

Editorial

Cumplo el honroso encargo de dirigir el número 89 de la *Revista* del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero. El presente número está dedicado al estudio de diferentes problemáticas sobre el *litigio tributario y aduanero*, y cuenta con veintidós artículos que analizan no solo temáticas del litigio desde el punto de vista colombiano, sino también del *derecho comparado*. El litigio tributario y aduanero involucra a los contribuyentes, a la administración tributaria y a los jueces. Por esa razón, la revista cuenta con artículos desarrollados por académicos y abogados de los contribuyentes, así como por abogados de la administración tributaria y jueces de la República, con el fin de tener una mirada completa y con diferentes ópticas del litigio tributario y aduanero. Los artículos se componen de diferentes aristas: i) discusiones constitucionales sobre las leyes con contenido tributario o aduanero; ii) controversias sobre *precios de transferencia*; iii) demandas de nulidad simple contra actos administrativos generales en materia tributaria; iv) litigios y controversias sobre devoluciones de saldos a favor; v) controversias en materia de *procedimiento de cobro coactivo*; vi) las nuevas discusiones sobre contribuciones al sistema de seguridad social y la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP); vii) las consecuencias tributarias de procesos penales y de extinción de dominio; y viii), en lo que toca con el *derecho comparado*, los litigios tributarios en Estados Unidos de América y España y su comparativo con Colombia.

Los fundamentos y principios constitucionales del *derecho tributario* son la base para el estudio de los tributos. Las sentencias de la Corte Constitucional para declarar exequibles o bien inexecutable las leyes que crean o modifican los tributos son objeto de constante debate por todos los operadores jurídicos. Tanto el Gobierno nacional y el legislador como los contribuyentes están atentos a lo que dirima el órgano guardián de la Carta de 1991. Empero, acceder a la Corte en ejercicio del *control de constitucionalidad* es, en muchos casos, un camino tortuoso y lleno de requisitos que distan de ser sencillos para cualquier ciudadano: más bien parecen estar estructurados para expertos en la acción de constitucionalidad. Sobre los requisitos sustanciales y formales de la acción de constitucionalidad, la doctora María Alejandra Buitrago realiza un estudio de casos específicos para determinar cuánto rigor o dureza ha aplicado la Corte Constitucional al momento de determinar los criterios de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia para admitir y resolver de fondo demandas de inconstitucionalidad en contra de normas de naturaleza tributaria, para resaltar que el análisis de admisibilidad riguroso puede llegar a desconocer el derecho fundamental de acceso a la administración de justicia y el derecho político de participación ciudadana reconocido en la Constitución.

Igualmente, sobre la relevancia del *derecho constitucional tributario* y de la *hacienda pública*, el doctor Mauricio Plazas Vega realiza un sesudo análisis sobre el *incidente de impacto fiscal* relativo a sentencias constitucionales de contenido tributario, con el fin de analizar tanto su origen como los casos en que se ha ejercido por el titular de la *potestad tributaria*. El profesor Plazas Vega propone ideas para ajustar y corregir falencias en ese instrumento de la hacienda pública y cuestiona el último incidente relacionado con la Sentencia C-489 de 2023. Por su parte, los estudiantes de derecho y ganadores del Concurso Héctor Julio Becerra Becerra de Jóvenes investigadores en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, Karen Daniela Díaz Ortiz y Miguel José Quintero O'Meara, realizan un riguroso estudio sobre la posibilidad de que la ley ordinaria que expide el Plan Nacional de Desarrollo pueda incluir normas de naturaleza tributaria. Para estos juiciosos estudiantes la ley ordinaria del Plan Nacional de Desarrollo no puede —ni debe— incluir normas tributarias, que, por principio, tienen un carácter permanente e indefinido en el tiempo, naturaleza que riñe con la temporalidad de las leyes de los planes de desarrollo.

Para abordar la interpretación y aplicación de las normas tributarias en los litigios jurisdiccionales, el profesor Gerardo Figueredo-Medina, junto con la doctora Valerhim Pérez-Urbe, proponen alternativas para evitar la indefinición en los aspectos interpretativos y para el fortalecimiento del régimen probatorio en los litigios tributarios y aduaneros. Las conclusiones de los doctores Figueredo y Pérez se decantan por el diseño de normas y espacios que permitan a los contribuyentes conocer y entender con mayor rigor las decisiones de la administración tributaria.

