
VIII. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

CONSIDERACIONES A LA JURISPRUDENCIA MÁS RECIENTE EN MATERIA DE IVA DEL CONSEJO DE ESTADO (HECHO IMPONIBLE, CAUSACIÓN, SUJETOS)

ERIKA ESCAF*

Introducción

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), se podría definir de manera muy general como un impuesto de carácter nacional puesto que su ámbito de aplicación es todo el territorio nacional y el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es la Nación; indirecto, ya que el contribuyente puede jurídicamente repercutir el pago del impuesto en un tercero; real, ya que no toma en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente; general, al gravar todo un sector de la economía cuyo campo de acción es más amplio y más eficaz desde el punto de vista del recaudo; instantáneo, porque el presupuesto fáctico que da nacimiento a la obligación tributaria tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para la adecuada administración se liquide y pague por el contribuyente en periodos bimestrales; y ordinario por la permanencia de su recaudo, por su regularidad.

Definir puede ser una labor sencilla, mientras que aplicar no lo es. Son variados los

problemas que se presentan para el manejo del impuesto a las ventas, entre ellos, el tratamiento que debe dársele a un bien o un servicio, los sujetos responsables del pago del tributo, su causación y la aplicación de la ley. Problemáticas que no solo deben enfrentar aquellos responsables del pago, sino que deben solucionar y manejar las autoridades encargadas de dirimir conflictos y de interpretar las normas jurídicas como lo son la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Consejo de Estado, los cuales no han sido claros, pues tienen una posición cambiante que genera una inseguridad jurídica.

En este orden de ideas, este escrito tiene por objeto la exposición y comentario crítico de dos sentencias recientes del Consejo de Estado, cuyo análisis demostrará problemáticas que se presentan en la determinación de los aspectos del hecho imponible del IVA, en casos concretos.

* Monitora del Departamento de Derecho Fiscal e integrante del Centro de Estudios Fiscales.

I. Expediente número 13489 del 1.º de abril de 2004

A. Identificación de la sentencia y descripción de los hechos desencadenantes de la interposición del recurso de apelación

Comencemos entonces con el expediente número 13489 del 1.º de abril de 2004, demandante HORACIO ENRIQUE AYALA, Magistrado Ponente LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

En esta sentencia la norma demandada es el numeral 10.1 del título VII del Concepto Unificado n.º 003 de julio de 2002 de la DIAN del cual se transcriben varios apartes a continuación:

[...] En estos eventos, sólo otorga derecho a descuento el impuesto sobre las ventas originado en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, o por las importaciones que de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta resulten computables como costo o gasto para el respectivo productor o importador, y siempre que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

En este caso el importador no incurre en costos de producción o venta gravados con IVA por efecto de su producción, sino que únicamente liquida el tributo sobre la base gravable establecida en la ley, causando el impuesto únicamente en el momento de la importación.

Es así como el productor genera el impuesto sobre la base gravable establecida en la ley, operación de venta que es objeto de la declaración sobre la cual liquida el impuesto, descontando el IVA incorporado en los costos y gastos de producción, mientras que en cabeza del importador sólo se grava su operación de importación. Por ello las demás operaciones de venta se encuentran

excluidas del tributo en virtud del carácter monofásico del impuesto y de la base gravable única sobre la que se aplica el gravamen; de ahí la improcedencia de los impuestos descontables relacionados con las operaciones de comercialización subsiguientes por cuanto además no se incurre en costos y gastos de producción gravados con IVA en el país. No obstante, los costos y gastos de importación, como de comercialización, serán tomados como tales en relación con el impuesto sobre la renta, siempre y cuando se den los supuestos previstos en la ley para esos efectos [...].

El demandante solicita la nulidad de la norma demandada y considera que se están violando los artículos 683 y 420 parágrafo 5 del Estatuto Tributario, el artículo 338 de la Constitución Política y por último el artículo 19 del Decreto Reglamentario 406 de 2001.

