



# Jurisprudencia tributaria

## Tax Jurisprudence

## Jurisprudência Tributária

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ\*

---

\* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, doctor en Derecho de las Universidades Externado, Javeriana y Rosario. Correo electrónico: julio.piza@uexternado.edu.co. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0006-7016-6606>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n26.09>.

## Resumen

El presente artículo da cuenta de las decisiones jurisprudenciales, en materia tributaria y aduanera, emitidas por la Corte Constitucional y la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en 2023. Este estudio reseña los fallos que han tenido un impacto significativo en la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras en Colombia, destacando los principios y criterios adoptados por estas altas cortes.

*Palabras claves:* reforma tributaria, interpretación judicial, control de constitucionalidad, nulidad simple, nulidad y restablecimiento del derecho.

## Summary

This article analyzes the jurisprudential decisions on tax and customs matters issued by the Constitutional Court and the Fourth Section of the Council of State, in the year 2023. This study reports on the rulings that have had a significant impact on the interpretation and application of tax and customs regulations in Colombia, highlighting the principles and criteria adopted by these high courts.

*Keywords:* Tax Reform, Judicial Interpretation, Constitutional Control, Simple Nullity, Nullity and Restoration of Rights.

## Resumo

Este artigo analisa as decisões jurisprudenciais em matéria fiscal e aduaneira proferidas pelo Tribunal Constitucional e pela Quarta Seção do Conselho de Estado, no ano de 2023. Este estudo dá conta das decisões que tiveram um impacto significativo na interpretação e aplicação da legislação fiscal, e regulamentações alfandegárias na Colômbia, destacando os princípios e critérios adotados por esses tribunais superiores.

*Palavras-chave:* reforma tributária, interpretação judicial, controle de constitucionalidade, nulidade simples, nulidade e restabelecimento de direitos.

## Introducción

La jurisprudencia es el derecho vivo, por eso la forma como los jueces interpretan y aplican las normas en los casos concretos, leyes, actos administrativos de carácter general o de carácter individual. Este artículo analiza jurisprudencia de 2023 para identificar las tendencias jurisprudenciales en el derecho tributario y aduanero colombiano.

Dos apartados conforman este escrito: en el primero se abordará la jurisprudencia constitucional sobre la reforma tributaria de este Gobierno (Ley 2277 de 2022), una de

las más impugnadas<sup>1</sup>, que deja ver un control estricto de admisión y una novedad: la admisión de una demanda contra una sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, una suerte de control constitucional a las decisiones adoptadas por este alto tribunal al resolver una demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. En el segundo, la jurisprudencia tributaria proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que contiene, tanto decisiones de nulidad simple como de nulidad y restablecimiento del derecho, en particular, en tres segmentos temáticos: aduanas, impuestos y precios de transferencia. Así, en una de las tareas académicas más genuinas, se podrán apreciar las líneas jurisprudenciales más relevantes, comentadas desde la atalaya universitaria del Observatorio de Jurisprudencia Fernando Hinestrosa<sup>2</sup>, que realiza el CEEF anualmente.

## I. Jurisprudencia constitucional

### A. Control constitucional de la Ley 2277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones

a. Tema: *Tarifa del impuesto sobre la renta de los usuarios de zonas francas. Sentencia C-384 de 2023 (M.P. Diana Fajardo Rivera). Decisión: Exequible, condicionado.*

Uno de los beneficios más discutidos para los usuarios industriales de zonas francas es su tarifa reducida en el impuesto sobre la renta (20 %), pues de su vocación inicial para la exportación no es posible otorgar beneficios debido a la existencia de acuerdos internacionales sobre la competitividad. En todo caso, para conservar dicho beneficio, la reforma les impuso algo similar a una condición, consistente en presentar un plan de exportaciones, el cual debía cumplir con determinados requisitos, algunos de ellos objeto de reglamentación por parte del Ejecutivo. La Corte consideró que la medida se ajustaba a los principios de legalidad y de certeza tributaria. No obstante, estimó que su regulación desconocía los principios de buena fe y de confianza legítima, por lo cual, decidió declarar la exequibilidad de la norma, bajo el entendido de que las nuevas exigencias para acceder al beneficio

---

1 Según se indica en la página de la Secretaría de la Corte Constitucional, al 3 de julio de 2024, se han presentado un total de 81 demandas en contra de la reforma, de las cuales solo 34 se admitieron.

2 El Observatorio de Jurisprudencia Fernando Hinestrosa realiza todos los años un encuentro académico en la fecha en la que se recuerda el natalicio (15 de marzo de 1931) y la muerte del rector (12 de marzo de 2012) para exponer y debatir la jurisprudencia de carácter fiscal. Este artículo resume el último encuentro celebrado en marzo de 2024, en el cual se analizó la jurisprudencia tributaria de 2023. En el evento, participaron como expositores los profesores y alumnos Gabriel Muñoz, Ana María García, Siara Deluquez y Bibiana Buitrago; como comentaristas intervinieron Antonio José Núñez, Camilo Abondano, Sonia Osorio, Pedro Madera, Myriam Gutiérrez y Clara Inés Ramírez. Todo bajo la dirección de Julio Piza, director del Observatorio. En la revisión del texto participaron Lina Novoa y Santiago Ortiz, también del Externado.

tarifario no les aplicarían a los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder a este tratamiento antes de la modificación introducida por la reforma.

b. *Tema: Sobretasa en el impuesto sobre la renta al sector eléctrico. Sentencia C-389 de 2023 (M.P. Alejandro Linares Cantillo y Antonio José Lizarazo Ocampo). Decisión: Exequible.*

La estrategia recaudatoria de la Ley 2277 de 2022 fue muy simple: aumentar la tarifa de los sectores que más aportan con el argumento del cambio de matriz energética (generadores de energía e hidrocarburos), para sumar el recaudo obtenido por este concepto al del sector financiero, cuya sobretasa ya había sido objeto de un examen favorable de constitucionalidad (sentencia C-057 de 2021). La Corte determinó en esta oportunidad que la sobretasa al impuesto sobre la renta al sector eléctrico no desconocía los principios de certeza y legalidad tributarios, mientras solo se aplique a generadores de energía eléctrica a través de recursos hídricos y no a otras actividades de estas empresas. Aquí, vale la pena resaltar el salvamento de voto a esta decisión, que expresa el desacuerdo para diferenciar los sectores económicos con tarifas diferenciales, asunto que ni en la demanda contra la sobretasa al sector financiero, ni en esta demanda se abordó. De una parte, porque los cargos planteados en esta ocasión no eran fuertes en ese punto y, de otra, porque la Corte, por razones de eficiencia, suele decidir conforme al precedente a menos que la carga argumentativa de la demanda la lleve a replantear su postura, supuesto que no aconteció en esta oportunidad.

c. *Tema: Impuesto al patrimonio grava la propiedad inmueble. Sentencia C-393 de 2023 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera). Decisión: Inhibida.*

Este caso trae a colación un debate antiguo, derivado del alcance de la regla prevista en el artículo 317 de la Constitución que establece que “solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble”, iniciado con ocasión de la Contribución para la Seguridad Democrática<sup>3</sup>, instaurada en el gobierno del presidente Álvaro Uribe, en virtud del estado de conmoción interior de aquel momento. Las demandas de constitucionalidad presentadas desde entonces en contra de los impuestos al patrimonio alegan una vulneración al apartado de la constitución en comento, no obstante que la Corte Constitucional ya zanjó de tiempo atrás esa discusión, en la sentencia C-990 de 2004, desestimando la alegada transgresión a la carta mediante una interpretación restrictiva a su texto, al considerar que los impuestos al patrimonio gravan la universalidad de bienes del contribuyente, de manera que no es un tributo que tenga por objeto exclusivo gravar la propiedad inmueble. Por tal razón, todas las demandas contra los impuestos al patrimonio, incluida la que se presentó con ocasión de la expedición de la Ley 2277 de 2022, buscan alejarse de este precedente jurisprudencial, trayendo a colación un salvamento de voto presentado a la sentencia de

---

3 En los gobiernos siguientes, durante 20 años, se prorrogó este impuesto con diferentes nombres. No obstante, su materia imponible siempre ha sido el patrimonio.

