

# La causación del IVA en la venta de bienes corporales muebles

*Andrés Felipe Velásquez Reyes<sup>(1)</sup>*

## **Sumario**

*Introducción; 1. El aspecto temporal del hecho generador – la causación del IVA en la venta de bienes corporales muebles; 2. Regla general – fecha de expedición de la factura de venta; 2.1. Regla subsidiaria – momento de entrega de los bienes, sin importar la fecha de expedición de la factura; 3. Causación del IVA en los retiros de inventarios – literales b) de los artículos 421 y 429 del Estatuto Tributario; 4. Derecho comparado – análisis de la causación del IVA por venta de bienes en Chile, España y México; Conclusiones y recomendaciones; Bibliografía.*

## **INTRODUCCIÓN**

El impuesto al valor agregado tiene unas reglas especiales y complejas sobre su causación. La materialización del tributo, desde su aspecto temporal, difiere si se trata de la venta de bienes o de la prestación de servicios. La configuración del hecho generador está atada a un deber formal (expedición de la factura de venta) y puede o no coincidir con el devengo del ingreso en el impuesto sobre la renta.<sup>(2)</sup>

El hecho generador del IVA es instantáneo en tanto nace a la vida jurídica la venta del bien gravado con el tributo, pero el legislador tributario dispuso una regla general sobre la fecha de expedición de la factura, y, como regla subsidiaria, la normativa estableció el momento de entrega de los bienes, como la fecha en la que nace el tributo.

---

(1) Abogado de la Universidad Militar Nueva Granada; especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario; curso de postgrado en Tax M&A de la Universidad de los Andes; candidato a magíster en Derecho Tributario Internacional de la Universidad de la Rioja (España), profesor en la especialización en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario y docente de pregrado en la Universidad Sergio Arboleda. Autor y coautor de varias obras en materia de Derecho Tributario y conferencista invitado en congresos y seminarios en materia tributaria.

(2) Oficio de la DIAN número 900986 de 2022.

Surgen discusiones sobre lo que puede ocurrir cuando no se expide la factura en la venta de bienes, las cuales deben abordarse desde el principio de justicia para no afectar las operaciones del deudor tributario, ni el correcto y adecuado recaudo y control de los tributos por parte de la administración tributaria.

Otra situación que analiza el presente capítulo es lo que ocurre con los efectos temporales del IVA cuando se rescinde la operación o hay pacto de retroventa.

La configuración del hecho generador y su diferencia con la obligación formal de declarar el IVA es definitiva para comprender el momento en que surge el tributo desde el punto de vista sustancial y su expresión dentro de una declaración tributaria.

### 1. El aspecto temporal del hecho generador – la causación del IVA en la venta de bienes corporales muebles

La causación es la configuración o materialización, en un determinado periodo, del hecho generador del tributo. Para el presente capítulo es relevante tener en cuenta la definición otorgada por el artículo 2° de la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones, cuyo texto, en lo pertinente, es el siguiente:

“Artículo 2°

[...]

*Causación: Es el momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma. La realización del hecho generador para los impuestos tipo valor agregado, de que trata esta Decisión, es instantánea, así su determinación, liquidación y pago se efectúe por períodos. (Subraya fuera de texto original).*

Para el caso del impuesto sobre las ventas, la doctrina y la jurisprudencia reconocen que la causación del hecho generador es instantánea (Concepto Unificado 001 de 2003 de la DIAN)<sup>(3)</sup>, pero el legislador tributario dispuso su prueba tangible con el deber formal de expedir factura de venta.

(3) Para la DIAN, “el Impuesto sobre las ventas es de causación instantánea porque cada hecho generador que se realice se genera el impuesto. Los artículos 429 a 436 señalan los momentos en los cuales se entiende realizado el hecho generador y surge como consecuencia la obligación de registrar contablemente la operación y el impuesto. En el Impuesto sobre las Ventas para una eficaz administración del mismo la declaración se presenta por períodos bimestrales, consolidando operaciones realizadas durante el lapso previsto en la Ley, para conformar la base de autoliquidación del impuesto.”

