

**Ambigüedad y vacíos normativos en la clasificación del IVA en alimentos (tortillas):
implicaciones fiscales y estrategia para reducir la incertidumbre en TORTI S.A.S.**

Ana Lucía Acosta Monroy

Deisy Johana Tocarruncho Garavito

Ana María Sánchez

Universidad Agustiniana — Uniagustiniana

Facultad Administrativa y Económica

Especialización en Planeación Tributaria

Bogotá D.C.

2026

**Ambigüedad y vacíos normativos en la clasificación del IVA en alimentos (tortillas):
implicaciones fiscales y estrategia para reducir la incertidumbre en TORTI S.A.S.**

Ana Lucía Acosta Monroy

Deisy Johana Tocarruncho Garavito

Ana María Sánchez

Tutor

Gerson Manuel Anduquia Rodríguez

Trabajo de grado para optar al título de Especialización en Planeación Tributaria

Universidad Agustiniana — Uniagustiniana

Facultad Administrativa y Económica

Especialización en Planeación Tributaria

Bogotá D.C.

2026

Dedicatoria

Este trabajo está dedicado a nuestras familias, cuyo apoyo incondicional y confianza permanente han sido el motor de cada etapa de este proceso. Su presencia y aliento hicieron posible que este proyecto de vida se convirtiera en realidad.

Agradecimientos

Expresamos nuestra gratitud, en primer lugar, a Dios, por concedernos la fortaleza, la claridad de pensamiento y la oportunidad de alcanzar esta etapa de nuestra formación profesional.

A nuestras familias, por la comprensión y el respaldo constante a lo largo de este proceso. A nuestro asesor, el docente Gerson Manuel Anduquia Rodríguez, por su orientación académica, su disposición permanente y la rigurosidad con la que acompañó el desarrollo de esta investigación.

A los docentes de la Especialización en Planeación Tributaria de la Universidad Agustiniana, por compartir su experiencia y contribuir a nuestra formación en el campo del derecho tributario colombiano. Finalmente, a todas las personas que, de distintas formas, aportaron a la realización de este trabajo: este logro también les pertenece.

Resumen

Este trabajo analiza la incidencia de la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas producidas por TORTI S.A.S. y su efecto en la determinación del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y en la generación de contingencias fiscales. A partir de una metodología doctrinal y jurisprudencial, se examina el marco constitucional (Constitucionpoliticadecolombia, 1991), legal y administrativo que rige el tratamiento del IVA para los productos de panadería en Colombia, identificando que la ausencia de una definición expresa en el artículo 424 del Estatuto Tributario (secretaria senado, 1992) da lugar a interpretaciones divergentes sobre si las tortillas deben ser tratadas como bienes gravados o excluidos del impuesto. Se presentan y evalúan cuatro interpretaciones viables sustentadas en criterios literales, funcionales, técnico arancelarios y procedimentales y se pondera el riesgo fiscal y el impacto económico de cada una. Los resultados demuestran que la clasificación arancelaria conforme a la nomenclatura NANDINA, complementada con un concepto vinculante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), constituye la estrategia más sólida para garantizar seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se concluye que la ambigüedad detectada refleja una deficiencia en la técnica legislativa que exige intervención expresa del legislador colombiano, con el fin de establecer criterios objetivos de clasificación para los productos de panadería y fortalecer los principios de legalidad, equidad y coherencia del sistema tributario.

Palabras clave: impuesto sobre las ventas, tortilla, clasificación arancelaria, ambigüedad normativa, seguridad jurídica

Abstract

This study analyzes the impact of normative ambiguity in the tax classification of tortillas produced by TORTI S.A.S. on the determination of Value Added Tax (VAT) and the generation of tax contingencies in Colombia. Through doctrinal and jurisprudential analysis, the constitutional, legal, and administrative framework governing VAT treatment for bakery products is examined. The absence of an explicit definition in Article 424 of the Tax Statute creates divergent interpretations regarding whether tortillas should be classified as taxable or VAT-exempt goods. Four viable interpretations grounded in literal, functional, technical-tariff, and procedural criteria are presented and evaluated for fiscal risk and economic impact. Findings demonstrate that tariff classification according to the NANDINA nomenclature, complemented by a binding ruling from the Colombian Tax Authority (DIAN), constitutes the most robust strategy to ensure legal certainty and stability in tax compliance. It is concluded that normative ambiguity reflects a deficiency in legislative drafting that requires express intervention by the Colombian legislature to establish objective criteria for classifying bakery products and strengthen the principles of legality, equity, and consistency within the tax system.

Keywords: value added tax, tortilla, tariff classification, regulatory ambiguity, legal certainty

Tabla de contenido

Resumen	5
Abstract	6
Introducción	12
Descripción de la Investigación	14
Árbol de Problema	15
Pregunta de Investigación	16
Preguntas Específicas	16
Objetivos	17
Objetivo General	17
Objetivos Específicos	17
Desarrollo de los Objetivos Específicos	18
Objetivo 1. Marco Normativo, Doctrinal y Jurisprudencial Vigente	18
Marco Constitucional del Sistema Tributario	18
Marco Legal del Impuesto sobre las Ventas	18
Definición Conceptual del Producto: la Tortilla	19
Clasificación Arancelaria y su Incidencia Tributaria	19

Marco Doctrinal — DIAN.....	20
Marco Jurisprudencial	21
Objetivo 2. Implicaciones Tributarias de la Ambigüedad Normativa en la Carga Fiscal de TORTI S.A.S.	22
Planteamiento del Problema Tributario.....	22
Escenario 1: Las tortillas se tratan como bienes excluidos del IVA	22
Escenario 2: Las tortillas se tratan como bienes gravados con IVA.....	23
Riesgo de Contingencias Fiscales	23
Objetivo 3. Evaluación de las Distintas Interpretaciones Posibles en la Clasificación del IVA Aplicable a las Tortillas	24
Punto de Partida Interpretativo: Ausencia de Mención Expresa en la Norma	24
Criterios Interpretativos Aplicables en Materia Tributaria	24
Primera Interpretación: Las Tortillas como Bien Gravado con IVA	26
(Interpretación Literal).	26
Segunda Interpretación: Las Tortillas como Bien Excluido por Similitud con el Pan (Interpretación Teleológica y Funcional)	26
Tercera Interpretación: Prevalencia de la Clasificación Arancelaria (Interpretación Técnico- Sistemática)	27
Cuarta Interpretación: Solicitud de Concepto Vinculante a la DIAN (Interpretación Procedimental)	28
Tensión entre Legalidad y Equidad Tributaria: Análisis Constitucional	30