2004. En realidad, más allá de la interpretación literal y de su vocación descentralista, en la configuración institucional y dentro del panorama fiscal de estos tiempos, no es conveniente reabrir este debate. Por esa razón se adopta la sentencia inhibitoria, aun a pesar de que el objeto de demanda en esta oportunidad no era un impuesto temporal, sino permanente, en línea con lo que es el pensamiento fiscal del actual gobierno.

d. *Tema: Impuesto de timbre por la enajenación de inmuebles. Sentencia C-405 de 2023 (M.P. Diana Fajardo Rivera). Decisión: Exequible.*

Las transacciones con inmuebles fueron gravadas con el impuesto al consumo en la reforma anterior (Ley 1943 de 2018), pero la Corte consideró que la medida resultaba inconstitucional bajo el argumento de que se generaba un impuesto en cascada (sentencia C-593 de 2019). Esta demanda, de manera muy simplista, invocó los argumentos de la decisión constitucional, considerando que no se atendía a la capacidad contributiva como manifestación del principio de equidad tributaria, al considerar únicamente el valor del inmueble para la liquidación del tributo, lo cual, por sí solo, no sería suficiente para derivar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Pero, esta vez el legislador optó por un diseño diferente, que ya ha ensayado en otras ocasiones como, por ejemplo, el impuesto de normalización que en su primera versión era un impuesto a las ganancias, que se declaró inexecutable. Este nuevo impuesto tiene la estructura de un impuesto documental, para lo cual revivió el hecho generador del ya olvidado impuesto de timbre. La Corte concluyó, tras emplear un juicio de proporcionalidad de intensidad leve, que la disposición era executable puesto que respondía a una finalidad legítima que no estaba prohibida constitucionalmente, como era aumentar el recaudo, en el marco de un proyecto general por reducir la pobreza y la desigualdad, y que el medio escogido resultaba potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad de recaudo dadas las estimaciones aportadas por el Gobierno nacional y las obligaciones en cabeza de los agentes retenedores.

e. *Tema: Deducibilidad de las regalías en el impuesto a la renta. Sentencia C-489 de 2023 (M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najjar y Cristina Pardo Schlesinger). Decisión: Exequible.*

La naturaleza de las regalías y su deducibilidad en el impuesto sobre la renta ha sido un asunto polémico desde siempre. Por una parte, por la importancia fiscal de la actividad, particularmente de la industria petrolera, que es esencialmente de inversión extranjera, pero que siempre ha tenido como protagonista a Ecopetrol, nuestra empresa insigne y con una significativa incidencia fiscal<sup>4</sup>. Pero, también, porque las regalías están prescritas constitucionalmente como una renta con destinación regional, a través del Sistema General de Regalías<sup>5</sup>. En los años ochenta existía una regla especial en el artículo 116 del

4 Para 2022, la tributación de Ecopetrol llegó a los 42,4 billones de pesos (Acosta, 28 de febrero de 2023).

5 Según lo indicó la Agencia Nacional de Minería, para 2023, el recaudo de regalías ascendió a los 9,19 billones de pesos (Murillo Herrera, 28 de diciembre de 2023).

Estatuto Tributario, sobre su deducibilidad exclusiva para las entidades nacionales —léase Ecopetrol— porque por esa época, en el artículo 2.º del Decreto Legislativo 1979 de 1974 se incluyó como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta a las empresas industriales y comerciales del Estado. Pero su extensión a los demás contribuyentes, por lo general multinacionales, fue definida mediante conceptos de la DIAN con posiciones ambivalentes. El último concepto que permitía la deducibilidad fue anulado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en 2017 (sentencia del 12 de octubre de 2017). Sin embargo, en el *obiter dicta* de esa decisión se indicaba que su deducibilidad debería analizarse en cada caso y, específicamente, a partir de la regla general de deducibilidad, del artículo 107 *ibidem*, lo que llevo a que en la práctica se permitiera su deducibilidad. La Ley 2277 de 2022 expresamente prohíbo su deducibilidad y le agregó una distinción para delimitar que debía ser calculada después de los costos. Entonces, hizo una distinción entre los pagos en especie y en dinero, que ha sido un asunto resuelto mediante reglamentación gubernamental.

Varias demandas impugnaron la constitucionalidad de esta prohibición, la mayoría acusándola de violar el principio de equidad, siendo una erogación obligatoria que constituye contablemente un gasto legal. Finalmente, se acumularon dos demandas, donde por lo demás hubo una gran actividad procesal, numerosas intervenciones, se ordenaron pruebas por los magistrados y se celebraron un par de audiencias, de carácter técnico, también con amplia participación de partidarios de las dos partes del sector público y del sector privado.

La norma fue declarada inexecutable, esencialmente por dos razones: porque siendo una industria de precios volátiles en épocas de precios bajos podría tener “rasgos de confiscación”, sin una forma para compensar su efecto, y por violación al principio de equidad, en la diferente forma de liquidarlas entre quienes la pagan efectivo y en especie. La sentencia señaló que:

Aunque la Corte encontró que las finalidades perseguidas por la norma no están prohibidas por la Constitución Política, el medio empleado sí está prohibido, por cuanto el tratamiento disímil impartido por el párrafo 1.º del artículo 19 demandado no se sustenta en la capacidad contributiva de los obligados. Por el contrario, parece obedecer únicamente al propósito de que la norma tributaria refleje el tratamiento contable de las regalías, *vulnerando la capacidad contributiva como manifestación del principio de equidad tributaria, al considerar únicamente el valor del inmueble para la liquidación del tributo, lo cual por sí solo no sería suficiente para derivar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.*

En particular, la Sala señaló que la medida adoptada por el legislador pierde de vista varios elementos: (i) las normas contables son independientes de las normas tributarias; (ii) la obligación de pago de las regalías de la que los explotadores de RNNR son deudores es la misma sin importar el medio elegido para su extinción; (iii) el espacio adicional de capacidad contributiva que, según el Gobierno, justificó la medida no

depende de si las regalías se pagan en especie o en dinero, sino de la ejecución por el contribuyente de una actividad económica altamente rentable, (iv) los contribuyentes no pueden elegir si pagan la regalía en dinero o en especie, y (v) limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie y, al mismo tiempo, sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente y desproporcionada la carga tributaria del contribuyente que paga la regalía en dinero, a pesar de que este se encuentra en la misma posición del contribuyente que paga la regalía en especie.

Resulta novedoso el análisis de capacidad económica a partir de la consideración de que la norma tiene “rasgos confiscatorios”, sin entrar a definirlos, pero advirtiendo que carecía de garantías contra estos. El núcleo esencial del alcance de la capacidad económica sigue dentro de la órbita de la amplia libertad del legislador. Vale decir, es posible restringir la deducibilidad y todas las minoraciones estructurales del impuesto, siempre que se adopten compensaciones, como garantía de justicia.

Esta sentencia, si bien no deja ver una argumentación sólida, porque juzgar conceptualmente la capacidad económica, es un asunto complejo que puede dar lugar a volver a revisar esta categoría, por ejemplo, con la norma que estableció la tasa mínima, donde es más evidente que no conceden garantías compensatorias, aun cuando siempre dependerá de los cargos de la demanda.

El principio de justicia material que la Corte ha elaborado es el de capacidad económica, pero es igualmente el más difícil de abordar. No es un mérito del demandante, es el argumento que elaboró la Corte, pero muy tímidamente, y en este caso, con fundamentos discutibles, siendo el precio del petróleo muy volátil, el impuesto pudiese ser confiscatorio en un periodo de precios bajos. Un enfoque muy discutible por la rentabilidad histórica del sector<sup>6</sup>, porque la explotación de minas es una actividad de maduración en un largo periodo. Por tanto, la conclusión basada en los precios o la utilidad de un solo año es insuficiente, solo podría hacerse en el ciclo de la vida de una mina y la rentabilidad debe analizarse integralmente, dependiendo de la velocidad de la explotación y de muchos otros factores. Esta tesis es contraevidente, la mejor prueba es el juicio racional de los inversionistas, que siguen apostando por esta actividad.

En todo caso, siendo la confiscatoriedad una protección al derecho de la propiedad, su uso para fines de establecer un exceso en el juicio de la capacidad económica en el ámbito tributario y para el sector petrolero, en este caso, resulta algo forzado. La jurisprudencia ha abordado esta categoría como límite cuantitativo y cualitativo; en nuestro caso, esta sentencia hace una aproximación muy general de tipo cualitativo, con lo cual, el ámbito de discrecionalidad es alto y, en ese sentido, el análisis en este sector resulta poco sustentado.

---

6 Para 2023, los ingresos petroleros llegaron a los 32,09 billones de pesos, representando un 2,2 % del PIB (Becerra, 23 de enero de 2023).

La Corte dijo que la confiscatoriedad puede ocurrir porque el diseño legal de la norma no prevé garantías contra la confiscación que permitan definir la base gravable respecto de la capacidad económica del contribuyente o cuando el monto de la obligación tributaria supera o excede la capacidad contributiva

Por otra parte, la Corte no estudió el argumento de defensa, que era una manera de que el explotador pagará la totalidad de la regalía y no que recuperase el 35 % a través de su deducibilidad en el impuesto sobre la renta, un asunto meramente técnico que, si bien no está en la exposición de motivos, era más sólido que los argumentos de la defensa.

Lo cual demuestra que la Corte no delimitó correctamente el problema jurídico de orden constitucional, inducidos por una ley impertinente que se *explayó* en un asunto reglamentario — la depuración y la forma de pago — y un demandante que induce a la Corte a analizar asuntos *infra* constitucionales.

*f. Tema: Impuesto sobre productos plásticos de un solo uso. Sentencia C- 506 de 2023 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger). Decisión: Parcialmente inexecutable.*

Los demandantes alegan que, a partir de la lectura conjunta de los artículos 50 y 51 de la ley acusada, no resulta claro si el hecho gravado del tributo es la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio del producto envasado; o, más bien, la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio del envase, embalaje o empaque.

Para la Corte, la falta de claridad alegada es evidente y genera una indeterminación insuperable en relación con aspectos indispensables para garantizar los principios de certeza y seguridad jurídica en el contexto del impuesto nacional a los productos plásticos de un solo uso.

Defecto ostensible entre dos artículos de la ley. La definición de productor e importador (artículo 50) se refería a los contenidos del envase, en tanto, cuando describe el hecho generador (artículo 51), se refiere correctamente a los envases de plásticos de un solo uso. La DIAN emite un concepto corrigiendo la contradicción de las dos normas, tomando partido por la segunda postura. La Sección Cuarta del Consejo de Estado suspende el concepto porque contradice la ley. Sin embargo, la Corte Constitucional estima que la contradicción analizada es superable, puso en orden la normatividad, decantándose igualmente por la segunda forma de interpretación, y declaró inexecutable los apartados contradictorios de la norma (i. e., apartados del artículo 50).