Argumenta el demandante que el derecho a utilizar los impuestos descontables es violado por el concepto, y que no es válido afirmar que el importador al momento de vender en el país, no incurre en costos de producción ya que un ejemplo de estos es la publicidad y el empaquetamiento, razón por la cual sí genera IVA, impuesto que al parecer del demandante es de carácter plurifásico, ya que no se consolida en una sola fase productiva, en cambio se gravan dos etapas distintas como lo son la importación y la venta del bien.

El demandante concluye entonces su argumentación señalando que no existe norma alguna que exonere al importador de la declaración de venta, ni que le impida descontar. Además resalta que la igualación que hizo la ley, fue solo en el aspecto de la base gravable del IVA y el impuesto al consumo, no en su causación y sujetos pasivos.

La DIAN, en respuesta a los argumentos del demandante, expresa que lo que la

norma demandada busca es igualar la base gravable del IVA con la del impuesto al consumo, y que el primero se causa al tiempo de la nacionalización del bien y se paga conjuntamente con la liquidación de los derechos aduaneros, y afirma que solo por la realización de este supuesto fáctico se genera el IVA. Los demás como la publicidad, transporte, empaquetamiento entre otros, en los que incurra el importador de cigarrillos y tabaco elaborado, están excluidos. Así pues, concluye que cualquier gasto o costa en el que incurriera el importador será reconocido, si así fuere, en la declaración de renta del mismo.

B. Problemas jurídicos de la sentencia

Surge entonces la pregunta de quiénes son los sujetos pasivos del IVA en cigarrillos y tabaco elaborado. ¿Cuál es el hecho imponible del IVA en cigarrillo y tabaco elaborado y qué debe entenderse por causación?

C. Consideraciones del Consejo y análisis de las mismas

Según el artículo 420 del ET, uno de los presupuestos fácticos que darán lugar al nacimiento de la obligación del impuesto sobre las ventas es la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, y ese es el caso del cigarrillo y tabaco elaborado, lo cual se ve claramente en el parágrafo 5 de este artículo, adicionado por la Ley 633 de 2000, artículo 28, el cual afirma que:

“Hechos sobre los que recae el impuesto [...] la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros, los cuales estarán gravados con la tarifa general [...] dará derecho a impuestos des-

contables en los términos del artículo 485 de este estatuto”.

Así pues, la norma transcrita expresa como presupuestos fácticos la venta e importación, utilizando la expresión “y” en vez de “o” lo que claramente implica que estas dos acciones no son excluyentes y que puede estar en cabeza de una misma persona, en este caso el importador, la carga tributaria por ambos supuestos fácticos.

El concepto demandado expresa: “En este caso, el importador, no incurre en costos de producción o venta gravados con IVA por efecto de su producción, sino que únicamente liquida el tributo sobre la base gravable establecida en la ley, causando el impuesto únicamente en el momento de la importación”.

Es claro que el concepto de la DIAN no está en concordancia con lo señalado en el ET ya que este, como dijimos antes, establece como hecho o situación que se grava la venta y la importación. Entiéndase por importación la acción de introducir mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, también la introducción de mercancías procedentes de zonas francas e industriales de bienes y servicios como al resto del territorio aduanero nacional, y venta, todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros, los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, las incorporaciones de

bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Pero la definición de cada uno de estos hechos no es tan relevante como el señalamiento de la causación de los mismos, es mejor señalar el momento en que se configura el hecho lo cual hace que encaje dentro de los supuestos establecidos en la ley, que generan la obligación tributaria. Pero empeñemos por definir la causación y su lugar en la constitución del hecho imponible.

Entiéndase por causación el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo. En el caso en concreto, como expresa el Consejo de Estado, la venta se causa en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente o en el momento de la entrega, y en la importación, será el tiempo de la nacionalización del bien. Según esto, se ve que son momentos diferentes, es decir, son hechos imponibles distintos, que llevarán a obligaciones distintas.