Esa fecha puede coincidir o no con el devengo del ingreso para efectos del impuesto sobre la renta. En efecto, los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario establecen unos criterios generales y especiales para la realización del ingreso sometido al tributo de las utilidades, aspecto temporal que, en algunos casos, puede diferir del momento en que se causa el impuesto sobre las ventas.

Para la OCDE, “[...]. Con arreglo al método de deducción financiera (que es un «método transaccional»), toda empresa cobra el IVA conforme a la tasa especificada para cada suministro y emite una factura al comprador indicando la cuantía recargada en concepto de IVA. El comprador, a su vez, puede compensar el impuesto soportado en la adquisición de sus insumos con el impuesto repercutido (también denominado impuesto recargado o impuesto trasladado) en sus ventas, pagando el saldo resultante a la autoridad tributaria competente y recibiendo la devolución del IVA soportado en exceso, en su caso. [...]”<sup>(4)</sup> (Subrayo).

Como se ve, la regla de que el IVA se refleje en la factura o comprobante de venta, no solo sirve como método de control y garantía de recaudo, sino también como momento para configurar el nacimiento o causación del tributo.

Así las cosas, el presente capítulo analizará diferentes aspectos teóricos y prácticos de la aplicación del literal a) del artículo 429 del Estatuto Tributario. Veamos:

## 2. Regla general – fecha de expedición de la factura de venta

Es claro que el aspecto temporal del *hecho generador* del IVA se materializa, como regla general, con la expedición de la factura de venta. Hoy en día esa factura es electrónica. Así, pactado el *precio* y la *cosa* objeto de venta, el deudor tributario (llamado responsable en nuestra legislación) debe expedir la factura de venta y la fecha de esa expedición será el momento en que se genera el IVA atribuible a la venta realizada. Es claro que el tributo es de causación instantánea en cuanto surge la venta, pero su prueba tangible, dispuesta por el legislador, es la fecha de la factura de venta.<sup>(5)</sup> En nada afecta al impuesto el hecho que no se hayan entregado aún los bienes. Si se genera la venta por el acuerdo de precio y cosa y se expide la factura, surge el tributo en esa fecha, sin perjuicio de los casos en que sí se cause el tributo en la fecha de entrega de los bienes, según se comenta más adelante.

Es así como el legislador tributario decidió someter la causación del IVA – el aspecto temporal del hecho generador – a la fecha de expedición de la factura de venta. Es decir, al cumplimiento del deber formal de facturar. Y no es materia del

(4) OECD (2021), Directrices Internacionales sobre IVA, OECD Publishing, Paris, visible en <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es> (fecha de publicación. Ejemplo: 22 febrero, 2007)

(5) Conceptos DIAN número 8632 de 1990, 29351 de 2015 y 901165 de 2022.

presente capítulo abordar esa vital obligación formal, pero sí es necesario advertir que a la luz de los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, la factura de venta debe expedirse por cada operación que realice el responsable. Y la compraventa surge al momento en que las partes acuerdan precio y cosa, según los Códigos Civil y de Comercio. En tal sentido, será ese el espacio temporal en el cual se debe expedir la factura de venta que, para nuestro caso, manifiesta la configuración del hecho generador del impuesto al valor agregado en el caso de ventas de bienes corporales muebles.

Pueden ocurrir casos en los que, por los sistemas de facturación, o por particularidades de los contratos (v.gr. suministro), la fecha de expedición de la factura de venta sea posterior a la configuración del hecho generador<sup>(6)</sup>. Cuando hay inconvenientes tecnológicos se exige que se expida una factura de venta sin validación previa (v.gr. factura de talonario o de papel o una factura por computador), pero el deudor tributario deberá transmitir electrónicamente, a más tardar 48 horas después de normalizados los sistemas electrónicos de facturación, la factura electrónica de venta parágrafo 1° del artículo 19 de la Resolución 42 de 2020, en concordancia con el artículo 26, ibidem.

Más allá de las reglas especiales por problemas tecnológicos en la facturación, es claro que el IVA surge instantáneamente con el acuerdo de las partes sobre la cosa vendida, y se materializa en su expresión dentro de la factura de venta.