Esta laxitud de la Corte con el principio de legalidad tiene antecedentes con normas referidas a impuestos locales y a aquellos tributos que se describen en un solo artículo, como las contribuciones y las estampillas, donde la Corte se ha mostrado complaciente con la relativización del principio de legalidad. Esta vez, la Corte asume una posición razonable de superar un error ostensible y, por esa razón, habilita el sentido correcto de la norma declarando inexecutable los apartados de la norma que originan la contradicción. Sin embargo, exhibe una señal para el literalismo manifestado por el Consejo de Estado

en el auto de suspensión y, en cambio, habilita a la DIAN a un activismo, que, en esta ocasión, por evidente, resultó avalado. Para el futuro, el concepto de superable será siempre la clave del análisis que hagan las autoridades. Vale decir, se puede corregir una norma evidentemente contradictoria, salvo cuando sea insuperable, porque ayuda a complementar su sentido original puesto en la ley. Otra lectura sería que la consideración sobre que corregir un yerro de este tipo solo le corresponde a la Corte Constitucional y no al Gobierno. Sin embargo, en el futuro, podrá servir para que la DIAN o el Consejo de Estado entren a considerar superable la norma desde sus propios actos, puesto que es tal vez el primer antecedente en el caso de un tributo del orden nacional.

La Corte supera la incoherencia normativa considerando que prima la seguridad jurídica en la imposición y entendiendo que el yerro fue inadvertido por flagrante y decide por la exequibilidad.

Una apreciación literal del artículo 338 de la Constitución, que le confiere la competencia al legislador para definir directamente los elementos de la obligación, podría arribar a que la evidente contradicción solo podría salvarse con otra ley y, por ende, declarar inexecutable la norma demanda; pero aquí la Corte con buen sentido opta por anular la definición del sujeto pasivo, puesto que el propósito del legislador por supuesto era grava el envase y no sus contenidos, puesto que este es un tributo extrafiscal, que más que un fin recaudatorio, prioriza la protección ambiental.

Con la declaratoria de inexecutable de la expresión “bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en” enunciada en el artículo 50 se entiende que el sujeto pasivo del impuesto es el productor o importador de los productos plásticos, pues la Corte insistió en que el artículo 51 definió los elementos estructurales del tributo y, por ende, no se vulneró el principio de legalidad tributaria.

*g. Tema: Régimen simple de tributación. Sentencia C-540 del 2023 (M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar). Decisión: Inexecutable.*

Se demanda ante la Corte constitucional los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, bajo el cargo de infringir el principio de equidad tributaria, en cuanto limita el acceso al régimen simple de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos, en los cuales predomine el factor intelectual, incluidos los servicios de profesiones liberales, hasta un tope de 12.000 UVT de ingresos anuales. Simultáneamente crea una nueva categoría para las actividades económicas de educación, salud y asistencia social, respecto a los cuales mantiene el tope general de 100.000 UVT de ingresos anuales. En consecuencia, según los demandados, generó un trato diferencial e injusto respecto de contribuyentes del régimen simple, sobre el tope para acceder y sobre las tarifas diferenciales.

Si bien, el propósito general del régimen simple es la formalización, la Corte encuentra que la distinción entre estos dos grupos es caprichosa y arbitraria. Sustenta su posición sobre el principio de igualdad y su expresión tributaria en la equidad para orientar su juicio

y declarar inexecutable estas normas, puesto que no encuentra justificada la distinción en el trato generado.

Cabe advertir que el proyecto original pretendía excluir del régimen simple la categoría de servicios profesionales, incluidas las profesiones liberales, bajo el argumento de la mayor capacidad de pago y alusiones genéricas a prácticas de evasión. Pero, adicionalmente, proponía crear una nueva categoría para los servicios de educación, salud y asistencia social, con una tarifa reducida. Pero, en el trámite legislativo con el argumento de mantener el sistema para profesionales de ingresos medios, se decidió incluirlos con un tope reducido de 12.000 UVT. En la defensa ante la Corte surgió un argumento no debatido en el Congreso, pero implícito en un régimen cuya base son los ingresos que es la estructura de costos, que en cambio forma parte de la base gravable del impuesto sobre la renta. Pero, en las estadísticas que allega en la defensa ante la Corte, el Ministerio de Hacienda adjunta datos referidos a personas jurídicas y no a personas naturales. Lo que revela el proceso legislativo es que la exclusión del grupo de los profesionales de consultoría y demás profesionales liberales, cuando simultáneamente incorporaba el grupo de educación y salud, que está integrado también por profesiones liberales, no tenía un análisis estadístico fundado. El diseño de un régimen simple que tiene como base los ingresos, supone un análisis de costos para fijar las tarifas. Pero, siendo un régimen que no diferencia a las personas jurídicas de las personas naturales, para efectos de determinar las tarifas, revela que existe un alto grado de simplificación cuyos fundamentos no fueron objeto de debate en el Congreso, deja ver que el Gobierno erró su estrategia y el Congreso al incluir a los profesionales con un tope reducido, hizo evidente, que la diferenciación entre los dos grupos no justificaba un trato diferencial, limitando el tope para uno de los grupos comparados. Razón por la cual la Corte declara la inexecutable de las normas referidas a los dos grupos.

Para mantener el trato anterior de los servicios de consultoría, científicos y las profesiones liberales, hace uso de la reviviscencia de la norma anterior, esto es, que mantienen el derecho a adoptar este régimen con el tope general de 100.000 UVT y las tarifas establecidas en la Ley 2155 de 2021. Si bien el fundamento esencial en el impuesto es la capacidad económica, aquí la Corte encuentra una infracción al principio de equidad injustificado, porque fruto de la propuesta inicial del Gobierno y la reincorporación del grupo de servicio de consultoría y profesiones liberales por iniciativa parlamentaria, hizo evidente, que la limitación no tenía fundamento objetivo, pues los datos sobre costos, utilizados en la defensa ante la Corte eran imprecisos y así para la Corte la diferenciación es “arbitraria y caprichosa”. Todo a pesar de tratarse de un régimen opcional y no obligatorio y que, con propósitos de eficiencia, toma como base no la utilidad sino los ingresos, que obliga a simplificar y tomar promedios agrupando las actividades y sin diferenciar a las personas jurídicas de las naturales, vale decir, un régimen basado en diferenciaciones muy genéricas.

Empleando el criterio de comparación denominado como “estructura de costos” se determinó que las reglas consagradas en las normas acusadas, en cuanto introducen diferencias de trato entre los grupos 4 y 5, con fundamento en la supuesta diferencia en estructura

de costos, resultan arbitrarias y caprichosas, pues no distinguen dentro de cada grupo las enormes diferencias que al interior del mismo se presentan en esta materia. De conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el grupo 5, en comparación con el grupo 4, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos.

La decisión oscila entre el juicio de capacidad económica que induce a la Corte a un análisis sobre la estructura de costos, cuando la base gravable del impuesto son los ingresos. Por otra parte, respecto a la equidad, el análisis usual de la Corte Constitucional es diferenciar la equidad horizontal y la equidad vertical, pero, no se alude al término de comparación, entre los profesionales a quienes se les restringe el acceso con un tope reducido frente al umbral general, sin un fundamento técnico. Tampoco respecto las actividades de salud y educación, a las cuales se les reduce la tarifa. El reproche sobre la equidad es que la estructura de costos no estaba debidamente justificada, porque siendo un grupo muy diverso, no se apreciaba la diferencia de costos.

Dos asuntos que la Corte no consideró: en primer lugar, que el régimen simple es un régimen alternativo y voluntario, con lo cual el juicio de constitucionalidad no puede ser igual al que se hace con el régimen ordinario y obligatorio; y en segundo lugar, que, tratándose de un impuesto distinto, que incorpora dos impuestos, el de renta que grava la utilidad y el ICA que grava los ingresos, si la *ratio decidendi* es la capacidad económica, no puede igualarse el juicio cuando la base sea la utilidad — como en el impuesto de renta ordinario — a un impuesto cuya base son los ingresos, como es el caso del régimen simple. El *tertis comparationis* en cada impuesto será diferente. El régimen simple es aplicable por igual a las rentas de trabajo como a las rentas de capital, porque la estructura de costos está implícita en la diferenciación tarifaria, con base en dos factores, el tipo de actividad y el tamaño, con lo cual, los juicios de constitucionalidad deben ser más flexibles.

## **B. Acción constitucional contra una sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado**

a. *Tema: ICA en la prestación de servicios de salud. Sentencia C-524 de 2023 (Jorge Enrique Ibáñez Najar). Decisión: Exequible.*

Se demandó la interpretación que el Consejo de Estado ha dado a los artículos 39 de la Ley 14 de 1983, 52 de la Ley 10 de 1990 (parcial) y 155 de la Ley 100 de 1993 en la sentencia del 4 de abril de 2019 (20204; C.P. Julio Piza). Se afirma que el Consejo de Estado modificó los elementos esenciales del ICA cuando declaró que la prohibición de gravar a los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud, contenida en el artículo 39.2.d de la Ley 14 de 1983, no tenía eficacia normativa. La demanda considera que la sentencia impugnada transgredió el principio de legalidad en materia tributaria previsto en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución.

La Corte desestimó el cargo planteado por la actora, sobre el particular manifestó que el Consejo de Estado no derogó una norma, sino que la interpretó, que tal interpretación no fue contraria a la razón, pues se atiene a las normas vigentes y, por ende, resulta acorde con la jurisprudencia constitucional.