Por otra parte, la revista cuenta con sendos artículos que analizan diferentes problemáticas de los litigios tributarios. Al respecto, la doctora Catalina Hoyos Jiménez realiza un estudio sobre el *medio de nulidad y restablecimiento del derecho* como el principal mecanismo de defensa judicial en materia tributaria. Señala la doctora Hoyos Jiménez que ese medio de control ha permitido al Consejo de Estado establecer reglas de unificación para la resolución de futuros casos. De cualquier modo, la alta litigiosidad en materia tributaria genera grandes dificultades, por ejemplo, que los procesos requieren de un tiempo extenso para lograr un pronunciamiento de fondo. Y frente a la lentitud del medio de nulidad y restablecimiento del derecho, ciertos Estados han desarrollado el arbitraje en materia tributaria con el propósito de lograr una solución más efectiva y expedita de estos conflictos. Incluso en Colombia se presentó un proyecto de ley en el año 2023, mediante el cual se buscaba implementar el arbitraje para la solución de las controversias de naturaleza tributaria. Empero, el proyecto se archivó y no se aprovechó esa oportunidad histórica. Otro artículo, redactado por el doctor César Cermeño, analiza el *medio de simple nulidad* contra actos administrativos

generales de naturaleza tributaria. El profesor Cermeño plantea algunas inquietudes puntuales sobre ese medio de control contra actos de contenido tributario y sus particularidades en el Consejo de Estado.

Ahora bien, los doctores Andrea Vargas Aragón y Darío Celedón Hernández realizan estudios sobre la demanda *per saltum* y las discusiones sobre solicitudes de devolución por pago de lo no debido y pagos en exceso, respectivamente. La doctora Vargas señala que la demanda *per saltum* es una herramienta procesal que puede ser benéfica para el contribuyente, en la medida que acorta tiempos en la *sede administrativa*, lo que redundaría en eventuales ahorros en intereses moratorios. Por su parte, el doctor Celedón realiza un análisis del cambio jurisprudencial del Consejo de Estado sobre las devoluciones por pagos en exceso y su importante diferenciación sobre el pago de lo no debido. Y como un valioso aporte académico desde la rama judicial del poder público, la doctora Amparo Navarro López realiza un estudio valiosísimo sobre el *recurso de apelación* en el trámite de las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho de contenido tributario, con el fin de destacar que, en muchas ocasiones, los apoderados de las partes (v. gr., contribuyentes y la administración tributaria) no sustentan en debida forma los recursos de apelación. Señala la doctora Navarro López que si la apelación carece de elementos que permitan revisar la decisión que se controvierte, significa que el apelante no ha presentado argumentos destinados a debatir el análisis que efectivamente realizó el juez de primera instancia. En lugar de ello, se ha limitado a transcribir, literalmente, el escrito de demanda o la contestación a esta, sin controvertir de ninguna manera la decisión de la sentencia apelada. En estas circunstancias, el recurso carece de propósito y no es posible que el *ad quem* tome una decisión al respecto. Y es que, bueno es comentar, en muchas ocasiones la apelación es una copia de los cargos de nulidad de la demanda, sin que se controvierta, como debe ser, la sentencia de primera instancia para hacer ver al *ad quem* los errores del *a quo*.

Los litigios tributarios también tienen que ver con las entidades subnacionales, cuyos tributos más representativos son el *impuesto predial* y el *impuesto de industria y comercio*. Al respecto, los doctores Álvaro Andrés Díaz Palacios y Javier Eduardo Orozco Ustáriz analizan problemáticas en los litigios por *impuesto de industria y comercio*, dentro de las cuales están el concepto de actividad comercial y tributación por dividendos, los medios de prueba en la extraterritorialidad de los ingresos, la aplicación del ICA en la actividad de explotación y exploración de hidrocarburos, y la diferenciación de ingresos en materia de ICA para efectos contables y tributarios. En materia del *impuesto predial*, el doctor Juan Sebastián Araoz realiza un concienzudo estudio sobre los grandes abusos del catastro multipropósito como base gravable del impuesto predial. Actualizaciones

de ese catastro, cuyos valores afectan el cálculo del impuesto predial muchas veces en la misma vigencia en que se realiza la actualización, derivan en sendos litigios por violación del principio de *irretroactividad*. En efecto, resulta que, en algunas ocasiones, la base gravable (avalúo catastral) no es aplicable para las vigencias pretendidas o, en algunos de los casos, resulta ser lejana a la realidad jurídica y económica del bien inmueble.