Preciso es comentar que la Decisión 599 de 2004 dispone unas reglas que podrían ayudar en aquellos casos no regulados en el artículo 429 del Estatuto Tributario.<sup>(7)</sup> El artículo 15 de la Decisión establece que *“Los impuestos tipo valor agregado se generarán en forma instantánea, y se causarán en los siguientes momentos: 1. En la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero. En los casos de entrega parcial, pago parcial o emisión de comprobantes por montos parciales, las legislaciones de cada país regularán el nacimiento de la obligación tributaria. 2. En los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en*

(6) Sin perjuicio de la doctrina rígida de la DIAN en esos casos, según la cual *“la expedición de la factura electrónica de venta debe hacerse por cada operación de venta de bienes o prestación de servicios, al momento de efectuarse la operación respectiva”* (Concepto DIAN 4715-880 de 2023), respecto de lo cual se desprende que en contratos de suministro deben realizarse sendas facturas diarias o al momento de entrega de los bienes, sin que interese la fecha de emisión de la factura (v.gr. semanal o mensual).

(7) El artículo 429 se compiló del Decreto 3541 de 1983, mientras que la Decisión 599 es del año 2004.

*proporción al mismo. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo o en el momento del pago del bien o del servicio, lo que ocurra primero.”*

Para Bravo Arteaga, “*en el impuesto sobre las ventas existe un período bimestral para presentar las declaraciones tributarias respectivas, pero este no es un período constitutivo del hecho gravado, sino de un procedimiento de información tributaria, para conformar la base de liquidación del impuesto, que es diferente [...] la ley utiliza expresiones como fecha, momento y tiempo, que hacen alusión a un instante preciso y no a un período. Por ser el elemento temporal del hecho gravado de carácter instantáneo, la obligación tributaria respectiva nace en el momento de su realización y debe ser registrada como un pasivo del respectivo sujeto pasivo a partir de tal momento. Obsérvese que es muy diferente del caso del impuesto de renta, ya que esta obligación tributaria solo se registra como pasivo contable en 31 de diciembre de cada año, al tiempo que el impuesto de ventas se abona a favor del Fisco en la respectiva cuenta, cada vez que se realiza una venta, que se presta un servicio o que se perfecciona la importación de un bien.”<sup>(8)</sup>*

En aquellos casos de reajustes del precio convenido, el párrafo del artículo 429 del Estatuto Tributario dispone la causación del IVA sobre el mayor precio, en aquella fecha en que se convenga el aumento del precio. Es apenas lógico que el tributo se cause en la fecha de ese pacto el cual se deberá corroborar con el registro contable del mayor ingreso, sin perjuicio de la modificación a la factura de venta.

### ***2.1. Regla subsidiaria – momento de entrega de los bienes, sin importar la fecha de expedición de la factura***

En aquellos casos en los que el responsable no haya expedido la factura de venta, bien sea por cuestiones especiales u omisiones en el deber formal de facturar, el IVA se causa al momento de la entrega del bien.

En casos como las permutas, el IVA se causa en relación con los bienes permutados según su condición y régimen pertinentes dentro del tributo. El artículo 1955 del Código Civil establece que la permuta es el cambio de un cuerpo cierto por otro, con lo cual esa transferencia del dominio entraña un hecho que se considera venta, a la luz del artículo 421 del Estatuto Tributario. Plazas Vega señala con claridad meridiana:

<sup>(8)</sup> Juan Rafael Bravo Arteaga. *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Cuarta Edición. ICET, ICAE y ICF, ICDT (2023).

“En las permutas. el impuesto se causa al tiempo de la entrega de los bienes permutados y en relación con cada uno de ellos. El contrato de permuta, regulado por el artículo 1955 (sic) del Código Civil, constituye una operación gravada con el impuesto en la medida que alguno de los bienes permutados sea un bien corporal mueble, quien lo permute sea responsable del gravamen y, en suma, concurren en el acto los cuatro aspectos o elementos del hecho generador.

Si los bienes permutados son ambos corporales muebles y los permutantes “responsables” del impuesto, el gravamen se causa para ambos y los “permutantes” se reputan vendedores, con las obligaciones y derechos inherentes al régimen.