Es una acción que, bajo el ropaje de la transgresión del principio de legalidad implícito en la interpretación de la norma legal contenida en la sentencia, la Corte revisa una decisión judicial de una corte del mismo rango, aludiendo a su contenido constitucional. Esta postura de la Corte en asuntos tributarios puede llegar a tener un alcance inusitado, puesto que teniendo las normas tributarias un fundamento constitucional, las decisiones de la justicia administrativa podrán ser impugnadas ante la jurisdicción constitucional.

En realidad, el asunto debatido proviene del alcance de una prohibición de la Ley 14 de 1983 para gravar con el ICA a “los hospitales adscritos al sistema de salud”, cuando este sistema fue rediseñado totalmente por la Ley 100 de 1993. La jurisprudencia del Consejo de Estado fue muy laxa en un primer momento, y luego de varios intentos, la Ley 788 de 2002 reguló el tema, pero, el Consejo de Estado mantuvo una línea jurisprudencial basada en la interpretación de la Ley 14 de 1983 sin considerar la regulación de esta última ley, que es lo que finalmente hace la sentencia impugnada. La interpretación del Consejo es que no se trata de la desgravación del servicio de salud genérica, sino de los percibidos por los actores del sistema de salud, que tiene la protección constitucional del artículo 48.

La razón para admitir esta extraña acción constitucional se basa en la doctrina del derecho viviente reconocida de tiempo atrás por la Corte (sentencias C-136 de 2017 y C-259 de 2015) según la cual el control de constitucional cabe también contra las interpretaciones constitucionales de una norma en cuanto pueda implicar transgresiones constitucionales.

Si bien, la Corte señala que las interpretaciones judiciales sujetas al control constitucional deben ser consistentes, consolidadas y relevantes, y por lo mismo, en este caso, avalló la decisión de la jurisdicción administrativa, pasa por alto, que justamente, la decisión del Consejo tomo como referencia el alcance de la jurisprudencia constitucional (sentencia C-1040 del 2003), que con este criterio, dejaría en la incertidumbre las sentencias de unificación, sino que también, tratándose de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, pondría en entredicho, todas las decisiones que se hubiesen tomado en virtud del precedente judicial.

Esta tesis puede considerarse como una evolución de la admisión de la tutela contar sentencias de las altas cortes, lo cual exacerba la incertidumbre para abrir debates contra las interpretaciones judiciales y de contera convertir los precedentes en formula pétreas, en cuanto se convaliden por la Corte Constitucional como ocurre en este caso, a pesar de que si bien en la parte considerativa se refiere a la interpretación en la parte resolutive se refiere a la norma que sustenta la interpretación, desvirtuando la autonomía de las jurisdicciones y su especialidad.

## II. Jurisprudencia administrativa

### A. Acciones de nulidad simple

En cuanto a la jurisprudencia en materia tributaria, se destaca que, en los fallos de nulidad simple, el Gobierno intentó subsanar algunas deficiencias que surgieron durante el trámite legislativo. En ciertos casos se observó que la normativa no expresaba claramente ciertos aspectos que la autoridad buscó abordar a través de interpretaciones o reglamentaciones. En este sentido, se resaltó la importancia de respetar el espíritu de la norma y las facultades de la Administración, subrayando la necesidad de un manejo adecuado y coherente de las disposiciones legales.

*a. Tema: Requisitos para la deducibilidad de la inversión de activos fijos. Sentencia del 25 de enero de 2024 (26739, C.P. Milton Chaves). Decisión: Declara nulidad.*

La Sala le correspondía determinar si los apartes acusados de los artículos 3.º y 5.º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, exceden la potestad reglamentaria. El Decreto 1766 de 2004 reglamentaba el artículo 158.3 del Estatuto Tributario, apartado normativo que fue derogado expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, por lo que la norma reglamentaria también habría perdido vigencia. Las disposiciones acusadas no se limitaron a desarrollar el artículo 158.3 ET para su correcto cumplimiento, sino que establecieron disposiciones nuevas que no se extraían de la norma reglamentada y cuya predeterminación le correspondía únicamente a la ley en los términos del artículo 338 superior, pues al señalar, como consecuencia normativa, que el beneficio se recupera incorporándolo como renta líquida gravable está modificando la base gravable del impuesto sobre la renta, asumiendo funciones propias del Congreso de la República. La sentencia anula el último inciso del artículo 3.º y del artículo 5.º.

*b. Tema: Aportes en especie a sociedades nacionales. Sentencia del 11 de octubre de 2023 (26652, C.P. Myriam Stella Gutiérrez). Decisión: Declara nulidad.*

Correspondía a la Sala decidir sobre la legalidad del Oficio n.º 1909 [019349] del 5 de agosto de 2019, proferido por la DIAN, en el cual se estableció que al realizar aportes —en especie a sociedades nacionales— no se trasfiere el término de posesión que el aportante tenía, previo al aporte, a la sociedad receptora del mismo. Para la Sala no era procedente que en el oficio demandado se considerará que el término de posesión del bien no se trasladaba del aportante a la sociedad receptora en estas operaciones, pues se repite, esta interpretación desconoce el régimen de neutralidad previsto por el legislador en el artículo 319 del Estatuto Tributario. Esta es una sentencia anticipada. Aquí se declaró la ilegalidad de un oficio en el cual se concluyó que la neutralidad en los aportes a sociedades nacionales, regulada en el artículo 319 del Estatuto Tributario, sí incluye el tiempo de posesión

del bien. Se argumentó que el propósito de la neutralidad del aporte es diferir los efectos tributarios de esa operación hasta el momento de la venta, ya sea del bien o de las acciones recibidas a cambio del aporte del bien. Por lo tanto, se traslada el tiempo de posesión del aportante a la sociedad.

*c. Tema: Devoluciones automáticas. Sentencia del 9 de noviembre de 2023 (26662, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

La Sala decidió sobre la demanda de nulidad contra la expresión “y sin que se requiera de acto administrativo que así lo indique” prevista en párrafo segundo del artículo 1.6.1.29.3 del DURT, sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020, por el cual se reglamenta el mecanismo de devolución automático de los saldos a favor originados en las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas. La Sala concluyó que el incumplimiento de requisitos para acceder al mecanismo de reintegro automático de saldos a favor que se originan en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA y, por ende, su trámite en los plazos ordinarios debe darse a conocer al interesado por acto administrativo motivado; por tal motivo se decidió eliminar el apartado demandado. Se reiteró el precedente establecido en la sentencia del 17 de febrero de 2022 (24878, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) según el cual, en caso de advertirse el incumplimiento de los requisitos para la procedencia de una solicitud de devolución automática, es necesario que el solicitante conozca la verificación de dichos requisitos adelantada por la Administración al margen de la automatización del proceso de calificación de las solicitudes mediante herramientas tecnológicas. Esto porque, si bien no se adopta una decisión definitiva relacionada con el derecho a la devolución de los saldos a favor, “se trata de una medida que conlleva un rechazo implícito de la devolución automática y que, por tanto, menoscabaría el derecho a la misma”, siendo pertinente que el interesado pueda persuadir a la autoridad tributaria de acceder a ella, demostrando que cumple los requisitos que se tuvieron como no cumplidos. Lo anterior supone que se profiera un acto administrativo con los motivos que conllevan la inaplicación de la medida de reintegro automático pues, de esa forma, se garantiza el principio de publicidad que rige las actuaciones administrativas, así como el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción, garantías constitucionales.

*d. Tema: Término para notificar. Sentencia del 25 de mayo de 2023 (25332; C.P. Milton Chaves). Decisión: Declara nulidad.*

La Sala juzgó la legalidad de las expresiones “Dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación de dicho acto administrativo”, contenida en los artículos 588 del Decreto 390 de 2016 y 686 del Decreto 1165 de 2019 y “Dentro del término para decidir de fondo no se incluye el requerido para efectuar la notificación de dicho acto administrativo”, de los artículos 607 del Decreto 390 de 2016

y 705 del Decreto 1165 de 2019. En concreto, decidió si en materia aduanera, al no incluir el término de notificación de los actos dentro del plazo para decidir de fondo las actuaciones administrativas a que se refieren las normas parcialmente demandadas, se vulneraron los derechos a la igualdad y al debido proceso, que incluyen los principios de publicidad y contradicción. Lo anterior, porque, a juicio de la parte actora, si no se notifica en tiempo el acto definitivo no se podrían configurar el silencio administrativo positivo ni la consiguiente falta de competencia temporal para resolver por parte de la administración. La sentencia anula la palabra no de las expresiones “Dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación de dicho acto administrativo”, contenida en los artículos 588 del Decreto 390 de 2016 y 686 del Decreto 1165 de 2019 y “Dentro del término para decidir de fondo no se incluye el requerido para efectuar la notificación de dicho acto administrativo”, de los artículos 607 del Decreto 390 de 2016 y 705 del Decreto 1165 de 2019.

*e. Tema: Descuento tributario. Sentencia del 28 de septiembre de 2023 (26344 C.P. Milton Chaves). Decisión: Declara nulidad.*

La Sala decidió la legalidad de los conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN, en los cuales se indicó que el descuento tributario previsto en el artículo 258.1 del ET (*i. e.* descuento del IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos) no puede fraccionarse a efectos de tomarse en más de un periodo. Los demandantes afirman que esta interpretación implica la pérdida del impuesto generado que no alcance a ser tomado en un solo periodo determinado, situación contraría la finalidad del artículo en mención, dado que este busca permitirle al beneficiario tomar la totalidad del descuento; e implica una vulneración al principio general de interpretación jurídica en tanto establece una distinción que no se desprende del texto de la ley. La DIAN afirma que la norma en cuestión debe interpretarse de forma restrictiva, lo cual no impide que el beneficiario tome el descuento en su totalidad, ya sea en el año gravable en el que el IVA se pagó en un periodo posterior. La Sala, a partir de un análisis teleológico, histórico y sistemático del artículo 258.1 del ET, determinó que, en efecto, es posible fraccionar el beneficio tributario allí establecido. A efectos de lograr ese descuento, la norma objeto de interpretación permite tomar como descuento el 100 % del IVA pagado en la adquisición de estos bienes. En ella se manifiesta el reconocimiento a la importancia que los bienes de capital tienen en el desarrollo económico del país. Entender que tal beneficio no puede ser objeto de fraccionamiento implicaría que varios beneficiarios no puedan tomarlo en su totalidad, lo cual desincentivaría especialmente a aquellas inversiones a largo plazo que en sus inicios no generan una renta lo suficientemente alta para descontar todo el IVA generado en la adquisición de los activos fijos. Por esta razón se declaró la nulidad de los conceptos demandados.