Un artículo novedoso tiene que ver con el análisis de los litigios de naturaleza laboral-tributaria derivados de los procedimientos de determinación de mayores aportes al Sistema de Seguridad Social, en los que la UGPP opera como una policía desmedida en búsqueda de omisos o inexactos aportantes. Al respecto, los doctores Abel Cupajita Rueda y Lisbeth Bonilla Montoya realizan un minucioso estudio sobre la evolución de los litigios con la UGPP y la intervención de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en temáticas que antes no eran de su competencia. El estudio del régimen sancionatorio de los aportes al Sistema de Seguridad Social por parte de la UGPP muchas veces resulta ser más agresivo o distorsionado que el vigente para efectos tributarios. Igual ocurre con la temática del *cobro coactivo* que debe seguir la UGPP, entidad que aplica lo dispuesto en el Estatuto Tributario para el procedimiento de cobro coactivo. Según los autores, la entidad que funge como acreedora, en algunas ocasiones, embarga sin tener un verdadero título ejecutivo, circunstancia que, sin duda, genera grandes traumas para los contribuyentes.

Y es que la temática del cobro coactivo tiene diferentes aristas y problemáticas particulares. Una de ellas, estudiada por el doctor Eduardo Quintero Rueda, tiene que ver con procesos de cobro coactivo sobre bienes vinculados a procesos de extinción de dominio en los que, en virtud del Código de Extinción de Dominio, la administración tributaria no puede adelantar procesos de cobro coactivo mientras los bienes sean administrados por la entidad administradora del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), hasta el momento de ejecutoria de la providencia del fiscal de conocimiento donde declare la improcedencia de la acción de extinción de dominio, o hasta el momento de ejecutoria de la providencia judicial que termina el proceso de extinción de dominio. Empero, hay casos en los cuales, si bien la Fiscalía inscribió la correspondiente medida cautelar de “suspensión del poder dispositivo, embargo, secuestro, toma de posesión y haberes”, la administración tributaria continúa con las acciones de cobro contra el contribuyente, e incluso contra sus administradores, en los casos en los cuales ostentan la calidad de responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias. En este último caso, analizado recientemente por el Consejo de Estado en la Sentencia 27924 del 11 de abril de 2024, la corporación sostuvo que

[...] dada la inexistencia del obligado principal al pago del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, los actos de determinación oficial no definieron una situación jurídica para la sociedad, y en ese sentido, la obligación es incobrable a terceros. Es decir, que dichos actos administrativos no constituyen título ejecutivo para el cobro en contra de la sociedad y, en consecuencia, no tienen el alcance para establecer consecuencias jurídicas adversas para los deudores solidarios.

Sobre el deudor solidario, el deudor subsidiario y el garante, los doctores María Catalina Jaramillo y Daniel Duque Estévez realizan un detallado análisis de los litigios derivados en la asignación de responsabilidades solidarias o subsidiarias en materia tributaria. También los litigios contra garantes (*v. gr.*, compañías aseguradoras) tienen particularidades y complejos asuntos que son abordados de manera rigurosa por los doctores Jaramillo y Duque.

Con el fin de ampliar la órbita de las implicaciones tributarias en procesos penales y de extinción de dominio, el doctor Andrés Ávila analiza la responsabilidad fiscal en sociedades sujetas a procesos de extinción de dominio. Para el doctor Ávila, en el proceso de liquidación de activos las obligaciones tributarias deben cumplirse de manera transparente y conforme con la normativa establecida. Esto implica identificar y valorar adecuadamente los activos disponibles, negociar con los acreedores y distribuir equitativamente los recursos obtenidos para el pago de impuestos y otras obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento. Y es que puede haber activos de una persona sometida al proceso de extinción de dominio, cuya administración la tienen terceras personas (depositarios), caso en el cual serán esos poseedores y administradores los que deben cumplir las obligaciones tributarias correspondientes (art. 96, Ley 1708 de 2014). Al respecto, es vital traer a colación la Sentencia 25933 del Consejo de Estado, del 16 de marzo de 2023, donde el máximo órgano de la jurisdicción de lo contencioso administrativo sostuvo:

[...] como la presunción del artículo 263 del ET admite prueba en contrario, el obligado podría aportar los medios probatorios que le permitan desvirtuar el hecho del que parte la presunción o el hecho presumido. Así, contrariamente a lo señalado por el a quo, para excluir los efectos de la presunción en cuestión, el actor podía aportar pruebas idóneas para demostrar fehacientemente que carecía, por completo, de la posibilidad de aprovechar económicamente los inmuebles cuya titularidad había conservado y que, por ende, no contaba con la posesión a efectos tributarios de esos bienes (artículo 263 del ET), ni estos integraban su patrimonio bruto en los términos del artículo 261 ejusdem. [...] Las partes están de acuerdo en que, para

el periodo gravable 2013, el actor estaba inscrito como propietario de los bienes raíces de la litis, con lo cual estaba probado el hecho del que parte la presunción establecida en el artículo 263 del ET. Sin embargo, el obligado tributario podía desactivar los efectos jurídicos de la presunción acreditando que no tenía el aprovechamiento económico real ni potencial de esos activos, esto es que carecía de la potestad para ejecutar actos y negocios jurídicos sobre esos bienes que le permitieran obtener réditos susceptibles de incrementar su patrimonio o que le pudieran generar riqueza.