La costumbre de algunos comerciantes de “cambiar” inventarios para surtir a la clientela sin liquidar el impuesto, es contraria a lo preceptuado por el artículo 421 del Código Tributario, toda vez que tales operaciones son, sin la menor duda, permutas”<sup>(9)</sup>

Bueno es comentar que el literal a) del artículo 429 del Estatuto Tributario regula los casos especiales en los que el contrato de compraventa está sometido o tiene regulado el pacto de reserva de dominio, de retroventa o condición resolutoria.

En efecto, el pacto de reserva de dominio se encuentra regulado en el artículo 952 del Código de Comercio y tiene su explicación en la facultad que tiene el vendedor para reservarse el dominio del bien vendido, mueble o inmueble, hasta que el comprador haya pagado todo el precio.

La normativa comercial señala que “*el comprador sólo adquirirá la propiedad de la cosa con el pago de la última cuota del precio [...]*”. En todo caso, para efectos del IVA, es claro que el tributo se causa con la entrega del bien, independientemente de la factura de venta.

Por su parte, el pacto retroventa, se encuentra definido en el artículo 1939 del Código Civil, y se entiende como un acuerdo en virtud del cual el vendedor se reserva la facultad de recobrar el bien vendido, con reembolso al comprador de la cantidad determinada que se haya estipulado (parte del precio), o, en su defecto, lo que haya costado la compra. En palabras de la Corte Constitucional: “*El pacto de retroventa consiste en una venta sometida a condición resolutoria, mediante el ejercicio del derecho de retracto que se reserva el vendedor. En muchas legislaciones esta modalidad contractual ha sido proscrita, precisamente, porque se presta para eludir los límites legales a las tasas*

(9) Mauricio A Plazas Vega. El impuesto sobre el valor agregado, IVA. Tercera edición. Pág 581. Ed. Temis. (2016).

*de interés o camuflar la usura, y si bien la venta con pacto de retroventa es una modalidad contractual lícita que puede atender a finalidades legítimas, no es menos cierto que puede prestarse para disimular o encubrir actividades de crédito por fuera de los parámetros legales.”<sup>(10)</sup> El IVA, en estos casos, se causa con la entrega del bien. Y en aquellos eventos en que el retracto se configure, se deberá anular la operación y reflejar tal hecho en la declaración tributaria, específicamente en aquel renglón sobre ventas anuladas, rescindidas o devueltas. Igual tratamiento ocurre con la condición resolutoria.*

Sobre el tema, en Sentencia del 12 de mayo de 2022, expediente 24155, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que el demandante podía corregir una declaración tributaria del IVA distinta a la que correspondía a la fecha de causación del impuesto por cada operación de venta, por cuanto la certificación que avalaba la venta excluida fue obtenida con posterioridad a los momentos de causación del tributo por las operaciones inicialmente declaradas como gravadas. Esa corporación indicó que correspondía descontar en el renglón sobre “operaciones anuladas, rescindidas o resueltas”, el monto del IVA excluido, asociado a la operación que se había declarado como gravada en el periodo correspondiente al momento de causación. La sentencia tuvo salvamento de voto del Magistrado Julio Roberto Piza, del que consideramos conveniente citar los siguientes apartes, por su absoluta claridad sobre la *causación* del IVA: *“En lo que a mí respecta, discrepo de esa decisión de la Sala, porque el criterio adoptado contraviene las reglas de causación del IVA [...] La causación de las exenciones (género del que también hace parte aquella exención sin derecho a descontables, a la cual se le denomina «exclusión» en impuesto sobre las ventas colombiano) ocurre en el mismo momento de la realización del respectivo hecho imponible. Así, el momento del devengo de una exclusión del IVA coincide temporalmente con la realización del respectivo hecho generador del mismo impuesto que grava la operación. Por consiguiente, la exclusión del IVA preceptuada en el ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET, para equipos y elementos que se destinan a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, tiene como momento de causación el mismo del impuesto, ya sea por la venta o importación de tales bienes, conforme a las reglas del artículo 429 del ET. Esa particularidad del aspecto temporal del hecho generador, y su aspecto negativo delimitado por la exención, impide que las exclusiones pretendidas por la demandante se puedan registrar en declaraciones de períodos ajenos al del momento de causación según los preceptos del artículo 429 del ET [...] Por lo cual, la exclusión alegada por la demandante se causó en los momentos señalados por el artículo 429 del ET, y no cuando se expidió la certificación que verificó el cumplimiento de los requisitos la exclusión del ordinal 4.º del artículo 424-5 del ET. Atendiendo a esta premisa, estimo que aceptar el reconocimiento de las exclusiones reclamadas por la demandante en*

(10) Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia número C-226. (Magistrado Ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; 30 de marzo de 2009).

*el bimestre 3° de 2010 desconoce el aspecto temporal del hecho generador del IVA, pues las ventas excluidas se causaron en momentos previos (correspondientes a las declaraciones de los bimestres de los años 2007, 2008 y 2009)."*

Ahora bien, no es extraño que se presenten discusiones sobre el momento de configuración del hecho generador del IVA o el momento para exigir su pago, en casos en que el deudor tributario no pueda repercutirlo al consumidor. Téngase en cuenta que el deudor (responsable, sinónimo de "contribuyente") debe sufragar el IVA que haya generado sin consideración al derecho de repercusión. En otras palabras, sin interesar si el incidido o repercutido económico sufragó el importe del tributo. Al respecto, Plazas Vega señala que *"El artículo 492 del Código Tributario consagra el viejo principio de que los créditos y deudas incobrables "en ningún caso dan derecho a descuento". Nótese que la norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-58 de 2001, con consideraciones como las siguientes: "[...] no se puede negar que si la norma acusada se leyera en forma aislada del contenido total del Estatuto Tributario, en efecto consagraría a favor de la administración y en contra del contribuyente, un favorecimiento desmesurado al primero, pues, parecería que el legislador, en forma ciega y con ánimo simplemente impositivo, pretendiera que a pesar de reconocer que existe un crédito o deuda incobrable, este hecho no tuviera ninguna consecuencia tributaria favorable al contribuyente, pues, expresamente le prohíbe realizar cualquier deducción a la que tendría derecho. Pero, ello no es así. Lo que sucede es que, en el Estatuto Tributario, en los artículos 145 y 146 prevén este evento y la forma como opera la deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor. En efecto, en el impuesto sobre la renta, la ley consagra, expresamente, la deducción de la cartera morosa y de la cartera perdida. Es decir, que si se accediera a lo pretendido por el demandante, en el sentido de declarar inexecutable el artículo 492, el responsable del impuesto tendría derecho a un doble beneficio tributario, pues descontaría esta clase de deudas, primero, en el impuesto de renta y, también, en el momento del pago del IVA." [...].*

Para esos casos, el autor de la obra *"El impuesto sobre el valor agregado, IVA"* señala con brillante claridad, que *"La ley sí debería establecer condiciones para que el deudor tributario pueda recuperar el impuesto que no haya logrado repercutir al comprador del bien o al usuario del servicio. Y no es suficiente con que se le permita incluir el impuesto no recuperado como parte de la deducción por créditos incobrables en el impuesto sobre la renta porque, en ese caso, solo logra recuperar el resultado de aplicar la tarifa o alícuota del impuesto sobre la renta al monto del impuesto que a la postre no le haya pagado el comprador o usuario. Si la tarifa del impuesto sobre la renta fuera del 30 por ciento, para citar un ejemplo, solo recuperaría el 30 por ciento del impuesto a las ventas que le ingresó al Estado y no logró repercutir efectivamente al comprador o usuario; no recuperaría el ciento por ciento, como debería ser. Y para evitar el doble "beneficio" a que alude la Corte, el legislador sencillamente*

*puede disponer que el IVA materia del descuento tributario en la cuenta del impuesto sobre las ventas por pagar no puede hacer parte de la deducción por deudas incobrables. De hecho, en rigor esa regla ya existe en Colombia y está consagrada expresamente en el artículo 493 del Código, según el cual “en ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tratado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta”. En este sentido, el fallo de la Corte, en comentario, tuvo indudablemente un sustento equivocado.”<sup>(11)</sup>*

