

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.  
000S2022903705**

100208192-580

Bogotá, D.C. **13/05/2022**

Tema: Impuesto sobre las ventas  
Descriptores: Bienes excluidos  
Bienes exentos  
Fuentes formales: Artículo 28 del Código Civil  
Artículos 420, 424, 477 y 481 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula los siguientes interrogantes:

- “1. ¿Cuál es la definición de ‘Embriones’ para efectos fiscales dentro de las obligaciones administradas por la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (...)?*
- 2. ¿Qué diferenciación existe entre un embrión vivo y un embrión muerto para la DIAN?, consecuentemente, ¿Qué implicaciones fiscales tiene un embrión vivo frente a un embrión muerto en relación con el Impuesto sobre las ventas (...)?*
- 3. ¿Qué embriones se encuentran gravados con el IVA? Por favor incluir una lista que contenga la partida arancelaria y el tipo de embrión.*
- 4. ¿Qué entiende la DIAN por ‘Ovas’?*
- 5. ¿Qué ovas se encuentran gravadas con IVA? Por favor incluir una lista que contenga la partida arancelaria.”*

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar

Subdirección de Normativa y Doctrina

asesoría específica, por lo que **corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.**

Salvo la Ley consagre una definición expresa, los términos “embrión” y “ova” se deben entender “*en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras*” (cfr. artículo 28 del Código Civil).

En este sentido, el Diccionario de la lengua española señala:

- Embrión:
  1. *m. Ser vivo en las primeras etapas de su desarrollo, desde la fecundación hasta que el organismo adquiere las características morfológicas de la especie.*
  2. *m. En la especie humana, producto de la concepción hasta fines del tercer mes del embarazo.*
  3. *m. En las plantas fanerógamas, esbozo de la futura planta, contenido en la semilla.*
  4. *m. Principio no desarrollado de algo.”*
- Ovas: “1. *f. pl. Huevos juntos de algunos peces.”*

Ahora bien, para efectos del IVA, examinados los artículos 424, 477 y 481 del Estatuto Tributario no se observa que los embriones ni las ovas -referidos como tal- se encuentren excluidos o exentos del impuesto, con lo cual, es menester comprender que se encuentran gravados con el mismo, por virtud del literal a) del artículo 420 *ibídem*.

En este punto, vale la pena tener en cuenta lo expresado en el Oficio 023476 de agosto 12 de 2015:

*“(…) por regla general y de conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, la venta de bienes corporales muebles se encuentra gravada con IVA, hallándose excluida únicamente los bienes expresamente señalados como tales.*

*Lo anterior dado el carácter real de este impuesto y su régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley. En estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas, de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados”.* (Subrayado fuera de texto).

Lo antepuesto, sin desconocer que:

- Están excluidos del IVA los animales vivos de la especie porcina (partida arancelaria 01.03); los animales vivos de las especies ovina o caprina (partida arancelaria 01.04); los gallos, gallinas, patos, gansos, pavos (gallipavos) y pintadas, de las especies domésticas, vivos (partida arancelaria 01.05); los demás animales vivos (partida arancelaria 01.06); los peces vivos, excepto los peces ornamentales de las posiciones 03.01.11.00.00 y 03.01.19.00.00 (partida arancelaria 03.01); las albacoras o atunes blancos (subpartida arancelaria 03.03.41.00.00); los atunes de aleta amarilla (rabiles) (subpartida arancelaria 03.03.42.00.00) y los atunes comunes o de aleta azul, del Atlántico y del Pacífico (subpartida

Subdirección de Normativa y Doctrina

arancelaria 03.03.45.00.00); los bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor, plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la partida 12.12 (partida arancelaria 06.01); las demás plantas vivas (incluidas sus raíces), esquejes e injertos; micelios (subpartida arancelaria 06.02.90.90.00); las plántulas para la siembra, incluso de especies forestales maderables (subpartida arancelaria 06.02.20.00.00); entre otros bienes (cfr. artículo 424 *ibídem*).

- Están exentos del IVA los animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia (partida arancelaria 01.02) y los Pollitos de un día de nacidos (subpartida arancelaria 01.05.11.00.00) (cfr. artículo 477 *ibídem*).
- Asimismo, están exentos del IVA, entre otros, *“Los bienes corporales muebles que se exporten”*; *“Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados”*; *“Las materias primas (...) insumos (...) que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”* (cfr. artículo 481 *ibídem*).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Tel: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda