclusión del impuesto sobre las ventas, el arroz clasificable por la subpartida 10.06 debe ser vendido al consumidor final.

Al respecto le informamos:

El artículo 424 del Estatuto Tributario, dispone:

"ARTICULO 424. BIENES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO. [Artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012]. 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:

(...)

10.06	Arroz para <u>consumo humano</u> .
-------	------------------------------------

" (Resaltado y subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 1° del Decreto 1794 de 2013, establece:

"ARTÍCULO 1o. TARIFA DE IVA PARA MAÍZ Y ARROZ. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario el maíz clasificable por las subpartidas 10.05.90 y 11.04.23 y el arroz clasificable por la subpartida 10.06, que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas son aquellos destinados al consumo humano, que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final". (Resaltado y subrayado fuera de texto).

De otro lado, el artículo 468-1 del también Estatuto Tributario, señala:

"ARTÍCULO 468-1. BIENES GRAVADOS CON LA TARIFA DEL CINCO POR CIENTO (5%). [Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012]. A partir del 1o de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

10.06	Arroz para <u>uso industrial</u>
-------	----------------------------------

" (Resaltado y subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 522 de 2003, en su artículo 17, determina:

"ARTÍCULO 17. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA EL ARROZ Y MAÍZ DE USO INDUSTRIAL. En la venta o importación de arroz o maíz de uso industrial, el responsable del impuesto sobre las ventas deberá tener en cuenta la utilización del producto, de tal manera que cuando el edulcorante lo destine a transformación industrial para harinas, concentrados o como materia prima para la obtención de otros productos que se clasifiquen por una partida arancelaria diferente de la del grano, se causa el impuesto sobre las ventas (IVA)."

Ahora bien, antes de la reforma al artículo 424 del Estatuto Tributario, mediante el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, respecto a la exclusión del arroz, esta disposición señalaba:

"ARTÍCULO 424. [Artículo modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002.]. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

10.06	<u>Arroz.</u>
-------	---------------

" (Resaltado y subrayado fuera de texto).

Con tales precisiones, ahora es necesario analizar la facultad del Presidente de la República al expedir los reglamentos. Para ello nos valdremos de la jurisprudencia del H. Consejo de Estado en esta materia. Veamos:

"Finalmente, el artículo 189-11 otorga al Presidente de la República la facultad de ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los Decretos, Resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las Leyes".

Es evidente que únicamente el Congreso está autorizado por la Constitución Política para emitir, reformar o derogar las Leyes y, que los decretos reglamentarios sólo tienen la función de facilitar el cumplimiento de lo consignado en ellas, siempre subordinados a los parámetros generales establecidos por la propia Ley, por lo que al Ejecutivo al dictarlos, no le es dable ir en ningún sentido más allá de lo que el mismo texto legal ordena y menos reformarla vía reglamento.

Ahora, el hecho de que la creación o modificación de los tributos y las posiciones arancelarias se asigne constitucionalmente al Congreso, no resta facultad al Presidente de la República para encauzar la materia hacia una operatividad efectiva y asegurar su correcta aplicación". (Resaltado y subrayado fuera de texto) (Sentencia del 19 de agosto de 2010, Radicación: 17030).

Visto lo anterior, pasamos a analizar el contenido del artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado en la parte que nos ocupa por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012 y el texto de las demás disposiciones relacionadas tanto con la exclusión como con la gravación de la venta del producto agrícola "arroz":

Como arriba se observó, el contenido de la exclusión del arroz, antes de la reforma del artículo 424 del Estatuto, sólo traía la partida arancelaria 10.06 y frente a ésta la palabra "arroz".

Ahora con la reforma tributaria del 2012, el contenido de la exclusión del arroz, señala la misma partida arancelaria 10.06, pero frente a ésta se le adiciona a la palabra "arroz" la frase "para consumo humano".

Es evidente entonces, que la exclusión cambio ostensiblemente, pues su procedencia se restringió sólo para el caso en que el arroz sea consumido por los humanos. En otras palabras, se fundamenta el beneficio en el hecho de que el arroz sea "destinado" para el consumo humano.

Pero, además, cabe aclarar que con la misma partida arancelaria (10.06) el legislador a través del artículo 468-1 clasificó el arroz para uso industrial.

Así pues, en la actualidad es el destino final del grano lo que determina su condición de "arroz excluido" o "arroz gravado". Es así como esta condición de su destino o uso y por ello la diferencia entre ambos productos, se señala de manera clara y contundente, en el texto de los artículos 1° del Decreto 1794 de 2013 y 17 del Decreto 522 de 2003 (adicionado por el artículo 6 del Decreto 567 de 2007), respectivamente, cuando **en el artículo 1°** se dice que la exclusión del impuesto sobre las ventas de arroz sólo procede cuando su "destino" es el consumo humano, condición que sólo puede verificarse y hacerse viable si la venta- que hay que recordar- es el hecho generador del tributo, se realiza "al consumidor final" y a su turno, **el artículo 17**, para el caso del arroz gravado, también lo condiciona al uso o destino, cuando dispone que "el adquirente", es decir el comprador, únicamente lo "destine" a transformación

industrial.