Al respecto, bueno es comentar un caso en el marco de una acción de tutela tramitado ante la Sala Civil de la Corte Suprema, corporación que en Sentencia del 27 de noviembre de 2015, expediente STC16448-2015, analizó un litigio entre la DIAN y la Superintendencia de Sociedades sobre el crédito de una sociedad en trámite de reorganización. La discusión se fundamentó en aquel IVA materia del crédito en el trámite de reorganización, toda vez que la DIAN consideró que debía incluirse dentro de la masa del crédito objeto de reorganización, sencillamente el IVA reflejado en las declaraciones tributarias, mientras que la Superintendencia de Sociedades estableció que aquel IVA facturado con posterioridad a la fecha de corte, sería un *gasto* del proceso y entraría dentro del acuerdo de concordato, en virtud de la expresión instantánea de los artículos 420 y 429 del Estatuto Tributario. La Sala Civil de la honorable Corte Suprema dispuso lo siguiente:

*“La Superintendencia de Sociedades resolvió las (...) objeciones al proyecto de graduación y calificación de créditos”, y concluyó frente a las pretensiones de la DIAN, que ese documento debía contener todas las sumas generadas hasta el día anterior del inicio del trámite concordatario, comprendiendo aquellas derivadas del recaudo del IVA, en consonancia con las reglas 24 y 71 de la Ley 1116 de 2006. Sustentó tal postura, argumentando que el referido gravamen, surge en el momento en el cual se efectúa la compraventa (hecho generador), así como en la posterior inscripción de ese acto por parte del agente recaudador en los registros contables, pues a la luz de lo estatuido en el canon 429, literal a, del Estatuto Tributario, el IVA se ocasiona “(...) en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria (...).”*

*Por ende, precisó que la obligación a cargo de la persona jurídica allí concordada y a favor de la DIAN nace en el “momento de causación del tributo”, más no con la “declaración bimestral o por el período que corresponda a la sociedad de manera posterior”, como lo insinúa la aquí querellante [...] “(...) El artículo 429 del Estatuto Tributario define de manera clara el momento de causación del IVA, eso es al momento de las ven-*

<sup>(11)</sup> Mauricio A Plazas Vega. El impuesto sobre el valor agregado, IVA. Tercera edición. Pág 582. Ed., Temis (2016).

*tas, en la fecha de emisión de las facturas o documento equivalente. (...) Así, teniendo en cuenta el momento de causación del impuesto del IVA y la obligación que surge para el empresario de registrar su contabilidad y la generación del impuesto, resulta entonces que son éstos hechos económicos reflejados en la contabilidad, los que deben servir para que el promotor elabore el proyecto de calificación y graduación de créditos y derechos de voto, de manera que al estar registrado un impuesto causado el día anterior al inicio del concurso, debe ser esa suma la que quede en los referidos proyectos, así la obligación formal de declarar el impuesto de manera bimestral o por el período que le corresponda a la sociedad surja en fecha posterior [...]". (Negrilla y subraya fuera del texto original).*

Como se ve, la Corte Suprema le dio la razón a la Superintendencia de Sociedades y no a la DIAN, con la lectura acertada del literal a) del artículo 429 del Estatuto Tributario. La posición jurisprudencial es clara en diferenciar el momento de configuración del hecho generador, como criterio material y sustancial, respecto del reflejo y registro en las declaraciones tributarias.

### 3. Causación del IVA en los retiros de inventarios – literales b) de los artículos 421 y 429 del Estatuto Tributario

El literal b) del artículo 429 del Estatuto Tributario señala que el IVA, en el llamado retiro de inventarios, se causa en la fecha del retiro. Al respecto, la norma crea la regla general del uso o descargue del inventario por parte del responsable, sin que importe la fecha de emisión de factura por ese concepto.