## B. Acciones de nulidad y restablecimiento del derecho

### 1. Impuestos

a. *Tema: IVA en el servicio de construcción. Sentencia del 7 de diciembre de 2023 (26852, C.P. Myriam Stella Gutiérrez). Decisión: Declara nulidad parcial.*

Lo relevante de este caso radica en el cambio jurisprudencial con respecto al tratamiento del servicio de construcción en relación con el IVA. Anteriormente, este servicio incluía obras inherentes, como: electricidad, plomería, cañería y mampostería, “siempre y cuando al retirárselas obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción” (sentencia del 13 de julio de 2017). Sin embargo, esta sentencia marcó un cambio en dicho criterio al establecer que la base gravable del IVA debe determinarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. En otras palabras, se considera para estos efectos la actividad propia de la construcción de un bien inmueble realizada por los constructores, sin tener en cuenta si la retirada de la obra causaría algún detrimento al inmueble. Prestaciones propias de un contrato de construcción (artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992) o venta de muebles con instalación (artículo 421.c del Estatuto Tributario). Define la calificación del servicio de construcción a efectos de establecer la base gravable del IVA. La decisión anterior era que el servicio de construcción a efectos del IVA incluye las obras inherentes, como: electricidad, plomería, cañería y mampostería, “siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción” (sentencia del 13 de julio de 2017). La calificación del negocio como de construcción está determinada en función de la naturaleza de las obras que se adhieren al inmueble. Así, si “los bienes están estrechamente unidos a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que si se retiran se deteriora o pierde funcionalidad la construcción” (sentencia del 2 de agosto de 2017).

La relevancia de la decisión es que se reconsideran los anteriores criterios y se juzga que la base gravable del IVA debe establecerse conforme a lo previsto en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 cuando se trate de actividades propias de la construcción de un bien inmueble realizadas por los constructores. El alcance de la decisión es que diferencia tres hechos en relación con el IVA en materia de bienes inmuebles: la venta de inmuebles no causa el IVA; los bienes muebles o servicios que se incorporen al inmueble causan el IVA sobre la base general, sea que los realice el constructor o que los contrate con un tercero; y el IVA solo se causa sobre la utilidad u honorarios del constructor para que solo sobre las actividades inherentes a esa utilidad se puedan solicitar impuestos descontables. En el caso decidido, el responsable elabora y vende, a solicitud del constructor, bienes muebles para cocinas, puertas en madera entamborada, puertas para patios de ropas, alcobas, baños, depósitos, entrepaños y ventanería, entre otros, y pacta la instalación de estos en sus

contratos. La sentencia decide qué servicio de instalación no podría equipararse a la edificación de una obra (artículo 421.c del ET). En todo caso, si un contribuyente califica una actividad como construcción, es probable que la DIAN cuestione la base gravable, mientras que, si la califica como venta con instalación, podría enfrentar cuestionamientos sobre el descontable. Es uno de esos problemas que ameritaría una sentencia de unificación.

b. *Tema: Pago de lo no debido en ICA. Sentencia del 7 de diciembre de 2023 (22685; C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

En esta oportunidad el debate se centra en establecer si un fallo que anuló parcialmente la liquidación oficial del ICA a cargo de la entidad sucedida por la actora (por los periodos comprendidos entre 1995 y abril de 1999) constituye un título idóneo para la devolución del pago en exceso que esta pretende. Sobre el particular, se decidió que cuando sea la Administración quien liquide la deuda fiscal, tanto los actos de determinación oficial como los fallos judiciales respecto de su legalidad constituyen títulos a favor de quien pretende la devolución de sumas pagadas indebidamente. En esos casos, el término para solicitar la devolución por pago de lo no debido solo podrá transcurrir desde el momento en que el interesado cuente con la oportunidad de exigir jurídicamente su derecho después de que se consolide la situación jurídica del obligado tributario que se encontraba pendiente. En consecuencia, la sentencia ordena la devolución del impuesto más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar. En suma, en esta sentencia se precisó que cuando sea la Administración quien liquide la deuda fiscal, tanto los actos de determinación oficial como los fallos judiciales respecto de su legalidad constituyen títulos a favor de quien pretende la devolución de sumas pagadas indebidamente. En cuanto al termino para solicitar la devolución por pago de lo no debido, se precisó que esta comienza a correr desde el momento en que el interesado cuente con la oportunidad de exigir jurídicamente su derecho después de que se le consolide la situación jurídica del obligado tributario que se encontraba pendiente.

c. *Tema: Exoneración de ICA por regalías pagadas. Sentencia del 26 de octubre de 2023 (25698; C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

En este caso, la Sala precisó el alcance del supuesto de hecho que da lugar a la exoneración del ICA previsto en el artículo 259.2 del Decreto 1333 de 1986 en relación con la actividad de industria de explotación de hidrocarburos. En fallos previos, la Sala había señalado que a efectos del ICA no había una desgravación absoluta de la actividad petrolera, sino más bien una exención sujeta a la condición de que las regalías destinadas al municipio debían superar o al menos, equiparar el monto del ICA que la empresa estaría obligada a pagar en determinado municipio. Lo innovador de esta sentencia radica en la precisión de los requisitos que el contribuyente debe cumplir para demostrar que está dentro del supuesto de exoneración. En este sentido, se destacó que las regalías no se abonan directamente a los municipios, sino que la Constitución les otorga a los municipios el derecho a participar

en las regalías. Por lo tanto, cuando la normativa establece que para determinar si existe una exoneración se deben comparar las regalías con el ICA, se está haciendo referencia a las regalías que corresponderían al municipio en el marco del sistema general de regalías.

Un aspecto relevante adicional de la sentencia es que estableció que no es suficiente simplemente comparar las declaraciones de ICA en todos los municipios con los ingresos obtenidos fuera de su jurisdicción. En este sentido, la carga de la prueba recae en la autoridad tributaria, lo que implica que el municipio debe demostrar que el contribuyente llevó a cabo esas actividades industriales dentro de su jurisdicción.

El problema es definir si los ingresos en cuestión estaban desgravados del ICA en la jurisdicción de la demandada, considerando el monto pagado a título de regalías; si procedía gravar los ingresos obtenidos por ventas efectuadas en otros municipios; y si la demandante probó la extraterritorialidad de los ingresos que declaró haber percibido en otras municipalidades. De ser el caso, se definirá si la autoridad tributaria debía excluir los ingresos por marcación de combustible que la actora erróneamente declaró como gravados; y si procedía la sanción por inexactitud impuesta. La sentencia decide anular la liquidación oficial y confirmar la liquidación privada de Ecopetrol.

El debate crucial radica en determinar el alcance o la interpretación de la exención establecida en la Ley 14 de 1983. Señaló que el punto de discusión es si el parámetro para determinar la aplicabilidad de esta exención son las regalías recibidas por el municipio o pagadas por el contribuyente. La cuestión es si el parámetro adecuado debería ser las regalías pagadas por el contribuyente, en cuanto se refiere a su capacidad contributiva, en cuanto es impuesto autoliquidado, y, cuando se va a presentar la declaración, no se dispone de información sobre las regalías recibidas por el municipio.

## 2. Precios de transferencia

a. *Tema: Empresas comparables. Sentencia del 7 de diciembre de 2023 (23520, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

El contribuyente es un distribuidor de cosméticos que en el estudio de precios de transferencia seleccionó nueve empresas como comparables con actividades similares, esto es, comercializadoras mayoristas de artículos de cuidado personal y de belleza. La DIAN rechaza dos de estas empresas como comparables con el argumento de que desarrollan actividades diferentes, de investigación y manufactura; como consecuencia, el contribuyente quedó por fuera del rango y, por tanto, en la liquidación oficial se tomó el ajuste a la mediana del rango.

En la primera instancia, el tribunal confirmó la liquidación, pero, en la segunda instancia, el Consejo de Estado revocó la decisión y le concedió la razón al contribuyente, considerando que el peso de estas dos actividades en las dos empresas comparadas respecto a sus ingresos era inferior al 5 % que era el margen máximo sobre el cual se elaboró el estudio y, por tanto, no afectaban la comparación. Así mismo, determinó que la DIAN no fue

consistente con este criterio, pues de las nueve empresas comparadas, siete de ellas tenían también ingresos por conceptos de investigación o manufactura, pero todos inferiores al 5 % de sus respectivas ventas.

