



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2014-00032-00 (21137)
Acumulado: 11001-03-27-000-2014-00072-00 (21297)
Actores: Armando Serrano Mantilla y Tatiana González Henao
Demandados: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Temas: Potestad reglamentaria. Exclusión del IVA en la venta e importación de maíz, de maíz trillado y de arroz para consumo humano. Artículo 424 del ET.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide sobre la nulidad de la expresión «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final*», contenida en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, así como del Oficio nro. 011187, del 12 de febrero de 2014, emitido por la DIAN.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), los ciudadanos Armando Serrano Mantilla y Tatiana González Henao promovieron sendas demandas de simple nulidad.

A la radicada por el primero, dirigida contra del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, le correspondió el número interno 21137. Con ella se pidió a esta judicatura anular del artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013, reglamentario de la Ley 1607 de 2012, la expresión «*y cuya venta se realiza al consumidor final*», y también el Concepto DIAN nro. 011187 de 2014. Por su parte, a la formulada por la ciudadana González Henao se le asignó el número interno de proceso 21297 y tenía como pretensión la nulidad del enunciado «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final*» previsto en el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013. En este proceso actúa como demandado el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y como coadyuvante del demandado la DIAN.

Como ambos procesos se tramitarían con el mismo procedimiento y coincidían en la pretensión de anulación parcial del Decreto 1794 de 2013, el despacho sustanciador los acumuló, mediante auto del 19 de febrero de 2018 (f. 337 c).

El aparte demandado del artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013 es el que a continuación se indica con subrayas:

Artículo 1. 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.

El texto del Concepto nro. 011187 de 2014, cuya integridad se demanda, es el siguiente:

Solicita la interpretación del artículo 1º 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:

"Artículo 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 consumo humano.
-------	----------------------------

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."

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 uso industrial
-------	---------------------------

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 adquirente 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 andina vigente:

10.06	Arroz.
-------	--------

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 solo 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." (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 grabación 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, solo 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 cambió ostensiblemente, pues su procedencia se restringió solo 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 solo procede cuando su destino es el consumo humano, condición que solo 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, está excluido del IVA.

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))...

"(...) 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. (...)

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 más 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 solo 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 consume 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 ordinal 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 amplíe su aplicación".

"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".

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 nro. 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, más 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, atendiendo 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 (sic) 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).

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.

A los anteriores efectos, los demandantes invocaron como violados los artículos 2.º, 6.º, 24, 58, 84, 15, 121, 122, 123, 150 (ordinal 1.º), 189 (ordinal 11) y 208 de la Constitución; 84 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984); y 38 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de violación planteado se sintetiza así:

Relataron que el decreto acusado reglamentó el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario (ET) en el sentido de excluir del IVA los bienes de las subpartidas arancelarias 10.05.90, 11.04.23.00.00 (maíz para consumo humano y maíz trillado para consumo humano, respectivamente) y 10.06 (arroz para consumo humano).

Censuraron que la norma reglamentaria dispusiera que esos bienes excluidos son solo los «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final*» y que, en ese mismo lineamiento, en el Concepto acusado precisara que la subpartida arancelaria 10.06 está excluida del IVA siempre que se trate de arroz destinado para el consumo humano adquirido por el consumidor final.

Consideraron que con esas determinaciones la Administración excedió el ejercicio de sus potestades porque no tuvo en cuenta que la ley excluyó del IVA los bienes en cuestión en toda la cadena productiva (*i.e.* en la producción o importación y comercialización hasta llegar al consumidor final). Señalaron que los actos demandados no podían restringir la exclusión a las operaciones de venta al consumidor final, ni prohibir la transformación de los bienes, propia del proceso de trilla del maíz.

Contestación de la demanda

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 288 a 295), para lo cual explicó que antes de la entrada en vigencia del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 424 del ET excluía del IVA al arroz y al maíz, sin ningún condicionamiento, disposición que no

permitía garantizar el objetivo de la exclusión, que se circunscribía a beneficiar el consumo humano; y que por tal circunstancia la Ley 1607 de 2012 procuró dar mayor fiabilidad acerca de quienes se beneficiarían de la exclusión del IVA, limitándola al maíz y al arroz destinados al consumo humano. Argumentó que, en esa medida, la disposición reglamentaria demandada propendió por los límites fijados por el legislador.

Por su parte, la DIAN, quien actuó como demandada en el proceso 21137 y como coadyuvante del extremo pasivo en el expediente 21297, propuso argumentos similares a los planteados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Agregó que desde la expedición del Decreto 522 de 2003 se fijó el alcance de la expresión «*uso industrial*», para el arroz y el maíz clasificados en las partidas 10.05 y 10.06, aspecto que era determinante para diferenciar entre bien excluido y bien gravado con el IVA; y que, tiempo después, el artículo 6.º del Decreto 567 de 2007 adicionó un párrafo al artículo 17 del Decreto 522 de 2003, de acuerdo con el cual el simple proceso de trilla o trituración del maíz adquirido para consumo humano, lo convertía en maíz para uso industrial, que, en aquella época, estaba gravado con el IVA a la tarifa del 10 %.