Análisis de Contingencias y Sanciones	30
Conclusiones	33
Recomendaciones	36
Referencias	37
Anexos.....	39
Anexo A. Análisis Comparativo de Respuestas de Expertos Mediante Método Delphi	39
Descripción Metodológica.....	39
Resultados del Análisis Comparativo	39
Conclusión General del Análisis Delphi	45

Tabla de tablas

Tabla 1	20
Tabla 2	25
Tabla 3	28
Tabla 4	29
Tabla 5	30

Lista de Figuras

Figura 1	15
Figura 2	39
Figura 3	40
Figura 4	41
Figura 5	42
Figura 6	43
Figura 7	44

Introducción

El presente trabajo examina la manera en que la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas incide en la determinación del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y en la generación de contingencias fiscales para la empresa TORTI S.A.S. La problemática surge ante la ausencia de una definición legal que permita establecer con claridad si las tortillas deben recibir el mismo tratamiento tributario que el pan o la arepa —bienes expresamente excluidos del IVA— o si, por el contrario, deben gravarse con la tarifa general del 19 %.

Lejos de tratarse de un simple vacío normativo, la situación pone de manifiesto una deficiencia en la técnica legislativa tributaria: el legislador recurre a categorías generales sin delimitar criterios objetivos que permitan clasificar productos con características físicas y funcionales similares. Esta dificultad se agrava por el hecho de que las exclusiones del IVA, conforme a la doctrina tributaria consolidada, son de interpretación restrictiva, lo que impide resolverla por vía analógica.

El caso de TORTI S.A.S. ilustra de forma concreta las implicaciones prácticas de esta ambigüedad. La empresa aplicó inicialmente la tarifa general del 19 % y posteriormente trató el producto como un bien excluido, sin que mediara modificación alguna en la naturaleza del bien ni en la normativa aplicable. Este cambio de posición tributaria refleja la incertidumbre jurídica derivada de la indeterminación normativa, que expone al contribuyente a procesos de fiscalización, imposición de sanciones y ajustes en las declaraciones tributarias.

El problema trasciende la mera liquidación del impuesto. Afecta principios estructurales del ordenamiento tributario colombiano —seguridad jurídica, legalidad y equidad competitiva—

y genera asimetría entre contribuyentes del mismo sector que, enfrentados al mismo vacío normativo, adoptan posiciones fiscales distintas. Cuando la clasificación tributaria no depende exclusivamente de la ley, sino de criterios interpretativos cambiantes, el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales queda condicionado al riesgo que cada contribuyente esté dispuesto a asumir.

En este contexto, el propósito general de la investigación es construir un análisis integrado sobre la incidencia de la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas en la determinación del IVA y en la posible generación de contingencias fiscales para TORTI S.A.S. Con ese fin, se describe el marco normativo, doctrinal y jurisprudencial vigente; se analizan las implicaciones que tendría para la empresa que el producto fuera considerado gravado o excluido; y se evalúan las distintas interpretaciones disponibles, junto con la estrategia más adecuada para reducir la exposición al riesgo fiscal.

De esta manera, la investigación busca aportar una posición argumentativa sólida frente a un problema que, aunque técnico en su forma, tiene consecuencias económicas y jurídicas significativas para el contribuyente, al tiempo que evidencia la necesidad de mayor precisión normativa para garantizar coherencia en la aplicación del tributo y estabilidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Descripción de la Investigación

En Colombia, la clasificación de los productos de panadería resulta determinante para establecer su tratamiento frente al IVA. Dentro de este universo, las tortillas presentan dificultades específicas, dado que la normativa vigente no precisa si deben asimilarse al pan, a la arepa u a otro producto de panadería para efectos tributarios. Esta ambigüedad ha generado interpretaciones disímiles en la práctica empresarial y en las actuaciones de la administración tributaria.

El caso de TORTI S.A.S. permite evidenciar esta problemática con nitidez: la empresa comercializó sus tortillas inicialmente con IVA del 19 % y, posteriormente, las trató como bienes excluidos, sin que se hubiera producido ningún cambio normativo que justificara este giro. El análisis de esta situación permite identificar cómo la indeterminación en la clasificación tributaria afecta las decisiones fiscales de los contribuyentes, genera contingencias reales y pone en evidencia la necesidad de criterios técnicos claros para la aplicación del impuesto en el sector de panadería.