Se concluye entonces que el importador, al efectuar la venta del cigarrillo y tabaco elaborado en Colombia, estará sujeto al impuesto sobre las ventas ya que este sí incurre en gastos de publicidad y empaquetamiento, entre otros. Por esto, el Consejo afirma que no se debe inferir que la comercialización llevada por el importador, posterior a la introducción del bien al territorio aduanero nacional, no está sujeta al gravamen puesto que tanto la venta como la importación son operaciones gravadas y, en este caso, realizada por uno de los responsables ya

que el artículo 19 del decreto 406 de 2001 establece:

“Cuando se trate de la venta o importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales o extranjeros, solamente se gravarán las operaciones que efectúe el productor o el importador según el caso”.

Tratamos además el tema de los impuestos descontables. La DIAN en el concepto demandado afirma que el derecho a estos descuentos es, solo para los importadores de cigarrillo y tabaco elaborado, cuando estos resulten computables como costo o gasto del respectivo productor o importador, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con IVA, y como hemos dicho, para la Dirección, no están gravadas con IVA las ventas que el importador realiza luego de introducir la mercancía en el territorio nacional.

Respecto a esto, la corporación señala cómo el artículo 485 del ET en su literal b) establece que el impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles es un impuesto descontable, es decir, que está legalmente establecido, por tanto, estos son descontables al cumplir con todos los requisitos, con la diferencia de que en el caso del IVA no todas las etapas de comercialización y distribución posterior están gravadas, sino solo aquellas operaciones que realice el productor o el importador. En estas ventas, procede la deducción de los impuestos descontables autorizados legalmente para determinar el valor añadido.

Entonces, la afirmación de que el importador no incurre en gastos ni costos gravados con IVA, como indicamos anteriormente, es falsa, ya que la venta de bienes, independientemente de su origen, normalmente genera erogaciones como publicidad o costos administrativos que son costos o gastos

computables que se destinan a la venta de cigarrillo y tabaco elaborado, concluyendo entonces que el importador en este caso específico tendrá derecho a descuento.

Así pues, se declara la nulidad del aparte de la norma demandada que señala que cuando el importador vende no se genera impuesto y que este no es descontable.

Acerca de los sujetos responsables del pago del IVA en este caso en particular, queda claro que después de entender cuáles son los hechos que llevan al nacimiento de la obligación tributaria, y vincular los sujetos pasivos con el aspecto material del hecho imponible, entenderemos pues que el importador sí es responsable del pago del IVA por la venta de cigarrillos y tabaco elaborado, pues este, al configurar el hecho imponible, será responsable del tributo pues se demuestra que sí existen costos y gastos en los que ha de incurrir.

Pero en lo concerniente a los sujetos de la obligación tributaria, vale la pena señalar de las consideraciones del Consejo, la siguiente afirmación:

“En el impuesto sobre las ventas la carga económica del tributo la soporta el adquirente de los bienes o servicios, el consumidor final; pero quien responde por el tributo es el vendedor, el prestador del servicio o el importador, por el valor agregado en cada etapa de comercialización”.

Aquí, el Consejo entra a los conceptos de los llamados sujetos pasivos económicos y jurídicos, pero para el estudio en particular esto no debe ser traído a colación ya que el hecho de que el responsable del IVA, es decir aquel que vende, importa o presta un servicio pueda repercutir en el adquirente, no convierte a este último en sujeto de la obligación tributaria, ya que aunque la carga económica esta en este, no es quien

realiza el hecho imponible, esto porque el IVA es un impuesto de carácter real, lo que significa que no tiene en cuenta el sujeto sobre el cual recae el tributo, el que asume la carga, sino el que lleva a cabo la actividad económica como tal. De esto podemos concluir que no es válida la teoría de que el productor o importador sustituye al contribuyente pues este último nunca fue sujeto de la obligación tributaria, siendo entonces realmente inválido el concepto de sujeto pasivo económico, para el estudio jurídico del impuesto en cuestión.

Del anterior análisis logramos concluir que en la importación de cigarrillo y tabaco elaborado, el importador es sujeto pasivo del impuesto a las ventas, pues lleva a cabo actuaciones y hechos configuradores de la obligación tributaria, distintos de aquellos que este mismo realiza en la importación y que por ser sujeto pasivo será además beneficiario de descuentos cuando se trate de bienes excluidos.