Vale la pena comentar que, inicialmente, el Concepto Unificado de facturación número 1060 de 2022, emitido por la administración tributaria, consideraba que el deudor tributario que realice un retiro de su inventario en los términos del literal b) del artículo 421, ibidem, debía expedir factura de venta por esa operación. Factura en la que el “vendedor” y “adquirente” son la misma persona. Ahora bien, fruto de una solicitud de reconsideración, la DIAN cambió su posición para considerar que esa operación no debe ser materia de facturación porque es un movimiento entre una misma persona.

La DIAN sostiene en el concepto 100202208-0603 del 27 de marzo de 2024: *“Como base en todo lo anterior, se reconsidera lo expuesto en el Descriptor 1.1.5. del Concepto Unificado de la Obligación de Facturar y Sistema de Factura Electrónica No 106 del 19 de agosto de 2022 y en cualquier otro pronunciamiento que resulte contrario a lo aquí expuesto, por lo que en su lugar, concluir que el retiro de inventarios para autoconsumo no debe facturarse. Lo anterior, sin perjuicio que -en todo caso- el sujeto que realiza dicha operación debe demostrar mediante prueba supletoria, el movimiento del inventario.”*

En palabras del Consejo de Estado<sup>(12)</sup>, “[...] el retiro del inventario de bienes corporales muebles para uso del responsable o para que formen parte del activo fijo de la empresa, el mismo ordenamiento tributario le otorga la naturaleza de venta. El artículo 429 del Estatuto Tributario prevé que en las ventas, el IVA se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o, a falta de éstos, en el momento de la entrega. Para el caso del retiro de bienes muebles, la norma establece que el impuesto se causa en la fecha del retiro de los bienes. La base gravable de la operación, según el artículo 458 *ibidem*, es el valor comercial de los bienes”.

En suma, es claro que el retiro de inventarios, hecho que se considera venta, causa el IVA en la fecha del retiro, operación que debe tener trazabilidad y prueba en la contabilidad del deudor tributario.

#### 4. Derecho comparado – análisis de la causación del IVA por venta de bienes en Chile, España y México

Como un ejercicio de derecho comparado, es de advertir que en Chile el IVA se *devenga*, en el caso de la venta de bienes, en la fecha de emisión de la factura, tal como lo establece la normativa colombiana. Empero, dispone la regla chilena, que “*En la venta de bienes corporales muebles, en caso que la entrega de las especies sea anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitan dichos documentos, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies*”<sup>(13)</sup>. Así, la norma chilena establece una especie de regla de lo que opere primero entre la fecha de la factura de venta y la entrega de los bienes. Bueno es comentar que sobre el momento en que se debe expedir la *factura*, el artículo 55 de la ley del IVA sostiene que “*en los casos de ventas de bienes corporales muebles, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies*”.

Por su parte, en España opera la regla determinante de la entrega de los bienes. En efecto, la Ley 37 de 1992, del impuesto sobre el valor añadido, dispone que el IVA se devenga cuando tenga lugar “la puesta a disposición de los bienes a favor del adquirente”. Hecho que también opera en aquellos casos donde opere pacto de reserva de dominio o condición resolutoria<sup>(14)</sup>.

(12) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19369, (C.P. Hugo Fernando Bastidas; 22 de septiembre de 2016).

(13) Artículos 9° y 55 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, modificada en el 2022 por la ley 21420.

(14) Artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley 37 de 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido. Del 29 de diciembre de 1992. Boletín Oficial del Estado No. 312. España

Finalmente, en México la Ley del IVA dispone que el tributo se causa en el momento en que se efectúa el cobro de los bienes sometidos al impuesto. En todo caso, la operación y el IVA atribuible deben obrar en el respectivo comprobante fiscal del “contribuyente”, y declararse mensualmente al SAT.<sup>(15)</sup>

## Conclusiones y recomendaciones

- i) El IVA tiene un hecho generador de naturaleza instantánea. Configurada la venta (acuerdo de precio y cosa) debe expedirse la factura de venta.
- ii) El aspecto temporal del hecho generador del IVA, en los casos de venta de bienes corporales, se configura en la fecha de expedición de la factura de venta. Es en ese momento donde nace el tributo a la vida jurídica.
- iii) En aquellos casos donde no se ha expedido la factura por cualquier razón o circunstancia (v.gr. permutas, pacto de retroventa o pacto de reserva de dominio), el tributo nace en la fecha de entrega de los bienes, sin importar la fecha de emisión de la factura.
- iv) En los retiros de inventarios, el IVA nace en la fecha del retiro. Al efecto, no le interesa a la norma tributaria la fecha en que el deudor tributario expide la factura de venta.
- v) La fecha de la factura y/o el momento de entrega de los bienes es el método común que han identificado las normativas tributarias de diferentes países para someter la causación del impuesto sobre el valor agregado.