Árbol de Problema

Figura 1

Árbol de problemas

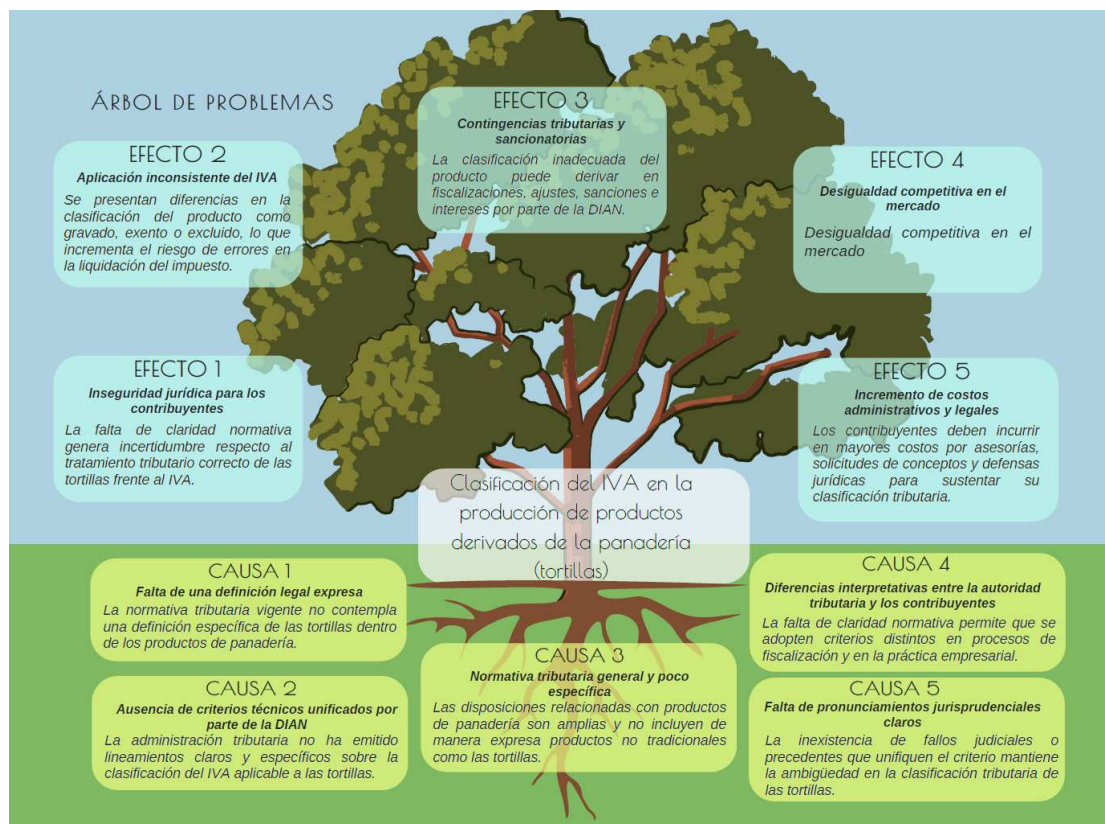


Ilustración 1 Árbol de problemas

Nota. Elaboración propia.

Pregunta de Investigación

¿De qué manera incide la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas en la determinación del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y en la generación de contingencias fiscales para el contribuyente TORTI S.A.S.?

Preguntas Específicas

La investigación se articula en torno a tres preguntas derivadas. En primer lugar, ¿cuál es el marco normativo, doctrinal y jurisprudencial vigente en Colombia sobre el tratamiento del IVA aplicable a las tortillas como producto del sector de panadería? En segundo lugar, ¿qué implicaciones tributarias genera para TORTI S.A.S. la incertidumbre sobre si sus tortillas constituyen bienes gravados o excluidos del impuesto? Finalmente, ¿cuáles son las interpretaciones jurídicas viables frente a esta clasificación y cuál de ellas ofrece mayor seguridad jurídica al contribuyente?

Objetivos

Objetivo General

Construir un análisis integrado sobre la incidencia de la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas en la determinación del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y en la generación de contingencias fiscales para el contribuyente TORTI S.A.S.

Objetivos Específicos

Explicar el marco normativo, doctrinal y jurisprudencial vigente relacionado con la clasificación del IVA aplicable a las tortillas como producto derivado de la panadería en el contexto del contribuyente TORTI S.A.S.

Analizar las implicaciones tributarias que se derivan de la ambigüedad normativa en la clasificación del IVA aplicable a las tortillas, en relación con la determinación de la carga fiscal de TORTI S.A.S.

Evaluar las distintas interpretaciones posibles sobre la clasificación del IVA aplicable a las tortillas, a partir de la normativa vigente y de los pronunciamientos de la administración tributaria, identificando la estrategia que mejor garantice seguridad jurídica al contribuyente.

Desarrollo de los Objetivos Específicos

Objetivo 1. Marco Normativo, Doctrinal y Jurisprudencial Vigente

Marco Constitucional del Sistema Tributario

El análisis del tratamiento tributario aplicable a las tortillas producidas por TORTI S.A.S. parte necesariamente del andamiaje constitucional que orienta el sistema fiscal colombiano. El artículo 363 de la Constitución Política de Colombia establece que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes en materia tributaria (Constitucionpolitica de Colombia, 1991). Estos principios condicionan la interpretación del IVA de manera directa: el principio de equidad exige coherencia en el tratamiento fiscal de bienes con características similares; el de eficiencia demanda claridad normativa para evitar incertidumbre jurídica; y el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 338 constitucional (Constitucionpolitica de Colombia, 1991), establece que únicamente el legislador puede definir los elementos esenciales del tributo y las exclusiones que resulten aplicables.

Marco Legal del Impuesto sobre las Ventas

El artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que el IVA se causa sobre la venta de bienes corporales muebles en el territorio nacional (Acounter, 2016). En tanto que las tortillas producidas por TORTI S.A.S. son bienes corporales muebles, su comercialización configura, en principio, el hecho generador del impuesto. El artículo 424 del mismo estatuto contiene el listado taxativo de bienes excluidos del IVA, de carácter excepcional y de interpretación restrictiva (secretaría

senado, 1992). Dentro de esa lista, referenciada en la partida arancelaria 19.05, se reconocen como excluidos el pan elaborado a base de harinas de cereales y la arepa de maíz. Sin embargo, la norma no menciona expresamente las tortillas, lo que da origen al vacío interpretativo que constituye el objeto central de este estudio.

Definición Conceptual del Producto: la Tortilla

Desde el punto de vista lingüístico y comercial, la tortilla se define como un pan redondo y delgado elaborado a base de harina de maíz o de trigo, sin proceso de fermentación. Esta definición tiene relevancia jurídica porque reconoce que la tortilla es una modalidad de pan, distingue este producto del pan tradicional fermentado por la ausencia de levadura, y establece que puede elaborarse con distintas materias primas. No obstante, en el ámbito tributario, la definición conceptual no es por sí sola suficiente para establecer la exclusión del IVA, pues tal beneficio debe estar expresamente consagrado en la ley.

Clasificación Arancelaria y su Incidencia Tributaria

Colombia adopta la Nomenclatura Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina (NANDINA), incorporada mediante la Decisión 766 de 2011 (Comunidad Andina, 2011). La partida 19.05 comprende los productos de panadería elaborados a base de harina de cereales, y la determinación de la subpartida específica depende de criterios técnicos: composición del producto, proceso de elaboración, presentación comercial y uso habitual en el mercado. Esta clasificación no es meramente formal; tiene efectos directos sobre el tratamiento tributario del bien.

Tabla 1*Tabla comparativa de tortilla, pan y arepa*

Criterio	Tortilla	Pan	Arepa
Materia prima principal	Harina de maíz o trigo	Harina de cereales (trigo)	Harina de maíz
Proceso de elaboración	Amasado y cocción (plancha, sartén u horno)	Amasado, fermentación y horneado	Amasado y cocción (asada o frita)
Fermentación	No o mínima	Sí (levadura)	No
Forma	Plana y delgada	Variable	Plana y redonda
Clasificación tributaria expresa	No definida expresamente	Sí (art. 424 ET)	Sí (art. 424 ET)
Tratamiento IVA	Ambiguo / discutido	Excluida del IVA	Excluida del IVA

Nota: Elaboración propia (2026)**Marco Doctrinal — DIAN**

La doctrina oficial emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha reiterado de forma consistente tres criterios: las exclusiones del IVA son de interpretación restrictiva; no procede su extensión mediante analogía; y la clasificación arancelaria es el elemento técnico determinante para establecer el tratamiento tributario. En el Concepto N.º 013695 de 2016, la entidad precisó que el beneficio de exclusión no puede aplicarse a productos que no encuadren claramente en la definición normativa de pan, con independencia de su similitud funcional o comercial (DIAN, 2016)

Este tipo de situación no es exclusiva del caso de las tortillas. En el sistema tributario colombiano ya se han visto problemas parecidos, sobre todo en la clasificación de productos dentro de la canasta familiar. En varios casos, la falta de definiciones claras ha generado dudas sobre si ciertos bienes deben pagar IVA o no.

