



Sentencia C-175/20

DECRETO LEGISLATIVO EN DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA QUE ESTABLECE PROCEDIMIENTO ABREVIADO EN SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IVA-Exequibilidad

ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA DERIVADO DE LA PANDEMIA POR COVID-19-Juicio de constitucionalidad

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Exequibilidad

DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Competencia de la Corte Constitucional

ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA DERIVADO DE LA PANDEMIA POR COVID-19-Exequibilidad del Decreto Legislativo 417 de 2020

CONSTITUCION POLITICA DE 1991-Establece tres clases de estados de excepción

ESTADOS DE EXCEPCION-Carácter reglado, excepcional y limitado

La naturaleza reglada, excepcional y limitada de los estados de excepción se garantiza por medio de su estricta regulación en la Constitución y en la Ley 137 de 1994, por la cual se reglamentan los Estados de Excepción en Colombia, así como mediante sus especiales dispositivos de control político y judicial.

ESTADOS DE EXCEPCION-Control político y control jurídico

ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Contenido

De conformidad con el artículo 215 de la Carta, el estado de emergencia podrá ser declarado por el Presidente de la República y todos los Ministros siempre que sobrevengan hechos distintos a los previstos en los artículos 212 y 213 que: (i) perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que (ii) constituyan grave calamidad pública.

CALAMIDAD PUBLICA-Definición

La calamidad pública alude a un evento o episodio traumático, derivado de causas naturales o técnicas, que altera gravemente el orden económico, social o ecológico, y que ocurre de manera imprevista y sobreviniente

ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA, O DE GRAVE CALAMIDAD PUBLICA-Características

El artículo 215 superior prescribe que la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica sólo puede llevarse a cabo “por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario”. A su vez, la misma disposición prevé que los decretos legislativos en el marco del estado de emergencia tendrán fuerza de ley y deberán ser (i) motivados; (ii) firmados por el Presidente y todos los Ministros; (iii) destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Igualmente (iv) deben referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



de emergencia y (v) podrán -de forma transitoria- establecer nuevos tributos o modificar los existentes, los cuales dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente

ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA, O DE GRAVE CALAMIDAD PUBLICA-Competencia del Congreso de la República

En relación con las competencias del Congreso en el marco de los estados de emergencia, el propio artículo 215 de la Constitución establece que (i) examinará hasta por un lapso de treinta días, prorrogable por acuerdo de las dos cámaras, el informe motivado que le presente el Gobierno sobre las causas que determinaron el estado de emergencia y las medidas adoptadas, y se pronunciará expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas; (ii) podrá derogar, modificar o adicionar los decretos a que se refiere ese artículo, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno, así como ejercer sus atribuciones constitucionales; y (iii) se reunirá por derecho propio si no fuere convocado por el Gobierno nacional

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Fundamento

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Alcance

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO DECLARATORIO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Presupuestos formales y materiales

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE ESTADO DE EMERGENCIA-Juicio formal

El examen formal del decreto exige verificar, en el siguiente orden, el cumplimiento de tres exigencias básicas: (i) la suscripción por el Presidente de la República y por todos sus Ministros; (ii) la expedición en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia; y (iii) la existencia de motivación. Igualmente en los casos en los cuales la declaratoria del estado de emergencia haya comprendido únicamente determinado ámbito territorial, debe examinarse que los decretos de desarrollo no lo excedan.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE ESTADO DE EMERGENCIA-Juicio material

El examen material comprende el desarrollo de varios escrutinios que, como lo ha indicado la Corte, constituyen expresiones operativas de los principios que guían los estados de excepción.

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de finalidad

A la luz de este juicio, toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de conexidad material

Con este juicio se pretende determinar si las medidas adoptadas en el decreto legislativo guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte Constitucional ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista: (i) interno, esto es, la relación entre las medidas



adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente y (ii) externo, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia.

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de motivación suficiente

(...) ha sido considerado como un complemento a la verificación formal debido a que busca establecer: (i) si el decreto de emergencia fue fundamentado; y (ii) si las razones presentadas por el Presidente de la República resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas. Dicha motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas, siendo particularmente relevante para aquellas que limitan derechos constitucionales, por cuanto el artículo 8 de la LEEE establece que los “(...) decretos de excepción deberán señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales”

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de ausencia de arbitrariedad

(...) tiene por objeto comprobar que el decreto legislativo no establezca medidas que violen las prohibiciones para el ejercicio de las facultades extraordinarias reconocidas en la Constitución, la LEEE y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia. La Corte Constitucional debe verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos: (i) no suspendan o vulneren el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; (ii) no interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado y, en particular, (iii) no supriman o modifiquen los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de intangibilidad

(...) parte del reconocimiento que ha hecho la jurisprudencia constitucional acerca del carácter “intocable” de algunos derechos, los cuales, a la luz de los artículos 93 y 214 de la Constitución, no pueden ser restringidos ni siquiera durante los estados de excepción. La Corte ha establecido que en virtud del derecho internacional de los derechos humanos, se consideran derechos intangibles: la vida y la integridad personal; el derecho a no ser sometido a desaparición forzada, a torturas, ni a tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; el derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica; la prohibición de la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos; la prohibición de las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación; la libertad de conciencia; la libertad de religión; el principio de legalidad, de favorabilidad y de irretroactividad de la ley penal; el derecho a elegir y ser elegido; el derecho a contraer matrimonio y a la protección de la familia; los derechos del niño a la protección por parte de su familia, de la sociedad y del Estado; el derecho a no ser condenado a prisión por deudas; y el derecho al habeas corpus. Son igualmente intangibles los mecanismos judiciales indispensables para la protección de esos derechos

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de no contradicción específica

(...) tiene por objeto verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos (i) no contraríen de manera específica la Constitución o los tratados internacionales; y (ii) no desconozcan el marco de referencia de la actuación del Ejecutivo en el estado de emergencia económica, social y ecológica, esto es, el grupo de medidas descritas en los artículos 47, 49 y 50 de la LEEE. La Corte ha destacado que entre las prohibiciones se



encuentra, por expreso mandato constitucional y legal, la consistente en que el Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en el artículo 215 superior.

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de incompatibilidad

(...) según el artículo 12 de la LEEE, los decretos legislativos que suspendan leyes deben expresar las razones por las cuales estas son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción.

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de necesidad

(...) previsto en el artículo 11 de la LEEE, implica que las medidas que se adopten en el decreto legislativo sean indispensables para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte ha señalado que este análisis debe ocuparse (i) de la necesidad fáctica o idoneidad, que consiste en verificar fácticamente si las medidas adoptadas permiten superar la crisis o evitar la extensión de sus efectos, de manera tal que se evalúa si el Presidente de la República incurrió o no en un error manifiesto respecto de la utilidad de la medida para superar la crisis; y (ii) de la necesidad jurídica o subsidiariedad que implica verificar la existencia dentro del ordenamiento jurídico ordinario de previsiones legales que fueran suficientes y adecuadas para lograr los objetivos de la medida excepcional

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de proporcionalidad

(...) que se desprende del artículo 13 de la LEEE, exige que las medidas que se adopten en desarrollo de los estados de excepción sean respuestas equilibradas con respecto a la gravedad de los hechos que causaron la crisis. Igualmente, la Corte ha precisado que el examen de proporcionalidad exige que las restricciones a derechos y garantías constitucionales se impongan en el grado absolutamente necesario para lograr el retorno a la normalidad. Advierte la Corte que este examen particular no excluye el análisis de proporcionalidad cuando ello se requiera en cualquier otra etapa del escrutinio, por ejemplo, para controlar restricciones a derechos constitucionales se utiliza el juicio de ausencia de arbitrariedad

CONTROL CONSTITUCIONAL DE DECRETO LEGISLATIVO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Juicio de no discriminación

(...) que tiene fundamento en el artículo 14 de la LEEE, exige que las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción, no pueden entrañar segregación alguna, fundada en la raza, el sexo, la lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o cualquier otra categoría sospechosa. Adicionalmente, este análisis implica verificar que el decreto legislativo no imponga tratos diferentes injustificados

DECRETO LEGISLATIVO EN DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA QUE ESTABLECE PROCEDIMIENTO ABREVIADO EN SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IVA-Contenido y alcance

Referencia: expediente RE-269

Revisión de constitucionalidad del Decreto 535 del 10 de abril de 2020, "Por el cual se adoptan medidas para establecer un



procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas - IVA, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”.

Magistrada Ponente:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., once (11) de junio de dos mil veinte (2020).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los Magistrados Alberto Rojas Ríos, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger y José Fernando Reyes Cuartas, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 7º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

De conformidad con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 215 de la Constitución, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, mediante oficio del 13 de abril de 2020, remitió a la Presidencia de esta Corporación copia auténtica del Decreto 535 del 10 de abril de 2020, “*Por el cual se adoptan medidas para establecer un procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica*”, para efectos de la revisión automática de constitucionalidad prevista en el numeral 7º del artículo 241 de la Constitución.

Mediante **Auto del 22 de abril de 2020**, se avocó el conocimiento del Decreto 535 de 2020. En dicha providencia, se ordenó también comunicar el inicio del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministerio del Interior, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministerio de Salud y Protección Social y a la DIAN, para que, si así lo consideraban, intervinieran directamente o por intermedio de apoderado escogido para el efecto en el término señalado.

Del mismo modo, se invitó a las facultades de Derecho de las Universidades de los Andes, Externado de Colombia, Nacional de Colombia –sede Bogotá, Libre de Colombia –Seccional Bogotá, de Nariño, de Antioquia, de Caldas, EAFIT, Católica de Colombia, de Ibagué, del Cauca y Autónoma de Colombia; a los Grupos de Acciones Públicas de la Pontificia Universidad Javeriana y de la Universidad del Rosario; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario; y a la Asociación Nacional de Industriales –ANDI, a la Federación Nacional de Comerciantes –FENALCO y a la Asociación Colombiana de Pequeñas y Medianas Industrias –ACOPI, para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran en este asunto para defender o impugnar la constitucionalidad del decreto bajo revisión.

Finalmente, se ofició al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN para que resolvieran unos interrogantes con el fin de aclarar el contenido y alcance del Decreto 535 de 2020.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, procede la Corte a decidir el asunto de la referencia.

II. TEXTO DEL DECRETO LEGISLATIVO OBJETO DE REVISIÓN

A continuación, se transcribe el texto de la norma objeto de revisión:

“DECRETO LEGISLATIVO 535 DE 2020

(10 abril de 2020)

Por el cual se adoptan medidas para establecer un procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994, y en desarrollo de lo previsto en el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, «Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional»,
y

CONSIDERANDO

Que en los términos del artículo 215 de la Constitución Política, el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, en caso de que sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución Política, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá declarar el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Que según la misma norma constitucional, una vez declarado el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá dictar decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.

Que estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes.

Que la Organización Mundial de la Salud declaró el 11 de marzo de 2020 que el brote del nuevo coronavirus COVID-19 es una pandemia, esencialmente por la velocidad en su propagación, por lo que instó a los Estados a tomar acciones urgentes y decididas para la identificación, confirmación, aislamiento, monitoreo de los posibles casos y el tratamiento de los casos confirmados, así como la divulgación de las medidas preventivas, todo lo cual debe redundar en la mitigación del contagio.

Que el Ministerio de Salud y Protección Social expidió la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, «Por la cual se declara la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19 y se adoptan medidas para hacer frente al virus», en la que se establecieron disposiciones destinadas a la prevención y contención del riesgo epidemiológico asociado al nuevo coronavirus COVID-19.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Que mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, con fundamento en el artículo 215 de la Constitución Política, el presidente de la República declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, por el término de treinta (30) días calendario, contados a partir de la vigencia de dicho Decreto.

Que en función de dicha declaratoria, y con sustento en las facultades señaladas por el artículo 215 de la Constitución Política, le corresponde al presidente de la República, con la firma de todos los ministros, adoptar las medidas necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, y contribuir a enfrentar las consecuencias adversas generadas por la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19, con graves afectaciones al orden económico y social.

Que el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 9 de marzo de 2020 0 muertes y 3 casos confirmados en Colombia.

Que al 17 de marzo de 2020 el Ministerio de Salud y Protección Social había reportado que en el país se presentaban 75 casos de personas infectadas con el Coronavirus COVID-19 y 0 fallecidos, cifra que ha venido creciendo a nivel país de la siguiente manera: 102 personas contagiadas al 18 de marzo de 2020; 108 personas contagiadas al día 19 de marzo de 2020; 145 personas contagiadas al día 20 de marzo, 196 personas contagiadas al día 21 de marzo, 235 personas contagiadas al 22 de marzo, 306 personas contagiadas al 23 de marzo de 2020; 378 personas contagiadas al día 24 de marzo; 470 personas contagiadas al día 25 de marzo, 491 personas contagiadas al día 26 de marzo, 539 personas contagiadas al día 27 de marzo, 608 personas contagiadas al 28 de marzo, 702 personas contagiadas al 29 de marzo; 798 personas contagiadas al día 30 de marzo; 906 personas contagiadas al día 31 de marzo, 1.065 personas contagiadas al día 1 de abril, 1.161 personas contagiadas al día 2 de abril, 1.267 personas contagiadas al día 3 de abril, 1.406 personas contagiadas al día 4 de abril, 1.485 personas contagiadas al día 5 de abril, 1.579 personas contagiadas al día 6 de abril, 1.780 personas contagiadas al 7 de abril, 2.054 personas contagiadas al 8 de abril de 2020 y cincuenta y cuatro (54) fallecidos a esa fecha.

Que pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 8 de abril de 2020 54 muertes y 2.054 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.C. (992), Cundinamarca (64), Antioquia (234), Valle del Cauca (314), Bolívar (71), Atlántico (67), Magdalena (26), Cesar (17), Norte de Santander (27), Santander (15), Cauca (14), Caldas (19), Risaralda (46), Quindío (40), Huila (38), Tolima (15), Meta (14), Casanare (2), San Andrés y Providencia (2), Nariño (9), Boyacá (19), Córdoba (7), Sucre (1) y La Guajira (1).

Que según la Organización Mundial de la Salud -OMS, se ha reportado la siguiente información: (i) en reporte número 57 de fecha 17 de marzo de 2020 a las 10:00 a.m. CET¹ señaló que se encuentran confirmados 179.111 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 7.426 fallecidos, (ii) en reporte número 62 de fecha 21 de marzo de 2020 a las 23:59 p.m. CET señaló que se encuentran confirmados 292.142 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 12.783 fallecidos, (iii) en reporte número 63 de fecha 23 de marzo de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 332.930 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 14.509 fallecidos, y (iv) y en el reporte número 79 de fecha 8 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET se encuentran confirmados 1,353.361 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 79.235 fallecidos.

Que según la Organización Mundial de la Salud -OMS, en reporte de fecha 9 de abril de 2020 a las 19:00 GMT-5, -hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 1,439,516 casos, 85,711 fallecidos y 212 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19.

¹ CET-Central European Time.



Que los efectos que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables, por lo que se requieren adoptar medidas excepcionales con el fin de brindar apoyos económicos a la población más desprotegida.

Que la Organización Internacional del Trabajo, en el comunicado de fecha de 18 de marzo de 2020 sobre el «El COVID-19 y el mundo del trabajo: Repercusiones y respuestas», afirma que «[...] El Covid-19 tendrá una amplia repercusión en el mercado laboral. Más allá de la inquietud que provoca a corto plazo para la salud de los trabajadores y de sus familias, el virus y la consiguiente crisis económica repercutirán adversamente en el mundo del trabajo en tres aspectos fundamentales, a saber: 1) la cantidad de empleo (tanto en materia de desempleo como de subempleo); 2) la calidad del trabajo (con respecto a los salarios y el acceso a protección social); y 3) los efectos en los grupos específicos más vulnerables frente a las consecuencias adversas en el mercado laboral [...].»

Que la Organización Internacional del Trabajo, en el referido comunicado, estima «[...] un aumento sustancial del desempleo y del subempleo como consecuencia del brote del virus. A tenor de varios casos hipotéticos sobre los efectos del Covid-19 en el aumento del PIB a escala mundial [...], en varias estimaciones preliminares de la OIT se señala un aumento del desempleo mundial que oscila entre 5,3 millones (caso "más favorable") y 24,7 millones de personas (caso "más desfavorable"), con respecto a un valor de referencia de 188 millones de desempleados en 2019. Con arreglo al caso hipotético de incidencia "media", podría registrarse un aumento de 13 millones de desempleados (7,4 millones en los países de ingresos elevados). Si bien esas estimaciones poseen un alto grado de incertidumbre, en todos los casos se pone de relieve un aumento sustancial del desempleo a escala mundial. A título comparativo, la crisis financiera mundial que se produjo en 2008-9 hizo aumentar el desempleo en 22 millones de personas.»

Que la Organización Internacional del Trabajo -OIT, en el citado comunicado, insta a los Estados a adoptar medidas urgentes para (i) proteger a los trabajadores y empleadores y sus familias de los riesgos para la salud generados por el coronavirus COVID-19; (ii) proteger a los trabajadores en el lugar de trabajo; (iii) estimular la economía y el empleo, y (iv) sostener los puestos de trabajo y los ingresos, con el propósito de respetar los derechos laborales, mitigar los impactos negativos y lograr una recuperación rápida y sostenida.

Que de conformidad con la declaración conjunta del 27 de marzo de 2020 del presidente del Comité Monetario y Financiero Internacional y la directora gerente del Fondo Monetario Internacional, «Estamos en una situación sin precedentes en la que una pandemia mundial se ha convertido en una crisis económica y financiera. Dada la interrupción repentina de la actividad económica, el producto mundial se contraerá en 2020. Los países miembros ya han tomado medidas extraordinarias para salvar vidas y salvaguardar la actividad económica. Pero es necesario hacer más. Se debe dar prioridad al apoyo fiscal focalizado para los hogares y las empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en 2021.»

Que el Decreto 417 del 17 de marzo 2020 señaló en su artículo 3 que el Gobierno nacional adoptará mediante decretos legislativos, además de las medidas anunciadas en su parte considerativa, todas aquellas «adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, así mismo dispondrá las operaciones presupuestales necesarias para llevarlas a cabo.»

Que la adopción de medidas de rango legislativo autorizada por el Estado de Emergencia, busca fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante la protección a la salud de los habitantes



del territorio colombiano, así como la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país.

Que conforme con lo previsto en el artículo 850 Estatuto Tributario, los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución en los términos y condiciones establecidas en la ley.

Que según el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario: «La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN podrá devolver, de forma automática, los saldos a favor originados en el impuesto sobre la renta y sobre las ventas. El mecanismo de devolución automática de saldos a favor aplica para los contribuyentes y responsables que: a. No representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN; b. Más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica.» En este contexto, se requiere modificar las condiciones de que trata el precitado parágrafo hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, con el fin establecer un procedimiento expedito y abreviado que permita devolver y/o compensar los saldos a favor en forma automática, de tal manera que los contribuyentes o responsables tengan un mayor flujo de caja y de liquidez para poder cumplir con sus obligaciones.

Que se requiere tomar medidas de carácter tributario que agilicen el procedimiento para la devolución y/o compensación de los saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas -IVA durante la vigencia de la Emergencia Económica, Social y Ecológica, que le permita a los contribuyentes disponer de recursos o de títulos de devolución de impuestos -TIDIS para superar los efectos de la crisis.

Que las medidas de confinamiento de la población tomadas por el Gobierno nacional, a través del decreto 457 del 22 de marzo de 2020 y 531 del 8 de abril de 2020, ha afectado la actividad económica de los contribuyentes y los flujos de caja, motivo por el cual se requiere implementar el procedimiento de devolución y/o compensación automática sin que sean aplicables los requisitos establecidos en el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario, lo que se traduce en un alivio de carácter económico para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y los responsables del impuesto de la ventas -IVA.

Que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, cuenta con el Sistema de Gestión de Riesgos que permite conocer el comportamiento tributario, aduanero y cambiario de los contribuyentes solicitantes de la devolución y/o compensación de los saldos a favor.

Que la adopción de medidas de rango legislativo autorizada por el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica busca fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA

ARTÍCULO 1. Procedimiento abreviado para la devolución automática de los saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas -IVA.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, a los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria se les autorizará la devolución y/o compensación de los respectivos saldos a favor mediante procedimiento abreviado dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación oportunamente y en debida forma.

Para efectos de lo dispuesto en el procedimiento abreviado de devolución automática de que trata el presente Decreto Legislativo, no serán aplicables los requisitos establecidos en el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, para las devoluciones automáticas.

