

**Concepto Jurídico 2337 del 2017 Febrero 2**  
**Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina**

**Tema:** Impuesto a las ventas.

**Descriptor**

Ventas excluidas.

**Fuentes formales**

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Germán Ayala Mantilla, 14 de julio del 2000, Radicación 9822.

Mediante el radicado de la referencia solicita reconsiderar el oficio 902642 del 27 de octubre del 2016, en el cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina concluyó:

“En el régimen monofásico del IVA para productos derivados del petróleo, las operaciones de comercialización que le siguen a la venta realizada por el importador, productor o vinculado económico de los anteriores deben entenderse como **excluidas del impuesto sobre las ventas**” (negrilla fuera de texto).

Opina que, por el contrario, a partir de la normativa vigente, las operaciones de comercialización en comento deben entenderse como no gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Señala que, cuando se hace referencia a bienes excluidos, ello implica la no causación del impuesto por expresa disposición del legislador; no obstante, no sucede lo mismo en relación con los bienes no gravados, que en su parecer surgen de dos fuentes: i) de la descripción del hecho generador del impuesto y ii) de las operaciones del régimen monofásico.

Pues bien, con el propósito de absolver la presente solicitud de reconsideración, este despacho encuentra apropiado examinar cierta doctrina relativa al tema objeto de análisis.

Mauricio A. Plazas Vega, en su libro El impuesto sobre el valor agregado (3º edición, Editorial Temis, 2015) manifiesta:

“El consumo de bienes implica un movimiento dinámico previo desde el punto de vista económico, que se extiende desde el proceso de fabricación hasta la distribución al por mayor y la venta del minorista. Según la etapa del proceso

económico en relación con la cual se causa el gravamen y la posibilidad de que el impuesto se aplique en varias fases, el tributo sobre las ventas puede revestir las siguientes modalidades:

— De impuestos monofásicos

- De primera etapa;
- De etapa intermedia, y
- De última etapa.

— Impuestos plurifásicos

- Acumulativos o en cascada, y
- No acumulativos, tipo valor agregado o IVA.

En los impuestos de primera, intermedia o última etapa puede establecerse la causación únicamente en la entrega del último responsable productor, mayorista o minorista (...). **Es lo que se conoce como ‘suspensión del impuesto’.** (...).

(...).

Sección I. Impuestos monofásicos sobre las ventas

**El impuesto se causa en una sola de las fases o etapas del proceso de producción o comercialización del bien.** (...)” (págs. 41 y 42 ibíd.) (negrilla fuera de texto).

De lo transcrito se desprende que, en línea con lo señalado en el pronunciamiento objeto de disenso, el tratamiento que se le debe otorgar —para efectos del impuesto sobre las ventas— a los bienes comercializados con posterioridad a la primera venta en el caso de un régimen monofásico de primera etapa (escenario al que pertenecen los productos derivados del petróleo) corresponde a la exclusión —o no causación— y no, como lo ha indicado la peticionaria, al ámbito de la no sujeción.

Esta dirección comparte la asimilación de la no causación del citado impuesto, en las ventas sucesivas a aquella efectuada por el importador, productor o vinculado económico de estos, a una suspensión del mismo, lo que de suyo implica la ocurrencia del hecho generador no obstante se ha impedido la exigibilidad del tributo y, por tanto, descarta de plano la connotación de una venta de bienes no gravados, tratándose de productos derivados del petróleo.

En efecto, el citado autor agrega al respecto:

“Por regla general, **todos los bienes corporales muebles están sometidos al impuesto**. Por excepción, no lo están y reciben el tratamiento de excluidos o exentos” (pág. 358 ibíd.) (negrilla fuera de texto).

Por tanto, en el ámbito de la venta de bienes, los supuestos de no sujeción en materia de IVA se limitarían únicamente a la enajenación de bienes intangibles y de bienes corporales inmuebles.

En este sentido, recalca Plazas Vega:

“Desarrollo de los aspectos del hecho generador, son los requisitos o presupuestos que en cada caso deben reunirse para que se cause el impuesto sobre las ventas, a saber:

A) Que se trate de bienes corporales muebles.

(...).

De acuerdo con el estatuto del impuesto, resulta claro que **la materia imponible está constituida por bienes corporales** (...).

Las cosas corporales, por su parte, se dividen en muebles e inmuebles (C.C., art. 654) y, de acuerdo con el régimen del impuesto sobre las ventas, **únicamente las cosas o bienes corporales muebles constituyen la materia imponible**. (...)” (págs. 305 y 306 ibíd.) (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, en torno al hecho generador y la causación, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, consejero ponente Germán Ayala Mantilla en providencia del 14 de julio del 2000, Radicación 9822 señaló:

“(...) por hecho generador se entiende **la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado**, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza —contribuyente— y el Estado.

El hecho concreto efectivamente ocurrido, de conformidad con previsión legal, se denomina hecho imponible y, es este el que acarrea la consecuencia de generar en cabeza del contribuyente, determinados efectos jurídicos que se derivan del vínculo que surge con el Estado.

Sin embargo, **a pesar de que al verificarse el hecho jurídico descrito en la ley como generador del impuesto, se genera la obligación tributaria, ello no implica de suyo que el nacimiento de dicha obligación coincida necesariamente con el momento de su exigibilidad o causación**, pues el legislador puede perfectamente condicionar la causación de la obligación tributaria a un momento posterior a su nacimiento (...)" (negrilla fuera de texto).

De lo antepuesto resulta palmaria la distinción entre hecho generador y causación del impuesto. Mientras el primero se refiere a la descripción legal de un hecho potencialmente imponible, la segunda se concreta en la exigibilidad del tributo.

Así las cosas, no es viable argumentar que en la comercialización de productos derivados del petróleo que le sigue a la venta de los mismos por el importador, productor o vinculado económico de uno u otro, se esté en presencia de bienes no gravados, pues —como fuera indicado en el oficio 902642 del 2016— “los regímenes monofásico y plurifásico del impuesto sobre las ventas están **intrínsecamente relacionados con la causación del tributo más no con su hecho generador**”.

Luego, ya que en el asunto *sub examine* la naturaleza de bienes corporales muebles de los derivados del petróleo que se enajenan en cadena no muta(sic), no es adecuado considerar los mismos como bienes no gravados en lo sucesivo a la primera venta, toda vez que continúan encajando en el supuesto fáctico previsto en el artículo 420 del estatuto tributario; empero, como se desprende del artículo 444 ibídem, el legislador ha dispuesto que el impuesto sobre las ventas se cause únicamente en la primera etapa de comercialización.

En los anteriores términos se confirma el oficio 902642 del 27 de octubre del 2016.