Esto ha pasado, por ejemplo, con productos que son muy parecidos entre sí o que cumplen la misma función, pero que terminan teniendo tratamientos distintos simplemente porque uno está mencionado en la norma y el otro no. Un caso cercano es el de la arepa, frente al cual la DIAN tuvo que pronunciarse a través del Concepto 013695 de 2016 (DIAN, 2016) para precisar su tratamiento, justamente por las dudas que generaba su clasificación dentro de los bienes excluidos.

En el fondo, estos casos muestran un problema que se repite: el uso de categorías muy generales, sin criterios claros para diferenciar los productos. Eso hace que tanto los contribuyentes como la administración tengan que “interpretar” la norma, lo que inevitablemente genera inseguridad jurídica

Marco Jurisprudencial

El Consejo de Estado ha sido consistente en señalar que las exclusiones tributarias deben interpretarse de manera estricta y que el principio de equidad no autoriza al intérprete a crear beneficios fiscales no previstos por el legislador (Consejo de Estado, 2018). La jurisprudencia ha subrayado que la definición de los bienes excluidos del IVA es competencia exclusiva del Congreso, y que el juez no puede suplir los vacíos normativos por vía de interpretación extensiva. Esta postura ha sido ratificada por la Corte Constitucional en los pronunciamientos que abordan la tensión entre los principios de legalidad y equidad en el sistema tributario (Corte Constitucional, 1998).

Objetivo 2. Implicaciones Tributarias de la Ambigüedad Normativa en la Carga Fiscal de TORTI S.A.S.

Planteamiento del Problema Tributario

Como lo establece el artículo 420 del Estatuto Tributario (Acounter, 2016), la venta de bienes corporales muebles se encuentra gravada con el IVA. Al mismo tiempo, el artículo 424 (secretaría senado, 1992) consagra un listado taxativo de bienes excluidos que no incluye expresamente las tortillas, lo cual configura un escenario de ambigüedad normativa con efectos directos en la determinación del impuesto y en la carga fiscal de TORTI S.A.S. Esta indeterminación obliga a analizar, con rigor técnico, los dos escenarios posibles y sus consecuencias económicas y jurídicas para la empresa.

Escenario 1: Las tortillas se tratan como bienes excluidos del IVA

Si TORTI S.A.S. clasifica sus tortillas como bienes excluidos, no deberá cobrar el impuesto en la venta del producto. Sin embargo, esta posición tiene una consecuencia económica directa: la empresa tampoco podrá descontar el IVA pagado en la adquisición de insumos —materias primas, empaques y servicios—, de modo que ese impuesto soportado se convierte en mayor costo de producción. Este incremento puede reducir el margen de utilidad o trasladarse al precio final, afectando la competitividad del producto en el mercado.

Escenario 2: Las tortillas se tratan como bienes gravados con IVA

En el caso contrario, si las tortillas se clasifican como bienes gravados, TORTI S.A.S. deberá facturar y recaudar el IVA correspondiente. No obstante, podrá descontar el impuesto pagado en sus compras a través de los impuestos descontables, mejorando el flujo de caja operativo. La principal desventaja de esta posición es que el impuesto debe trasladarse al consumidor final, lo que puede incrementar el precio del producto y afectar su posicionamiento frente a competidores que apliquen criterios distintos.

Riesgo de Contingencias Fiscales

Si el contribuyente clasifica el producto como excluido y la DIAN concluye que debió tratarse como gravado, la administración tributaria podrá iniciar un proceso de fiscalización y proferir una liquidación oficial de revisión, exigir el pago del mayor impuesto determinado e imponer la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario (Secretaría de Senado, 1992), que corresponde al 100 % de la diferencia tributaria, además de los intereses moratorios desde el vencimiento de cada declaración. Esta carga adicional puede superar con creces el ahorro derivado de haber tratado el bien como excluido.

Desde un análisis tributario integral, la clasificación de las tortillas evidencia una zona de incertidumbre normativa que incide directamente en la planeación tributaria, la competitividad y la seguridad jurídica de TORTI S.A.S. (Rodríguez, 2015) Esta situación no es exclusiva de la empresa: afecta potencialmente a todos los productores del sector de panadería que comercialicen variantes no expresamente nominadas en la ley.

Objetivo 3. Evaluación de las Distintas Interpretaciones Posibles en la Clasificación del IVA Aplicable a las Tortillas

Punto de Partida Interpretativo: Ausencia de Mención Expresa en la Norma

El problema jurídico central en la clasificación tributaria de las tortillas parte de una constatación elemental: el artículo 424 del Estatuto Tributario no incluye expresamente este producto dentro del listado de bienes excluidos del IVA. La norma únicamente reconoce como excluidos, dentro de la partida arancelaria 19.05, el pan elaborado a base de harinas de cereales y la arepa de maíz. Esta omisión genera un espacio interpretativo que no admite una respuesta automática, pues las exclusiones fiscales son de aplicación estricta y excepcional, conforme al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia (Secretaría de Senado, 1992)

En este sentido, el análisis de las interpretaciones posibles no puede limitarse a una lectura literal del texto normativo. Debe incorporar criterios sistemáticos, económicos, técnicos y de equidad para ofrecer una evaluación integral que permita al contribuyente TORTI S.A.S. adoptar una posición tributaria debidamente fundamentada y con el menor nivel de riesgo fiscal posible.

Criterios Interpretativos Aplicables en Materia Tributaria

Antes de analizar las interpretaciones específicas, conviene precisar los métodos de interpretación que el ordenamiento jurídico colombiano admite en materia tributaria.