En ese caso, el contribuyente logró demostrar que no tenía la explotación ni administración de los inmuebles, con lo cual no debía reflejarlos en sus declaraciones tributarias. En suma, es una sentencia que resalta el compromiso y respeto absoluto del *principio de justicia y equidad* en materia tributaria.

Este número de la *Revista* también incluye análisis de minuciosos abogados y académicos que pertenecen o han pertenecido a la administración tributaria del orden nacional. La doctora Lucero Téllez realiza un estudio de los litigios tributarios, su origen y estadísticas dentro de la DIAN, y las principales causas de la alta litigiosidad. Por su parte, el doctor Alfredo Ramírez Castañeda y la doctora Andrea Díaz Acuña hacen un análisis sobre las discusiones derivadas de sanciones relacionadas con la facturación. Una conclusión trascendental es la que tiene que ver con que en cualquier proceso sancionatorio (incluido los derivados del sistema de facturación) se debe cumplir y velar por los principios del régimen sancionatorio. Así, los principios de proporcionalidad y lesividad son de obligatoria aplicación.

Otros artículos del presente número de la *Revista* del ICDT son los que tienen que ver con el *régimen de precios de transferencia*. Al respecto, el doctor Julián Bedoya analiza el *régimen probatorio* y el *dictamen pericial* dentro de litigios cuyo componente fundamental es la discusión del cumplimiento del *principio de plena competencia*. El debate sobre si un dictamen pericial puede o no modificar datos de la documentación comprobatoria es el que actualmente ocupa a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Por su parte, los doctores Jaime Gómez y Estephanie Munar centran su estudio en los principales problemas para la fijación y determinación de precios en operaciones entre empresas relacionadas ubicadas en diferentes jurisdicciones. Los autores realizan este análisis del régimen de precios de transferencia y de los litigios por cuestiones sustanciales y formales desde una perspectiva internacional y colombiana.

En lo que toca con el *litigio aduanero*, los doctores Ana María García Galeano y Juan David Barbosa Mariño analizan los últimos fallos del Consejo de Estado (secciones Primera y Cuarta) con el fin de fomentar el debate sobre las discusiones jurisdiccionales en materia aduanera y sobre los desafíos que

enfrentan la aduana y los contribuyentes en esa materia. También analizan la interrelación entre asuntos tributarios y aduaneros, y el pago indebido y en exceso de aranceles.

Finalmente, en lo que tiene que ver con el análisis de *derecho comparado*, la doctora Daniela Valencia Arbeláez centra su artículo en las problemáticas de los principios constitucionales del litigio tributario con el comparativo entre Colombia y España. La doctora Valencia realiza un estudio para revelar tanto similitudes como diferencias entre los principios tributarios que rigen el litigio en los dos países. Los doctores Andrés Felipe Berdugo Beleño y Carlos de la Hoz Guerra analizan, por su parte, los principios del derecho administrativo en el litigio tributario en Estados Unidos de América y Colombia. Los doctores Berdugo y De La Hoz llevan a cabo un estudio muy ilustrativo sobre la rigurosidad técnica y el respeto a los principios constitucionales que deben contener los actos administrativos emitidos por las autoridades tributarias en el contexto de estos litigios, con la comparación de la ley estadounidense y la colombiana.

Estoy seguro de que los artículos y análisis aquí contenidos serán una fuente relevante de reflexión para todos los operadores jurídicos, principalmente para aquellos que se desenvuelven en el litigio tributario y aduanero. Todos los artículos son valiosos para los tiempos que vive el país y para el litigio tributario en su sede administrativa y judicial. Felicito a todos los autores por su compromiso académico e investigativo, que busca enriquecer el estudio del derecho tributario, así como su disposición de enriquecer la prolija literatura del ICDT. También agradezco a los pares académicos su responsabilidad con la revisión oportuna de los artículos. No me queda más que dar las gracias al Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, especialmente al doctor Juan Pablo Godoy, presidente del Instituto para el periodo 2023-2024, por el especial encargo de dirigir el presente número de la *Revista*.

ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ REYES
Director de la Revista