Planteó que la norma reglamentada por el acto acusado (*i.e.* artículo 38 de la Ley 1607 de 2012) restringió la exclusión para al maíz que conservaba su naturaleza germinal, por lo que la desgravación no es aplicable al que se convierte en materia prima para obtener harinas, concentrados o se utiliza en la fabricación de otros productos que pertenezcan a una partida arancelaria diferente a la del grano en su estado natural. Invocó, al respecto, lo considerado por esta Sección en la sentencia del 19 de agosto de 2010 (exp. 17030, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Audiencia inicial

El 23 de mayo de 2019 se celebró la audiencia inicial prevista en el artículo 180 del CPACA. Agotadas las etapas procesales correspondientes, se saneó el proceso y se declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, formulada por la DIAN, respecto de la pretensión de anulación contra la Circular Externa nro. 000008, del 27 de agosto de 2013. Se determinó que el litigio se concentraría en establecer: (i) si el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, al identificar como bienes excluidos del IVA a los productos clasificados en las subpartidas arancelarias 10.05.90, 10.06 y 11.04.23.00.00, pretendió beneficiar toda la cadena productiva, esto es, la producción y comercialización, hasta la adquisición del consumidor final, siempre que el arroz, el maíz y el maíz trillado fueran para el consumo humano, o si, por el contrario, el legislador restringió la exclusión del IVA a la venta o importación

al consumidor final; (ii) si el Decreto 1794 de 2013 excedió la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189.11 constitucional; y (iii) si el Concepto nro. 011187 de 2014, quebrantó el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, en relación con la exclusión del IVA del arroz, del maíz y del maíz trillado para consumo humano.

Por último, en atención a las características del debate jurídico planteado y lo dispuesto en el artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la audiencia de alegaciones y juzgamiento, y el magistrado sustanciador corrió traslado para alegaciones finales a las partes y al Ministerio Público.

Alegatos de conclusión

La demandante Tatiana González Henao, reiteró los planteamientos de la demandada (f. 388) y la DIAN reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda (ff. 440 a 446).

El agente del Ministerio Público solicitó la nulidad de los actos demandados, porque el artículo 424 del ET solo exige para la procedencia de la exclusión del IVA debatida que los bienes se destinen para el consumo humano, sin contemplar que la adquisición la hiciera el consumidor final (ff. 433 a 436).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre las demandas de nulidad contra la expresión «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final*» contenida en el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y contra el Concepto DIAN nro. 011187 de 2014, en relación con las condiciones para la procedencia de la exclusión del IVA en la importación y venta de arroz, de maíz y de maíz trillado –bienes clasificados en las subpartidas arancelarias 10.06, 10.05.90 y 11.04.23.00.00–, destinados al consumo humano.

2- Los actores consideran que los actos acusados vulneran el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, porque mientras este dispuso que los bienes en cuestión no causan el IVA en ninguna fase de la cadena productiva, a condición de que sean para consumo humano, los actos prescriben que la exclusión solo opera en ventas o importaciones en las que el adquirente sea el consumidor final y que no incorporen ningún tipo de proceso industrial.

3- Con miras a resolver la *litis*, la Sala advierte, en primer lugar, que el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013 fue modificado por el artículo 1.º del Decreto 2686, del 23 de diciembre de 2014, así:

Artículo 1º. Modifíquese el artículo 1º del Decreto número 1794 de 2013, el cual quedará así:

Artículo 1º. Maíz y arroz que no causan impuesto a las ventas. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario el maíz clasificable por la subpartida 10.05.90 y el arroz clasificable por la partida 10.06, que se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas (IVA) son aquellos destinados al consumo humano, siempre que no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones; sin importar que hayan sido intermediados comercialmente.

Como se aprecia, la nueva disposición mantuvo la expresión «*siempre que no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones*», pero suprimió la expresión «*y cuya venta se realiza al consumidor final*», y la reemplazó por el enunciado «*sin importar que hayan sido intermediados comercialmente*». De modo que una de las expresiones acusadas del artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013 desapareció del mundo jurídico.

Pese a la pérdida de vigencia de la disposición, para esta Sección procede el análisis de legalidad por el tiempo en el que surtió efectos jurídicos la norma, pues la derogación no tiene la entidad de controlar la legalidad del orden superior (sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz; del 23 de enero de 2014, exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 20 de febrero de 2017, exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). En consecuencia, se adelantará el correspondiente juicio de legalidad.

4- La normativa que se encontraba vigente antes de que se expidiera la Ley 1607 de 2012, *i.e.* el artículo 30 de la Ley 788 de 2002, incorporado en el artículo 424 del ET, prescribía que la venta e importación de maíz, de maíz trillado y de arroz se encontraba excluida del IVA, sin imponer ninguna condición adicional.

Con la modificación efectuada por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, se añadió a las exclusiones objeto de análisis la condición de que esos bienes se utilizaran para el «*consumo humano*». Con esta previsión, la nueva nomenclatura arancelaria del artículo 424 del ET, identificó como excluidas las subpartidas *10.05.90 maíz para consumo humano*, *10.06 arroz para consumo humano* y *11.04.23.00.00 maíz trillado para consumo humano*; y la norma reglamentaria (artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013) dispuso lo siguiente (subraya añadida):

Artículo 1°. 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.