Tabla 2*Tabla de Métodos de interpretación y su aplicación al caso de las tortillas*

Método	Descripción	Aplicación al caso
Literal o gramatical	Aplicar el sentido exacto del texto legal.	Las tortillas no están mencionadas → bien gravado.
Sistemático	Interpretar la norma en el contexto del ordenamiento.	Analizar la partida 19.05 NANDINA y el Decreto 1625 de 2016.
Teleológico	Considerar la finalidad del legislador al establecer la exclusión.	El fin era proteger alimentos básicos de consumo popular.
Económico / funcional	Comparar la función económica del bien con los excluidos.	La tortilla cumple la misma función alimentaria que el pan.
Técnico-arancelario	Usar la clasificación NANDINA para determinar la subpartida.	La ubicación en la subpartida 19.05 resulta el elemento decisivo.

Nota. Elaboración propia (2026)

La DIAN y el Consejo de Estado han sido enfáticos en que, en materia de exclusiones del IVA, prevalece la interpretación restrictiva (DIAN, 2016). Sin embargo, ello no descarta el uso de criterios sistemáticos y técnicos cuando el texto normativo presenta ambigüedad o vacíos (Zornoza Pérez, 2010).

Primera Interpretación: Las Tortillas como Bien Gravado con IVA (Interpretación Literal).

La primera y más conservadora de las interpretaciones parte del criterio de legalidad estricta y conduce a considerar que las tortillas deben gravarse con la tarifa general del 19 %. Sus fundamentos son claros: el artículo 420 (secretaría de hacienda, 1992) del Estatuto Tributario establece como regla general que la venta de bienes corporales muebles está gravada con IVA; el artículo 424 (secretaría de hacienda, 1992) consagra las exclusiones de manera taxativa sin mencionar las tortillas; la doctrina reiterada de la DIAN descarta la extensión de beneficios fiscales por analogía; y el Consejo de Estado ha sostenido que el legislador, y no el intérprete, es quien debe definir los bienes excluidos (Consejo de Estado, 2019).

Bajo esta interpretación, TORTI S.A.S. factura IVA del 19 % en sus ventas, puede descontar el IVA pagado en insumos y reduce al mínimo el riesgo de fiscalización. La desventaja es que el impuesto encarece el producto final e impacta directamente en la competitividad frente a productores que apliquen criterios distintos.

Segunda Interpretación: Las Tortillas como Bien Excluido por Similitud con el Pan (Interpretación Teleológica y Funcional)

Una segunda interpretación parte de un análisis funcional, económico y finalista de la norma. Las tortillas comparten características sustanciales con productos expresamente excluidos: se elaboran a base de harina de cereales, se producen mediante amasado y cocción, tienen una destinación alimentaria básica y pertenecen comercialmente al sector panadero. La definición técnica de la tortilla como pan plano sin levadura permite argumentar que existe cercanía

conceptual con el pan excluido, y que negar la exclusión podría generar un tratamiento fiscal desigual entre productos equivalentes, comprometiendo el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 363 de la Constitución Política (Constitucionpolitica de Colombia, 1991)

Sin embargo, esta interpretación enfrenta la barrera del principio de legalidad estricta. La DIAN ha precisado que la similitud de ingredientes o de proceso productivo no es suficiente para extender el beneficio de exclusión si el producto no encuadra en la definición legal expresa (DIAN, 2016). Para que esta postura sea jurídicamente sostenible, TORTI S.A.S. debe acreditar técnicamente que sus tortillas se ubican en una subpartida arancelaria que corresponda a un bien similar al pan excluido.

Tercera Interpretación: Prevalencia de la Clasificación Arancelaria (Interpretación Técnico-Sistemática)

Desde una perspectiva técnica, la postura más robusta considera que el elemento decisivo no es la denominación comercial del producto, sino su ubicación dentro de la nomenclatura arancelaria NANDINA, adoptada por Colombia mediante la Decisión 766 de 2011 (Comunidad Andina, 2011). El artículo 424 del Estatuto Tributario remite expresamente a la clasificación arancelaria para definir los bienes excluidos, y la DIAN ha confirmado que el tratamiento tributario depende de criterios técnicos objetivos: composición, características físicas, proceso productivo y clasificación NANDINA.

Tabla 3

Tabla Subpartidas relevantes dentro de la partida 19.05 NANDINA

Subpartida	Descripción	Aplicabilidad a la tortilla
1905.40	Pan tostado y productos similares tostados	No aplica
1905.90.10	Arepas	No aplica directamente
1905.90.20	Pan sin levadura tipo matzá	Posible analogía técnica (pan plano sin levadura)
1905.90.90	Los demás productos de panadería, pastelería o galletería	Clasificación residual posible para tortillas

Nota. Tomada de la Nomenclatura Arancelaria NANDINA (Comunidad Andina de Naciones, 2011).

Si la tortilla logra clasificarse técnicamente en una subpartida que corresponda a un bien expresamente excluido, existiría base jurídica para su tratamiento como bien no gravado. Si la clasificación la ubica en la subpartida residual 1905.90.90, se mantendría la gravabilidad. En cualquier caso, esta interpretación requiere que TORTI S.A.S. cuente con una ficha técnica del producto, un análisis de ingredientes, la descripción del proceso de producción y una clasificación arancelaria formal emitida por la DIAN o por un clasificador aduanero certificado.

Cuarta Interpretación: Solicitud de Concepto Vinculante a la DIAN (Interpretación Procedimental)

Una cuarta vía —complementaria a las anteriores— es la solicitud formal por parte de TORTI S.A.S. de un concepto específico de la DIAN sobre el tratamiento del IVA aplicable a sus tortillas. El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (Funcion Publica, 1995) establece que los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la DIAN no serán objeto de sanciones por el período cubierto por dicho concepto, siempre que los hechos consultados correspondan

fielmente a la realidad (Funcion Publica, 1995). Esta protección constituye la medida preventiva más eficaz disponible en el ordenamiento jurídico colombiano para reducir el riesgo de sanciones.

Las ventajas de esta vía son claras: genera protección frente a sanciones, obliga a la DIAN a pronunciarse sobre el caso concreto y constituye soporte documental sólido en una eventual fiscalización. Su limitación principal es que el proceso puede extenderse varios meses, período durante el cual el contribuyente debe adoptar una posición provisional.