## Bibliografía

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, Sistema de Facturación Electrónica Impuesto Sobre las Ventas. Oficio Número 900986 de 2022. Disponible en:[https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio\\_dian\\_900986\\_2022.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_900986_2022.htm) (09/02/2022).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Concepto Unificado del Impuesto Sobre las Ventas. Concepto Unificado 001 de 2003. Disponible en: [https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto\\_tributario\\_dian\\_0000001\\_2003.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000001_2003.htm) (19/06/2003).

---

(15) Artículos 10 y 11 de la ley del impuesto al valor agregado de 1978 (última reforma publicada DOF 12-11-2021). Ley del impuesto al valor agregado de 1978. Del 29 de diciembre de 1978. Tomo No. 41 del Diario Oficial de la Federación. México.

OECD (2021), Directrices Internacionales Sobre IVA. OECD Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>. (23/06/2021).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, Bienes Vendidos para ser Exportados. Concepto Tributario 8632 de 1990. Disponible en: [https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto\\_tributario\\_dian\\_0008632\\_1990.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0008632_1990.htm) (17/04/1990).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, Causación del Impuesto Sobre las Ventas. Concepto 29351 de 2015. Disponible: [https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto\\_tributario\\_dian\\_0029351\\_2015.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0029351_2015.htm) (09/10/2015)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, Descuento del IVA por Adquisición de Activos Fijos Reales Productivos. Oficio 901165 De 2022. Disponible en: [https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio\\_dian\\_901165\\_2022.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_901165_2022.htm) (16/02/2022).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, Documentos Equivalentes. Concepto 4715 (Int. 880) de 2023. Disponible en: [https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio\\_dian\\_4715\\_2023.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_4715_2023.htm).(14/08/2023).

Presidencia de la República de Colombia, Del Impuesto a Las Ventas. Decreto 3541 de 1983. Disponible en: <https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1530324> (29/12/1983).

Comunidad Andina de Naciones -CAN, Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. Decisión 599. Disponible en: <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1093.pdf> (16/07/2004)-

Juan Rafael Bravo Arteaga. Nociones fundamentales de derecho tributario. Cuarta Edición. Pág 224. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Ed., ICDT (2023).

Mauricio A. Plazas Vega. El Impuesto sobre el Valor Agregado, IVA. Tercera Edición. Págs 581 y 582. Ed., Temis. (2016).

Corte Constitucional. Sentencia número C-226. (Magistrado Ponente Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; 30 de marzo de 2009).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19369. C.P. Hugo Fernando Bastidas; 22 de septiembre de 2016)

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 24155. (C. P. Myriam Stella Gutiérrez y Salvamento de voto de Julio Roberto Piza. 12 de mayo de 2022).

Congreso Nacional de Chile, Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Decreto Ley 825 Artículos 9 y 55 modificados por la Ley 21420 de 2022. Decreto Ley 825 de 1974. Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Del 27 de diciembre de 1974. No. 29.038 del Diario Oficial de la República de Chile.

Congreso de los Diputados, Ley del impuesto sobre el valor añadido. Ley 37 de 1992, Artículo 75. Ley 37 de 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido. Del 29 de diciembre de 1992. Boletín Oficial del Estado No. 312. España

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la unión. Ley del Impuesto al Valor Agregado. De 1978, Artículos 10 y 11. Última Reforma Publicada DOF 12-11-2021. Ley del impuesto al valor agregado de 1978. Del 29 de diciembre de 1978. Tomo No. 41 del Diario Oficial de la Federación. México.