Cuando el contribuyente sea calificado de riesgo alto en materia tributaria, corresponderá a cada Dirección Seccional tomar las siguientes determinaciones, dentro los quince (15) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma:

1.1. Suspender el proceso y los términos de la devolución y/o compensación del saldo a favor hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, en aquellos casos en los que, con los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible, sea viable identificar un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular. Lo anterior sin necesidad de enmarcarse dentro de alguno de los hechos definidos en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario.

1.2. En los demás casos autorizar la devolución y/o compensación automática del respectivo saldo a favor, informando sobre el caso al área de fiscalización tributaria de cada Dirección Seccional, que deberá iniciar el control posterior sobre la devolución y/o compensación una vez termine la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19.

Todo lo anterior, sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización e investigación que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN contempladas en el artículo 684 del Estatuto Tributario y los artículos 71 y 72 de la Ley 2010 de 2019, las cuales podrán ejecutarse a partir del levantamiento de la suspensión de términos establecida para los procesos de fiscalización y liquidación, generado por la Emergencia Económica, Social y Ecológica.

ARTÍCULO 2. Relación de costos, gastos y deducciones. Hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, no será necesario anexar la relación de costos, gastos y deducciones para el trámite de las solicitudes de devolución y/o compensación en el impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes que soliciten la devolución y/o compensación de los saldos a favor de que trata el presente Decreto Legislativo deberán presentar la relación de costos, gastos y deducciones dentro de los treinta días calendario (30) siguientes al levantamiento de la Emergencia Sanitaria o su prórroga, sin necesidad de que obre requerimiento de información especial. El incumplimiento del envío de la información de que trata el presente parágrafo estará sujeto a las sanciones establecidas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de que la Administración Tributaria profiera los actos administrativos a que hubiere lugar.



ARTÍCULO 3. Aplicación del procedimiento abreviado a los procesos de fiscalización tributaria en curso por investigación previa a la devolución y/o compensación. Los expedientes que a la fecha de expedición del presente Decreto Legislativo se encuentren en curso en las divisiones de gestión de fiscalización y/o sus grupos internos de trabajo por investigación previa a devolución y/o compensación, regresarán al área de devoluciones para iniciar el procedimiento abreviado de devolución y/o compensación, regulado en el presente Decreto Legislativo.

PARÁGRAFO. Las solicitudes de devolución y/o compensación que se encuentren en trámite a través del procedimiento abreviado de que trata el presente Decreto Legislativo al momento de terminación de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, finalizarán con este procedimiento.

ARTÍCULO 4. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C., a los 10 días de abril de 2020.

IVÁN DUQUE MÁRQUEZ

(siguen firmas de todos los ministros)

III. INTERVENCIONES

Dada la multiplicidad de asuntos que son abordados en las intervenciones allegadas, que, por lo general, corresponden a los diversos juicios y criterios que la jurisprudencia constitucional ha aplicado y exigido a la hora de valorar decretos legislativos, la Sala hará resúmenes bastante ajustados de las intervenciones para no repetir argumentos.

Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República²

La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República defiende la **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 de 2020 objeto de revisión. En su intervención empieza por recordar las causas de la declaratoria del estado de emergencia y el contenido del Decreto 535 de 2020.

Posteriormente manifiesta que el decreto en revisión cumple los **requisitos formales** porque: (i) lleva la firma del Presidente de la República y de todos los ministros; (ii) se promulgó en desarrollo del Decreto Legislativo 417 de 2020, que declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica; (iii) “*se encuentra debidamente motivado y se enuncian las razones y causas que justifican su expedición*”³; (iv) tiene aplicación y alcance a nivel nacional, dado que la declaratoria del estado de excepción se extiende a todo el territorio del país; y (v) las medidas tributarias a las que él se refiere tienen efectos temporales hasta que permanezca vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

En cuanto a los **requisitos materiales**, sostiene que supera el **juicio de finalidad** porque las medidas adoptadas en el decreto objeto de revisión, al representar un alivio para los contribuyentes que requieren un mayor flujo de caja a través de un procedimiento más corto para la devolución y compensación de saldos, “*están*

² Escrito presentado por Clara María González Zabala.

³ Folio 16.



encaminadas exclusivamente a contribuir a conjurar los efectos de la crisis y a mitigar el impacto económico que tiene la progresión de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19 y las medidas de aislamiento y distanciamiento social adoptadas”⁴.

De igual manera, considera superado el **juicio de conexidad material**, en tanto que el Decreto 535 de 2020 tiene relación directa con su parte motiva (conexidad interna) y con el estado de emergencia declarado en el Decreto 417 de 2020 (conexidad externa). Lo anterior, por cuanto se fundamenta en la necesidad de agilizar el procedimiento de devolución y compensación de saldos a favor de la renta y complementarios y en el impuesto sobre ventas para dotar de mayor liquidez a los contribuyentes, por lo cual establece un procedimiento expedito y abreviado que toma 15 días después de presentada la respectiva solicitud. Además, entre sus motivaciones se enuncia la necesidad de implementar un procedimiento *“sin que sean aplicables los requisitos establecidos en el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, lo que se traduce en un alivio de carácter económico para los contribuyentes de los respectivos impuestos”⁵*. La Secretaría Jurídica subraya que, en correspondencia con lo anterior, la norma bajo revisión elimina tales requisitos *“para los contribuyentes que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria -artículo 1”⁶*, a la vez que aplaza para después de levantada la emergencia sanitaria el deber de anexar la relación de costos, gastos y deducciones para efectos del respectivo trámite de devolución o compensación de saldos a favor. Finalmente, dispone la aplicación del procedimiento abreviado a los procesos de fiscalización tributaria en curso por investigación previa a la devolución o compensación; este mismo procedimiento también se aplica a las solicitudes de devolución o compensación que se encuentren en trámite al momento de terminación de la emergencia sanitaria.

Para la entidad interviniente, *“según se advierte en el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, los ingresos de un alto porcentaje de colombianos resultarán seriamente afectados porque la actividad comercial y laboral se verá restringida y limitada, particularmente, por las medidas de distanciamiento y aislamiento preventivo obligatorias”⁷*. Afirma que, de acuerdo con esta última normativa, se deben fortalecer las acciones dirigidas a mitigar los efectos de la crisis, lo que supone implementar las medidas allí enunciadas.

En este sentido, la Secretaría Jurídica sostiene que el procedimiento abreviado para la devolución de saldos a favor tiene como propósito *“establecer mecanismos de apoyo en favor de la población afectada, mediante la devolución acelerada de saldos a favor a los contribuyentes y responsables de los respectivos impuestos que la soliciten en debida forma, a partir de la implementación de un procedimiento abreviado de devolución automática en un término de quince (15) días y sin que sean aplicables requisitos específicos de control para acceder al mismo. Lo anterior, se traduce en alivios de carácter económico materializados en un mayor flujo de caja y, por ende, en la disposición de recursos para superar los efectos económicos de la crisis”⁸*.

Asimismo, pone de relieve que el Decreto 535 de 2020 *“cuenta con mecanismos de control previstos en la misma norma para evitar el fraude a las devoluciones y la improcedencia de las mismas, al determinar la fiscalización posterior de los saldos solicitados en devolución y/o compensación o la suspensión de términos de la devolución en aquellas solicitudes en las que se identifique riesgo de fraude. Mal haría la Administración en reconocer un derecho o tramitar la devolución por procedimiento abreviado de devolución automática, cuando existan indicios que conlleven a un posible fraude fiscal, ya que ocasionaría un detrimento patrimonial al Estado”⁹*.

⁴ Folio 27.

⁵ Folio 18.

⁶ Folio 18.

⁷ Folio 20.

⁸ Folios 24-22.

⁹ Folio 24.



Igualmente, indica que el aplazamiento del deber de anexar la relación de costos, gastos y deducciones para efectos del trámite de solicitud de devolución o compensación de saldos a favor *“atiende a la necesidad de establecer alivios para el cumplimiento de las obligaciones de diferente naturaleza, en este caso, en materia tributaria”*¹⁰. Por ello, concluye que las medidas adoptadas en el decreto en estudio tienen relación directa y específica con la declaratoria del estado de emergencia.

De igual manera, sostiene que el Decreto 535 de 2020 supera los **juicios de ausencia de arbitrariedad e intangibilidad** porque las medidas en él adoptadas no limitan, afectan, ni suspenden derechos humanos o libertades fundamentales y, mucho menos, pueden afectar derechos que tengan la condición de intangibles. También cumple el **juicio de incompatibilidad** porque las medidas adoptadas no suspenden ni derogan expresamente leyes.

En cuanto al **juicio de necesidad**, la Secretaría Jurídica argumenta que la crisis sanitaria producto del COVID-19 afecta los ingresos económicos de las personas y empresas, de manera que las medidas introducidas por el Decreto 535 de 2020 resultan necesarias para conjurar la crisis. Es claro que la agilidad y rapidez del procedimiento para la devolución automática de saldos *“se traduce en un alivio económico para los contribuyentes y responsables que opten por el mismo, el cual redundará en la posibilidad de disponer de un flujo de recursos para el cumplimiento de obligaciones, o para la atención de sus necesidades básicas, con lo que se garantiza su derecho fundamental al mínimo vital”*¹¹.

A su turno, menciona que el procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos amplía el alcance de este mecanismo en relación con el procedimiento ordinario establecido en el Estatuto Tributario, en el sentido de que reduce los tiempos de 50 días a 15 días y elimina los dos requisitos para que se aplique la devolución de saldos a favor contemplados en el parágrafo 5° del artículo 855 de esta última normativa.

En consecuencia, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República infiere que *“las medidas consistentes en la adopción de un procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos a favor liquidados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto a las ventas -IVA, junto con los mecanismos específicos de control para garantizar su debida aplicación, son necesarias y oportunas para facilitar un mayor flujo de caja a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, protección del empleo y satisfacción de necesidades en general, teniendo en cuenta que a este procedimiento abreviado pueden acceder todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y a las ventas titulares de saldos a favor que decidan solicitar su devolución y/o compensación, sin perjuicio de su calidad -persona natural, jurídica, gran contribuyente- ni capacidad económica ni financiera”*¹². Agrega que *“en la legislación ordinaria no existen disposiciones que contemplen o autoricen los alivios temporales previstos en las normas objeto de estudio, y que, por lo tanto, sean idóneos para superar los adversos efectos económicos generados por la crisis que se propone mitigar”*¹³, ya que, si bien en el Estatuto Tributario está regulada la figura de la devolución de saldos a favor, el procedimiento para su materialización es más largo y exige la observancia de dos requisitos estrictos que aquí se eliminan.

En cuanto al **juicio de proporcionalidad**, la interviniente destaca que las medidas adoptadas en el Decreto 535 de 2020 son proporcionales, debido a que *“no limitan o restringen derechos ni garantías constitucionales,*

¹⁰ Folio 24.

¹¹ Folio 28.

¹² Folio 30.

¹³ Folio 33.



ya que únicamente crean un procedimiento tributario especial para la devolución ágil y expedita de saldos a favor generados en las declaraciones tributarias¹⁴.

En relación con el **juicio de no discriminación**, se considera que el decreto en revisión cumple, puesto que el procedimiento abreviado regulado “es aplicable por igual a todos los contribuyentes titulares de saldos a favor en el impuesto sobre la renta y las ventas que presenten solicitudes de devolución y/o compensación en debida forma, sin que se impongan diferencias injustificadas, ni tratos discriminatorios en razón de la raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica”¹⁵.

Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás–Seccional Bucaramanga¹⁶

El Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás–Seccional Bucaramanga solicita la **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 de 2020.

El interviniente encuentra que el Decreto 535 de 2020 se ajusta a los **requisitos formales** porque (i) fue expedido por el Presidente de la República y todos sus Ministros; (ii) se profirió en vigencia del Decreto 417 de 2020, a través del cual se declara el estado de emergencia económica, social y ecológica; (iii) cuenta con una motivación; y (iv) “define claramente el ámbito territorial de su aplicación en el territorio nacional”¹⁷.

A continuación, alude a los **requisitos materiales** y verifica que esta norma cumple los **juicios de finalidad y de conexidad material**, ya que su objetivo, que es aumentar el flujo de caja y la liquidez de las personas, es coherente con su contenido normativo.

Asimismo, resalta que el decreto sobrepasa el **juicio de motivación suficiente**, en la medida en que “ninguna de las intencionalidades del legislador extraordinario escapa a contrarrestar los efectos negativos de la pandemia COVID-19”¹⁸.

El interviniente conceptúa que el decreto bajo revisión cumple el **juicio de ausencia de arbitrariedad**, puesto que “no discrimina a ningún contribuyente sino que, por el contrario, quien solicite su devolución tiene derecho a su trámite bajo el procedimiento abreviado, aún de manera automática, con el fin de mejorar el flujo de caja de los contribuyentes para que puedan atender las afugias económicas derivadas de la situación crítica económica causada por el COVID-19”¹⁹.

A su turno, el Observatorio de Hacienda Pública señala que el Decreto 535 de 2020 cumple con el **juicio de no contradicción específica**, ya que “es coherente con las disposiciones de las normas tributarias al fijar de manera clara e inequívoca un procedimiento abreviado para la devolución automática de los saldos a favor”²⁰.

El interviniente indica también que no observa ninguna **incompatibilidad** en el decreto legislativo bajo examen y, en cuanto al **juicio de necesidad**, expresa que “se requieren medidas extraordinarias, como las ordenadas en el decreto aquí sometido a revisión [...], para conjurar los efectos negativos en la población

¹⁴ Folio 35.

¹⁵ Folio 36.

¹⁶ Escrito presentado por César Augusto Romero Molina.

¹⁷ Folio 3.

¹⁸ Folio 7.

¹⁹ Folio 6

²⁰ Folio 6.



*ocasionados por la crisis, como generar beneficios a la población más desprotegida. Las normas establecidas para actuar en tiempos de paz no son suficientes para mitigar los efectos de la propagación del virus plurimencionado”.*²¹

Análogamente, explica que el Decreto 535 de 2020 contiene medidas “*proporcionales a la gravedad de los acontecimientos originados en la propagación del nuevo coronavirus denominado COVID-19, ya que tienden a agilizar la devolución de recursos a los contribuyentes de manera más expedita*”²², razón por la cual supera el **juicio de proporcionalidad**.

Por último, llama la atención sobre el hecho de que el decreto legislativo observa el **juicio de no discriminación**, pues no contiene ninguna disposición que desconozca la igualdad.

Asociación Nacional de Empresarios de Colombia–ANDI²³

La Asociación Nacional de Empresarios de Colombia–ANDI interviene ante la Corte para pedir la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD** del decreto legislativo bajo examen.

Sostiene que el Decreto 535 de 2020 cumple los **requisitos formales**, ya que (i) tiene la firma del Presidente de la República y de los Ministros; (ii) fue expedido dentro de los 30 días calendario de vigencia del estado de excepción; y (iii) tiene una motivación expresa.

En lo atinente a los **requisitos materiales**, la ANDI aduce que “*el objetivo de las disposiciones está ligado con la superación de los efectos económicos adversos derivados de la crisis que dio lugar al estado de excepción*”²⁴, ya que contribuye a proporcionar liquidez a los contribuyentes y, por tanto, supera el **juicio de finalidad**.

En opinión de la ANDI, el decreto legislativo tiene **conexidad material interna**, en tanto que “*las medidas adoptadas guardan relación con las consideraciones expuestas en los párrafos 21 a 23 de la parte motiva [del decreto]*”²⁵. Con respecto a la **conexidad material externa**, sostiene que “*las medidas del Decreto 535 de 2020 buscan precisamente [...] dar liquidez y solvencia a las personas durante el período de emergencia sanitaria*”²⁶, lo cual se acompaña con el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 que declara el estado de excepción y que prevé la necesidad de aliviar las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras.

El interviniente subraya que el Decreto 535 de 2020 tiene una **motivación suficiente**, en el sentido de que “*el Presidente de la República hizo una evaluación detallada de la situación en lo que respecta con la liquidez y solvencia de las personas, y el alivio económico que significaría para ellas la devolución ágil de saldos*”²⁷.

²¹ Folio 8.

²² Folio 9.

²³ Escrito presentado por Alberto Echavarría Saldarriaga.

²⁴ Folio 2.

²⁵ Folio 2.

²⁶ Folio 2.

²⁷ Folio 3.



A juicio del interviniente, la norma objeto de control constitucional supera el criterio de **ausencia de arbitrariedad**, al no afectar el núcleo esencial de ningún derecho, además de que no afecta derechos intangibles ni desmejora los derechos sociales de los trabajadores.

Por último, anota que el decreto cumple con el requisito de **necesidad**, pues sus medidas *“hacen referencia a obligaciones que tienen origen en normas con rango de ley en sentido estricto, de tal suerte que solo podían ser modificadas por normas de igual naturaleza”*²⁸.

Facultad de Derecho de la Universidad Libre–Seccional Bogotá²⁹

La Universidad Libre solicita la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 de 2020.

En primer lugar, la Universidad plantea ciertas precisiones en relación con el alcance del artículo 1° del Decreto 535 de 2020. De esta forma, recuerda que *“la DIAN tiene dos opciones cuando considere que el contribuyente es calificado de riesgo alto: a) suspender el proceso y los términos de la devolución y/o compensación del saldo a favor hasta que permanezca vigente la emergencia declarada por el Ministerio de Salud, en los casos en los cuales se pueda deducir que el contribuyente es de alto riesgo y b) en los demás casos, se autoriza la devolución y/o compensación informando al área de fiscalización que debe iniciar un control posterior una vez termine la vigencia de la emergencia”*³⁰.

La Universidad Libre también informa que *“en este momento la DIAN no ha implementado ningún trámite de devolución de saldos a favor de oficio, facultad otorgada mediante el artículo 851 del Estatuto Tributario”*³¹.

Concluye, además, que este decreto legislativo observa los **requisitos formales** de este tipo de normas, pues (i) está firmado por el Presidente de la República y sus Ministros, (ii) fue dictado dentro del estado de emergencia, (iii) está motivado, (iv) fue promulgado en el diario oficial y (v) fue enviado a la Corte Constitucional para su revisión.

Posteriormente, se refiere a los **requisitos materiales** y, con respecto al artículo 1° del decreto, argumenta que la adopción de un procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos a favor tiene una **finalidad legítima**, por cuanto reconoce *“la posibilidad de solicitar la devolución de una manera ágil y así poder obtener de vuelta ese dinero que logrará mesurar un poco el déficit económico”*³².

Apunta que el Decreto 535 de 2020 tiene **conexidad material** respecto al Decreto 417 de 2020, que declara el estado de emergencia económica, social y ecológica, ya que este último considera el análisis de normas tributarias como una medida necesaria para afrontar la crisis.

Asimismo, determina que el decreto bajo examen supera el **juicio de no arbitrariedad** porque ninguna de sus disposiciones vulnera preceptos constitucionales y, además, ellas respetan los límites propios de los estados de excepción.

²⁸ Folio 3.

²⁹ Escrito presentado por Jorge Kenneth Burbano Villamarín e Ingrid Vanessa González Guerra, actuando como miembros del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Universidad Libre de Bogotá.

³⁰ Folio 6.

³¹ Folio 7.

³² Folio 5.



La Universidad Libre establece que el Decreto 535 de 2020 “no vulnera el núcleo esencial de ningún derecho intangible, no genera restricciones al conjunto de libertades y mecanismos de protección intangibles”³³ y, por ende, satisface el **juicio de intangibilidad**.

También estima que, debido a que ninguna de las disposiciones del decreto vulnera preceptos constitucionales, superan el **juicio de no contradicción específica**.

La Universidad Libre alude al artículo 1° del Decreto 535 de 2020 desde la perspectiva de los **juicios de necesidad y proporcionalidad**. En concreto, puntualiza que “el análisis de ser contribuyente calificado como de alto riesgo demanda la suspensión de la devolución hasta por 90 días³⁴, sin embargo, si se tiene información disponible dentro de los 15 días en los cuales debe resolverse si es o no calificado como de alto riesgo, se evitará la suspensión de 90 días que dispone el Estatuto Tributario. Por ello, es tan importante que se comunique dentro de los 15 días que es considerado como contribuyente de alto riesgo, y que se encuentra inmerso en un proceso de investigación y/o fiscalización, para cumplir con la necesidad y proporcionalidad de la medida”³⁵. Sin embargo, el interviniente no pide expresamente una declaratoria de exequibilidad condicionada en este sentido.