Tabla 4

Análisis comparativo de las cuatro interpretaciones

Interpretación	Fundamento jurídico	Riesgo fiscal	Impacto económico	Recomendación
1. Bien gravado (literal)	Alto	Bajo	Precio final más alto	Conservadora. Recomendada como medida provisional.
2. Bien excluido por similitud (funcional)	Medio-bajo	Alto	Precio más competitivo	No recomendada sin soporte arancelario y conceptual.
3. Clasificación NANDINA (técnica)	Alto	Bajo (con clasificación)	Depende de la subpartida	Altamente recomendada. Constituye la base técnica definitiva.
4. Concepto DIAN (procedimental)	Alto	Muy bajo (con concepto)	Neutro	Complementaria. Recomendada junto con la interpretación 3.

Nota. Elaboración propia. (2026)

Tensión entre Legalidad y Equidad Tributaria: Análisis Constitucional

El caso de las tortillas pone en evidencia una tensión estructural entre dos principios constitucionales del sistema tributario colombiano que no puede resolverse por vía interpretativa sin comprometer alguno de ellos.

Tabla 5

Tabla Tensión entre el principio de legalidad y el principio de equidad tributaria

Principio de legalidad (art. 338 CP)	Principio de equidad (art. 363 CP)
Solo el legislador puede crear o suprimir exclusiones. Las exclusiones deben estar expresamente previstas en la ley.	Bienes con características económicas y funcionales similares deben recibir un trato fiscal equivalente.
Consecuencia: las tortillas, al no estar nominadas en el artículo 424, están gravadas.	Consecuencia: gravar las tortillas y no el pan genera inequidad horizontal entre productos equivalentes.

Nota. Elaboración propia. (2026)

La Corte Constitucional ha reconocido esta tensión y ha sostenido en reiterada jurisprudencia que el principio de equidad tributaria impone al legislador la obligación de dar tratamiento igual a situaciones económicas equivalentes (Corte Constitucional, 2002). Esta consideración, si bien no autoriza al intérprete a ampliar las exclusiones por analogía, sí constituye un argumento válido para fundamentar una solicitud de pronunciamiento legislativo expreso.

Análisis de Contingencias y Sanciones

La adopción de la interpretación 2 —tratar las tortillas como excluidas sin soporte arancelario— conlleva el riesgo más alto para TORTI S.A.S. Si la DIAN determina que el producto debía gravarse con IVA del 19 %, la entidad podrá imponer una liquidación oficial de revisión con el mayor impuesto a cargo, la sanción por inexactitud del 100 % de la diferencia ((Acounter, 2016)

y los intereses moratorios desde el vencimiento de cada declaración. Esta carga puede ser considerablemente superior al ahorro derivado del tratamiento como excluido.

Bajo la interpretación 1 —bien gravado—, el riesgo fiscal es mínimo, aunque se asume el riesgo comercial del incremento de precios. Bajo la interpretación 3 —clasificación arancelaria con concepto DIAN—, el riesgo fiscal es sustancialmente menor, dado que el contribuyente actúa con base en criterios técnicos reconocidos por la propia administración tributaria y, de contar con concepto formal, con la protección del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (Funcionpublica, 2020).

Este problema no solo muestra un vacío en la norma, sino que también abre la puerta a una discusión constitucional más de fondo. En la práctica, cuando el sistema tributario trata de manera distinta productos que cumplen la misma función —como el pan, la arepa y las tortillas— se puede estar afectando el principio de equidad tributaria, especialmente en su dimensión horizontal, que exige dar un trato similar a situaciones similares.

Es cierto que la jurisprudencia ha sido clara en que las exclusiones del IVA deben interpretarse de forma estricta y que su definición le corresponde al legislador. Sin embargo, eso no significa que se pueda dejar de lado el deber constitucional de garantizar que las cargas tributarias se distribuyan de manera justa entre contribuyentes que están en condiciones comparables. Cuando no existen criterios claros para clasificar productos, pueden generarse diferencias en el tratamiento tributario que, aunque sean legales en apariencia, pueden resultar discutibles desde el punto de vista de la equidad.

Por eso, el caso de las tortillas no debería verse solo como un problema de interpretación de la norma, sino como una muestra de la tensión que existe entre el principio de legalidad y el de equidad tributaria. Y justamente ahí es donde se abre la posibilidad de un debate más amplio,

incluso a nivel constitucional, si se llega a demostrar que esa diferencia de trato no tiene una justificación objetiva y razonable.

Conclusiones

La presente investigación ha demostrado que la ambigüedad normativa en la clasificación tributaria de las tortillas no se agota en un simple vacío regulatorio, sino que constituye una deficiencia estructural en la técnica legislativa tributaria colombiana, con consecuencias económicas y jurídicas concretas para el contribuyente. El análisis integrado del marco normativo, doctrinal y jurisprudencial evidenció que el Estatuto Tributario, al incluir expresamente el pan y la arepa dentro de las exclusiones del IVA sin mencionar las tortillas, ha dejado a este producto en una zona de indeterminación donde ninguna posición tributaria puede considerarse plenamente segura.

Las implicaciones de esta ambigüedad se materializan en dos escenarios igualmente desfavorables. Si la empresa aplica la exclusión, asume el riesgo de posibles sanciones del 100 % de la diferencia tributaria más intereses moratorios. Si aplica la tarifa general, asume el riesgo comercial de reducir su competitividad al encarecer un bien de consumo básico. Ambas alternativas reflejan la ausencia de la seguridad jurídica que debería caracterizar un sistema tributario respetuoso de los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia. La propia trayectoria de TORTI S.A.S. que cambió de posición tributaria sin modificación normativa es la expresión más clara de ese déficit.

El análisis de las cuatro interpretaciones viables reveló que la estrategia más sólida combina la clasificación técnica mediante la nomenclatura arancelaria NANDINA basada en un análisis objetivo del producto, su proceso productivo y sus características físicas con la obtención

de un concepto vinculante de la DIAN conforme al artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (Funcionpublica, 2020). Esta combinación es superior a la interpretación literal porque incorpora elementos técnicos y procedimentales que generan soporte documentado para la posición adoptada y reducen de manera significativa la exposición a sanciones.

No obstante, ninguna de estas cuatro interpretaciones resuelve definitivamente el problema de fondo. La doctrina de la DIAN ha sido consistente en sostener que las exclusiones del IVA son de interpretación restrictiva y no extensible por analogía. El Consejo de Estado ha ratificado que la definición de bienes excluidos es competencia exclusiva del Congreso, no del intérprete. Esta postura, coherente con el principio de legalidad tributaria, deja al contribuyente en una situación de precariedad normativa que vulnera el principio de seguridad jurídica.