En suma, en este caso se estableció que, los precios de transferencia exigen un análisis de comparabilidad entre transacciones controladas y aquellas realizadas por partes independientes; por tanto, se deben valorar las condiciones de las operaciones controladas, identificar las comparables, determinar los ajustes de comparabilidad necesarios y evaluar si las diferencias entre las situaciones comparadas afectan materialmente el precio o margen de transacción y si se pueden realizar ajustes razonables para neutralizar estos efectos. La documentación comprobatoria es la base de la discusión, pues los problemas jurídicos analizados en un debate sobre los precios de transferencia giran alrededor de los comparables y los ajustes, y sus efectos en el margen del rango Inter cuartil, no es una discusión sobre la realidad económica del contribuyente.

b. *Tema: Ingresos y egresos al exterior. Sentencia del 15 de diciembre de 2023 (21771, C.P. Milton Chaves). Decisión: Declara nulidad parcial.*

En este caso, se analizan dos problemas jurídicos. El primero, se refiere a los ingresos por concepto de *roaming* internacional y el segundo a la deducibilidad de una comisión pagada a una vinculada del contribuyente en Brasil, por adquisiciones de *software*, *hardware*, elementos de la red, teléfonos celulares y accesorios.

En relación con el primer punto, la DIAN establece un ajuste a la mediana, que la compañía acepta, no obstante, advierte que no puede limitarse al análisis de los ingresos, sino también a los costos y para el efecto adjunta un peritaje, para demostrar que, al analizar la operación en conjunto, tanto de los ingresos como de los costos en el exterior, obtiene un resultado negativo.

La DIAN señala que se utilizó el método de precio comparable no controlado (PC) y no acepta el argumento invocado, porque los costos son los que ha declarado el contribuyente. La DIAN rechaza los ajustes y, en consecuencia, al salir del rango intercuartil, el ajuste no pudo quedarse en el límite, sino que debe llevarse a la mediana del rango. En relación con las comisiones, señala que no se ajustan a los precios de mercado, por lo cual, las rechaza.

El asunto se centraba en determinar si los ajustes realizados por la demandante en su declaración de información de precios de transferencia (DIIPT) para el periodo gravable 2012 cumplían con el principio de plena competencia, a pesar de las modificaciones realizadas por la DIAN. Específicamente, se buscaba determinar si los ajustes efectuados por la demandante en sus ingresos, en respuesta a los bajos precios del acero debido a la producción en países asiáticos, eran justificables y cumplían con los requisitos establecidos por la normativa fiscal y los principios de plena competencia.

En la primera instancia, el tribunal accede al primer cargo y mantiene la glosa sobre la no deducibilidad de las comisiones pagadas a Brasil.

En la sentencia final, se advierte que la compañía parte de un resultado neto, esto es, solo toma el resultado final de restar los costos del ingreso, cuando el método utilizado de PC se refiere a los precios, y, por tanto, desnaturaliza el método de comparación, razón por la cual, revoca en este punto la sentencia de la primera instancia, y le concede la razón a la DIAN.

En relación con las comisiones pagadas al Brasil, el fallo precisa que el verdadero motivo del rechazo por parte de la DIAN es por considerar que no cumple la exigencia de la necesidad del gasto, y que al analizar los contratos y la verdadera naturaleza del gasto, concluye que si cumple con este requisito, sin aludir a comparar con precios de mercado, que no fue la razón del rechazo, y por ende, acepta el cargo y decide en favor del contribuyente, revocando en este segundo punto la decisión de la primera instancia.

*c. Tema: Ajustes a una actividad con precios regulados. Sentencia del 29 de junio de 2023 (24727, C.P. Milton Chaves). Decisión: Declara nulidad.*

En este caso, la liquidación oficial contiene cuatro problemas jurídicos. En el primero, la DIAN ajusta los precios de venta cuando están por debajo del precio fijado por el Ministerio de Minas para el carbón, conforme a las normas legales; pero cuando la venta ha tenido un precio superior, no las disminuye al precio regulado. En este punto, el contribuyente adjunta un informe pericial que parte de los ingresos efectivamente facturados, la decisión de la primera instancia fue aceptar el cargo, puesto que la metodología de la DIAN distorsiona el resultado por inconsistente, dado que termina por asignar ingresos que no corresponden a los debidamente facturados. En la segunda instancia se confirma la decisión, considerando que la norma no establece un precio mínimo al cual deban ajustarse las exportaciones de empresas mineras a vinculados económicos. En los casos en que el precio efectivamente realizado no esté influenciado por la vinculación, deben tomarse los ingresos que los exportadores han facturado, conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario.

El segundo problema se refiere al rechazo de la deducibilidad del ajuste por diferencia en cambio. En la primera instancia, el tribunal mantiene el rechazo considerando que el método utilizado, margen de utilidades (TU), puesto que el contribuyente reclasificó estos gastos de no operacionales a operacionales, lo cual afectaba el margen de utilidad, sin considerar si por efecto de la regulación colombiana, las comparables incluían este ajuste. En la sentencia de la segunda instancia, se revoca esta decisión, porque se considera razonable el ajuste técnico contable realizado por la empresa en el análisis de comparabilidad, porque sí equipara el tratamiento de la diferencia en cambio con las comparables y se comprueba que el indicador de rentabilidad de la empresa está dentro del rango intercuartil de las comparables.

El tercer problema se refiere a la decisión del Consejo de Estado, por la cual confirma un laudo arbitral, en virtud del cual debe pagar regalías por años anteriores, que se toman como deducibles en el año en el cual se produce el fallo. En la primera instancia, se acepta

el cargo, y en la segunda instancia se confirma esta decisión, puesto que el momento en el cual surge la obligación de pago es determinado por la ratificación judicial del laudo arbitral, que ocurrió en dicho año.

El cuarto problema jurídico es la pérdida declarada por la venta de una planta, que la DIAN rechaza con base en la norma que regula las pérdidas operacionales (artículo 148). En la primera instancia se acepta el cargo, puesto que no se trata de una pérdida operacional, sino la pérdida en la venta de un activo por lo que la norma que procedía aplicar era el artículo 90 ET, por la cual, la pérdida en la enajenación de activos puede ser deducible para efectos fiscales. En la segunda instancia se confirma la decisión, porque la DIAN no cuestionó ni refutó las razones presentadas por la demandante para respaldar su deducción por pérdida en la enajenación de activos, y considerando que el precio de enajenación fue inferior al costo fiscal, la pérdida deducible es procedente.

Por lo tanto, se revoca la sentencia apelada y se declara la nulidad de los actos demandados, restableciendo así la declaración privada presentada por la demandante para 2008.

*d. Tema: Provisión de cartera por reorganización. Sentencia del 11 de mayo de 2023 (26590, C.P. Myriam Stella Gutiérrez). Decisión: Declara nulidad.*

El problema jurídico es determinar la razonabilidad y procedencia del ajuste de comparabilidad realizado por la contribuyente a sus estados financieros del año gravable 2012, en relación con la provisión de cartera registrada por efecto de una reorganización empresarial.

El tribunal consideró que conforme a los elementos probatorios se demostró la existencia de una circunstancia económica excepcional identificable, derivada del comportamiento atípico de uno de los clientes de la contribuyente, que justificaba el ajuste de comparabilidad. Por tanto, al excluir esta provisión de cartera, equiparaba la comparabilidad con las empresas incluidas en el estudio, porque la situación no era típica ni del sector ni del comportamiento económico del contribuyente.

En la segunda instancia se confirma la nulidad de los actos administrativos demandados y se restablece el derecho, sobre la razonabilidad y procedencia del ajuste de comparabilidad realizado en relación con la provisión de cartera registrada en sus estados financieros del año gravable 2012 para efectos del estudio de precios de transferencia.

*e. Tema: Deducciones por pagos al exterior. Sentencia del 27 de marzo de 2023 (25885; Myriam Stella Gutiérrez). Decisión: Declara nulidad parcial.*

Son seis deducciones que la DIAN cuestiona en este caso. La primera se refiere comisiones pagadas por el contribuyente a favor de su vinculada en el exterior por el servicio de acuerdo global de abastecimiento (agenciamiento para lograr la adquisición de bienes y servicios locales para obtener las materias primas necesarias para la actividad productora de renta de la actora), que la DIAN rechaza porque no se verifica la prestación del servicio ni se observa ningún beneficio obtenido por la actora a partir de las labores de la

vinculada en el exterior. Por lo mismo, se incumple el principio de plena competencia, en tanto que ningún tercero independiente, en una operación comparable, estaría dispuesto a pagar la comisión para obtener las materias primas locales necesarias para la actividad productora de renta de la actora. El tribunal accede con base en el informe pericial en el acuerdo celebrado con su vinculada del exterior. En la sentencia final, se confirma esta decisión, porque, además, la DIAN no probó que la remuneración pagada a la vinculada del exterior estuviera por fuera de las condiciones de mercado y no presentó argumentos que sustentaran la vulneración del principio de plena competencia. El contribuyente demostró la prestación real del servicio por parte de la vinculada en el exterior, así como los beneficios para el desarrollo y conservación de su actividad productora de renta, en términos de calidad y eficiencia.

El segundo punto se refiere a que no se practicó retención sobre los pagos a su vinculada por servicios de administración prestados desde el exterior que es negada por el tribunal y confirmada en la segunda instancia, porque el hecho de que el contribuyente esté sujeto al régimen de precios de transferencia, no lo exonera del cumplimiento de la obligación de retener, como requisito para su deducibilidad.

El tercer punto se refiere a si la parte tomada por el contribuyente, conforme al acuerdo de costos compartidos (ACC) por concepto de asistencia técnica, cumplían con el principio de plena competencia. La DIAN rechaza el costo y el tribunal confirma el rechazo. Sin embargo, en la segunda instancia, con base en el informe pericial aportado, se concluye que, según el ACC, los costos distribuidos al contribuyente en Colombia por asistencia técnica son consistentes con el porcentaje estipulado en el acuerdo. Por lo tanto, se revoca la decisión de la primera instancia y se rechaza el ajuste propuesto por la DIAN.