II. Expediente número 13630 del 7 de diciembre de 2004

A. Identificación de la sentencia y descripción de los hechos esencadenantes de la interposición del recurso

La segunda sentencia para tratar es el expediente número 13630 del 7 de diciembre de 2004, demandante Alambres Galvanizados de Colombia, Magistrado Ponente LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

En este caso se presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el 6.º bimestre de 1995 el día 23 de enero de 1996, y posteriormente esta fue corregida el día 30 de octubre de 1996 liquidando un saldo a favor de \$126.393.000. Más adelante, el 19

de diciembre del mismo año, se solicitó la compensación del saldo a favor reflejado en su declaración de IVA del periodo correspondiente a noviembre-diciembre de 1995.

La DIAN profirió un auto ordenando la suspensión del término para devolver por noventa días para que la división de fiscalización adelantara la investigación concerniente al caso en particular, y expidiera resolución oficial de liquidación. Surtido el trámite, la administración rechaza el valor declarado como ingresos por operaciones exentas, originado por la venta de alambre de púas, por considerarlo excluido del IVA. Razón por la cual desconoció el descuento del impuesto pagado por la producción de estos bienes, y además impuso sanción por inexactitud.

El demandante solicitó que se confirmara la liquidación privada presentada el 30 de octubre de 1996 y consideró violados los artículos 6, 29, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política, 683, 684, 730, 742, 743, 744 núm. 3, 745, 746, 750 y 751 del ET y 3 del CCA.

Fundamenta su solicitud explicando que la ley 6.^a de 1992 le dio al alambren la categoría de bien excluido del IVA, con derecho a compensación cuando se destinara a la fabricación de alambre de púas, lo cual permitiría llevarlo contablemente como impuesto descontable. Con la modificación de la Ley 223 de 1995, que establece que el alambre de púas es un bien exento, no se modifica el tratamiento contable de dichos bienes, sino su naturaleza que pasa de bien excluido a bien exento, otorgando derecho a descontar descuentos por el IVA facturado en la adquisición de bienes y servicios realizados para su venta.

Sin embargo, a partir del 6.^o bimestre del 1995 los ingresos por la venta de alambre

de púas debían llevarse como exentos, toda vez que al momento de la prestación de dicha declaración ya se encontraba vigente la Ley 223 de 1995, la cual entró a regir el 20 de diciembre de 1995, cuya modificación, según el demandante, no es sustancial sino procedimental.

El demandante precisó que la sociedad en su declaración del impuesto sobre las ventas del 6.^o bimestre del 95 obró con base en conceptos de la DIAN, entre otros el n.^o 096565 de 1996, donde se indicó para los fabricantes de alambres de púas la forma de llevar el impuesto descontable por la compra de alambren y se dijo que no se aplicaba la proporcionalidad del IVA pagado consagrada en el artículo 490 del ET.

Además consideró improcedente la sanción por inexactitud, ya que lo que se da en este caso es una divergencia de los criterios de interpretación de las normas.

La DIAN, en su defensa argumenta que de acuerdo a lo establecido en el artículo 600 del ET los periodos fiscales del IVA son bimestrales, y el artículo 338 de la Constitución Política dispone que las normas tributarias en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, solo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley. En este caso el artículo 285 de la Ley 223 de 1995 derogó el artículo 424-4 del ET, determinando que el alambren destinado a la elaboración de alambre de púas dejaba de ser excluido para convertirse en exento del IVA. Entonces para la administración esta modificación solo tuvo vigencia a partir del periodo siguiente a la vigencia de la Ley 223, esto es el primer bimestre de 1996, por ser el IVA un impuesto de período fiscal bimestral y toda vez que la ley fue publicada el 22 de diciembre de 1995.

B. Problemas jurídicos de la sentencia

Respecto a la segunda sentencia, se plantea el interrogante acerca del aspecto temporal del hecho imponible y se cuestiona cuál será la ley vigente, es decir, la aplicable, si en el impuesto se presentan dos momentos separados: el de la causación y el de la exigibilidad de la obligación. ¿Es el período fiscal elemento constitutivo del impuesto?