Desde la perspectiva de política tributaria, la ambigüedad en la clasificación de productos básicos como las tortillas refleja una deficiencia que trasciende a TORTI S.A.S. y que potencialmente afecta a todos los productores del sector de panadería que comercialicen variantes no expresamente nominadas en la ley, generando asimetría informativa y desigualdad competitiva entre contribuyentes que, ante el mismo vacío normativo, adoptan posiciones fiscales distintas. La solución definitiva requiere intervención legislativa expresa que establezca criterios objetivos para la clasificación de productos de panadería y que fortalezca la coherencia y la equidad horizontal del sistema tributario colombiano.

En pocas palabras, este caso muestra que la forma en que hoy se clasifica el IVA para productos como las tortillas no es un detalle menor, sino un problema jurídico estructural de fondo dentro del sistema tributario. Cuando no hay claridad sobre cómo tratar un producto básico, se

genera una desconexión entre lo que dice la norma y lo que pasa en la realidad. Esto termina afectando la seguridad jurídica y crea desigualdades entre empresas que, estando en condiciones similares, terminan pagando impuestos de forma diferente.

Desde el punto de vista de la política tributaria, dejar estos vacíos hace que el contribuyente tenga que asumir una responsabilidad que realmente le corresponde al legislador: interpretar la norma. Por eso, la solución no debería depender únicamente de lo que cada empresa haga para protegerse, sino de una regla clara que defina sin dudas cómo se deben clasificar estos productos.

En ese sentido, se necesita una intervención normativa que establezca criterios precisos, objetivos y fáciles de aplicar. Solo así se puede lograr un sistema tributario que no solo cumpla con la ley, sino que también sea justo, funcione bien en la práctica y dé confianza a quienes tienen que cumplirlo.

Recomendaciones

A partir de los hallazgos de esta investigación, se formulan las siguientes recomendaciones dirigidas tanto a TORTI S.A.S.

Para TORTI S.A.S., se recomienda implementar una estrategia en tres etapas. En primer lugar, obtener una clasificación arancelaria formal y técnicamente fundamentada para el producto específico que fabrica, con el respaldo de una ficha técnica detallada que describa la composición, el proceso productivo y las características físicas del bien. En segundo lugar, solicitar formalmente a la DIAN un concepto vinculante sobre el tratamiento del IVA aplicable a sus tortillas, con sustento en la documentación técnica y arancelaria obtenida. En tercer lugar, adoptar la posición tributaria que resulte del concepto DIAN como posición definitiva, amparada en la protección que ofrece el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. De no obtener respuesta favorable de la DIAN en un plazo prudencial, se recomienda adoptar la interpretación más conservadora bien gravado con tarifa del 19 % como medida de precaución.

Referencias

- Acounter. (2016). *Estatuto Tributario Artículo 647*. Recuperado el 20 de Marzo de 2026, de Sanción por inexactitud: <https://estatuto.co/647>
- Comunidad Andina. (25 de Noviembre de 2011). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*.
Obtenido de https://www.comunidadandina.org/normativa-files/uploads/Gace1998_d75c6e1a4b.pdf
- Consejo de Estado. (21 de Febrero de 2018). *Sentencia radicado N.º 20817*. Obtenido de Sección Cuarta. Sentencia radicado N.º 20817 [C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez].: <https://www.consejodeestado.gov.co>
- Constitucionpoliticadecolombia. (1991). *Constitucion politica de colombia Articulo 363*.
Obtenido de De la distribución de recursos y de las competencias:
https://www.constitucioncolombia.com/titulo-12/capitulo-4/articulo-363#google_vignette
- Corte Constitucional. (1998). *Sentencia C-183/98*. Obtenido de Sentencia C-183/98: Principios del sistema tributario colombiano [M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz].: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-183-98.htm>
- Corte Constitucional. (2002). Obtenido de Sentencia C-261/02: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/c-261-02.htm>
- DIAN. (01 de Junio de 2016). *OFICIO 13695 DE 2016*. Obtenido de https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_13695_2016.htm
- Funcion Publica. (20 de Diciembre de 1995). *LEY 223 DE 1995 Artículo 264*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>

Funcionpublica. (20 de Diciembre de 2020). *LEY 223 DE 1995*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>

Rodriguez, J. R. (2015). *La obligacion tributaria y sus fundamentos constitucionales pag 20*.

Bogota: .Universidad Externado de Colombia.

Secretaria de Senado. (1992). *Estatuto Tributario Articulo 647*. Obtenido de INEXACTITUD

EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr026.html#647

secretaria senado. (1992). *Estatuto tributario:Articulo 424*. Obtenido de Bienes que no causan

impuestos:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr017.html#424

Zornoza Pérez, J. &. (2010). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales (pp.*

75–130). . Bogota: Universidad Externado de Colombia.

Anexos

Anexo A. Análisis Comparativo de Respuestas de Expertos Mediante Método Delphi

Descripción Metodológica

Con el propósito de validar los hallazgos obtenidos en esta investigación, se aplicó el método Delphi a un panel de expertos en materia tributaria con experiencia en el sector privado y formación especializada en tributación. Este método permite contrastar las conclusiones de la investigación con el criterio de profesionales que ejercen activamente en el área, identificando coincidencias, divergencias y el grado de alineación técnica entre la postura académica y la práctica especializada. Los resultados se organizan a continuación por categoría temática.

Resultados del Análisis Comparativo

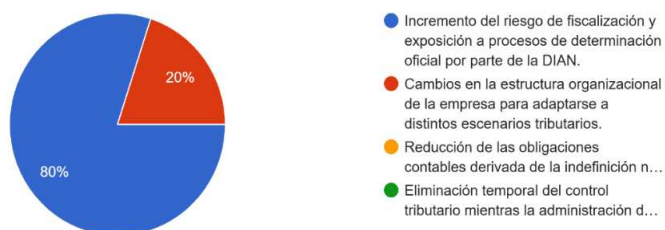
Riesgo tributario por incertidumbre normativa

Figura 2

Resultado Delphi — Riesgo tributario por incertidumbre normativa

1. ¿Cuál considera que es el principal impacto tributario para una empresa como TORTI S.A.S. cuando existe incertidumbre normativa sobre la clasificación del IVA de su producto?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia. (2026)

Los expertos coincidieron en que la principal consecuencia de la ambigüedad normativa sobre el IVA aplicable a las tortillas es el incremento del riesgo de fiscalización y la exposición a requerimientos y procesos de determinación oficial por parte de la DIAN. Este criterio coincide plenamente con las conclusiones del trabajo, que identificaron en la ausencia de claridad legal la fuente primaria de las contingencias tributarias de TORTI S.A.S. Resultado: alta alineación.