Para cerrar con el análisis del artículo 1°, la Universidad Libre detalla que es justificado que el procedimiento abreviado de devolución de saldos a favor no se aplique a los contribuyentes calificados como de alto riesgo porque “no es justo que se premien las conductas de aquellos contribuyentes o responsables que desestabilizan el sistema tributario”³⁶.

En lo atinente al artículo 2° del Decreto 535 de 2020 que no exige que los contribuyentes anexen la relación de costos, gastos y deducciones, la Universidad Libre precisa que este precepto persigue la finalidad de eliminar cargas para así agilizar y hacer más expedito el procedimiento abreviado de devolución y compensación de saldos a favor. Sin embargo, los contribuyentes sí tienen la obligación de presentar la relación de costos, gastos y deducciones en los 30 días siguientes al levantamiento de la emergencia sanitaria, como lo dispone el parágrafo del artículo 2° del Decreto 535 de 2020, lo cual, según este concepto, “es proporcional, pues la preparación de esta relación demanda tiempo y recursos humanos, los cuales en este momento no sería viable solicitarlo ni inmediatamente se levante la emergencia, cumpliendo con el requisito de necesidad”³⁷.

En relación con el artículo 3° del Decreto 535 de 2020 sobre la aplicación del procedimiento abreviado a los procesos de fiscalización tributaria en curso por investigación previa a la devolución o compensación, la Universidad Libre defiende que ello es necesario, “en el entendido en que, si no son considerados como contribuyentes de alto riesgo, deben tener el mismo trato para acceder a este procedimiento abreviado”³⁸.

Según este concepto, las medidas adoptadas en la norma objeto de control se avienen al **juicio de no discriminación**, en tanto que “no vulneran el principio de igualdad de alguna población en específico”³⁹.

³³ Folio 5.

³⁴ El interviniente se refiere a los 90 días de suspensión del término para devolver o compensar saldos con el fin de que la División de Fiscalización adelante una investigación. Esta suspensión está regulada en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, precepto que enumera unos hechos en los que opera la suspensión para efectos de que se haga una investigación.

³⁵ Folio 7.

³⁶ Folio 8.

³⁷ Folio 8.

³⁸ Folios 8-9.

³⁹ Folio 5.



Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario⁴⁰

El Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario le pide a la Corte Constitucional declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del Decreto 535 del 10 de abril de 2020, en el entendido de que “*se interprete que el Decreto debe establecer con claridad los criterios a partir de los cuales se determina el nivel de riesgo fiscal, el concepto de riesgo fiscal específico, los mecanismos para controvertir dicha calificación y debe ordenar evaluar a los contribuyentes en las mismas condiciones de manera análoga y que las Seccionales armonicen entre sí los criterios y metodología de evaluación*”⁴¹.

Respecto a los **requisitos formales**, expone que el Decreto 535 de 2020 (i) está firmado por el Presidente y todos los Ministros; (ii) fue promulgado dentro del tiempo en el cual fue declarada la emergencia económica, social y ecológica y en desarrollo de lo previsto en el Decreto 417 de 2020 que declara el estado de excepción; y (iii) contiene una motivación.

Posteriormente, la intervención se ocupa de los **requisitos materiales**. Así, para el Grupo de Acciones Públicas, el Decreto 535 de 2020 supera el **juicio de finalidad**, ya que lo que pretende es aumentar el flujo de caja en momentos de dificultades económicas, luego “*el medio trazado para ello es un mecanismo que permite que la devolución de saldos sea más expedita*”⁴².

Agrega que el decreto satisface el **juicio de conexidad material**, por cuanto el contraste entre su parte motiva y sus disposiciones “*evidencia que las medidas tomadas buscan aumentar el flujo de caja*”⁴³. A su turno, “*al contrastar la motivación del Decreto 417 de 2020, decreto que declaró el estado de excepción, con lo dispuesto en el Decreto 535, se puede notar que gran parte la motivación (especialmente la referente al impacto económico) tiene relación con la motivación y lo dispuesto en la parte motiva del Decreto*”⁴⁴.

El Grupo de Acciones Públicas analiza el contenido concreto del Decreto 535 de 2020 y resalta la indeterminación de la norma en algunos asuntos, lo que, en su criterio, desconoce el principio de legalidad y frustra el **juicio de no contradicción específica**. En particular, la intervención menciona que “*la norma no definió el alcance, ni el contenido de la acepción ‘contribuyente de alto riesgo en materia tributaria’, categoría que, al limitar el acceso al trámite de devolución, es de alta relevancia, y que de hecho terminó siendo regulado mediante un acto administrativo, la Circular Interna número 000013 de 18 de abril de 2020*”⁴⁵ (resaltado tomado del texto original). Para el Grupo de Acciones Públicas, esta definición le compete al legislador y, en este caso, al ejecutivo que funge como legislador extraordinario. Igualmente, en la intervención llama la atención sobre algunas indeterminaciones de la circular de la DIAN referida y sobre el hecho de que ella incluso crea categorías adicionales que no están en el decreto legislativo, como lo son las de contribuyentes de riesgo muy alto, medio y bajo.

Sumado a lo anterior, el Grupo de Acciones Públicas también pone de relieve la indeterminación y ambigüedad de las siguientes nociones “*elementos objetivos*”, “*historial del contribuyente*”, “*información disponible*”, “*riesgo*”

⁴⁰ Escrito presentado por Angie Daniela Yepes García, Andrés Rodríguez Morales, Jorge Andrés Portocarrero y Daniela María Acosta.

⁴¹ Folios 19-20.

⁴² Folio 4.

⁴³ Folio 4.

⁴⁴ Folio 4.

⁴⁵ Folio 10.



de fraude fiscal” y “riesgo específico”, los cuales están presentes en el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020.

El Grupo de Acciones Públicas señala que el Decreto 535 de 2020 crea “un proceso indeterminado y ambiguo [...] de calificación de los contribuyentes, que restringe o al menos suspende el acceso de estos a un derecho creado [...] [y] no previó ningún tipo de recurso mediante el cual se impugne dicha determinación; ni siquiera otorgó una oportunidad al peticionario para discutir la calificación de ‘de alto riesgo en materia fiscal’ en aras de controvertir los argumentos de la Administración Tributaria”⁴⁶.

En lo atinente al **juicio de incompatibilidad**, el interviniente explica que “con la expedición de este decreto se suspende el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario. Esto es necesario porque el Decreto bajo estudio busca simplificar el procedimiento administrativo común, debido a la necesidad de flujo de caja rápido”⁴⁷.

El interviniente encuentra cumplido el **juicio de necesidad** desde una doble perspectiva. De un lado, “facilitar la devolución de los saldos por parte de la DIAN permite aumentar el flujo de caja”⁴⁸. De otro lado, “el Presidente no contaba con otro mecanismo más igualmente idóneo para lograr aumentar el flujo de caja [...], en tanto el mecanismo ordinario dispuesto para ello en el Estatuto Tributario no tiene la misma agilidad”⁴⁹.

Posteriormente, el interviniente adelanta un **juicio de proporcionalidad**, en el que acuerda que el establecimiento de un procedimiento para devolver saldos a favor en 15 días no afecta negativamente ningún derecho fundamental, sino que más bien beneficia el derecho al debido proceso. Además, considera que “la devolución de saldos es adecuada para lograr el fin (aumentar el flujo de caja), por lo que la medida es idónea y efectivamente conducente”⁵⁰.

También encuentra cumplido el **juicio de no discriminación** porque “en la norma bajo examen no se utiliza ninguna de estas categorías: sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”⁵¹.

Sin embargo, más adelante en su intervención manifiesta que el principio de igualdad es amenazado por el Decreto 535 de 2020, dado que su artículo 1° prescribe que, “cuando el contribuyente sea calificado de riesgo alto en materia tributaria, corresponderá a cada Dirección Seccional tomar las siguientes determinaciones [...]”. En su sentir, “para que se considere constitucional, el Decreto 535 debe garantizar que todos los contribuyentes de alto riesgo, sin importar la Dirección Seccional que evalúe su petición, reciban el mismo trato frente a los criterios que determinan la existencia del riesgo fiscal”⁵². Para ilustrar este peligro de trato disímil entre diferentes direcciones seccionales, cita nuevamente la Circular Interna número 000013 de 18 de abril de 2020 de la DIAN que subraya que, para efectos de determinar los riesgos de fraude fiscal o riesgo específico, en las solicitudes se deben tener en cuenta una serie de aspectos, “adicional a los criterios propios de la Seccional”.

⁴⁶ Folio 15.

⁴⁷ Folio 6.

⁴⁸ Folio 5.

⁴⁹ Folio 5.

⁵⁰ Folio 6.

⁵¹ Folio 7.

⁵² Folio 18.



Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita de la Universidad Externado de Colombia⁵³

El Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita de la Universidad Externado de Colombia defiende la **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 de 2020.

En su intervención, evidencia que el decreto legislativo observa los **requisitos formales**. Por cuanto (i) está suscrito por el Presidente y todos los Ministros; (ii) es desarrollo del Decreto 417 de 2020 que declara el estado de excepción y se expidió el 10 de abril de 2020, esto es, durante la vigencia del estado de emergencia económica, social y ecológica; (iii) se encuentra motivado; (iv) determinó todo el territorio nacional como ámbito espacial para su aplicación; y (v) fue enviado en debida forma y oportunamente a la Corte Constitucional.

En lo que tiene que ver con los **requisitos materiales**, asegura que las medidas adoptadas en el decreto “*están específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos*”⁵⁴, por lo que cumplen el **juicio de finalidad**.

Expone el contenido del decreto y las razones aducidas por el Presidente de la República para expedirlo y de allí infiere **conexidad material** entre ellas y entre las causas de la declaratoria de la emergencia económica, social y ecológica.

El Instituto explica que las medidas del decreto objeto de control no vulneran derechos fundamentales, razón por la cual no tienen la carga argumentativa constitucional de justificar la limitación a derechos con una **motivación suficiente**.

Con respecto al **juicio de ausencia de arbitrariedad**, afirma que las medidas del decreto “*no suspenden o vulneran derechos fundamentales, ni interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público, tampoco suprimen o modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento, y no muestran desmejora en los derechos sociales de los trabajadores*”⁵⁵.

En lo que sigue, el Instituto advierte que las medidas contenidas en el Decreto 535 de 2020 no restringen derechos fundamentales ni sus mecanismos judiciales, luego superan el **juicio de intangibilidad**.

Igualmente, subraya que las disposiciones del Decreto 535 de 2020 no contravienen la Constitución ni la Ley 137 de 1994, lo cual demuestra que en ellas no hay **contradicción específica**.

El interviniente aclara que el decreto bajo estudio suspende una ley, pues para ese procedimiento especial de devolución automática de saldos no son aplicables los requisitos establecidos en el párrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario. No obstante, precisa que el **juicio de incompatibilidad** se supera satisfactoriamente porque el decreto ofrece “*explicaciones razonables y suficientes que justifican por qué ese párrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario es incompatible con el estado de excepción*”⁵⁶.

Asimismo, valora las medidas adoptadas en el Decreto 535 de 2020 como **necesarias** para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción.

⁵³ Escrito presentado por Carlos Alberto López Cadena.

⁵⁴ Folio 4.

⁵⁵ Folio 4.

⁵⁶ Folios 4-5.



En la medida en que, en opinión del interviniente, ninguna de las disposiciones del Decreto 535 de 2020 afecta derechos fundamentales, no tienen la carga argumentativa constitucional de sustentar su **proporcionalidad**.

Por último, destaca que el **juicio de no discriminación** se encuentra satisfecho, como sea que las medidas adoptadas en el decreto legislativo no comportan ninguna discriminación.

Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia⁵⁷

El Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia solicita en su intervención la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del Decreto 535 de 2020, en el entendido de que es necesario que *“se delimite la calificación de contribuyente de ‘riesgo alto’ y se establezca el procedimiento para su aplicación con observancia al derecho fundamental al debido proceso”*⁵⁸.

Después de describir cada una de las medidas tomadas en el Decreto 535 de 2020, el interviniente enuncia de manera general que esta norma cumple con todos los **requisitos formales**, sin ofrecer razones particulares por las cuales así lo considera.

En lo que tiene que ver con el análisis de los **requisitos materiales**, anuncia desde un primer momento que el decreto en revisión los respeta, salvo *“la medida consistente en la calificación de riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico que puede dársele a un contribuyente a partir de la solicitud de devolución, la cual [...] la consideramos contraria a la Constitución”*⁵⁹.

El Centro Externadista de Estudios Fiscales pone de relieve que las medidas adoptadas por el Decreto 535 de 2020 tienen **conexidad material** con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción y *“con el objetivo propuesto para mitigar el impacto generado por la crisis”*⁶⁰.

Afirma que, debido a que el decreto legislativo objeto de control constitucional busca generar un mayor flujo de recursos económicos, *“no encuentra arbitrariedad ni contradicción específica manifiesta en relación con las medidas enumeradas [...] como tampoco se vislumbra una contradicción puntual de alguna de las disposiciones del ordenamiento constitucional ni de la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción”*⁶¹ (resaltado tomado del texto original).

No obstante, el interviniente presenta objeciones a la constitucionalidad de la facultad de calificar de riesgo alto a los contribuyentes que soliciten devolución o compensación de saldos a favor. En concreto, pone de relieve que la información y los procedimientos que administra el Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN tiene carácter reservado y solo puede levantarse por orden de autoridad judicial competente.

El Centro Externadista añade que esta medida representa una **contradicción específica** con la Carta, *“particularmente frente al derecho al debido proceso, el principio de legalidad (certeza) de las sanciones y el derecho al buen nombre (artículos 15 y 29 de la Constitución), pues nótese que el Decreto NO precisa las condiciones específicas bajo las cuales la Autoridad Tributaria podría llegar a concluir que un contribuyente representa un ‘riesgo alto’ por identificarse un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico, pues, para estos*

⁵⁷ Escrito presentado por Olga Lucía González.

⁵⁸ Folio 11.

⁵⁹ Folio 5.

⁶⁰ Folio 6.

⁶¹ Folios 7-8.



efectos, el Decreto únicamente señala variables imprecisas: ‘elementos objetivos’, ‘historia del contribuyente’ e ‘información disponible’⁶².

A lo anterior agrega que el decreto legislativo transgrede el derecho al debido proceso, ya que “no establece un procedimiento, aunque sea sumario, para allegar pruebas, contradecir la decisión de la administración y, de ser el caso, corregir la decisión”⁶³.

Dados estos vacíos que la intervención denuncia, la DIAN tuvo que expedir, según el Centro Externadista, “la Circular Interna 000013 del 18 de abril de 2020, a través de la cual (numeral 5.5.) no solo estableció categorías de riesgo no contempladas en el Decreto, esto es, contribuyentes de riesgo ‘MUY ALTO’, ‘ALTO o NULL’, ‘MEDIO O BAJO’, sino que, además, fijó una serie de criterios que podrían llegar a configurar un riesgo ALTO o NULL en cabeza del contribuyente”⁶⁴.

Igualmente, considera que la posibilidad de suspensión del proceso abreviado de devolución de saldos a favor no satisface el **juicio de no discriminación**, puesto que “genera para los contribuyentes una afectación desproporcionada y contraria al principio de equidad y al derecho a la igualdad (artículos 13 y 363 de la Constitución Política), pues, en caso de ser calificado como de ‘riesgo alto’, ni siquiera se le aplicará el procedimiento ordinario (devolución dentro del término de 50 días), sino que se debe sufrir la suspensión absoluta del proceso hasta una fecha que en la actualidad es incierta, pues aunque el estado de Emergencia Sanitaria tenga límite en el tiempo, es muy probable que se disponga su prórroga”⁶⁵.

Esta desigualdad, que de acuerdo con el interviniente no está justificada en el decreto legislativo, se predica “en comparación con aquellos contribuyentes que en situaciones de normalidad, al ser seleccionados para fiscalización, sí cuentan con la posibilidad de intervenir ante la Autoridad Tributaria, tienen certeza sobre los términos de suspensión, en caso de que se apliquen, y pueden ejercer su derecho de defensa ante un eventual rechazo de la solicitud de devolución y/o compensación como resultado del proceso de fiscalización”⁶⁶.

Universidad de los Andes⁶⁷

La Universidad de los Andes presenta una intervención general para todos los decretos legislativos proferidos con ocasión del estado de emergencia económica, social y ecológica declarado en el Decreto 417 de 2020, en la cual solicita que la Corte Constitucional asuma el control de los decretos sobre aislamiento y cuarentena, bajo el argumento de que el examen de constitucionalidad debe ser integral, que “las principales causas de la crisis económica y social en la que estamos no es la enfermedad misma sino las medidas que se han adoptado para enfrentarla”⁶⁸ y que tales medidas afectan el normal funcionamiento de las ramas del poder público y algunos derechos fundamentales, como los derechos a contraer matrimonio y a formar una familia, a la dignidad humana y a la intimidad.

⁶² Folio 8.

⁶³ Folio 8.

⁶⁴ Folio 9.

⁶⁵ Folios 9-10.

⁶⁶ Folio 10.

⁶⁷ Escrito presentado por Isabel Cristina Jaramillo, Laura Urueña, Juan Diego Trujillo, Juan Guillermo Méndez, Bernardo Cárdenas, Valeria Gómez, Valentina Márquez, Nicolás Restrepo, Paula Carvajal, Andrés Muriel, Santiago Rojas, Ana María Giraldo, Juan Pablo Quiñones, Juan Pablo Torrente, Juan David Díaz, Giovany Salas, Ariana Gutiérrez, Adriana Suárez, Santiago Sánchez y Antonia Celis.

⁶⁸ Folio 7.



Adicionalmente, expresa que “el control de la normatividad de emergencia no solamente está fragmentado entre la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y los Tribunales Administrativos, sino que está sometido a un reparto ordinario que no tiene en consideración los temas de los decretos sino el orden en el que fueron dictados o algún azar decidido por la corporación. Estos métodos son maneras aceptables de garantizar transparencia y evitar la corrupción. Sin embargo, crean un riesgo cierto de que decretos que versan sobre temas similares o idénticos no sean tratados de la misma manera. Algunos sesgos no pueden apreciarse completamente sino en la medida en que lo que se estudia es la totalidad y no cada una de las partes”⁶⁹.

Para ilustrar esta idea, la Universidad de los Andes asegura que algunos decretos delegan en autoridades administrativas ciertas decisiones que permiten su operatividad. Por esta razón, sugiere que, “para apreciar [...] si las medidas desarrolladas por el gobierno para proveer alivio económico a las personas afectadas son discriminatorias o no, es necesario analizarlas sistemáticamente y con la información completa sobre el funcionamiento de cada programa”⁷⁰.

Igualmente, el interviniente allega fichas que resumen cada decreto. En la correspondiente al Decreto 535 de 2020 señalan las medidas adoptadas por esta norma e indica que cumplen con los criterios de conexidad material con las causas del estado de emergencia, no arbitrariedad, intangibilidad, finalidad constitucional, motivación suficiente, necesidad, proporcionalidad estricta y no discriminación. Sin embargo, la Universidad no esgrime razones para justificar dichas conclusiones ni presenta solicitudes en particular.

Gobernadores del pueblo indígena Yukpa⁷¹

Este escrito no será tenido en cuenta en este proceso como intervención, no solo por ser extemporáneo⁷², sino, principalmente, porque no se refiere específicamente al Decreto 535 de 2020. Solo se pronuncia de manera general y abstracta sobre el “decreto 417 del diecisiete (17) de marzo 2020, decreto 637 del seis (06) de mayo de 2020, más 101 decretos relacionados a la emergencia”⁷³. En ningún pasaje de la intervención hay argumentos que impugnen o defiendan la constitucionalidad del Decreto 535 de 2020⁷⁴.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Ministerio Público solicita a la Corte Constitucional declarar la **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 de 2020, salvo la expresión “que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria, contenida en el inciso 1º del

⁶⁹ Folio 10.

⁷⁰ Folio 11.

⁷¹ Escrito presentado por Jaime Luis Olivella Márquez, Alfredo Peña Franco, Esneda Saavedra Restrepo, Emilio Ovalle Martínez y Alirio Ovalle Reyes y Andrés Vence Villar.

⁷² Este proceso fue desfilado de lista el 30 de abril de 2020 y el escrito fue recibido por la Secretaría General de esta Corporación el 18 de mayo de 2020.

⁷³ Folio 5.