En el cuarto punto, la DIAN rechaza por la omisión de efectuar la retención por los pagos a cuenta del procesamiento de datos, por la ausencia de las facturas que soporten ese gasto y por no aplicar correctamente el método de precio comparable no controlado PC. El tribunal le concede la razón a la DIAN y la segunda instancia confirma la decisión.

En el quinto punto, la DIAN rechaza los gastos por derechos de manufactura y uso de marcas, argumentando que se requiere el registro del contrato para permitir la deducibilidad de los gastos por este concepto y que el contrato se registró extemporáneamente. El tribunal acepta el cargo, considerando que el contrato se registró y no existe un término para hacerlo. Decisión que se confirma en la segunda instancia.

En el último punto, la DIAN rechaza la deducción especial por la deducción de activos fijos reales productivos, desconociendo el contrato de estabilidad que tiene el contribuyente. El tribunal consideró que no se puede desconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos amparada por un contrato de estabilidad jurídica, incluso cuando excede el valor de la inversión pactada en el contrato, porque la Ley 963 de 2005, así como el Conpes 3366 del mismo año y el concepto de la DIAN, avalan que los beneficios estabilizados no están limitados a los montos del proyecto de inversión.

### 3. Régimen aduanero

a. *Tema: Multa por aprehensión. Sentencia del 13 de abril de 2023 (26410, C.P. Stella Jeannette Carvajal). Decisión: Niega las pretensiones de la demanda.*

En los procedimientos de definición de la situación jurídica de la mercancía, la autoridad aduanera aplicará una multa del 200 % sobre el valor en aduana de la mercancía que no se ponga a disposición de la Administración para su aprehensión (artículo 503, Decreto 285 de 1999). La potestad sancionadora podrá ejercitarse desde la identificación de la “causal constitutiva de la infracción” y logrará afectarse la caducidad de esa potestad sancionadora con la notificación de la liquidación oficial cuando se imponga en ese acto, de acuerdo con el criterio rectificado de la Sala que se plasmó en la sentencia del 27 de octubre de 2022. En este caso, como se incumplió el plazo de poner a disposición la mercancía para su aprehensión, se configuró la conducta sancionable y al notificarse el requerimiento especial dentro del año siguiente, se ejercitó oportunamente la potestad sancionadora.

La multa por no poner a disposición la mercancía que se aprehenderá obedece a una actuación administrativa que no necesariamente modifica la declaración de importación por conducto de liquidación oficial, sino que propende por su aprehensión y posterior decomiso. En los eventos en que además de propenderse por decomisar, se multa por no poder aprehender la mercancía, no hay lugar a expedir liquidación oficial, porque se trata de una multa impuesta mediante resolución independiente. Si el precedente 25552, quiso situar la afectación de la potestad sancionadora con un acto definitivo como lo era la liquidación oficial, el asunto controvertido debió observar que el acto definitivo no era el requerimiento especial, sino la respectiva resolución sancionadora.

¿Cuál es la oportunidad para iniciar el procedimiento para definir la situación jurídica de la mercancía? Cuando se solicita poner a disposición la mercancía es cuando se extiende la potestad sancionadora hasta la firmeza de la declaración de importación. Es decir, la posición de la aduana sobre el término para aprehender la mercancía no tendría caducidad, lo cual es discutible bajo el principio de seguridad jurídica.

b. *Tema: Litispendencia de los procedimientos de verificación de origen y de determinación de tributos aduaneros. Sentencia del 23 de marzo de 2023 (26314, C.P. Myriam Stella Gutiérrez). Decisión: Niega las pretensiones de la demanda.*

Tanto en vigencia del Decreto 2685 de 1999 como del Decreto 390 de 2016, la Sala ha entendido que no es posible que en el procedimiento de determinación de tributos aduaneros se encause un debate relacionado con el origen de la mercancía cuando existan actos administrativos que nieguen la aplicación de un trato arancelario preferencial (TAP) en firme. En el procedimiento de liquidación oficial de corrección solo serán controvertibles aspectos relacionados con la cuantificación de la deuda. En este caso, introdujo mercancías al TAP provenientes de Perú, indicando que se acogía al tratamiento arancelario preferencial

previsto por la Comunidad Andina de Naciones. La DIAN rechazó la aplicación del TAP, decisión que quedó en firme, incluso después de ser controvertida en instancias judiciales; así mismo profirió liquidación oficial de corrección, contra la cual el demandante argumentó que contaba con un certificado de origen expedido en debida forma, por el cual se le debió haber concedido la aplicación del TAP. La Sala confirmó la decisión de primera instancia que negó los argumentos de la demanda, argumentando la consideración inicialmente expuesta en este acápite.

*c. Tema: Origen de la mercancía. Sentencia 16 de noviembre de 2023 (24860, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

Conforme al acuerdo comercial (ALC) suscrito entre Colombia y Canadá, el ensamble como proceso productivo otorga origen a la mercancía producida en uno de los países parte. Respecto de los criterios de origen fijados en las letras *a, b, c* y *d* del artículo 301.1, debe precisarse que la definición de “producción” del artículo 318 ídem establece que esta implicará el ensamble o desensamble de una mercancía. Asimismo, la definición de “productor” incluye aquel que ensambla o desensambla; por lo cual, en consonancia con tales definiciones, el cambio de clasificación de la REO puede surgir de las piezas no originarias ensambladas en un bien en uno de los países parte, cuyo resultado en el posicionamiento arancelario redunde en el cambio de clasificación que otorgaría origen a la mercancía importada. Evento en el cual, el productor y el importador deberán satisfacer plenamente el cambio de clasificación de todos los materiales no originarios a fin de acreditar las reglas específicas de origen, así como demostrar el origen de los materiales que identifiquen como originarios empleados en la producción.

En función de lo anterior, la Sala atendió la valoración probatoria de todos los elementos que identificarían el cambio de posición arancelaria de las piezas no originarias en la producción (ensamble) de la mercancía importada, de conformidad con el criterio que adoptó la Sección Cuarta sobre la posibilidad de aportar o mejorar pruebas en vía judicial<sup>7</sup>.

En el ámbito aduanero, se ha indicado que la etapa probatoria dentro del procedimiento de verificación de origen es el regulado dentro del respectivo acuerdo comercial, esto es, dentro de los plazos conferidos para que la productora y el importador incorporen los medios de prueba requeridos por la aduana. Por ello, han manifestado algunos especialistas que la tesis de admisibilidad de pruebas no aportadas en esas instancias dentro del procedimiento reglado en el acuerdo comercial es un desconocimiento directo del acuerdo.

---

7 Entre otras, sentencias, la del 6 de agosto de 2015, reiterada en las sentencias del 14 de junio y 4 de octubre de 2018; del 25 de julio de 2019; del 17 de febrero y 3 de noviembre de 2022; expedientes 21061, 19778, 21683, 24604 y 26416, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 24 de febrero de 2022, expediente 25328, C.P. Milton Chaves García; y del 19 de mayo de 2022, expediente 25124, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

d. *Tema: Notificación. Sentencia del 29 de junio de 2023 (27156, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

El término legal para decidir mediante acto administrativo incluye la fecha de notificación del respectivo acto. En este caso se invocó la inaplicación de la norma por excepción de inconstitucionalidad del artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, según el cual, sin importar que la notificación se hiciese por fuera de ese término. Se decide entonces, en función de la excepción de inconstitucionalidad por afectación al núcleo esencial del debido proceso del parágrafo del artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, en tanto que, dentro de la oportunidad para decidir, la autoridad debe notificar el acto, en aplicación del antecedente de nulidad simple del Consejo, por el cual se anularon las normas que indicaban que, dentro del término para decidir, no se incluía la fecha de notificación del acto administrativo. En consecuencia, la notificación extemporánea del acto administrativo daría lugar a la configuración del silencio administrativo positivo y, por ende, a la firmeza de la declaración de importación.

e. *Tema: Exportación a través de zona franca. Sentencia del 5 de octubre de 2023 (27053, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad parcial.*

Un residente en el territorio aduanero nacional (TAN) debe tramitar la exportación de la mercancía mediante el régimen aduanero que le sea aplicable y no aprovechar el régimen aduanero franco para enviar su mercancía por conducto del usuario industrial de bienes y servicios de una zona franca, dado que en dicho evento la exportación estaría asociada a una operación de un tercero, que no del propio vendedor de la mercancía.

En el caso no fue objeto de discusión que la venta se realizó desde Colombia a un cliente en el exterior, la operación debió ser calificada por la autoridad de impuestos como una venta gravada con el IVA y no como lo hizo la oficina de fiscalización al expresar que la operación no era una exportación, luego no era gravada.

El envío de mercancías desde zona franca por un usuario equivale a una exportación. En este caso, la sola salida de la mercancía ocurrió porque el vendedor de la mercancía era el residente del TAN, luego, la operación de comercio exterior no se sometió al régimen de exportación que le era aplicable al vendedor y el usuario de zona franca no hizo la exportación bajo mandato, porque incluso en ese evento, el mandatario debe realizar la operación en nombre del tercero, bajo el régimen de exportación aplicable al mandante y no el propio especial del mandatario.

f. *Tema: Pago de lo no debido. Sentencia del 6 de julio de 2023 (27060, C.P. Wilson Ramos). Decisión: Declara nulidad.*

En esta oportunidad, la Sala estimó que doble pago de los tributos aduaneros autoliquidados en una declaración de importación, producto de inconsistencias en el sistema electrónico de presentación de las declaraciones es un evento de pago indebido que no amerita el trámite de liquidación de corrección con fines devolutivos, sino que remite al procedimiento de devolución sin necesidad de corrección, precisamente porque no hay una

operación de comercio exterior que deba enmendarse, sino el doble pago (recibido oficial de pago) que devino en pago excesivo a la deuda tributaria exigible.