4.1- Según argumentan las entidades demandadas, el aparte subrayado se corresponde con la modificación legislativa introducida por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, porque la adición del término «*consumo humano*» implica que la exclusión del IVA solo procede si el adquirente de los bienes es el consumidor final.

Al respecto, observa la Sala que la norma reglamentada (*i.e.* el artículo 424 del ET, con las modificaciones que le introdujo el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012), preceptúa en el primer inciso lo siguiente (subrayas añadidas por la Sala):

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: [sigue la transcripción de las partidas arancelarias cuyos bienes se encuentran excluidos del tributo].

Según el precepto, la «*exclusión*» del impuesto se predica respecto de los bienes vendidos o importados, sin efectuar alusiones a las condiciones subjetivas de quienes participan en la operación de compraventa de las mercancías transadas. No asocia la procedencia de la desgravación a que los compradores sean unos u otros sujetos, sino que identifica mediante subpartidas arancelarias los bienes excluidos.

El texto legal reglamentado denota que de manera expresa se restringió el beneficio a los bienes que cumplieran la condición de ser aptos para el «*consumo humano*», todo sin que la exclusión quedara supeditada a la intervención del consumidor final en la operación de venta o de importación. Por eso, juzga la Sala que a partir de la norma reglamentada se debe concluir que la exclusión resulta procedente en toda operación de venta o importación que verse sobre los bienes identificados en las partidas arancelarias señaladas, cualquiera sea la fase de intermediación de la que se trate, a lo largo de la cadena productiva de comercialización de los bienes destinados al «*consumo humano*».

De allí que lo adicionado por el reglamento, en cuanto a la exigencia de que intervenga el consumidor final en la operación de venta o de importación para

que la operación se pueda reputar como excluida, constituye una violación del principio de legalidad y un exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno.

Prospera el cargo de nulidad contra la expresión «*cuya venta se realiza al consumidor final*», incluida en el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013.

4.2- En este mismo lineamiento, como quiera que el demandado Concepto DIAN nro. 011187 de 2014 centró su análisis en determinar si, en el caso de la subpartida arancelaria «10.06 Arroz para consumo humano», la exclusión del IVA solo operaba en las ventas hechas a los consumidores finales; y que el acto interpretó que esa restricción encontraba soporte en la disposición reglamentaria que se encontró ilegal, determina la Sala que también procede declarar la nulidad del Concepto, por las mismas razones por las que se anulará el aparte correspondiente del artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013.

Prospera el cargo de nulidad en contra del Concepto DIAN nro. 011187 de 2014.

5- Por otra parte, en el proceso identificado con el número interno 21297, la demandante censuró que la misma norma reglamentaria a la que nos venimos refiriendo señalara que los bienes para los cuales opera la exclusión son aquellos «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones*». Lo anterior, porque esa restricción no está prevista en la norma legal.

Frente a esa acusación, observa la Sala que en la formulación legal de la exclusión que realiza el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, la desgravación se confiere a bienes no procesados, en grano, dispuestos para el consumo humano, pues las subpartidas arancelarias señaladas son las propias del maíz para consumo humano (10.05.90), del arroz para consumo humano (10.06) y del maíz trillado para consumo humano (11.04.23.00.00).

En esa medida, los bienes contemplados por la ley son los granos (de maíz y de arroz) sin transformar. Sus derivados no están excluidos, pues el procesamiento industrial llevaría un nuevo tipo de bien no abarcado en las subpartidas arancelarias identificadas por la legislación, como sería el caso de las harinas. Consecuentemente, la precisión hecha en el reglamento en el sentido de que los bienes excluidos son los «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones*» se encuentra dentro de los límites de lo previsto en la legislación que reglamenta. Esto, sin perjuicio de dejar en claro que sí resulta admisible la actividad de trilla del maíz que, como lo argumentó la demandante, supone un proceso de transformación, que no

desnaturaliza el grano; así porque de manera expresa la exclusión está dada para el maíz trillado, mandato que contempla el proceso de trilla.

No prospera el cargo de nulidad formulado contra la expresión «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones*», incluida en el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013, con el condicionamiento recién indicado respecto de la trilla del maíz.

6- Resumiendo lo considerado, la Sala anulará la expresión «*y cuya venta se realiza al consumidor final*», contenida en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, y el Concepto DIAN nro. 011187 de 2014; pero se abstendrá de declarar la nulidad de la expresión «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones*», incorporada en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, en el entendido de que no impide la aplicación de la exclusión al maíz que ha sido sometido al proceso de trilla.

7- Por último, se advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

1. **Declarar** la nulidad de la expresión «*y cuya venta se realiza al consumidor final*», contenida en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013.
- 2- **Declarar** que la expresión «*que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones*» contenida en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 **es legal de manera condicionada**, de conformidad con las consideraciones del presente fallo.
- 3- **Declarar** la nulidad del Oficio nro. 011187, del 12 de febrero de 2014, proferido por la DIAN.

4. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