⁷⁴ Este escrito se presenta explícitamente en los siguientes términos: “Acción de inconstitucionalidad o [sic] condicionar la exequibilidad del decreto 417 del diecisiete (17) de marzo 2020, decreto 637 del seis (06) de mayo de 2020, más 101 decretos relacionados a la emergencia sanitaria y emergencia económica, social y ecológica con el propósito de prevenir y controlar la propagación del COVID – 19, atender y mitigar sus efectos. Puesto que son clara y altamente discriminatorios y racistas con el Pueblo Indígena Yukpa y en general con todos los pueblos indígenas en Colombia por nuestra condición de etnias y de raza”. Aunque se menciona la expresión “acción de inconstitucionalidad”, la Secretaría General de la Corte Constitucional envió este escrito a la Magistrada Ponente a título de intervención dentro del presente proceso, lo que se debe entender como una interpretación favorable a quienes lo suscriben, por cuanto los decretos que declaran el estado de excepción y los que lo desarrollan tienen control automático de constitucionalidad, luego la manera de que los argumentos de estas personas sean considerados por esta Corporación es haciendo una lectura de su escrito en términos de intervención y no de demanda, la cual, en principio, no tendría lugar.



artículo 1º del Decreto Legislativo 535 de 2020 y la regulación para efectos de aplicar esta excepción⁷⁵, que pide sea declarada **INEXEQUIBLE**.

La Vista Fiscal conceptúa que la norma bajo revisión cumple con los **requisitos formales** de los decretos legislativos, por cuanto (i) está suscrita por el Presidente de la República y los 18 Ministros; (ii) fue expedida dentro del término de la emergencia; y (iii) tiene una motivación expresa que explica las razones por las cuales establece un procedimiento abreviado automático de devolución y compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas.

Con respecto a los **requisitos materiales**, la Procuraduría conceptúa que se cumple el **juicio de finalidad**, pues el procedimiento abreviado de devolución y compensación de saldos *“está destinado exclusivamente a conjurar, en lo económico, la crisis por la cual se declaró el estado de emergencia económica y social mediante el Decreto legislativo 417 de 2020, pues busca que los contribuyentes reciban fondos para cubrir sus obligaciones y, por esa vía, contribuir a la reactivación económica”*⁷⁶.

Afirma que el **juicio de conexidad material** también se cumple, debido a que *“hay una relación directa y específica entre las medidas legislativas del Decreto 535 de 2020 con las razones que dieron lugar a la declaratoria de la emergencia, pues la adopción de medidas tributarias para mitigar el impacto del COVID-19 en la solvencia económica de personas naturales y jurídicas fue una de las medidas anunciadas en el Decreto 417 de 2020”*⁷⁷, por una parte, y debido a que *“el decreto expone que es necesario diseñar instrumentos tributarios para efectos de mitigar la crisis, razón por la cual se estableció el procedimiento abreviado para la devolución de saldos”*⁷⁸, por otra.

En lo que atañe al **juicio de motivación suficiente**, el Ministerio Público opina que, salvo en lo asociado con la indeterminación de la calificación de alto riesgo en materia tributaria, que desconocería el principio de legalidad y de certeza tributaria, como se desarrolla más adelante, el decreto justifica la adopción de las medidas tomadas y no tiene como objeto directo limitar derechos fundamentales.

En lo relativo a los **juicios de ausencia de arbitrariedad y de intangibilidad**, el Ministerio Público considera que, *“en general, las regulaciones contenidas en el Decreto 535 de 2020 no contienen medidas que explícitamente establezcan limitaciones al núcleo esencial de los derechos fundamentales”*⁷⁹ y que el decreto *“tampoco contiene medidas que dispongan la suspensión de los derechos intangibles”*⁸⁰.

A lo anterior agrega que, aunque la regulación *“podría sugerir dudas de cara al principio de eficacia tributaria, en la medida en que permite la devolución de recursos percibidos por el Estado a título de impuestos tras incurrir en costos sustanciales de fiscalización, la gravedad de la situación y la necesidad de liquidez de las personas naturales y jurídicas justifican la medida que, en circunstancias ordinarias, sería inadmisibles por antieconómica”*⁸¹. No obstante, entiende que la exclusión de los contribuyentes calificados como de alto riesgo tributario, que hace el artículo 1º del decreto, desconoce la Constitución y, particularmente, los principios de legalidad y certeza tributaria.

⁷⁵ Folio 14.

⁷⁶ Folio 13.

⁷⁷ Folio 10.

⁷⁸ Folio 10.

⁷⁹ Folio 10.

⁸⁰ Folio 11.

⁸¹ Folio 11.



En concreto, la Vista Fiscal pone de presente que “*el legislador de excepción no definió el concepto de ‘alto riesgo tributario’. En efecto, sobre este particular, el decreto establece que corresponde al Director Seccional suspender el proceso abreviado automático [...] ‘en aquellos casos en los que, con los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible, sea viable identificar un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular’*”⁸².

En su criterio, “*una calificación de riesgo alto en materia tributaria es aquella que se relaciona con un riesgo de fraude fiscal o, un riesgo específico; o, los demás casos o eventos de riesgo alto. En estas circunstancias el principio de legalidad y, en particular, de certeza tributaria exige definir qué se entiende por riesgo de fraude fiscal, por riesgo específico y por los demás casos o eventos de riesgo alto. El Legislador de excepción no definió estos conceptos sino que los dejó librados al criterio de un funcionario administrativo de nivel subalterno*”⁸³. Igualmente, pone de relieve que, así como el Decreto 535 de 2020 no define la noción de riesgo alto en materia tributaria, la legislación ordinaria tampoco lo hace.

Lo anterior se ve agravado, según este concepto, por el hecho de que se trata de “*una decisión unilateral de la Administración ante la que no se establecen mecanismos para controvertir la decisión, presentar pruebas y, en general, ejercer el derecho de defensa, razón por la cual también se desconoce el derecho al debido proceso administrativo*”⁸⁴.

En cuanto al **juicio de incompatibilidad**, la Procuraduría sostiene que, pese a que el decreto bajo revisión suspende el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario, sustenta dicha suspensión en la necesidad de establecer un procedimiento expedito y abreviado, de suerte que los contribuyentes puedan tener un mayor flujo de caja y de liquidez para poder cumplir con sus obligaciones.

El concepto señala que el procedimiento abreviado de devolución de saldos a favor es idóneo para dotar de recursos a los contribuyentes para superar la crisis económica derivada de las medidas adoptadas para enfrentar el contagio del COVID-19, de manera que se cumple el **juicio de necesidad desde el punto de vista fáctico**. Asimismo, “*el decreto expone que la estructura del procedimiento de devolución no permite una devolución ágil que permita la devolución o compensación de los impuestos*”⁸⁵, lo que explica la insuficiencia de los medios ordinarios, verificándose así el **juicio de necesidad jurídica o subsidiariedad**.

En lo relativo al **juicio de proporcionalidad**, asegura que, “*la regulación del procedimiento abreviado automático de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes no supone, salvo la excepción explicada, la adopción de medidas desproporcionadas que impliquen la limitación de los derechos fundamentales en el grado necesario para retornar a la normalidad*”⁸⁶.

Por último, el Ministerio Público afirma que el decreto sobrepasa exitosamente el **juicio de no discriminación**, en la medida en que no establece tratos diferenciados por razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica.

V. PRUEBAS RECAUDADAS POR LA CORTE CONSTITUCIONAL

⁸² Folio 12.

⁸³ Folio 12.

⁸⁴ Folio 13.

⁸⁵ Folio 13.

⁸⁶ Folio 14.



Mediante **Auto del 22 de abril de 2020**, la Magistrada Ponente ordenó oficiar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN para que resolvieran interrogantes con el fin de aclarar el contenido y alcance del Decreto 535 del 10 de abril de 2020.

En cumplimiento de esta orden, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República allega, junto a su intervención, un informe a través del cual el Ministerio de Hacienda y la DIAN resuelven los interrogantes formulados en la providencia mencionada.

En esencia, este informe precisa que *“todos los contribuyentes que tengan saldo a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas -IVA, podrán acogerse al procedimiento abreviado de devolución automática, regulado en el Decreto Legislativo 535 de 2020”*⁸⁷.

Sin embargo, en respuesta a la pregunta si el artículo 1° de la normativa en revisión restringe el procedimiento de devolución de saldos solo a los contribuyentes que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria, el informe especifica que *“la radicación de la solicitud de devolución y/o compensación no exige que el contribuyente aporte su calificación de riesgo, sino que mediante los procedimientos internos, la Administración Tributaria realiza la consulta al Sistema de Gestión de Riesgos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN; por lo tanto, el contribuyente no conoce su calificación de riesgo, teniendo en cuenta que esta es de carácter reservado, de conformidad con lo establecido en el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019”*⁸⁸.

De acuerdo entonces con la reserva que tiene esta información, *“el contribuyente no puede conocer la calificación del riesgo; por consiguiente, no se comunica la calificación de manera oficial. Se entendería que no hay calificación de riesgo alto si la devolución y/o compensación se efectúa dentro de los 15 días siguientes a la radicación oportuna y en debida forma de la solicitud de devolución y/o compensación”*⁸⁹.

Es decir, cualquier persona puede presentar solicitud de devolución o compensación de saldos a favor y la DIAN, una vez verifica en una base de datos reservada que la persona no es calificada de riesgo alto en materia tributaria, encausa el trámite por el procedimiento abreviado. En palabras del informe, *“el artículo 1° del Decreto Legislativo 535 de 2020 autoriza devolver saldos a favor en un término de 15 días a los contribuyentes y responsables que no sean calificados con riesgo alto en materia tributaria (verificación realizada por la Administración Tributaria) siempre que la solicitud de devolución sea radicada oportunamente y en debida forma”*⁹⁰.

Con todo, aclara que *“no se debe entender que el procedimiento abreviado de devolución automática regulado en el Decreto Legislativo 535 de 2020 aplica solamente para quienes no tengan la calificación de riesgo alto a que hace referencia el párrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario. Es pertinente reiterar que quien tenga esta calificación puede ser sujeto a que se le tramite su solicitud en el término de 15 días, siempre y cuando no presente un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico, aplicando en este caso lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo 1° del mencionado Decreto Legislativo 535 de 2020”*⁹¹. De suerte que, en relación con los

⁸⁷ Folio 69.

⁸⁸ Folio 69.

⁸⁹ Folio 73.

⁹⁰ Folio 69.

⁹¹ Folio 74.



contribuyentes calificados de riesgo alto en materia tributaria, se aplican los numerales 1.1 y 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020.

En lo que tiene que ver con el derecho a la defensa de los contribuyentes calificados de riesgo alto a quienes se les suspende el proceso y los términos de la devolución o compensación, el informe hace énfasis en que *“la suspensión de términos es una actuación de trámite y no constituye una actuación definitiva que resuelve de fondo la solicitud de devolución y/o compensación, caso en el cual la Administración Tributaria garantiza el derecho de defensa y contradicción de sus actuaciones, tanto en el proceso de devolución y/o compensación, como en los procesos de fiscalización e investigación, a través de la interposición del recurso de reconsideración a que hace referencia el artículo 720 del Estatuto Tributario”*⁹².

Además, reitera que la calificación de alto riesgo en materia tributaria está sujeta a reserva, por lo que no explica qué significa que un contribuyente reciba esta calificación. A su turno, en referencia a *“los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible”*, a los que alude el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020, que parecen permitir una valoración con base en hechos y comportamientos pasados, el informe hace notar que, *“bajo ninguna circunstancia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN hace uso de situaciones o antecedentes prescritos para realizar las valoraciones atribuibles a los contribuyentes, garantizando así en todo momento, el respeto a la prohibición constitucional [de que haya deudas y sanciones imprescriptibles]”*⁹³.

El informe reseñado agrega que el Decreto 535 de 2020 no modifica los requisitos que soportan la solicitud de devolución de saldos a favor recogidos en el capítulo 21, título 1°, parte 6° del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, ni tampoco modifica el término dispuesto en el artículo 854 del Estatuto Tributario para presentar la solicitud de devolución, sino que busca simplemente *“reducir el término para resolver las solicitudes de 50 a 15 días”*⁹⁴.

Adicionalmente, el informe presentado por el Ministerio de Hacienda y la DIAN estipula que *“este procedimiento abreviado de devolución automática aplica para aquellos contribuyentes contemplados en los parágrafos 1° y 3° del artículo 850 del Estatuto Tributario; se excluyen los señalados en el parágrafo 2°, debido a que en este caso la devolución y/o compensación recae sobre el impuesto sobre las ventas -IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria y no en un saldo a favor originado en las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta ni del impuesto sobre las ventas -IVA. Los conceptos de devolución que no cubre el Decreto Legislativo 535 de 2020 se continúan tramitando por el procedimiento ordinario y de manera virtual”*⁹⁵.

Con el fin de diferenciar la figura de la devolución automática de saldos a favor y el sistema de devolución de saldos que opera de oficio, al que se refiere el artículo 851 del Estatuto Tributario, el informe destaca que *“la devolución oficiosa aún no ha sido reglamentada”*⁹⁶, por cuanto *“la Administración Tributaria no cuenta con un mecanismo que le dé certeza respecto de las operaciones realizadas por los contribuyentes y, por ende, de la procedencia del saldo a favor determinado en la declaración, sin tener que acudir a la revisión previa”*⁹⁷.

⁹² Folios 77-78.

⁹³ Folio 78.

⁹⁴ Folio 69.

⁹⁵ Folio 70.

⁹⁶ Folio 71.

⁹⁷ Folio 72



Por último, en el **Auto del 22 de abril de 2020** se indagó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN sobre si existe alguna medida o norma que someta o vincule el procedimiento abreviado para la devolución y compensación de saldos a favor a que el sujeto favorecido conserve empleos o pague a proveedores o a arrendatarios o ejerza alguna acción que mantenga el flujo de la economía que ha sido interrumpido por la emergencia y con ocasión de la pandemia. El informe respondió que *“no existe disposición alguna que condicione el uso de los saldos a favor reconocidos a los contribuyentes bajo la aplicación del Decreto Legislativo 535 de 2020. Lo anterior, en consideración a que éstos son activos del contribuyente, resultantes de la depuración de la declaración tributaria que los originó”*⁹⁸.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer del presente asunto, en virtud del control automático de constitucionalidad que le corresponde a esta Corporación, de acuerdo con el parágrafo del artículo 215 superior y con el numeral 7° del artículo 241 de la Carta. Esto, debido a que la norma analizada es un decreto legislativo adoptado al amparo de la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica.

Cuestión previa

2. Los artículos 1° y 3° del Decreto 535 de 2020 fueron modificados por el Decreto 807 de 2020. En el caso del artículo 1°, el Decreto 807 de 2020 dispone que el procedimiento abreviado de devolución automática de saldos a favor se aplica *“hasta el diecinueve (19) de junio de 2020”*, en lugar de *“hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria”*. En el caso del artículo 3°, la modificación está orientada a que el procedimiento abreviado se aplique en su totalidad hasta el final a las solicitudes que estén en trámite *“al diecinueve (19) de junio de 2020”*, en lugar de las que estén en trámite *“al momento de terminación de la emergencia sanitaria”*. Además, el decreto posterior extiende la garantía de aplicación del procedimiento abreviado a *“aquellas [solicitudes] que fueron inadmitidas y que se radiquen dentro del mes siguiente a su inadmisión, conforme con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario”*.

3. Pues bien, estas modificaciones plantean el dilema de si este estudio de constitucionalidad del Decreto 535 de 2020 debe o no abarcar tales cambios normativos. La respuesta a esa cuestión es negativa por al menos cuatro razones⁹⁹.

4. Primero, el sentido de los estados de excepción es que, en circunstancias muy particulares, graves y extremas, en las que se requieren respuestas urgentes por parte del Estado, el Gobierno puede asumir funciones legislativas con el fin de expedir normas de manera más rápida y expedita en comparación con los procedimientos ordinarios de producción normativa. Sin embargo, a cambio de esta potestad legislativa extraordinaria que se le entrega al Gobierno, los controles se intensifican para así conservar el equilibrio y la separación de poderes y proteger el Estado de Derecho. En consecuencia, no ejercer el control de constitucionalidad sobre algunas medidas por el hecho de que fueron modificadas supone permitir que una rama del poder, que en condiciones de normalidad constitucional no está llamada a legislar, legisle sin ningún escrutinio judicial.

⁹⁸ Folio 78.

⁹⁹ El precedente establecido por esta Corporación en las Sentencias C-070 de 2009 Ms.Ps. Humberto Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez, C-071 de 2009 M.P. Mauricio González Cuervo, C-252 de 2010 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio y C-298 de 2011 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, entre otras, ha señalado que el examen de los decretos expedidos en virtud de los estados de excepción no se limita únicamente a la revisión de disposiciones que estén surtiendo efectos jurídicos.



Con esta misma lógica, el párrafo del artículo 215 de la Constitución le adjudica a la Corte la competencia para decidir sobre la constitucionalidad de **todos** los decretos legislativos. Tan es así que, si el Gobierno no cumple con su deber de enviar a este Tribunal los decretos legislativos al día siguiente de su expedición, “*la Corte Constitucional aprehenderá de oficio y en forma inmediata su conocimiento*”. De suerte que esta Corporación no puede renunciar a la revisión automática del contenido de todos los decretos so pretexto de que operó una modificación, subrogación o derogación.

5. Segundo, la esencia de los decretos legislativos es que sean transitorios y no tengan vocación de permanencia para así evitar la institucionalización de la excepcionalidad. En este contexto, puede pasar que, cuando la Corte ejerza el control de constitucionalidad, algunas disposiciones hayan cesado de producir efectos justamente por su carácter de transitoriedad, lo cual no puede justificar su distanciamiento con las reglas superiores propias del Estado democrático constitucional, que es precisamente la finalidad del escrutinio judicial.

6. Tercero, aceptar que algunos decretos o contenidos de ellos no sean controlados por la Corte por su pérdida de vigencia podría incentivar la expedición de sucesivos decretos con periodos de vigencia muy cortos para así eludir el control judicial, lo cual equivale a desconocer la supremacía constitucional.

Como lo señaló esta Corporación en la **Sentencia C-070 de 2009**¹⁰⁰, “*de admitirse la tesis de la pérdida de competencia de la Corte, los decretos expedidos en virtud de la declaratoria de un estado de excepción podrían sustraerse del control constitucional mediante los sencillos mecanismos de prever plazos de vigencia cortos, de hacer uso de las facultades extraordinarias por reducidos lapsos o de declarar restablecido el orden público con prontitud antes de que haya tenido lugar el pronunciamiento de la Corte Constitucional, posibilidad que según ha afirmado esta Corporación ‘repugna a la intención del Constituyente y a la noción misma de Estado de Derecho que acoge nuestra Carta Fundamental’, pues se reduciría simplemente a institucionalizar una modalidad de elusión del control constitucional, la cual resulta inaceptable en el caso de los estados de excepción precisamente por la especial regulación a la que fueron sometidos por la Carta de 1991, la cual [...] reforzó los límites y controles a los que se encuentran sometidos*”.

7. Cuarto, la inmodificabilidad de la competencia o *perpetuatio iurisdictionis* es un principio general de derecho procesal que ordena que, una vez definida la competencia, ella no puede variar en el transcurso del proceso. En este sentido, la Corte ha indicado que, “*una vez se avoca conocimiento de este tipo de decretos, se conserva la competencia hasta que se produce un fallo de fondo sobre su constitucionalidad. Se trata en este caso de una modalidad especial de perpetuatio iurisdictionis, el cual ya ha sido reconocido por esta Corporación en otras oportunidades para pronunciarse de fondo sobre disposiciones que han perdido su vigencia durante el trámite de la acción pública de inconstitucionalidad*”¹⁰¹.

Dado entonces que la competencia en este caso fue establecida de conformidad con la situación existente al momento de iniciarse el proceso de revisión constitucional, modificaciones posteriores que sufra el Decreto 535 de 2020 no pueden alterarla.

8. En suma, la Sala examinará el Decreto 535 de 2020 en su versión original, esto es, sin considerar las modificaciones introducidas por el Decreto 807 de 2020, puesto que estas últimas se analizarán por esta Corporación después de adelantar el proceso constitucional señalado en la ley y la Constitución para el efecto.

¹⁰⁰ Ms.Ps. Humberto Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez.

¹⁰¹ Sentencia C-070 de 2009 Ms.Ps. Humberto Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez.