Bajo esta perspectiva, fue construida la interpretación jurídica de esta Entidad en el caso del maíz para uso industrial, a través del Oficio No. 062680 de 2007, la cual acogemos en uno de sus apartes, por ser pertinente en esta oportunidad:

"De los elementos estructurales de este tipo impositivo y conforme con las disposiciones citadas podemos afirmar que independientemente de la condición o actividad del importador o adquirente del bien, en tanto el maíz [Para nuestro caso el arroz] importado o adquirido sea destinado, (...)" es decir, sea su fin último el consumo humano, sin sufrir ninguna transformación industrial en etapas anteriores de la cadena de producción, esta excluido del IVA. (Resaltado y subrayado fuera de su texto).

Aquí vale la pena traer a nuestro análisis una parte de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, (págs. 34, 35 y 38):

"El impuesto sobre el valor agregado, es por naturaleza un impuesto indirecto que busca gravar el consumo de bienes y servicios. La concepción original del IVA, era fijar un gravamen sobre el valor agregado, para lo cual es necesario que el impuesto sea aplicado en cascada a lo largo de la cadena de producción, iniciando con los insumos, pasando por el proceso de transformación y comercialización hasta llegar al consumidor final del bien.

(...) el IVA es un impuesto sencillo cuando la cadena de valor agregado es unidireccional (por ejemplo, {Agro--industria--comercio--consumo final}), (...) (Resaltado y subrayado fuera de su texto).

"(...) Se evidencian también [antes de la reforma] 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.(...) (Resaltado y subrayado fuera de su texto).

Es forzoso concluir entonces, que, en últimas, la motivación de la modificación de la exclusión, adicionándole la destinación final del producto agrícola "arroz" clasificado en la partida arancelaria 10.06, -por tratarse de una cadena de valor agregado "unidireccional" que inicia en el agro y finaliza en el consumo, es viabilizar el control y fiscalización del beneficio, hacer mas explícita la diferencia entre la exclusión y la gravación del grano, unificar este tratamiento tributario para el "arroz y el maíz destinados para el consumo humano" y que la desgravación del producto de primera necesidad, se aplicara en su última etapa de la cadena de producción para que directamente fuera el consumidor quien se beneficiara.

Efectivamente, el reglamentario del artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado por el 38 de la Ley 1607 de 2012, se encarga de concretar que la circunstancia que determina la exclusión del arroz en la posición arancelaria 10.06 es su destinación para consumo humano, circunstancia que se hace útil, viable, factible, aplicable y controlable sólo cuando se vende el grano al consumidor final, lo que resulta concordante con la norma legal reglamentada que quiso sujetar la exclusión al "USO," o "DESTINACIÓN" del grano de arroz, al señalar que el beneficio se da en la medida que el arroz se consuma por los seres humanos.

El sustento de la regulación desplegada a través del Decreto 1784 de 2013, se corrobora con las Sentencias Nos. 13981 del 13 de octubre 2005 de la H. Corporación Contencioso Administrativa, y C-1005 de 2008 de la H. Corte Constitucional, cuando señalan:

"En primer lugar y con el fin de determinar la legalidad de la norma acusada, debe recordarse que el objeto de la reglamentación de una ley, no es otro que el de hacerla viable dotándola de lo necesario para la adecuada ejecución de los mandatos del legislador, tal como lo ha sostenido esta Corporación, así:

El desarrollo de la potestad reglamentaria otorgada al Presidente de la República por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, tiene como propósito la cumplida ejecución de las leyes; mediante el ejercicio de la misma se concretan circunstancias, detalles o aspectos no contenidos en ellas, pero sin que pueda el Ejecutivo modificar el alcance y contenido de la Ley que en forma precisa se ha previsto".

El marco donde se desarrolla esta facultad, lo constituye en primer lugar la ley que se quiere reglamentar, de manera que si la ley consagra una disposición de tipo general, el reglamento no puede restringir su aplicación o si por el contrario, la ley consagra una disposición de tipo restringido, [es el caso del artículo 424 del E.T. con la modificación efectuada por el 38 de la Ley 1607 de 2012, pues como se dijo, antes se consideraba excluido el "arroz" de manera general, y ahora se restringe al "arroz para el consumo humano"], no es dable que el Gobierno Nacional amplie su aplicación.". (Resaltado y subrayado fuera de su texto).

"Delimitadas las tareas de ejecutar, cuando la ley no necesita de regulación ulterior y la de reglamentar, en el caso contrario, ha de resaltarse el énfasis marcado por la jurisprudencia constitucional en el sentido en que, en este último evento, la competencia reglamentaria se dirige a la producción de actos administrativos por medio de los cuales lo que se busca es convertir en realidad el enunciado abstracto de la ley para encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Así, la potestad reglamentaria se conecta, con la expedición de normas de carácter general - sean ellas decretos, resoluciones o circulares - imprescindibles para la cumplida ejecución de la ley.". (Resaltado y subrayado fuera de su texto).

Es más, debe precisarse que en reiteradas oportunidades el H. Consejo de Estado ha negado la nulidad de actos administrativos reglamentarios de beneficios tributarios en casos similares al que interpretamos. Para poner en contexto el asunto, basta con citar dos de estas providencias:

Mediante la ya mencionada sentencia No. 17030 del 19 de agosto de 2010, se negó la nulidad del artículo 6° del Decreto 567 del 1° de marzo de 2007, que adicionó con un párrafo el artículo 17 del Decreto 522 de 2003, proceso en el cual se alegó el exceso del Presidente de la República al reglamentar la gravación al impuesto sobre las ventas para el grano de "maíz para uso industrial", dispuesta en el artículo 468-1 del Compendio Tributario, ya que el párrafo adicionado, le da alcance de producto gravado, al maíz adquirido para la producción de alimentos de consumo humano, que se someta al simple proceso de trilla o trituración, por considerarlo "maíz de uso industrial";

Y a través de la sentencia del 25 de abril de 2013, Rad. 17301, 17377, se negó la nulidad de los artículos 1° del Decreto 358 de 2002 y 1° del Decreto 3733 de 2005, pues a juicio de la alta Corporación, la interpretación por los demandantes en el sentido de que el gobierno quiso restringir el beneficio tributario, no es aceptada en la medida que dichos decretos facilitaron el ejercicio del control fiscal. Agregó que los actos demandados no desfiguran la situación regulada por el artículo 424 del E.T. Veamos algunos apartes de este pronunciamiento:

"En aplicación del criterio reiterado de esta Corporación, según el cual es pertinente decidir de fondo las demandas de actos administrativos generales en virtud de los efectos que pudieron producir mientras estuvieron vigentes, la Sala procede a decidir si son nulos los decretos demandados.

Para el efecto, la Sala parte de reiterar, en relación con la facultad reglamentaria del gobierno, que está gobernada por el principio de necesidad, que se materializa en la pertinencia que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica.

También ha precisado que, entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en la medida en que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. Contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento.

(...). Mientras el reglamento preserve la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir."

Obsérvese cómo, en el caso que nos ocupa, por tratarse de una exclusión que crea una desgravación de manera abstracta a consecuencia de un precepto positivo y expreso, como se hizo en el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, al expresar la prerrogativa: "Arroz para consumo humano", era indispensable, mediante el instrumento constitucional del Presidente de la República, señalar que para que proceda tal beneficio, sin sobrepasar la Ley, mas aún por tratarse de disminución de los ingresos tributarios para el Estado, tenía que concretarse claramente su destinatario, esto es: "el consumidor final" del arroz; no de otra forma podría aplicarse la norma exceptiva en la realidad de la cadena de comercialización del grano. Entonces, la reglamentación efectuada por el artículo 1° del Decreto 1794 lo que hizo fue preservar la "naturaleza y elementos esenciales" que la modificación del artículo 424 del E.T señaló al hacerlos viables y concretos en aras de su aplicación y control efectivos.

Pero, además, cabe aclarar, que el Decreto 1794 de 2013 "se encuentra amparado por el principio de presunción de legalidad que no puede ser desconocido por ningún operador jurídico en instancia administrativa", "y en consecuencia, afendiendo lo manifestado por la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional [Sentencia C-037 del 26 de enero de 2000. Exp. D-2441], al señalar que "No hay en la Constitución un texto expreso que se refiera al ejercicio de la excepción de ilegalidad, ni a la posibilidad de que los particulares o la autoridades administrativas, por fuera del contexto de un proceso judicial, invoquen dicha excepción para sustraerse de la obligación de acatar los actos administrativos, sino que la Carta puso en manos de una jurisdicción especializada la facultad de decidir sobre la legalidad de los mismos, ilegalidad que debe ser decretada en los términos que indica el legislador", "hay lugar a colegir forzosamente que cualquier discusión sobre la aplicabilidad, legalidad o constitucionalidad del artículo en cita [1° del Decreto 1794 de 2013] debe surtirse a nivel jurisdiccional". (Oficio 035575 de 2013) (Se resalta).

Por último, la interpretación efectuada a través de la presente doctrina, procede para el caso de la exclusión de los productos "Maíz para el consumo humano" clasificado en la subpartida arancelaria 10.05.90 y "Maíz trillado para consumo humano" clasificado en la Subpartida 11.04.23.00.00, que se encuentran listados también en los artículos 424 del Estatuto Tributario y 1° del Decreto 1794 de 2013.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos 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

MARÍA MERCEDES VÉLEZ PENAGOS

Pág. 7

bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,



LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

Con Copia:

Sr. Jeffrey Fajardo López
Director Ejecutivo - Cámara Induarroz- ANDI
Fax (+571) 3473198

Dra. Natasha Avendaño Garcia
Subdirectora Gestión de Análisis Operacional- DIAN
NavendañoG@Dian.Gov.Co

P. Hmlr/cnyd

ENTREGA PERSONAL