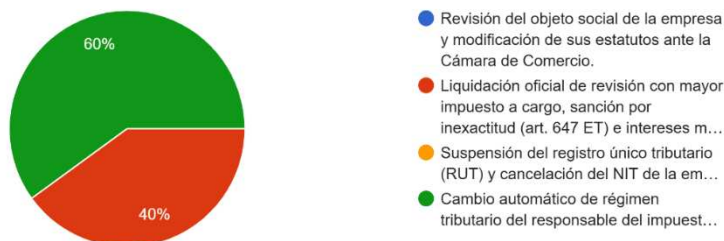
Consecuencias de una clasificación errónea

Figura 3

Resultado Delphi — Consecuencias de una clasificación errónea

2. Si la DIAN determina que las tortillas de TORTI S.A.S. debían tratarse como bienes gravados y no excluidos, ¿Cuál sería la consecuencia jurídica más probable para el contribuyente?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia. (2026)

Los expertos señalaron que, de determinarse que el producto debía gravarse y no excluirse, la consecuencia más probable sería una liquidación oficial con mayor impuesto a cargo, sanción por inexactitud e intereses moratorios, lo que coincide con el análisis jurídico desarrollado en el cuerpo de la investigación. Resultado: coincidencia total con el marco normativo analizado.

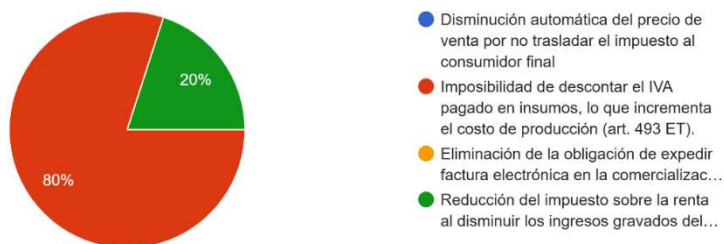
Impacto financiero del tratamiento como bien excluido

Figura 4

Resultado Delphi — Impacto financiero del bien excluido

3. Desde una perspectiva financiera, ¿Qué efecto genera clasificar un producto como excluido del IVA sobre la estructura de costos del contribuyente durante su proceso productivo?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia. (2026)

La mayoría de los expertos indicó que tratar el producto como excluido impide descontar el IVA pagado en insumos, lo que incrementa el costo de producción. Este punto también fue desarrollado en la investigación al señalar que, aunque no se cobra el impuesto al consumidor final, el contribuyente asume una mayor carga económica en la cadena productiva. Resultado: alineación técnica alta.

Criterio jurídico más sólido para sustentar la exclusión

Figura 5

Resultado Delphi — Criterio jurídico para sustentar la exclusión.

4. En el análisis del caso de las tortillas de TORTI S.A.S., ¿Qué criterio considera más sólido jurídicamente para sustentar su posible exclusión del IVA ante la DIAN?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia. (2026)

Los expertos priorizaron como argumento principal el soporte técnico de clasificación arancelaria, especialmente dentro de la partida 19.05 NANDINA. Algunos también mencionaron la similitud funcional con el pan o la arepa. Esta postura coincide con el enfoque del trabajo, que estableció que la interpretación jurídica debe sustentarse primariamente en criterios técnicos y no en consideraciones meramente comerciales. Resultado: alta coherencia metodológica.

Estrategia para reducir la exposición al riesgo

Figura 6

Resultado Delphi — Estrategia para reducir el riesgo.

6. En relación con la posibilidad de que TORTI S.A.S. solicite formalmente un concepto a la DIAN sobre el IVA aplicable a sus tortillas, ¿Cómo valora...va desde el punto de vista de la seguridad jurídica?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia. (2026)

La mayoría recomendó adoptar de manera provisional la posición gravada mientras se obtiene un concepto formal de la DIAN o una clasificación técnica oficial. Esta recomendación coincide directamente con la propuesta del trabajo, que sugirió una estrategia preventiva orientada a la seguridad jurídica y a la reducción de contingencias fiscales. Resultado: totalmente alineado con la propuesta investigativa.

Valor jurídico del concepto DIAN

Figura 7

Resultado Delphi Valor jurídico del concepto DIAN.

7. Considerando el estado actual del ordenamiento jurídico colombiano, ¿Cuál acción considera más necesaria para resolver de manera definitiva la actividad en la clasificación tributaria de las tortillas?

5 respuestas



Nota. Elaboración propia.

Los expertos reconocieron la utilidad jurídica de solicitar concepto a la DIAN, especialmente como mecanismo de orientación y de protección frente a sanciones. El trabajo también concluyó que, aunque los conceptos no sustituyen la ley, constituyen herramientas fundamentales para disminuir la incertidumbre en la aplicación del tributo. Resultado: coincidencia sustancial.

Solución definitiva al vacío normativo

Los expertos consideraron que la salida más sólida sería una modificación legislativa expresa al artículo 424 del Estatuto Tributario, aunque algunos también mencionaron la doctrina unificada de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado como alternativas de menor alcance. Esta conclusión es consistente con la postura del trabajo, que sostuvo que la eliminación definitiva de la ambigüedad exige claridad normativa proveniente del legislador. Resultado: alta alineación conceptual.

Conclusión General del Análisis Delphi

Aunque el método Delphi mostró que los expertos coinciden en gran medida con lo planteado en la investigación, su aporte va más allá de simplemente confirmar los resultados. Lo interesante es que permite ver cómo se comportan en la práctica quienes enfrentan este tipo de situaciones.

En general, los expertos tienden a tomar decisiones más conservadoras cuando hay dudas en la norma. Es decir, prefieren asegurar el cumplimiento y evitar riesgos, incluso si eso implica pagar más impuestos o perder eficiencia tributaria.

Esto deja en evidencia algo importante: la falta de claridad en las reglas no solo genera riesgo, sino que también condiciona la forma en que actúan los contribuyentes. En muchos casos, termina desincentivando estrategias legítimas de optimización, porque el costo de equivocarse puede ser demasiado alto.

Además, el hecho de que exista un consenso sobre la necesidad de una intervención legislativa refuerza la idea de que este problema no se soluciona solo con interpretaciones o conceptos de la administración. En realidad, lo que se necesita es un ajuste de fondo en la norma que elimine la ambigüedad y dé reglas claras para todos.