Asuntos a resolver y metodología de la decisión

9. Mediante el Decreto Legislativo 417 del 17 de marzo de 2020, el Presidente de la República declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional por el término de 30 días, a partir de su expedición. Lo anterior, en consideración a la expansión del brote del nuevo coronavirus y a los efectos sociales y económicos que las medidas necesarias para controlar el escalamiento que la pandemia pueden producir. La normativa descrita fue avalada por esta Corporación en la **Sentencia C-145 de 2020**¹⁰², en tanto que consideró ajustado a la Constitución que se adoptasen medidas extraordinarias para conjurar la crisis.

10. En el marco de esta declaratoria de estado de excepción, el Gobierno nacional expidió el Decreto Legislativo 535 de 2020 con el propósito de tomar medidas para conjurar la crisis enunciada y, específicamente, para aumentar el flujo de caja y la liquidez de las personas.

11. Al respecto, todos los intervinientes y el Ministerio Público encuentran que la norma objeto de examen cumple los **requisitos formales** que la jurisprudencia constitucional ha exigido en caso de decretos legislativos. Pese a que los conceptos no siempre son uniformes en la enunciación de estos criterios formales, su cumplimiento, según los intervinientes, se debe, en esencia, a que el Decreto 535 de 2020 (i) está suscrito tanto por el Presidente de la República como por todos los ministros; (ii) fue proferido en desarrollo y durante la vigencia del estado de emergencia económica, social y ecológica declarada en el Decreto 417 de 2020; y (iii) contiene una motivación.

12. En cuanto a la observancia de los **requisitos materiales**, en general, todos los intervinientes y el Procurador General de la Nación coinciden en que el Decreto 535 de 2020 tiene como **finalidad** contribuir a conjurar los efectos de la crisis y a mitigar el impacto económico que se sigue de las medidas de aislamiento; tiene **conexidad material** con las consideraciones esgrimidas en el decreto y con la motivación que dio lugar a la declaratoria del estado de excepción; tiene **motivación suficiente**; satisface el **juicio de ausencia de arbitrariedad**, dado que, en términos, generales, no limita ni afecta libertades fundamentales; no restringe ninguno de los derechos o garantías **intangibles**; aunque suspende el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario, ello es imperioso para aumentar el flujo de caja de las personas, luego cumple el **juicio de incompatibilidad**; es **necesario**, al agilizar la devolución y compensación de saldos en comparación con el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario; y es **proporcional** porque no limita derechos.

En lo relativo al **juicio de no contradicción específica**, la Procuraduría, el Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario y el Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia advierten una falta de determinación en el decreto de los conceptos riesgo alto en materia fiscal, elementos objetivos, historial del contribuyente, información disponible, riesgo de fraude fiscal y riesgo específico, lo cual, en su criterio, infringe los principios de legalidad, de certeza tributaria y de debido proceso. Por esta razón, la Procuraduría solicita la inexecutable de la expresión “*que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria*”, contenida en el inciso 1° del artículo 1° del Decreto 535 de 2020, y el Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario y el Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia piden la declaratoria de exequibilidad condicionada del decreto legislativo, en el entendido de que se deben delimitar las nociones de riesgo alto en materia fiscal, elementos objetivos, historial del contribuyente, información disponible, riesgo de fraude fiscal y riesgo específico.

Por último, el Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario y el Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia identifican un problema de desigualdad en el **juicio de no**

¹⁰² M.P. José Fernando Reyes Cuartas.



discriminación, en el sentido de que el Decreto 535 de 2020 permite que cada dirección seccional establezca criterios propios para calificar a alguien de riesgo alto y que prevé la suspensión del proceso de devolución y compensación de saldos a favor hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria, fecha que es incierta, lo cual implica un trato desigual, sin justificación alguna, con respecto a los contribuyentes en situaciones de normalidad, para quienes la medida de suspensión está limitada en el tiempo.

13. Con base en estos argumentos, le corresponde a la Sala definir si todas las medidas adoptadas en el decreto legislativo que pretende agilizar el procedimiento de devolución y compensación automática de saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas se ajustan a la Constitución. Para el efecto, adoptará la siguiente metodología para decidir sobre la constitucionalidad del decreto de la referencia. En primer lugar, reiterará el precedente sobre el parámetro de control judicial y los requisitos exigibles a los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica. Luego, revisará el contenido y alcance del Decreto 535 de 2020 y lo contrastará con la legislación ordinaria aplicable. Posteriormente, analizará el cumplimiento de los requisitos formales y, por último, hará un control material del decreto.

Caracterización general de los estados de excepción y, en particular, del estado de emergencia económica, social y ecológica¹⁰³

14. La jurisprudencia constitucional se ha ocupado en numerosas oportunidades de precisar la naturaleza y alcance del estado de emergencia económica, social y ecológica establecido en el artículo 215 de la Constitución. Igualmente, se ha esforzado por precisar las fuentes, criterios y estándares que debe tomar en consideración este Tribunal a efectos de juzgar la constitucionalidad de los decretos expedidos por el Presidente de la República en virtud de estado de emergencia. A continuación, la Corte reiterará los aspectos básicos del precedente sobre la materia con el propósito de aplicarlos en el análisis constitucional del Decreto legislativo 535 de 2020.

15. Los artículos 212 a 215 de la Constitución de 1991 regulan los estados de excepción. Con base en estas disposiciones, el Presidente de la República, con la firma de todos los Ministros, puede declarar tres tipos de estados de excepción: (i) guerra exterior, (ii) conmoción interior y (iii) estado de emergencia económica, social y ecológica.

16. La regulación constitucional y estatutaria de los estados de excepción se funda en el carácter reglado, excepcional y limitado de los mismos. La Carta establece un complejo sistema de controles que supone “*el carácter excepcionalísimo de las medidas de emergencia en Colombia*”¹⁰⁴, así como que “*el uso de estas herramientas es una potestad reglada que se encuentra sometida a las disposiciones constitucionales, legales y del bloque de constitucionalidad*”¹⁰⁵.

¹⁰³ Este capítulo corresponde a un trabajo conjunto realizado por los magistrados auxiliares de los despachos de la Corte Constitucional. Se apoya en las consideraciones contenidas, entre muchas otras, en las Sentencias C-465 de 2017 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-671 de 2015 M.P. Alberto Rojas Ríos, C-701 de 2015 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de algunas de dichas sentencias.

¹⁰⁴ Sentencia C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, que, a su vez, cita la Sentencia C-216 de 2011 M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

¹⁰⁵ *Ibidem*.



La naturaleza *reglada, excepcional y limitada* de los estados de excepción se garantiza por medio de su estricta regulación en la Constitución y en la Ley 137 de 1994, por la cual se reglamentan los estados de excepción en Colombia (en adelante LEEE)¹⁰⁶, así como mediante sus especiales dispositivos de control político y judicial¹⁰⁷.

17. La Carta dispone un complejo sistema de controles políticos específicos para los estados de excepción, tales como (i) la autorización del Senado para la declaratoria del estado de guerra exterior; (ii) el concepto favorable del Senado para la segunda prórroga del estado de conmoción interior; (iii) las reuniones del Congreso por derecho propio; (iv) los informes que debe presentar el Gobierno nacional al Congreso de la República sobre su declaratoria y evolución; y, finalmente, (v) la competencia del Congreso para establecer la responsabilidad política del Presidente y de los Ministros por la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica, o que constituya grave calamidad pública, sin la ocurrencia de los supuestos contemplados en los preceptos constitucionales, o por el abuso en el ejercicio de las facultades excepcionales.

18. La Constitución también establece el control judicial constitucional automático de los decretos legislativos expedidos en el marco de los estados de excepción, según lo dispuesto en los artículos 212 a 215 superiores, desarrollados por los artículos 55 de la LEEE y 36 a 38 del Decreto 2067 de 1991.

19. De conformidad con el artículo 215 de la Carta, el estado de emergencia podrá ser declarado por el Presidente de la República y todos los Ministros siempre que sobrevengan hechos distintos a los previstos en los artículos 212 y 213 que (i) perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que (ii) constituyan grave calamidad pública. Este último concepto ha sido definido por la Corte Constitucional como *“una desgracia o infortunio que afecta intempestivamente a la sociedad o a un sector importante de ella”*¹⁰⁸. La calamidad pública alude a un evento o episodio traumático, derivado de causas naturales o técnicas, que altera gravemente el orden económico, social o ecológico, y que ocurre de manera imprevista y sobreviniente. Este tribunal ha señalado que:

*“los acontecimientos, no solo deben tener una entidad propia de alcances e intensidad traumáticas, que logren conmocionar o trastocar el orden económico, social o ecológico, lo cual caracteriza su gravedad, sino que, además, deben constituir una ocurrencia imprevista, y por ello diferentes a los que se producen regular y cotidianamente, esto es, sobrevinientes a las situaciones que normalmente se presentan en el ocurrir de la actividad de la sociedad, en sus diferentes manifestaciones y a las cuales debe dar respuesta el Estado mediante la utilización de sus competencias normales”*¹⁰⁹.

En estos términos, esta Corte ha reconocido que la calamidad pública puede tener una causa natural, como ha sucedido por cuenta de movimientos telúricos, avalanchas, desbordamientos de ríos, inundaciones, entre otros,

¹⁰⁶ El carácter reglado, excepcional y limitado se refleja en varios requerimientos: (i) la Constitución prevé específicas causales para decretar los estados de excepción; (ii) la regulación de los estados de conmoción interior y de emergencia económica, social y ecológica se funda en el principio de temporalidad (precisos términos para su duración); y (iii) la Constitución dispone limitaciones materiales estrictas para los estados de excepción, tales como que (a) los civiles no sean juzgados por autoridades militares (art. 213 de la CP), (b) los derechos humanos no puedan ser limitados (art. 93 de la CP) y (c) el derecho internacional humanitario debe ser respetado (art. 214 de la CP).

¹⁰⁷ El control judicial está a cargo de la Corte Constitucional respecto de los decretos legislativos, según lo dispone el numeral 7° del artículo 241 de la Carta Política, y del Consejo de Estado, tal como lo dispone el numeral 8° del artículo 111 de la Ley 1437 de 2011, al prescribir que le corresponde a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado *“[e]jercer el control inmediato de legalidad de los actos de carácter general dictados por autoridades nacionales con fundamento y durante los estados de excepción”*.

¹⁰⁸ Sentencia C-216 de 1999 M.P. Antonio Barrera Carbonell.

¹⁰⁹ Sentencia C-216 de 1999 M.P. Antonio Barrera Carbonell.



o puede tener una causa técnica como es el caso del cierre de una frontera internacional, o “*accidentes mayores tecnológicos*”¹¹⁰.

Una muestra de lo anterior es que desde la expedición de la Constitución se han declarado estados de emergencia económica, social y ecológica por razones diversas y apremiantes como: i) la fijación de salarios de empleados públicos¹¹¹; ii) la crisis en el servicio público de energía eléctrica¹¹²; iii) desastres naturales¹¹³; iv) la revaluación del peso frente al dólar¹¹⁴; v) el deterioro de la situación de los establecimientos de crédito¹¹⁵; vi) las actividades relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público¹¹⁶; vii) los servicios públicos de la seguridad social y la atención en salud¹¹⁷; y, por último, viii) la situación fronteriza con Venezuela¹¹⁸.

20. El artículo 215 de la Constitución prescribe que la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica solo puede llevarse a cabo “*por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario*”. A su vez, la misma disposición prevé que los decretos legislativos en el marco del estado de emergencia tendrán fuerza de ley y deberán ser (i) motivados; (ii) firmados por el Presidente y todos los Ministros; y (iii) destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Igualmente (iv) deben referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia y (v) podrán –de forma transitoria– establecer nuevos tributos o modificar los existentes, los cuales dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

Dicha disposición señala que el decreto que haga público el estado de emergencia debe indicar el término dentro del cual el Gobierno, en cabeza del Presidente de la República, va a utilizar estas facultades extraordinarias. Además, esta norma también señala que se debe convocar al Congreso, si este no se hallare en funcionamiento, para que se reúna dentro de los diez días siguientes al vencimiento de dicho término. En relación con las competencias del Congreso en el marco de los estados de emergencia, el propio artículo 215 de la Constitución establece que (i) examinará hasta por un lapso de treinta días, prorrogable por acuerdo de las dos cámaras, el informe motivado que le presente el Gobierno sobre las causas que determinaron el estado de emergencia y las medidas adoptadas, y se pronunciará expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas; (ii) podrá derogar, modificar o adicionar los decretos a que se refiere ese artículo, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno, así como ejercer sus atribuciones constitucionales; y (iii) se reunirá por derecho propio si no fuere convocado por el Gobierno nacional.

Fundamento y alcance del control judicial de los decretos expedidos al amparo del estado de

¹¹⁰ Sentencia C-366 de 1994 M.P. Alejandro Martínez Caballero. Por otra parte, la Corte ha aclarado que el estado de excepción previsto en el artículo 215 puede tener diferentes modalidades dependiendo de los hechos que motiven su declaratoria. Así, se procederá a declarar la emergencia: (i) económica cuando los hechos que dan lugar a la declaración se encuentren relacionados con la perturbación del orden económico; (ii) social, cuando la crisis que origina la declaración se encuentre relacionada con el orden social; y (iii) ecológica, cuando sus efectos se proyecten en este último ámbito. No obstante, estas modalidades pueden concurrir cuando la crisis que motiva la declaratoria amenace con perturbar estos órdenes de forma simultánea, por lo que el Presidente de la República tiene la responsabilidad de efectuar la correspondiente valoración y plasmarla en la declaración del estado de excepción.

¹¹¹ Decreto 333 de 1992.

¹¹² Decreto 680 de 1992.

¹¹³ Decreto 1178 de 1994, Decreto 195 de 1999, Decreto 4580 de 2010 y Decreto 601 de 2017.

¹¹⁴ Decreto 80 de 1997.

¹¹⁵ Decreto 2330 de 1998.

¹¹⁶ Decreto 4333 de 2008 y Decreto 4704 de 2008.

¹¹⁷ Decreto 4975 de 2009.

¹¹⁸ Decreto 2963 de 2010 y Decreto 1170 de 2011.



emergencia económica, social o ambiental¹¹⁹

Consideraciones generales

21. Los estados de excepción son respuestas a situaciones graves y anormales que no pueden ser enfrentadas por el Estado a partir de sus competencias ordinarias fundadas en la juridicidad que impone la Carta. Sin embargo, una característica propia del Estado constitucional es que esa competencia no sea arbitraria ni omnímoda. El ordenamiento superior impone una serie de requisitos y condiciones que deben cumplirse en los decretos legislativos que declaran el estado de excepción y en aquellos que prevén las medidas legales extraordinarias para hacer frente a la crisis, conocidos usualmente como *decretos de desarrollo*. Estos requisitos y condiciones son los que justifican la competencia de la Corte para verificar la compatibilidad de los decretos y la Constitución, ya que, a pesar de que los estados de excepción son mecanismos extraordinarios, deben someterse a las condiciones de validez exigidas por la Constitución.

La Corte ha indicado que los requisitos mencionados se encuentran en tres fuentes normativas concretas, todas ellas consideradas parámetro de constitucionalidad: (i) las disposiciones de la Carta que regulan los estados de excepción (artículos 212 a 215); (ii) el desarrollo de esas reglas, mediante la Ley 137 de 1994 Estatutaria de Estados de Excepción; y (iii) las normas de derecho internacional de los derechos humanos que prevén tanto los requisitos de declaratoria, como las garantías que no pueden ser suspendidas en esas situaciones excepcionales (*derechos intangibles*) (artículos 93.1 y 214 superiores). La existencia de un régimen jurídico con sujeción al cual deben ejercerse las competencias que surgen de la declaratoria de un estado de excepción concretan el principio de legalidad que, como lo ha indicado este Tribunal (i) obliga a que el Gobierno actúe con sujeción a las normas nacionales que rigen los estados de excepción¹²⁰; y (ii) exige que las suspensiones extraordinarias de los derechos y libertades que tengan lugar en razón de la crisis no sean incompatibles con las obligaciones del Estado y, en particular, con aquellas derivadas del derecho internacional humanitario y del derecho internacional de los derechos humanos¹²¹.

Criterios formales y materiales que rigen el control constitucional de los decretos adoptados en el estado de emergencia económica, social y ecológica¹²²

22. La jurisprudencia de este Tribunal ha establecido que el control constitucional de los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia tiene dos facetas: formal y material. Se trata de un detallado escrutinio que tiene por objeto asegurar que todos los límites previstos para el ejercicio de las facultades de excepción sean debidamente respetados por el Gobierno nacional.

23. El **examen formal** de los decretos exige verificar, en el siguiente orden, el cumplimiento de tres exigencias básicas: (i) la suscripción por el Presidente de la República y por todos sus Ministros; (ii) la expedición en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia; y (iii) la existencia de motivación. Igualmente, (iv) en los casos en los cuales la declaratoria del estado de emergencia haya comprendido únicamente determinado ámbito territorial, debe examinarse que los decretos de desarrollo no lo excedan.

¹¹⁹ Este capítulo corresponde a un trabajo conjunto realizado por los magistrados auxiliares de los despachos de la Corte Constitucional. Se apoya, principalmente, en las consideraciones contenidas, entre otras, en las Sentencias C-465 de 2017 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz. Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de dichas sentencias.

¹²⁰ Sentencia C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

¹²¹ Sentencia C-724 de 2015 M.P. Luis Ernesto Vargas, entre otras.

¹²² Este capítulo también corresponde al trabajo conjunto que realizaron los magistrados auxiliares de los despachos de la Corte Constitucional.



24. El **examen material** comprende el desarrollo de varios escrutinios que, como lo ha indicado la Corte, constituyen expresiones operativas de los principios que guían los estados de excepción. La práctica decisonal de este Tribunal evidencia algunas divergencias en el orden, contenido y agrupación de tales juicios. Si bien tales diferencias no han afectado el rigor del control constitucional, es oportuno unificar su alcance a fin de enunciar y caracterizar cada uno de los juicios, de tal manera que se aplicarán en el orden en que ahora se indica.

24.1. El **juicio de finalidad**¹²³ está previsto en el artículo 10° de la LEEE¹²⁴. A la luz de este juicio, toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos¹²⁵.

24.2. El **juicio de conexidad material**¹²⁶ está regulado en los artículos 215 de la Constitución¹²⁷ y 47 de la LEEE¹²⁸. Con este juicio se pretende determinar si las medidas adoptadas en los decretos legislativos guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte Constitucional ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista: (i) **interno**, esto es, la relación entre las medidas adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente¹²⁹ y (ii) **externo**, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia¹³⁰.

¹²³ La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre este juicio en las Sentencias C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera, C-437 de 2017 M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, C-465 de 2017 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortíz, entre otras.

¹²⁴ Ley 137 de 1994. Art. 10. “Finalidad. Cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos”.

¹²⁵ Sentencia C-724 de 2015 M.P. Luis Ernesto Vargas. “Las medidas adoptadas por el Gobierno al amparo de la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica (i) deben estar destinadas exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos; y (ii) deberán referirse a asuntos que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia”. Sentencia C-700 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz. El juicio de finalidad “es una exigencia constitucional de que todas las medidas adoptadas estén dirigidas a solucionar los problemas que dieron origen a la declaratoria de los estados de excepción. En otras palabras, es necesario que el articulado cumpla con una finalidad específica y cierta”.

¹²⁶ La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre este juicio en las Sentencias C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-437 de 2017 M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz y C-517 de 2017 M.P. Iván Escruería Mayolo (e), entre otras.

¹²⁷ Constitución Política. Art. 215. “Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes”.

¹²⁸ Ley 137 de 1994. Art. 47. “Facultades. En virtud de la declaración del Estado de Emergencia, el Gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Los decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con dicho Estado”.

¹²⁹ Sentencia C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo. “La conexidad interna refiere a que las medidas adoptadas estén intrínsecamente vinculadas con las consideraciones expresadas por el Gobierno nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente”. En este sentido, ver también la Sentencia C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera.

¹³⁰ Sentencia C-724 de 2015. M.P. Luis Ernesto Vargas. “La conexidad en el control de constitucionalidad de los Decretos legislativos dictados con base en la declaratoria del estado de emergencia social, económica y ecológica, se dirige entonces a verificar determinadas condiciones particulares, relacionadas con la vinculación de los objetivos del Decreto con los motivos que dieron lugar a la declaratoria de emergencia, y con los hechos que la ocasionaron”. En este sentido, ver también la Sentencia C-701 de 2015 M.P. Luis Guillermo Guerrero.



24.3. El **juicio de motivación suficiente**¹³¹ ha sido considerado como un juicio que complementa la verificación formal, debido a que busca establecer (i) si los decretos de emergencia fueron fundamentados y (ii) si las razones presentadas por el Presidente de la República resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas¹³². Dicha motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas¹³³, siendo particularmente relevante para aquellas que limitan derechos constitucionales, por cuanto el artículo 8° de la LEEE establece que los “decretos de excepción deberán señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales”.

24.4. El **juicio de ausencia de arbitrariedad**¹³⁴ tiene por objeto comprobar que en los decretos legislativos no se establezcan medidas que violen las prohibiciones para el ejercicio de las facultades extraordinarias reconocidas en la Constitución, la LEEE y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia¹³⁵. La Corte Constitucional debe verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos (i) no suspendan o vulneren el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales¹³⁶; (ii) no interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado; y, en particular, (iii) no supriman o modifiquen los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento¹³⁷.

24.5. El **juicio de intangibilidad**¹³⁸ parte del reconocimiento que ha hecho la jurisprudencia constitucional acerca del carácter “*intocable*” de algunos derechos, los cuales, a la luz de los artículos 93 y 214 de la Constitución, no pueden ser restringidos ni siquiera durante los estados de excepción. La Corte ha establecido que, en virtud del derecho internacional de los derechos humanos, se consideran derechos intangibles el derecho a la vida y a la integridad personal; el derecho a no ser sometido a desaparición forzada, a torturas, ni a tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; el derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica; la prohibición de la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos; la prohibición de las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación; la libertad de conciencia; la libertad de religión; el principio de legalidad, de favorabilidad y de irretroactividad de la ley penal; el derecho a elegir y ser elegido; el derecho a contraer

¹³¹ El juicio de motivación suficiente de las medidas ha sido desarrollado por esta Corte en las Sentencias C-241 de 2011 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

¹³² Sentencia C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido. En esta providencia se reiteraron las consideraciones de las Sentencias C-194 de 2011 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto y C-722 de 2015 M.P. Myriam Ávila Roldán (e).

¹³³ Al respecto, en la Sentencia C-753 de 2015 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, la Corte Constitucional sostuvo que, “*en el caso de que la medida adoptada no limite derecho alguno, resulta menos exigente, aunque los considerandos deben expresar al menos un motivo que la justifique*”.

¹³⁴ Sobre el juicio de ausencia de arbitrariedad se pueden consultar las Sentencias C-241 de 2011 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

¹³⁵ Sentencia C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, en la cual se reiteran las consideraciones de las Sentencias C-723 de 2015 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-742 de 2015 M.P. María Victoria Calle Correa.

¹³⁶ Artículo 7° de la Ley 137 de 1994. “*Vigencia del Estado de Derecho. En ningún caso se podrá afectar el núcleo esencial de los derechos fundamentales. El Estado de Excepción es un régimen de legalidad y por lo tanto no se podrán cometer arbitrariedades so pretexto de su declaración. Cuando un derecho o una libertad fundamentales puedan ser restringidos o su ejercicio reglamentado mediante decretos legislativos de Estados de Excepción, estos no podrán afectar el núcleo esencial de tales derechos y libertades*”.

¹³⁷ Sentencia C-149 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Reiterada, entre otras, en las sentencias C-224 de 2009 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, C-241 de 2011 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³⁸ El juicio de intangibilidad ha sido desarrollado por este Tribunal en las Sentencias C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-468 de 2017 M.P. Alberto Rojas Ríos y C-517 de 2017 M.P. Iván Humberto Escruera Mayolo (e), entre otras.



matrimonio y a la protección de la familia; los derechos del niño a la protección por parte de su familia, de la sociedad y del Estado; el derecho a no ser condenado a prisión por deudas; y el derecho al *habeas corpus*. Son igualmente intangibles los mecanismos judiciales indispensables para la protección de esos derechos.

24.6. El **juicio de no contradicción específica**¹³⁹ tiene por objeto verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos (i) no contraríen de manera específica a la Constitución o a los tratados internacionales; y (ii) no desconozcan el marco de referencia de la actuación del Ejecutivo en el estado de emergencia económica, social y ecológica, esto es, el grupo de medidas descritas en los artículos 47¹⁴⁰, 49¹⁴¹ y 50¹⁴² de la LEEE. Ha destacado la Corte que entre las prohibiciones se encuentra, por expreso mandato constitucional y legal, la consistente en que el Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en el artículo 215 superior.

24.7. El **juicio de incompatibilidad**¹⁴³, según el artículo 12 de la LEEE, exige que los decretos legislativos que suspendan leyes expresen las razones por las cuales estas son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción.

24.8. El **juicio de necesidad**¹⁴⁴, previsto en el artículo 11 de la LEEE, implica que las medidas que se adopten en los decretos legislativos sean indispensables para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte ha señalado que este análisis debe ocuparse (i) de la **necesidad fáctica o idoneidad**, la cual consiste en verificar fácticamente si las medidas adoptadas permiten superar la crisis o evitar la extensión de sus efectos, de manera tal que se evalúa si el Presidente de la República incurrió o no en un error manifiesto respecto de la utilidad de la medida para superar la crisis; y (ii) de la **necesidad jurídica o subsidiariedad**, que implica verificar la existencia dentro del ordenamiento jurídico ordinario de provisiones legales que fueran suficientes y adecuadas para lograr los objetivos de la medida excepcional.

¹³⁹ Al respecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera, C-437 de 2017 M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

¹⁴⁰ “Artículo 47. *Facultades. En virtud de la declaración del Estado de Emergencia, el Gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Los decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con dicho Estado.*

Parágrafo. Durante el Estado de Emergencia, el Gobierno podrá establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos casos las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”.

¹⁴¹ “Artículo 49. *Reforma, adiciones o derogaciones de medidas. El Congreso podrá, durante el año siguiente a la declaratoria del Estado de Emergencia, reformar, derogar, o adicionar los decretos legislativos que dicte el Gobierno durante dicho Estado, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa gubernamental.*

También podrá, en cualquier momento, ejercer estas atribuciones en relación con las materias que sean de iniciativa de sus miembros”.

¹⁴² “Artículo 50. *Derechos sociales de los trabajadores. De conformidad con la Constitución, en ningún caso el Gobierno podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos legislativos dictados durante el Estado de Emergencia”.*

¹⁴³ Esta Corporación se ha referido a este juicio en las Sentencias C-136 de 2009 M.P. Jaime Araújo Rentería, C-723 de 2015 Luis Ernesto Vargas Silva, C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera y C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido.

¹⁴⁴ Sobre el particular se han pronunciado, entre otras, las Sentencias C-437 de 2017 M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, C-465 de 2017 Cristina Pardo Schlesinger, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-517 de 2017 M.P. Iván Humberto Escrucera Mayolo (e).



24.9. El **juicio de proporcionalidad**¹⁴⁵, que se desprende del artículo 13 de la LEEE, exige que las medidas que se adopten en desarrollo de los estados de excepción sean respuestas equilibradas con respecto a la gravedad de los hechos que causaron la crisis. Igualmente, la Corte ha precisado que el examen de proporcionalidad exige que las restricciones a derechos y garantías constitucionales se impongan en el grado absolutamente necesario para lograr el retorno a la normalidad. Advierte la Corte que este examen particular no excluye la aplicación del examen de proporcionalidad cuando ello se requiera en cualquier otra etapa del escrutinio, por ejemplo, para controlar restricciones a derechos constitucionales en el juicio de ausencia de arbitrariedad.

24.10. El **juicio de no discriminación**¹⁴⁶, que tiene fundamento en el artículo 14 de la LEEE¹⁴⁷, exige que las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción no pueden entrañar segregación alguna fundada en el sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o cualquier otra categoría sospechosa¹⁴⁸. Adicionalmente, este análisis implica verificar que los decretos legislativos no impongan tratos diferentes injustificados¹⁴⁹.

25. Así las cosas, una vez revisados los aspectos generales a considerar por la Corte Constitucional como criterios para la evaluación de los decretos que desarrollan los estados de emergencia económica, social y ecológica, entra la Sala entonces a analizar, en concreto, las medidas adoptadas en el Decreto Legislativo 535 de 2020.

El contenido y alcance del Decreto 535 de 2020 y su contraste con la legislación ordinaria aplicable

26. El Decreto 535 de 2020 se fundamenta en la declaratoria del estado de excepción dada la declaración como pandemia del COVID-19, por parte de la Organización Mundial de la Salud; en la cantidad de casos confirmados en Colombia; en los efectos económicos y financieros que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica; en el aumento del desempleo y la necesidad de proteger el mercado laboral; en la obligación de adoptar medidas con el fin de conjurar los efectos de la crisis en términos económicos y de salud; en la necesidad de aumentar el flujo de caja y liquidez de las personas para que puedan cumplir con sus obligaciones; en la pertinencia de establecer un procedimiento expedito y abreviado para devolver y compensar los saldos a favor de los contribuyentes liquidados en sus declaraciones tributarias anteriores y en la existencia de un sistema de control que evita el fraude a la administración, esto es el Sistema de Gestión de Riesgos que le permite a la DIAN conocer el comportamiento

¹⁴⁵ Sobre el juicio de proporcionalidad, es posible consultar las Sentencias C-911 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, C-225 de 2011 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-227 de 2011 M.P. Juan Carlos Henao Pérez, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

¹⁴⁶ Al respecto, pueden verse las Sentencias C-671 de 2015 M.P. Alberto Rojas Ríos, C-672 de 2015 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-701 de 2015 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido y C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴⁷ "Artículo 14. No discriminación. Las medidas adoptadas con ocasión de los Estados de Excepción no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica".

¹⁴⁸ Sobre el particular, cabe resaltar que dicho listado de categorías sospechosas no es taxativo, pues de conformidad con el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, "la ley prohibirá toda discriminación".

¹⁴⁹ En este sentido, en la Sentencia C-156 de 2011 M.P. Mauricio González Cuervo, la Corte explicó que el juicio de no discriminación pretende hacer efectivo "el principio de igualdad ante la ley del artículo 13 de la Constitución Política, en el sentido de establecer que todas las personas recibirán el mismo trato y no se harán distinciones basadas en criterios de raza, lengua, religión, origen familiar, creencias políticas o filosóficas".



tributario, aduanero y cambiario de los contribuyentes solicitantes de la devolución o compensación de saldos a favor.

27. Con base entonces en estas consideraciones, el decreto anuncia que, para lograr más liquidez en el mercado, se crea un procedimiento expedito y abreviado para devolver y compensar saldos a favor¹⁵⁰ en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas –IVA, para lo cual se requiere **modificar** las condiciones previstas en el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario. De acuerdo con la disposición ordinaria el mecanismo de devolución automática de saldos a favor aplica (a) para los contribuyentes y responsables que “[n]o representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)” y (b) en los casos en los que “[m]ás del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica”.

28. Así pues, el decreto en estudio crea un procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos a favor, el cual contrasta en siete aspectos concretos con el procedimiento de devolución automática consignado en los artículos 850 a 865 del Estatuto Tributario y que en esta sentencia se denominará el procedimiento ordinario para diferenciarlo del abreviado, pese a que el Estatuto Tributario no lo denomine así.

29. **Primero**, el procedimiento abreviado, a diferencia del procedimiento ordinario de devolución y compensación de saldos automático regulado en el Estatuto Tributario, tiene un ámbito de aplicación temporal acotado “[h]asta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19” (artículo 1° del Decreto 535 de 2020).

30. **Segundo**, la aprobación de devolución o compensación de saldos a favor se realiza dentro de los 15 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud (artículo 1° del Decreto 535 de 2020), en contraste con los 50 días que toma la devolución y compensación en el procedimiento ordinario, de conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario.

31. **Tercero**, el procedimiento ordinario no es aplicable, según el literal a) del parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario, a quienes “representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”. Por consiguiente, el procedimiento abreviado comparte esta misma exigencia, pues la autorización de devolución o compensación de saldos en 15 días solo se realiza a favor de “los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA que no sean calificados de riesgo alto en materia tributaria” (artículo 1° del Decreto 535 de 2020).

Sin embargo, la diferencia con el procedimiento del Estatuto Tributario es que, si una persona presenta una solicitud de devolución o compensación de saldos y es calificada de riesgo alto en materia tributaria, la dirección seccional correspondiente debe tomar alguna de las siguientes dos determinaciones, dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, tal como lo señala el decreto y lo destacan la Facultad de Derecho de la Universidad Libre–Seccional Bogotá en su intervención, el Ministerio de Hacienda y la DIAN en el informe allegado como prueba:

¹⁵⁰ La figura de la devolución de saldos a favor tiene el siguiente alcance, de acuerdo con el artículo 850 del Estatuto Tributario: “Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. // La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”.



- (i) *“Suspender el proceso y los términos de la devolución y/o compensación del saldo a favor hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, en aquellos casos en los que con los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible, sea viable identificar un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular”* (numeral 1.1 del artículo 1° del decreto 535 de 2020).
- (ii) En aquellos casos en los que no sea posible prever un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico frente a la solicitud particular con base en los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible, debe *“autorizar la devolución y/o compensación automática del respectivo saldo a favor, informando sobre el caso al área de fiscalización tributaria de cada Dirección Seccional, que deberá iniciar el control posterior sobre la devolución y/o compensación una vez termine la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19”* (numeral 1.2 del artículo 1° del decreto 535 de 2020).

Así que, en el procedimiento abreviado, los solicitantes que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria pueden eventualmente acceder a la devolución o compensación de saldos a favor dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la solicitud si, pese a recibir esta calificación de riesgo alto, la dirección seccional correspondiente no logra identificar en ellos *“un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular”*.

Ahora bien, ni en el procedimiento ordinario ni en el abreviado, la calificación de riesgo alto en materia tributaria es conocida previamente por las personas interesadas en solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, por cuanto este dato proviene del Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN, cuya información y procedimientos tienen naturaleza reservada y solo puede levantarse por orden de autoridad judicial competente, de acuerdo con el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019, tal como lo recuerdan el Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado en su intervención y el Ministerio de Hacienda y la DIAN en el informe allegado a la Corte a través del cual aportan pruebas.

32. **Cuarto**, en los casos en los que el solicitante es calificado de riesgo alto en materia tributaria y se identifique en él un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, se debe suspender el proceso, así como los términos de la devolución o compensación de saldos a favor hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria, como ya se advirtió. Sin embargo, esta suspensión no está condicionada necesariamente a la configuración de ninguna de las causales definidas en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, como ocurre con la suspensión de términos hasta por 90 días para devolver o compensar los saldos en el proceso ordinario¹⁵¹, sino al hecho de que se

¹⁵¹ **ARTICULO 857-1. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN.** <Artículo modificado por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente>: *El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:*

“1. Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.

“2. Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.

“3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.



identifique un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico con fundamento en “los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible”.

33. **Quinto**, en el procedimiento abreviado los solicitantes de la devolución o compensación de saldos no están obligados a anexar, hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, a través de la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, “la relación de costos, gastos y deducciones para el trámite de las solicitudes de devolución y/o compensación en el impuesto sobre la renta y complementarios” (artículo 2° del Decreto 535 de 2020). Esto significa que los solicitantes sí deben presentar esta relación de costos, gastos y deducciones, pero solo dentro de los 30 días calendario siguientes al levantamiento de la emergencia sanitaria, so pena de las sanciones dispuestas en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

34. **Sexto**, para que los contribuyentes o responsables puedan acceder a la devolución automática de saldos a favor mediante el procedimiento abreviado no se requiere que más del 85% de los costos o gastos o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica (artículo 1° del Decreto 535 de 2020), requerimiento que sí debe ser cumplido en el procedimiento ordinario, según el literal b) del parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario.

35. **Séptimo**, el procedimiento abreviado debe aplicarse a los expedientes que, en el momento de expedición del Decreto 535 de 2020, “se encuentren en curso en las divisiones de gestión de fiscalización y/o sus grupos internos de trabajo por investigación previa a devolución y/o compensación” (artículo 3° del Decreto 535 de 2020). Además, una vez finalice la emergencia sanitaria, las solicitudes de devolución o compensación que estuvieren en trámite a través del procedimiento abreviado concluirán mediante dicho procedimiento.

36. Es importante aclarar que los asuntos que no son regulados de manera específica en el Decreto 535 de 2020 continúan siendo gobernados por las normas ordinarias, ya que estas no han sido derogadas. Así, por ejemplo, el término para solicitar la devolución de saldos a favor, de manera general, es el previsto en el artículo 854 del Estatuto Tributario y las causales de rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación son las contempladas en el artículo 857 de la misma normativa.

37. En definitiva, cualquier persona puede solicitar la devolución o compensación de saldos a favor bajo el amparo del procedimiento abreviado dispuesto en el Decreto 535 de 2020, independientemente de si representa o no un riesgo alto en materia tributaria, dado que esta información no es conocida por el solicitante, y sin la obligación de anexar a su solicitud la relación de costos, gastos y deducciones, deber que debe cumplir cuando pierda vigencia la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social en la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020.

Posteriormente, la dirección seccional correspondiente cuenta con 15 días, después de presentada la solicitud, para autorizar la devolución o compensación, en caso de que encuentre que el solicitante no representa un riesgo alto en materia tributaria. Si encuentra que sí representa un riesgo alto, debe examinar si con respecto a esa

“Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

“PARAGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la Nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo”.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



solicitud es viable identificar “*un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico*”, para lo cual debe consultar “*los elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible*”.

Si concluye que efectivamente existe “*un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico*”, en los 15 días siguientes a la presentación de la solicitud debe suspender el proceso y los términos de devolución o compensación hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. Si concluye que no existe “*un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico*”, debe autorizar la devolución o compensación dentro de los 15 siguientes a la presentación de la solicitud e informar sobre el caso al área de fiscalización tributaria de la dirección seccional correspondiente para que inicie un control posterior una vez termine la vigencia de la emergencia sanitaria.

Análisis de constitucionalidad del Decreto 535 de 2020

Examen de forma

38. El Decreto 535 de 2020 cumple los requisitos formales que la doctrina constitucional ha reclamado en los casos de decretos legislativos, tal como se explica a continuación.

(i) *Firma del Presidente de la República y los ministros.* La Sala constata que el Decreto 535 de 2020 fue firmado por el Presidente de la República y por los 18 Ministros.

(ii) *En desarrollo y en vigencia del estado de excepción.* El 17 de marzo de 2020 fue proferido el Decreto 417 del mismo año, el cual declara el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional durante 30 días calendario. Por su parte, el decreto bajo control fue dictado el 10 de abril de 2020 en desarrollo del Decreto 417 de 2020, tal como se expone en sus consideraciones, lo cual significa que su expedición tuvo lugar dentro de los 30 días calendario de vigencia del estado de excepción.

(iii) *Motivación.* El Decreto 535 de 2020, como se explicó en el fundamento jurídico 19, está motivado en la declaratoria del estado de excepción, sus causas y efectos económicos y financieros que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica. De igual manera, es claro que las medidas adoptadas fueron explicadas de manera suficiente y adecuada.

(iv) Al cumplimiento de estos requisitos se suma que el estado de excepción, que es desarrollado por el Decreto 535 de 2020, fue declarado en todo el territorio nacional, de modo que ninguna objeción puede hacerse al hecho de que esta norma tenga un ámbito de aplicación nacional.

Examen material

39. Procede la Sala a efectuar el análisis de constitucionalidad material de las medidas adoptadas por el Decreto 535 de 2020, siguiendo para ello los parámetros fijados por la jurisprudencia constitucional. Este ejercicio comprende un análisis en el que todas las medidas contenidas en el decreto legislativo son estudiadas de forma conjunta, pues los juicios así lo permiten, salvo en el caso del juicio de no contradicción específica, en el cual la Sala hará un examen particular de cada medida.

Procedimiento abreviado de devolución automática de saldos a favor

Juicio de finalidad

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



40. La crisis generada por el COVID-19 y las medidas de distanciamiento social tomadas para evitar la expansión de su contagio tienen como efecto inevitable la afectación de los ingresos de las personas. En efecto, la medida consistente en crear un procedimiento más rápido, ágil y expedito que el ordinario para devolver o compensar saldos a favor pretende aumentar la liquidez y el flujo de caja de las personas y empresas, cuya reducción es uno de los problemas identificados en el Decreto 417 de 2020 que declara el estado de excepción. Por esta razón, el Decreto 535 de 2020 cumple el criterio de finalidad.