C. Consideraciones del Consejo y análisis de las mismas

Señalamos que el problema se presenta en la definición de la ley aplicable, cuando nos encontramos frente a un impuesto en el cual la causación y la exigibilidad de la obligación están separadas por un período fiscal determinado por la ley, y si este es o no parte constitutiva del impuesto.

Comencemos entonces exponiendo el lugar del aspecto temporal en la constitución del hecho imponible. El aspecto temporal hace parte del elemento objetivo del hecho imponible, siendo este el que determina el instante en que el hecho imponible se entiende realizado, se entiende causado y por lo tanto será exigible el tributo, mas su determinación no siempre es fácil, y precisamente ese es el inconveniente que se presenta en el caso concreto.

Sobre este aspecto del hecho imponible, nos encontramos con dos modalidades de configuración, es decir, con dos clases de presupuestos fácticos: instantáneos y periódicos, entendiéndose por instantáneos aquellos impuestos que ocurren en un determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma; y siendo periódicos aquellos que por su propia naturaleza tienden a rei-

terarse o reproducirse; claro ejemplo de un impuesto instantáneo es el Gravamen a los Movimientos Financieros, y periódico es el impuesto sobre la renta. La duración del presupuesto es de importancia ya que dentro del proceso de creación de la obligación se tiene en cuenta para determinar el momento del nacimiento de la obligación, el momento de su exigibilidad y para conocer la ley aplicable a la obligación.

Son estos últimos tres los principales problemas que se presentan y el segundo expediente es muestra de esto. Ahora bien, se presentan varias posturas para solucionar estas complicaciones, sin que exista aún unificación de criterios.

Respecto al nacimiento de la obligación, se toma que esto ocurre al realizarse el aspecto material del hecho imponible y causado, en el caso de las ventas, será, como dijimos en el análisis de la pasada sentencia, en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente o en el momento de la entrega.

Configurado entonces el hecho imponible, el impuesto será exigible, mas esta cuestión no es sencilla ya que puede que el momento del nacimiento y el de la causación sea el mismo mientras que en otros casos, el nacimiento de la obligación y la exigibilidad de la misma estén separados por un periodo de tiempo, lo que implica que el acreedor, el Estado, no está facultado a cobrar sino hasta el momento en que se vuelva exigible, ejemplo de esto es el IVA que posee un periodo fiscal de dos meses.

En este último caso es en el cual se presenta la duda sobre qué ley será la aplicable, si será aquella vigente al momento del nacimiento de la obligación o aquella vigente al momento de la exigibilidad de la obligación, en este caso, en el periodo bimestral deter-

minado por la ley.

En tratándose de la determinación de la ley vigente es preciso tener en cuenta dos cosas: en primer lugar, que para que un determinado hecho sea imponible debe estar consagrado en una norma vigente al momento de su realización, y en segundo lugar, que el hecho imponible solo puede producirse cuando todos los elementos que normativamente lo configuran, en especial el aspecto temporal del elemento objetivo, han sido concretados. De lo anterior podemos colegir que la ley aplicable será la vigente en el momento en que la obligación nazca. De tal forma, y teniendo en cuenta que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad según el artículo 363 de la Constitución Política, la ley aplicable será la que esté vigente al momento de la completa configuración del hecho imponible, y siendo el IVA un impuesto instantáneo, será al momento de la realización del presupuesto fáctico establecido en la ley, y no al momento de la terminación del periodo ya que este último deberá ser tomado en cuenta solo en los impuestos periodos, al ser este periodo el que determine la base gravable de obligación tributaria.

La anterior es una de la tesis que puede acogerse en lo tocante al aspecto temporal del hecho imponible y la ley aplicable, mas en este caso no es la adoptada por el Consejo de Estado, que afirma que la Ley 223 de 1995, aquella que convierte el alambren de bien excluido a bien exento, entró en vigencia el 22 de diciembre de 1995 (al ser publicada en el diario oficial en tal fecha), y aunque el artículo 285 de la misma establecía que entraría en vigencia a partir de su publicación, el Consejo se adhiere a la interpretación del artículo 338 de nuestra Constitución, que establece que:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

Entonces, afirma que el IVA es un impuesto de periodo, y por lo tanto estaría sujeto a esta disposición constitucional por lo que deberá entrar a regir a partir del 1.º de enero de 1996, reforzando así el propósito de dicha disposición de evitar la retroactividad de la ley tributaria.