Este es un ejemplo de eventos en los que el yerro que produjo un mayor pago no provino del diligenciamiento de la deuda tributaria autoliquidada, sino de un evento externo al contribuyente, como sucedió con el yerro del recibo oficial de pago que generó el sistema informático de la Administración, de allí que no haya una declaración tributaria por corregir sino el cobro, mediante un recibo de pago, de una suma que no era debida por la actora.

Por ello, el término para solicitar su devolución es el prescriptivo de la acción ejecutiva cinco años.

## Conclusiones

En la jurisprudencia constitucional se advierten las precariedades del Gobierno, como el responsable de presentar y tramitar los proyectos en el Congreso, tanto en la técnica jurídica — caso regalías, zonas francas y plásticos—, como en la debida sustentación — caso régimen simple—. Pero también demandas con débiles argumentos — caso timbre y sobretasa—, que no permiten abordar juicios sobre el núcleo fuerte o que por decisión de la propia Corte quedan aplazados — caso de la sobretasa o el impuesto al patrimonio—, incluyendo los inmuebles, como se puede identificar por los salvamentos de voto. La decisión más polémica, sin duda, fue la de regalías, por su impacto fiscal, por la gran actividad recabada por la propia Corte con las audiencias, las pruebas y el incidente fiscal, propuesto por el Gobierno y negado por la Corte, como por el argumento por el cual se declara inexecutable el rasgo confiscatorio de la norma.

En los cinco casos seleccionados de nulidad simple, el Consejo de Estado anuló los actos impugnados en ejercicio del control de legalidad, tres decretos y dos conceptos emitidos por la DIAN. Este medio de control controla el exceso del poder reglamentario o interpretativo del Gobierno. En el primer caso, por medio de decretos y en el segundo por vía de la doctrina oficial de la DIAN, donde se revela claramente, la protección de los derechos del contribuyente.

En relación las demandas en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, como es natural, frente a la aplicación de las normas a los casos concretos, es decisiva la particularidad y en especial, la actividad probatoria de las partes. Se escogieron tres segmentos temáticos: impuestos, precios de transferencia y aduanas.

Respecto del primero, se destaca un cambio en la línea de interpretar el servicio de construcción; relevante porque la base gravable en estos casos es el AIU. Para tal fin, se concluye que debe ser la definición del Decreto 1372 de 1992, el criterio aplicable cuando la operación califique como servicio y no como la venta de un bien, caso en el cual, por supuesto aplican las reglas generales. Por otra parte, se habilita para solicitar la devolución desde la fecha de la sentencia que reconoce el saldo a favor del contribuyente, como una garantía del titular del crédito. Por último, para tomar la comparación que exige la norma entre las regalías y el ICA en el caso de los explotadores de hidrocarburos, se deben

tomar no las regalías pagadas por el contribuyente sino las efectivamente recibidas por el municipio.

La jurisprudencia sobre los precios de transferencia ha evolucionado de forma que los conflictos ya no se limitan a los asuntos procesales, sino al sistema particular de los precios como mecanismo de control que se basa en un estudio para demostrar que los precios del contribuyente en relación con las operaciones realizadas con sus vinculados han seguido los parámetros de los precios con partes independientes. Para ello hay tres factores decisivos que son los que generan controversias: el método utilizado, los comparables utilizados y los ajustes admitidos. En los cinco casos seleccionados se revelan inconsistencias en la interpretación de este sistema por parte de la DIAN y, en algunos casos, del propio contribuyente, dado que el asunto en cuestión es si los factores de precios y costos se encuentran dentro del rango o no, pues ya no se trata del caso real del contribuyente. También aspectos que dan lugar a incertidumbres razonables, el valor que tienen en el sistema de precios de transferencia los precios de algunos productos regulados en Colombia, frente a las facturas de las ventas reales, algunas veces superiores y algunas veces inferiores a tales precios oficiales, o el efecto de la diferencia en cambio, un tema regulado específicamente por la legislación tributaria colombiana. Debe desatacarse que los contribuyentes acuden adjuntar informes periciales, pero el Consejo ha advertido que se toman por los aspectos probatorios no por las opiniones expresadas por los peritos pues esa es una atribución del juez. Por lo demás, hay aspectos adicionales, no referidos a los precios de transferencia, como es el caso de los requisitos para la deducibilidad de ciertas partidas, de las retenciones que deben practicarse sobre los pagos al exterior o el registro de los contratos que incluyen el pago de regalías, asuntos que son aplicables a todos los contribuyentes y, por ende, también a quienes están sujetos a los precios de transferencia.

Por último, en las sentencias escogidas sobre asuntos aduaneros, unas se refieren a las cuestiones propias del comercio internacional, como es el caso de las mercancías de origen o de la aplicación de los acuerdos comerciales con otros países, por los beneficios que se otorgan, o a exportaciones desde el territorio nacional, utilizando los procedimientos excepcionales previstos para los usuarios de las zonas francas. Así mismo, las sanciones propias del comercio exterior, como es el caso de la consecuencia de no poner a disposición de las autoridades las mercancías, por si las autoridades deciden adoptar la medida cautelar de la aprehensión, que da lugar a multa y en tal caso, el término legal para la imposición de esta sanción. Por último, algunas cuestiones procedimentales, dentro de las cuales cabe destacar, que el antiguo estatuto aduanero permitía que se notificara el acto administrativo por fuera del plazo para su expedición, siempre que se hubiese expedido dentro del término legal, en la sentencia que analizo este particular, se decide justamente, que, dentro de tal término, no solo debe expedirse el acto sino también notificarse. Si bien, esta es una noma del antiguo estatuto aduanero, también se incluye la sentencia por la cual se anulan los decretos que reproducían esta regla, por vía de una demanda en ejercicio del medio de control de nulidad simple y que sirve justamente de sustento para anular el acto notificado por fuera de este término.

## Referencias

- Acosta, J. (28 de febrero de 2023). Ecopetrol dejó al país \$42,4 billones en 2022 por regalías e impuestos. <https://www.portafolio.co/negocios/empresas/ecopetrol-utilidades-netas-e-ingresos-en-2022-579172>
- Becerra, B. X. (23 de enero de 2023). El petróleo dejó \$18,16 billones en impuestos el año pasado, representó 1,3% del PIB. <https://www.larepublica.co/economia/el-petroleo-dejo-18-16-billones-en-impuestos-el-ano-pasado-represento-1-3-del-pib-3527174>
- Castro Arango, J. M., & Piza Rodríguez, J. R. (Eds.). (2023). *Una década de jurisprudencia tributaria (2012-2021)*. Universidad Externado de Colombia.
- Murillo Herrera, J. M. (28 de diciembre de 2023). Agencia Nacional de Minería rompe récord histórico en recaudo de regalías mineras <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/agencia-nacional-de-mineria-recaudo-9-19-billones-de-pesos-en-regalia-en-lo-corrido-de-2023-595053>
- Sánchez Muñoz, C. J. & Piza Rodríguez, J. R. (Eds.). (2023). *La Hacienda Pública en la Constitución colombiana de 1991. Tres décadas de evolución*. Universidad Externado de Colombia.

## *Jurisprudencia*

- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-384 de 2023, expediente D-15143, M.P. Diana Fajardo Rivera.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-389 de 2023, expediente D-15167, M.P. Alejandro Linares Cantillo y Antonio José Lizarazo Ocampo.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-393 de 2023, expediente D-15115, M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-405 de 2023, expediente D-15160, M.P. Diana Fajardo Rivera.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-489 de 2023, expediente D-15097, M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najjar y Cristina Pardo Schlesinger.

- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-506 de 2023, expediente D-15241, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-540 del 2023, expediente D-15063, M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar.
- Colombia. Corte Constitucional. (2023). Sentencia C-524 del 2023, expediente D-15063, M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 11001-03-27-000-2022-00047-00 (26739). C.P. Milton Chaves.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 11001-03-27-000-2022-00038-00 (26652). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 11001-03-27-000-2020-00015-00 (25332). C.P. Milton Chaves.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 11001-03-27-000-2022-00039-00 (26662) de C.P. Wilson Ramos.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 11001-03-27-000-2022-00007-00 (26344) C.P. Milton Chaves.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 41001-23-33-000-2020-00039-01 (26852) C.P. Myriam Stella Gutiérrez.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 08001-23-33-000-2014-00586-01 (22685). C.P. Wilson Ramos.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 68001-23-33-000-2018-00722-01 (25698). C.P. Wilson Ramos.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2013-01233-01 (23520). C.P. Wilson Ramos.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771). C.P. Milton Chaves.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2013-01285-01 (24727). C.P. Milton Chaves.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2016-01148-01 (26590). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2016-01148-01 (25885). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 54001-23-33-000-2015-00489-01 (26410). C.P. Stella Jeannette Carvajal.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 52001-23-33-000-2019-00322-01 (26314). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 13001-23-33-000-2017-00809-01 (27156). C.P. Wilson Ramos.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2018-00739-01 (27053). C.P. Wilson Ramos.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 76001-23-33-000-2019-00652-01 (27060); C.P. Wilson Ramos.

### *Normatividad*

Colombia. Congreso de la República. (2022). Ley 2277 de 2022.

Artículo recibido el 22 de julio de 2024.

Aprobado por par 1 el 28 de agosto de 2024.

Aprobado por par 2 el 13 de septiembre de 2024.