Juicio de conexidad material

41. En la motivación del Decreto 535 de 2020 se subraya que los efectos que se derivan de las circunstancias que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción pueden desestimar la economía y el empleo y que, por tanto, se debe *“establecer un procedimiento expedito y abreviado que permita devolver y/o compensar los saldos a favor en forma automática, de tal manera que los contribuyentes o responsables tengan un mayor flujo de caja y de liquidez para poder cumplir con sus obligaciones”*. En este escenario, la normativa en estudio cumple con el requisito de **conexidad material interna**, por cuanto sus normas se relacionan con el propósito de crear un procedimiento expedito y abreviado para la devolución o compensación de saldos a favor. Esto es así porque estas disposiciones buscan imprimirle mayor rapidez y facilidad a la devolución o compensación de saldos a favor, al recortar el término para su autorización a 15 días, eliminar el requisito de que más del 85% de los costos o gastos o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica, aplazar para después de levantada la emergencia sanitaria la presentación de la relación de costos, gastos y deducciones, ampliar la aplicación de la figura de devolución y compensación de saldos a personas que sean calificadas de riesgo alto en materia tributaria en ciertas circunstancias específicas y aclarar el efecto temporal del decreto, concretamente su aplicación a procesos que estaban en curso antes de su entrada en vigencia.

42. De otro lado, el decreto que declaró el estado de excepción, fue expedido con fundamento, entre otras razones, en la reducción de los flujos de caja de personas y empresas como consecuencia de las medidas sanitarias que se deben adoptar para evitar la propagación del COVID-19. De manera que las medidas dispuestas en el Decreto 535 de 2020 para hacer más fácil y rápida la devolución y compensación de saldos a favor y, por consiguiente, aumentar los flujos de caja y liquidez, están vinculadas con estos motivos asociados con el problema de la disminución del dinero circulante y, por ende, tienen **conexidad material externa**.

Juicio de motivación suficiente

43. Debido a que el Decreto 535 de 2020 está motivado en la necesidad de crear un procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos a favor, de modo que se aumente el flujo de caja y la liquidez de las personas y empresas para que puedan cumplir con sus obligaciones, la Sala considera que estas razones explican con suficiencia por qué el decreto reduce los términos de devolución y compensación, permite que algunas personas que sean calificadas de riesgo alto en materia tributaria, que por esa razón en el régimen ordinario no pueden lograrlo, ahora accedan al mecanismo de devolución y compensación, elimina el requisito de que más del 85% de los costos o gastos o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica, pospone la obligación de presentar la relación de costos, gastos y deducciones y aclara sus efectos temporales, específicamente su aplicación a procesos que estaban en curso antes de su entrada en vigencia.

Juicios de ausencia de arbitrariedad e intangibilidad

44. La Sala no evidencia ninguna arbitrariedad en el Decreto 535 de 2020, ya que ninguno de sus artículos suspende o vulnera el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; o interrumpe el normal



funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado; o suprime o modifica los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento. Tampoco encuentra la Sala que esa normativa restrinja derechos que la doctrina constitucional ha categorizado como intangibles.

45. En concreto, es claro que el decreto no limita los derechos a la vida o a la integridad personal; a no ser sometido a desaparición forzada, a torturas, ni a tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; el derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica; la prohibición de la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos; la prohibición de las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación; la libertad de conciencia; la libertad de religión; el principio de legalidad, de favorabilidad y de irretroactividad de la ley penal; el derecho a elegir y ser elegido; el derecho a contraer matrimonio y a la protección de la familia; los derechos del niño; el derecho a no ser condenado a prisión por deudas; y el *habeas corpus*. Más aun, tampoco interfiere en los mecanismos judiciales indispensables para la protección de aquellos.

Juicio de no contradicción específica

Inciso 1° del artículo 1° del Decreto 535 de 2020. Libertad de configuración legislativa en la definición de términos procesales y legalidad como principio rector del ejercicio del poder

46. El inciso 1° del artículo 1° del Decreto 535 de 2020, que establece el procedimiento abreviado descrito en precedencia, no contradice la Constitución por dos razones. Primero, los saldos a favor en materia tributaria les pertenecen a los contribuyentes, pues ellos suelen corresponder a pagos en exceso o pagos de lo no debido efectuados por concepto de obligaciones tributarias, luego la existencia de un mecanismo para su devolución o compensación desarrolla el derecho de propiedad consagrado en el artículo 58 de la Carta.

Segundo, a pesar de que la Corte Constitucional no se ha referido expresamente con anterioridad al margen de configuración con el que cuenta el legislador extraordinario para diseñar procedimientos, sí ha reconocido en su jurisprudencia un amplio margen de configuración legislativa ordinaria en relación con los términos de los procesos judiciales y administrativos¹⁵², precedente que es aplicable en este caso en el que el Gobierno funge como legislador de excepción. Para la Corte, *“la mayor o menor brevedad de los términos legales ha de corresponder normalmente al juicio que sobre el asunto respectivo se haya formado el legislador, por lo cual no existe en la generalidad de los casos un parámetro del que pueda disponer el juez de constitucionalidad para evaluar si unos días o meses adicionales habrían podido garantizar mejor las posibilidades de llegada ante los tribunales”*¹⁵³. De esta forma, la prescripción de un término de 15 días para autorizar la devolución o compensación de saldos a favor es razonable y materializa el derecho al debido proceso, el cual prohíbe dilaciones injustificadas, de acuerdo con el artículo 29 superior.

47. Adicionalmente, este término es proporcional a las tareas que la DIAN debe realizar en el curso del procedimiento abreviado de devolución y compensación de saldos a favor, ya que las actividades que suponen una mayor investigación y, por tanto, un mayor tiempo, están aplazadas para después del levantamiento de la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. Así, en los casos en los que es viable identificar un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, se debe suspender el proceso y los términos de devolución y compensación (numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020). Asimismo, el control a la autorización de devolución o compensación de saldos a favor de solicitantes que sean calificados de riesgo alto

¹⁵² Ver, por ejemplo, las Sentencias C-728 de 2000 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-814 de 2009 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, C-127 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa, C-401 de 2013 M.P. Mauricio González Cuervo y C-437 de 2013 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁵³ Sentencia C-800 de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. En esta providencia la Corte declaró la exequibilidad del término con el que cuenta el marido para impugnar la filiación del hijo, término que el demandante consideraba muy corto.



en materia tributaria es posterior y se inicia una vez termine la vigencia de la emergencia sanitaria (numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020). Además, el estudio de la relación de costos, gastos y deducciones se pospone para después del levantamiento de la emergencia sanitaria, ya que los solicitantes solo están obligados a presentarla hasta ese momento (artículo 2° del Decreto 535 de 2020).

48. Ahora bien, el inciso 1° del artículo 1° del decreto legislativo dispone que se debe autorizar la devolución o compensación automática de saldos a favor cuando los contribuyentes beneficiados no sean calificados de riesgo alto. Considera la Sala que esta disposición debe ser examinada desde la perspectiva de la **legalidad como principio rector del ejercicio del poder**, principio que significa “*que no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley. Este principio exige que todos los funcionarios del Estado actúen siempre sujetándose al ordenamiento jurídico que establece la Constitución y lo desarrollan las demás reglas jurídicas*”¹⁵⁴.

En este orden de ideas, la jurisprudencia ha entendido que “*una regulación es ‘deficiente’ cuando, dependiendo del área de que se trate, las autoridades públicas no tengan ningún parámetro de orientación de modo que no pueda preverse con seguridad suficiente la conducta del servidor público que la concreta*”¹⁵⁵, lo cual, a su turno, erosiona el principio de legalidad en el ejercicio del poder.

Este principio se aplica entonces a cualquier medida que asigne competencias. Si no fuese así, la noción misma de Estado de derecho se desdibujaría, la garantía a no ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes contenida en el artículo 29 de la Carta se incumpliría y, en los casos en los que la atribución de competencias recae en servidores públicos, se ignorarían abiertamente los mandatos de los artículos 6°¹⁵⁶ y 122¹⁵⁷ de la Constitución, según los cuales aquellos solo pueden actuar dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico les asigna expresamente.

49. Sobre el principio de legalidad en el ejercicio del poder, la Corte se ha pronunciado en diversas ocasiones. Así, por ejemplo, en la **Sentencia C-428 de 2019**¹⁵⁸, este Tribunal analizó las causales de suspensión de la licencia de conducción que, en criterio del demandante, eran indeterminadas. La Corte encontró

¹⁵⁴ Sentencia C-710 de 2001 M.P. Jaime Córdoba Triviño. La demanda estudiada en esta sentencia acusaba de inconstitucional una norma que indicaba que el Ministerio del Medio Ambiente y las corporaciones autónomas regionales podían imponer ciertas sanciones y medidas preventivas siguiendo el procedimiento previsto por el Decreto 1594 de 1984. Según la demanda, la remisión a un decreto reglamentario violaba el principio de legalidad, pues era el legislador, no el Presidente, la autoridad que debió establecer las reglas que debían seguirse para la investigación y aplicación de sanciones y medidas preventivas. Para resolver esta acusación, la Corte se preguntó por el significado de la palabra ley en la frase “[n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes”, consagrada en el artículo 29 de la Constitución, que bien podría referirse a ley en sentido formal como emanada del Congreso o a ley como ordenamiento jurídico, y decidió que alude a ley como ordenamiento jurídico. Por esta razón, consideró exequible la norma demanda.

¹⁵⁵ Sentencia C-851 de 2013 M.P. Mauricio González Cuervo. Esta providencia revisó una norma que facultaba a la Dirección Nacional de Derechos de Autor para inscribir o, de ser el caso, negar la inscripción de los miembros del Consejo Directivo, de los integrantes del Comité de Vigilancia, del Gerente, del Secretario, del Tesorero y del Revisor Fiscal de las sociedades de gestión colectiva de derecho de autor o de derechos conexos. La expresión “*o de ser el caso*” fue demandada por violar el principio de legalidad al establecer una facultad indefinida para negar la inscripción, sin señalar causales específicas que la fundamentaran. La disposición fue declarada ajustada a la Constitución, debido a la existencia de otra norma que definía en qué eventos se podía negar la inscripción.

¹⁵⁶ “ARTICULO 60. Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”.

¹⁵⁷ “ARTICULO 122. No habrá empleo público que no tenga funciones detalladas en ley o reglamento y para proveer los de carácter remunerado se requiere que estén contemplados en la respectiva planta y previstos sus emolumentos en el presupuesto correspondiente”.

¹⁵⁸ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



otras normas y criterios dentro del ordenamiento que permitían concretar y determinar dos de las causales acusadas y las declaró exequibles, al tiempo que declaró la inconstitucionalidad de otra causal de suspensión de la licencia de conducción que no podía determinarse, ni siquiera acudiendo a otras normas relevantes.

De otro lado, en la **Sentencia C-234 de 2019**¹⁵⁹ se declaró la exequibilidad condicionada de una disposición que impedía conceder patente a las invenciones cuya aplicación y explotación fuera contraria a las buenas costumbres en el entendido de que esta expresión remite al criterio de moral social o moral pública. La expresión buenas costumbres fue demandada por ser vaga y abstracta y por no establecer de manera precisa las conductas prohibidas al interesado en registrar una patente. Para la Corte, el término “*buenas costumbres*” no es absolutamente indeterminado, pues está asociado con el de “*moral social*” o “*moral pública*”, “*cuyo ámbito de comprensión sí ha sido objeto de construcción por parte de la Corte Constitucional*”.

En la **Sentencia C-835 de 2013**¹⁶⁰ se declaró la inexecutable de una norma que le permitía a la Dirección Nacional de Derecho de Autor imponer cualquier medida cautelar que considerara razonable para garantizar el adecuado ejercicio de sus funciones, por encontrar que vulneraba el principio de legalidad porque omitía reconocer que “*toda actuación judicial o en este caso administrativa debe estar clara y expresamente señalada en la ley, sin dar lugar a indeterminaciones que afecten principios o valores superiores que, como en este caso, impiden a los administrados conocer de antemano cuáles serán las eventuales actuaciones que desplegará la administración*”.

Así las cosas, si un concepto jurídico que otorga competencias es ambiguo y completamente indefinido, resulta contrario al principio de legalidad, pero si, por el contrario, puede ser determinado o determinable, se ajusta al mismo. Con esa subregla clara procede la Sala con el análisis de la normativa objeto de revisión.

50. La clasificación de riesgo alto en materia tributaria a la que alude el trámite administrativo abreviado que consagra el decreto no contraviene la Constitución, pues es una calificación determinable, que no deja la decisión al mero arbitrio del funcionario que adelanta el trámite, en la medida en que responde a la consulta del Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN. Si bien el articulado del Decreto 535 de 2020 no remite expresamente a este sistema, sí alude claramente a él, al resaltar en las consideraciones que “*la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, cuenta con el Sistema de Gestión de Riesgos que permite conocer el comportamiento tributario, aduanero y cambiario de los contribuyentes solicitantes de la devolución y/o compensación de los saldos a favor*”. De suerte que la clasificación de riesgo alto en materia tributaria a la que se refiere el inciso 1° del artículo 1° del decreto legislativo debe leerse como remisión al Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN, el cual sirve para orientar y determinar la clasificación de riesgo alto en materia de devolución y compensación de saldos tanto en el procedimiento ordinario como en el abreviado, sin desconocer así la legalidad como principio rector del ejercicio del poder de los servidores públicos.

La Sala juzga crucial aclarar en este punto que la clasificación de riesgo alto en materia tributaria no es una invención ni una novedad del Decreto 535 de 2020, pues a esta categoría también alude el procedimiento ordinario de devolución y compensación de saldos regulado en el Estatuto Tributario (artículo 855). Además, el procedimiento abreviado establecido en el decreto legislativo no tiene naturaleza sancionatoria, caso en el cual el cumplimiento del principio de legalidad sería aún más exigente y estricto.

51. Si bien algunos intervinientes reprochan que la información y procedimientos del mencionado sistema tienen carácter reservado y solo puede levantarse por orden de autoridad judicial competente, de acuerdo con el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019, la Sala debe recordar que este examen de constitucionalidad se limita a la

¹⁵⁹ M.P. Diana Fajardo Rivera.

¹⁶⁰ M.P. Nilson Pinilla Pinilla.



revisión del Decreto 535 de 2020 y no abarca el estudio de la Ley 2010 de 2019 ni del sistema de gestión de riesgos que allí se consagra, por lo cual, para efectos de esta providencia, basta con verificar que la calificación de riesgo alto en este caso no está sujeta a un criterio individual y autónomo del funcionario que adelanta el trámite, sino a pautas técnicas signadas por información tributaria verificable incluida en el sistema de consulta interno de la DIAN.

52. En conclusión, el inciso 1° del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 no presenta una contradicción específica con la Constitución, pues la definición de términos procesales hace parte de la libertad de configuración legislativa y el concepto de alto riesgo en materia fiscal es determinable.

Inciso 2° del artículo 1° y artículo 2° del Decreto 535 de 2020. Protección del patrimonio público y principios de economía procesal, celeridad de la función administrativa y buena fe

53. El inciso 2° del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 señala que para el procedimiento abreviado de devolución y compensación automática de saldos a favor no son aplicables los requisitos establecidos en el párrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario. Es decir, no es necesario que los contribuyentes y responsables no representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la DIAN, ni tampoco que más del 85% de sus costos o gastos o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica. De igual manera, el artículo 2° del Decreto 535 de 2020 releva a las personas de anexar a sus solicitudes la relación de costos, gastos y deducciones.

54. Si bien las exigencias que son eliminadas contribuyen a proteger el patrimonio público, al minimizar los riesgos de devoluciones o compensaciones que no correspondan legalmente, lo cual, a su turno, permite la financiación de los gastos e inversiones del Estado (artículo 95 de la Carta) para favorecer el interés general (artículo 1° superior) y lograr la efectividad y concreción de los derechos (artículo 2° de la Constitución), el decreto contiene salvaguardas para impedir menoscabos en el patrimonio público, lo que niega cualquier contradicción específica con la Constitución. Los mecanismos diseñados en el decreto son:

Primero, el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 ordena suspender la devolución o compensación de saldos cuando sea posible identificar un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico en las solicitudes de devolución o compensación.

Segundo, el artículo 1° del Decreto 535 de 2020 mantiene intactas *“las amplias facultades de fiscalización e investigación que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, contempladas en el artículo 684 del estatuto tributario y los artículos 71 y 72 de la Ley 2010 de 2019, las cuales podrán ejecutarse a partir del levantamiento de la suspensión de términos establecida para los procesos de fiscalización y liquidación, generado por la emergencia económica, social y ecológica”*.

Tercero, las devoluciones o compensaciones de saldos a favor de solicitantes que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria están sometidas, de acuerdo con el numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020, a un control posterior al levantamiento de la emergencia sanitaria, el cual permite imponer sanciones e iniciar acciones para recuperar dineros que hubiesen sido devueltos o compensados ilegalmente.

Cuarto, el párrafo del artículo 2° del Decreto 535 de 2020 obliga a los contribuyentes que soliciten la devolución o compensación automática de saldos a favor a través del procedimiento abreviado a *“presentar la relación de costos, gastos y deducciones dentro de los treinta días calendario (30) siguientes al levantamiento de la emergencia sanitaria o su prórroga, sin necesidad de que obre requerimiento de información especial”*. Sumado a lo anterior, la misma disposición prevé que *“[e]l incumplimiento del envío de la información de que*



trata el presente párrafo estará sujeto a las sanciones establecidas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de que la Administración Tributaria profiera los actos administrativos a que hubiere lugar”.

55. Simultáneamente, el aplazamiento de la obligación de anexar a las solicitudes de devolución o compensación la relación de costos, gastos y deducciones para después de levantada la emergencia sanitaria, no solo contribuye a agilizar el procedimiento en favor de los principios de economía procesal (artículo 29 de la Constitución) y de celeridad de la función administrativa (artículo 209 constitucional), sino que se armoniza con el principio de buena fe (artículo 83 superior).

56. Como corolario de lo anterior, la supresión de los requisitos referidos en las disposiciones que se estudian (que tienen como finalidad proteger el patrimonio público), no transgrede la Constitución, en la medida en que se conservan otras condiciones que tienen este mismo objetivo.

Numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020. Legalidad como principio rector del ejercicio del poder y derecho al debido proceso

57. En relación con el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020, el cual ordena la suspensión del proceso y los términos de las devoluciones o compensaciones hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria para los solicitantes que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria, la Sala no encuentra contradicción específica con la Constitución, como se expone a continuación.

58. Para la Procuraduría General de la Nación y para algunos intervinientes, esta norma irrespeta el principio de legalidad y el derecho al debido proceso, en la medida en que no define con claridad las nociones de riesgo alto en materia tributaria, elementos objetivos, historial del contribuyente, información disponible, riesgo de fraude fiscal y riesgo específico.

59. La Sala reitera que, en lo atinente a la calificación de riesgo alto en materia tributaria, no existe una indeterminación absoluta que pueda dar lugar a decisiones arbitrarias, puesto que esta categorización debe realizarse de conformidad con el Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN previsto por el legislador ordinario en el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019. De hecho, tal y como se enunció previamente, el procedimiento ordinario de devolución y compensación de saldos, previo a la expedición del decreto objeto de control, ya se soportaba en este mismo sistema técnico para acreditar el riesgo eventual de un contribuyente solicitante en materia tributaria.

60. Si bien es cierto que el Decreto 535 de 2020 no define las expresiones *elementos objetivos, historial del contribuyente, información disponible, riesgo de fraude fiscal y riesgo específico*, la labor de la Corte consiste en verificar si otra norma del ordenamiento jurídico las define, de modo que se respete la legalidad como principio rector del ejercicio del poder.

61. En este punto, la Sala subraya que en la definición de estos elementos no existe reserva legal, de modo que una norma reglamentaria o un acto administrativo general podrían regular el asunto. Es cierto que en materia tributaria hay reserva legal por disposición del artículo 338 de la Constitución. Sin embargo, el decreto en estudio no crea un tributo, sino que establece un procedimiento administrativo para devolver y compensar saldos a favor en unos impuestos específicos.

También es verdad que la Corte Constitucional ha precisado que la definición de los procedimientos tiene reserva legal¹⁶¹. Pero también ha dicho que *“esta regla debe ser complementada en el sentido que tal exigencia no*

¹⁶¹ Sentencias C-385 de 2015 M.P. Alberto Rojas Ríos y C-507 de 2014 M.P. Mauricio González Cuervo.