El Consejo señala entonces que el IVA es un impuesto de aquellos en los que la base es el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado por la ley, en este caso dos meses, y que para efectos de determinar la vigencia del impuesto se debe acudir al artículo 338 por ser un impuesto de periodo. Por lo anterior esta corporación determina que la ley entraría en vigencia desde el primer bimestre de 1996 y no antes, revocando la sentencia del 30 de noviembre de 2000 la cual declaró nulo el auto del 21 de febrero de 2002.

No compartimos las afirmaciones del Consejo ya que preferimos acogernos a la tesis inicialmente expuesta. Consideramos que el impuesto sobre las ventas es un impuesto instantáneo aunque la obligación de declarar sea periódica (bimestral), pues el periodo fiscal no forma parte de la constitución del ámbito temporal del hecho imponible.

Se trata entonces de un impuesto que contiene un presupuesto fáctico-instantáneo (aspecto material del hecho imponible: venta, prestación o importación) el cual, al llegar el momento de la exigibilidad de la obligación tributaria por parte del sujeto

activo de la relación, ya se ha causado –emisión de la factura o documento equivalente o entrega– de hecho ya se ha repercutido en el adquirente. El periodo fiscal solo determina el momento de declarar ante la administración, de demostrar y efectuar un solo pago grupal por economía y control por parte de los sujetos de la obligación tributaria, este periodo fiscal no es el determinante en la base, únicamente señala límites temporales para cumplir con las obligaciones sustanciales (pago) y formales (declaraciones, contabilidad, expedición de una factura etc.) de la relación tributaria.

Si nos acogiésemos al planteamiento de que al existir un periodo y un momento establecido en la ley, para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de cada tributo, llegaríamos al extremo de considerar todos los tributos como periódicos, ya que la ley establece periodos fiscales para todos, con un fin último de organización, control y economía, no como parte determinante en la base gravable de cada uno de estos tributos. Nos preguntamos entonces cual sería la posición del Consejo, si se presenta la variable de la creación de una ley que derogue el impuesto a las ventas en medio del periodo fiscal. ¿Deberá entonces el contribuyente pagar el impuesto sobre las ventas efectuadas durante el tiempo de la vigencia del impuesto, o este tendrá que cancelar el periodo completo y todas las ventas efectuadas durante el mismo?

Determinamos que el período fiscal y el aspecto material del hecho imponible, o hecho

que da nacimiento a la obligación tributaria, son distintos y pueden ocurrir en momentos distintos, y que para determinar la vigencia de una ley y su aplicación se debe tener en cuenta el aspecto temporal del hecho, es decir, el momento en que se toma realizado el supuesto fáctico que da lugar al nacimiento de la relación tributaria y no su periodo fiscal, para definir el régimen aplicable, más que todo en este caso, en el que nos encontramos frente a un hecho imponible instantáneo.

Como dijimos al principio de este escrito, los aspectos del hecho imponible, respecto al IVA, son malinterpretados por el Consejo de Estado y por la DIAN, generando así que la aplicación de este no solo sea confusa y cambiante sino que también lleve a la interpretación y aplicación de normas que terminan lesionando al contribuyente.

Bibliografía

Expediente número 13489 del 1.º de abril de 2004, demandante HORACIO ENRIQUE AYALA, Magistrado Ponente LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

Expediente número 13630 del 7 de diciembre de 2004, demandante Alambres Galvanizados de Colombia, Magistrado Ponente LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

JARACH, DINO. *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, 1983.

QUELART, JUAN MARTÍN; CARMELO LOZANO SERRANO; GABRIEL CASADO OLLERO; JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 1995.

SAÍNZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Hacienda y derecho*, Madrid, Universidad Complutense, 1963.