*impone al legislador una minuciosa y detallada regulación de todos los aspectos que atañen al debido proceso [...]. Lo que si le es exigible es el establecimiento de un marco normativo fundamental que contenga los lineamientos básicos que preserven las garantías contempladas en el artículo 29 de la Carta*¹⁶². Así que en la medida en que el Decreto 535 de 2020 establece la estructura de un procedimiento que contiene el marco general de los elementos fundamentales del debido proceso, que además en sus lineamientos básicos se ciñe a lo ya regulado por el legislador ordinario con anterioridad, no es necesario entonces que el Presidente de la República, fungiendo como legislador de excepción, regule todos los detalles del procedimiento. Por ende, las particularidades específicas que permiten que opere el procedimiento de devolución y compensación de saldos a favor pueden regularse en actos administrativos generales.

62. En efecto, la Circular Interna número 000013 de 18 de abril de 2020 de la DIAN, recoge algunos criterios para determinar el riesgo de fraude fiscal y riesgo específico que, según el numeral 1.1 del artículo 1º del Decreto 535 de 2020, dan lugar a la suspensión de la devolución o compensación de saldos a favor¹⁶³. De manera que la verificación de dichos criterios en un caso particular, para lo cual se debe apelar a “*elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible*” y no a consideraciones subjetivas de los funcionarios, da lugar a la suspensión del proceso y de los términos de devolución o compensación de saldos.

A la Corte, de acuerdo con el sistema de distribución de competencias de la Constitución, no le corresponde revisar la constitucionalidad o legalidad de este acto administrativo (artículo 241 de la Carta), al cual el Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario le endilga algunos vicios en su intervención.

De modo que para la Sala es suficiente con constatar que *riesgo de fraude fiscal* y *riesgo específico* son conceptos que no están librados al arbitrio de funcionarios, sino que son determinables a la luz de otra regulación, que en este caso, mientras no exista una norma reglamentaria, es la Circular Interna número 000013 de 18 de abril de

¹⁶² Sentencia C-340 de 2006. M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esta ocasión la Corte declaró la inexecutable de una norma que disponía que el proceso disciplinario para la profesión de arquitectura sería reglamentado por el Consejo Profesional Nacional de Arquitectura. Allí, la Corte aseguró que, “*para preservar el principio de reserva legal en materia de debido proceso disciplinario, es preciso que el legislador establezca una estructura de procedimiento que contenga los elementos fundamentales tales como los principios que orientan el procedimiento, el trámite, los órganos o funcionarios encargados de la investigación y juzgamiento, el régimen probatorio, sujetos procesales, etapas, recursos, términos, notificaciones, en fin un marco normativo que permita a la autoridad administrativa el ejercicio de la potestad disciplinaria, ceñida a los parámetros de la Constitución*”. En el caso concreto, señaló que “*la omisión en la ley no solamente de los principios que anuncia la norma sino de la inclusión de un marco general que contenga los elementos fundamentales del debido proceso sancionatorio conduce a una total delegación por parte del legislador, en el Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y Profesiones Afines, de la configuración del debido proceso que habrá de aplicarse a los profesionales del ramo*”.

¹⁶³ “*Para efectos de determinar los riesgos de fraude fiscal y/o riesgo específico [...], se deben tener en cuenta si se incurre en alguno de los siguientes aspectos:*

“*Solicitudes del impuesto sobre la renta con arrastre de saldos a favor por más de tres periodos que tengan inadmisorio previo sin subsanar y que radiquen bajo el Decreto Legislativo 535 de 2020*

“*Solicitudes del impuesto sobre las ventas con arrastres superiores a 12 periodos y que radiquen bajo el Decreto Legislativo 535 de 2020.*

“*Solicitudes de devolución del impuesto sobre la renta, en las que se evidencie que las autorretenciones en la fuente del periodo objeto de solicitud, las cuales originan el saldo a favor se encuentran ineficaces.*

“*Contribuyentes que con ocasión al proceso de investigación previa a la devolución hubiesen corregido las declaraciones objeto de devolución por estar incurso en alguna inconsistencia.*

“*Contribuyentes que, respecto del mismo impuesto objeto de la devolución, por el año fiscal inmediatamente anterior se les haya suspendido el trámite de conformidad con lo establecido en el artículo 857-1.*

“*Contribuyentes solicitantes de devolución y/o compensación del saldo a favor del impuesto sobre la renta y complementarios que incluyan dentro de sus deducciones, erogaciones a países de baja imposición o paraísos fiscales*”.



2020 de la DIAN, más allá de si dicho acto administrativo, del cual se presume su legalidad y constitucionalidad, se ajusta o no al ordenamiento jurídico, control que le corresponde a otras autoridades jurisdiccionales.

63. Por otra parte, la Universidad de los Andes le propone a la Corte asumir el análisis de constitucionalidad de todas las normas expedidas al amparo de la declaración de emergencia económica, social y ecológica, para así, no fragmentar el control entre esta Corporación, el Consejo de Estado y los tribunales administrativos. De esta manera, sostiene el interviniente, se puede evaluar una medida en su totalidad y no por partes, lo que permitiría hacer un mejor control y evitar decisiones disímiles sobre un mismo punto de derecho. Independientemente de si es deseable o no un control integral de este tipo, que para el caso concreto abarcaría el examen del Decreto 535 de 2020 y todas las regulaciones que se expidan en su desarrollo, el hecho cierto es que este Tribunal no puede usurpar funciones que, de acuerdo con el artículo 241 constitucional, no le han sido atribuidas. Así que a la Corte le basta con encontrar una norma que permita determinar los conceptos de riesgo de fraude fiscal y riesgo específico para concluir que no hay una contradicción específica con la Carta.

64. El numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 prevé la suspensión de la devolución o compensación de saldos y agrega que, para decretarla, no es necesario “enmarcarse dentro de alguno de los hechos definidos en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario”¹⁶⁴, aunque la redacción de la disposición sugiere que la suspensión **podría** enmarcarse en alguno de esos hechos. A través de esta disposición, el legislador de excepción amplía entonces las hipótesis que ayudan a concretar y determinar las expresiones de riesgo de fraude fiscal y riesgo específico. Esta situación, por ende, no supone una contradicción específica con la Constitución; por el contrario, esta cláusula protege el derecho al debido proceso y la legalidad como principio rector del ejercicio del poder.

65. La Procuraduría pone de relieve que el Decreto 535 de 2020 no establece un mecanismo para controvertir la decisión de suspender la devolución o compensación de saldos a favor cuando con respecto a un solicitante se identifica un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, lo que, a su juicio, compromete la efectividad del derecho al debido proceso.

66. Contrario a esta postura, el Ministerio de Hacienda y la DIAN anotan que la decisión de suspensión de términos es una actuación de trámite y no de fondo, por lo que sobre ella no cabe garantizar el derecho de defensa.

¹⁶⁴ “ARTICULO 857-1. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente>: El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

“1. Cuando se verifique que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.

“2. Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.

“3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

“Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

“PARAGRAFO. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la Nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo”.



67. El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que se aplica de manera supletiva a todas las actuaciones administrativas en ausencia de norma especial¹⁶⁵, define en su artículo 43 los actos definitivos como aquellos que “*decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o hagan imposible continuar la actuación*”.

De otra parte, los actos de trámite, que comprenden los preparatorios, de ejecución y, en general, todos los actos de impulso procesal, son los que no crean, modifican o extinguen una situación jurídica concreta, sino que están encaminados a contribuir con su realización. Con respecto a dichos actos, esta Corporación ha establecido que ellos “*no expresan en conjunto la voluntad de la administración, pues simplemente constituyen el conjunto de actuaciones intermedias, que preceden a la formación de la decisión administrativa que se plasma en el acto definitivo y, en la mayoría de los casos, no crean, definen, modifican o extinguen situaciones jurídicas*”¹⁶⁶.

La distinción entre actos definitivos y de trámite obedece a la forma que adoptan las actuaciones de la administración, en la que se adelantan actos previos para la determinación o alteración de una situación jurídica (preparatorios), se emiten decisiones que crean, modifican o extinguen la situación jurídica concreta (definitivos) y se realizan diversos actos dirigidos a ejecutar u obtener la realización efectiva de la decisión de la administración (de ejecución).

68. Desde esta perspectiva, la decisión de suspender la devolución o compensación de saldos a favor por existir riesgo de fraude fiscal o riesgo específico es un acto preparatorio, ya que él no crea, modifica ni extingue la situación jurídica de la devolución o compensación de saldos a favor, sino que simplemente ordena detener un procedimiento en el que se tienen algunas dudas y, posteriormente, decidir. El acto definitivo es el que finalmente decide sobre la autorización de la devolución o compensación automática de saldos a favor.

En este sentido, el Estatuto Tributario no consagra ningún recurso en contra de los actos de trámite. Asimismo, el artículo 75 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece que “[n]o habrá recurso contra los actos de carácter general, ni contra los de trámite, preparatorios, o de ejecución excepto en los casos previstos en norma expresa”. En consecuencia, contra la decisión de suspender la devolución o compensación de saldos a favor hasta que la emergencia sanitaria sea levantada, contemplada en el numeral 1.1 del artículo 1º del Decreto 535 de 2020, no procede recurso alguno.

69. La pregunta que surge es si, desde un punto de vista constitucional, se debe prever algún recurso para salvaguardar la validez de la medida. En esta discusión es relevante recordar que la Corte Constitucional le ha reconocido un amplio margen de configuración al legislador y, por consiguiente, también al legislador de excepción, para diseñar procesos administrativos y judiciales¹⁶⁷, lo que abarca el establecimiento de recursos. Por ejemplo, en la **Sentencia C-557 de 2001**¹⁶⁸ se demandó una norma que, en el proceso de responsabilidad

¹⁶⁵ “ARTÍCULO 20. ÁMBITO DE APLICACIÓN. Las normas de esta Parte Primera del Código se aplican a todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas. A todos ellos se les dará el nombre de autoridades. // [...] Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código”.

¹⁶⁶ Sentencia SU-617 de 2013 M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

¹⁶⁷ Ver, por ejemplo, las Sentencias C-728 de 2000 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-814 de 2009 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, C-127 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa, C-401 de 2013 M.P. Mauricio González Cuervo y C-437 de 2013 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁶⁸ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.



fiscal, permitía demandar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo solamente el acto administrativo con el cual terminaba el proceso. Para el accionante, esta norma violaba el debido proceso y el acceso a la administración de justicia, al impedir que se demandaran actos de trámite. La Corte declaró la exequibilidad de la norma después de citar la jurisprudencia del Consejo de Estado que admite el control jurisdiccional de los actos de trámite cuando se demandan los actos definitivos, lo cual hace que la disposición acusada sea razonable para evitar la parálisis o el retardo de la actuación administrativa, logrando así mayor eficacia y efectividad de esta.

En el mismo sentido, la **Sentencia C-718 de 2012**¹⁶⁹, resolvió una demanda contra una norma acusada de violar el principio de doble instancia, ya que le entregaba a los jueces de familia la competencia para conocer en única instancia de los procesos de custodia, cuidado personal, visita, protección legal de los menores y permiso para salir del país. Allí, la Corte insistió en la libertad de configuración del legislador en materia de doble instancia y en la razonabilidad de restringir esta institución con el fin de buscar celeridad y agilidad en ciertos procesos. En concreto, la Corte puntualizó que *“con la exclusión de la doble instancia en los procesos de custodia, cuidado personal, régimen de visitas y permiso de salida del país, el Legislador no incurrió en una actuación irrazonable, toda vez que la finalidad perseguida con tal excepción no fue otra que procurar en forma pronta la determinación de la situación de los niños, niñas y adolescentes frente a sus padres y frente a su salida del país. La celeridad en estos casos es un fin constitucionalmente legítimo en cuanto a la dilación de situaciones de incertidumbre y conflicto, no corresponde con el deber que el Estado asume de que las medidas que se adopten o regulen frente a niños, niñas y adolescentes respondan a su interés superior”*. Con esta argumentación, esta Corporación declaró la exequibilidad de la disposición demandada.

70. En línea con estos criterios, no es constitucionalmente censurable que el legislador de excepción, en uso de su amplia libertad de configuración en diseños procesales, no hubiese previsto un recurso administrativo para controvertir la decisión de suspender la devolución o compensación automática de saldos cuando se identifica un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico. Esta omisión es razonable, en tanto que persigue un fin constitucionalmente legítimo que es agilizar el procedimiento de devolución y compensación automática de saldos para aumentar la liquidez y el flujo de caja de las personas, lo cual se puede lograr si se limita este tipo de recursos en vía gubernativa.

Sumado a lo anterior, debe recordarse que contra la decisión definitiva que decide sobre la devolución o compensación de saldos a favor procede el recurso de reconsideración, de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario¹⁷⁰. Además, esa decisión puede ser demandada ante la jurisdicción contencioso administrativa, proceso en el cual se acepta la impugnación de los actos de trámite junto a los actos definitivos. En estas condiciones, es evidente que la limitación de la procedencia de recursos en vía gubernativa en contra de los actos de trámite que suspenden la devolución o compensación de saldos resulta proporcional, ya que dicha restricción no impide, en todo caso, algún tipo de control administrativo y judicial que evite la actuación arbitraria de la administración tributaria y que garantice los derechos al debido proceso y de acceso a la justicia del contribuyente.

71. En suma, el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 no evidencia una contradicción específica con la Constitución, en razón a que: i) las expresiones *“riesgo de fraude fiscal”* y *“riesgo específico”*

¹⁶⁹ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁷⁰ *“ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 67 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración”*.



son determinables apelando a otras normas del ordenamiento jurídico; ii) el legislador extraordinario tiene libertad de configuración para establecer o no recursos dentro de un proceso y, iii) la decisión de suspensión de la devolución y compensación de saldos a favor puede discutirse indirectamente por medio de recursos que ataquen la resolución definitiva que niegue la autorización de devolución y compensación, específicamente, a través del recurso de reconsideración y de acciones de carácter jurisdiccional.

Numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020. Protección del patrimonio público

72. El numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 prescribe que a los solicitantes que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria y con relación a quienes no se identifique un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, se les autorizará la devolución o compensación de saldos a favor. Debe analizarse si esta norma cumple los criterios de razonabilidad y proporcionalidad constitucional porque, con la pretensión de aumentar la liquidez y el flujo de caja de las personas, a estos solicitantes se les hacen devoluciones y compensaciones, pese a representar un riesgo alto en materia fiscal que podría amenazar el patrimonio público.

73. No obstante, el riesgo que se asume no es desproporcionado teniendo en cuenta que los recursos que estas personas reciban, vía devoluciones y compensaciones, pueden mantener el flujo de la economía si con él honran obligaciones, mantienen empleos, consumen, etc. A su vez, este riesgo es combatido de dos maneras: a través de un control posterior sobre la devolución o compensación y por medio de las *“amplias facultades de fiscalización e investigación que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN contempladas en el artículo 684 del Estatuto Tributario y los artículos 71 y 72 de la Ley 2010 de 2019, las cuales podrán ejecutarse a partir del levantamiento de la suspensión de términos establecida para los procesos de fiscalización y liquidación, generado por la Emergencia Económica, Social y Ecológica”*. En estas circunstancias, el numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 no plantea una contradicción específica con la Constitución.

Artículos 3° y 4° del Decreto 535 de 2020. Libertad de configuración normativa en relación con los efectos temporales de las normas de procedimiento

74. Los artículos 3° y 4° de la normativa estudiada se concentran en sus efectos temporales. En particular, el artículo 3° dispone que el procedimiento abreviado debe aplicarse a los expedientes que, en el momento de su expedición *“se encuentren en curso en las divisiones de gestión de fiscalización y/o sus grupos internos de trabajo por investigación previa a devolución y/o compensación”*. Además, una vez finalice la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, las solicitudes de devolución o compensación que estuvieren en trámite a través del procedimiento abreviado concluirán mediante dicho trámite. A su turno, el artículo 4° señala que su vigencia comienza desde la fecha de su publicación.

75. Esta regulación no supone ninguna contradicción específica con la Constitución. Esta Corporación ha advertido que la Carta guarda silencio sobre los efectos temporales de las normas procesales, de suerte que el legislador tiene amplia configuración legislativa en este asunto, salvo en materias penales y disciplinarias en virtud de los principios de legalidad y favorabilidad¹⁷¹, el cual no es el caso del Decreto 535 de 2020.

Juicio de incompatibilidad

¹⁷¹ Sentencias C-1233 de 2005 M.P. Alfredo Beltrán Sierra y C-692 de 2008 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.



76. El decreto en revisión suspende la aplicación de los requisitos establecidos en el párrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario¹⁷². Lo anterior obedece a la necesidad de establecer un procedimiento expedito y abreviado que permita devolver y compensar los saldos a favor en forma automática, de manera que los contribuyentes o responsables tengan un mayor flujo caja y de liquidez para cumplir con sus obligaciones. En este sentido, si no se suspende la aplicación de estos dos requisitos se reduce la cantidad de personas que pueden acceder a las devoluciones, lo que impactaría negativamente su liquidez y flujo de caja. Por esta razón, estas dos exigencias son irreconciliables con el estado de excepción que fue decretado, entre otras razones, por la reducción de los flujos de caja de personas y empresas como consecuencia de las medidas sanitarias que se deben adoptar para evitar la propagación del COVID-19.

Juicio de necesidad

77. Una de las razones por las cuales se declaró el estado de excepción es la reducción de los flujos de caja de personas y empresas. Pues bien, las medidas adoptadas en el Decreto 535 de 2020 tienen por objeto aumentar el número de personas que pueden acceder a la devolución o compensación de saldos a favor, pues en algunas circunstancias muy particulares las personas calificadas de riesgo alto en materia tributaria pueden acceder a este mecanismo, el cual está vedado para ellas en el procedimiento ordinario dispuesto en el Estatuto Tributario. Además, la eliminación del requisito de que más del 85 % de los costos, gastos o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan facturación electrónica es igualmente una manera de incrementar el número de personas que pueden acceder a la devolución o compensación de saldos. Las medidas adoptadas en el Decreto 535 de 2020 también buscan hacer más rápida y fácil la devolución y compensación de saldos mediante tiempos más cortos de respuesta y menos exigencias a las solicitudes en términos de documentación requerida. En este orden de ideas, las medidas estudiadas son idóneas o necesarias fácticamente para aumentar el flujo de caja y la liquidez, lo que aporta a mantener el flujo de la economía, incrementar la demanda agregada y reducir las afectaciones negativas de las medidas de aislamiento en la economía y en el mínimo vital de las personas.

78. Paralelamente, en el ordenamiento jurídico ya existe la figura de la devolución o compensación automática de saldos a favor, pero con un procedimiento que no es suficiente para aumentar la liquidez y el flujo de caja de las personas con la velocidad y el alcance que la crisis reclama, en razón a que los términos de respuesta son considerablemente más largos y el ámbito de aplicación personal del procedimiento es más restringido. Por consiguiente, la Sala juzga cumplido el requisito de necesidad jurídica del decreto objeto de control de constitucionalidad.

Juicio de proporcionalidad

79. Las medidas contenidas en el Decreto 535 de 2020 no restringen directamente ningún derecho fundamental, pero sí pueden impactar el patrimonio público, en tanto flexibilizan algunos requisitos para acceder a la devolución y compensación de saldos a favor, lo que eventualmente podría dar lugar a la entrega de recursos en forma irregular. En esta línea de argumentación, es preciso que la Sala valore la proporcionalidad de ese riesgo en comparación con la gravedad de la crisis.

¹⁷² “El mecanismo de devolución automática de saldos a favor aplica para los contribuyentes y responsables que:
“a) No representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN);
“b) Más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica”.



80. Al respecto, es importante destacar, de nuevo, que el mismo decreto legislativo consagra salvaguardas que pueden aligerar el peso del riesgo que se asume en disminuciones injustificadas en el patrimonio público, en tanto que consagra mecanismos de control, contempla la institución de la suspensión para que posteriormente se puedan investigar más a fondo los casos en relación con los cuales hay dudas antes de practicar devoluciones o suspensiones y rescata normas existentes sobre fiscalización e investigación. Por ende, el riesgo que asume el decreto bajo examen es limitado gracias a las previsiones en él contenidas y, por consiguiente, sus medidas se consideran proporcionales a la gravedad de los hechos que dieron lugar a la declaratoria de estado de excepción, concretamente, a la disminución de la liquidez y de los flujos de caja de las personas y empresas.

Juicio de no discriminación

81. El decreto bajo control no discrimina ni impone tratos diferenciados injustificados. Aunque el Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia plantea un problema de desigualdad entre el tiempo de duración de la suspensión de los términos para la devolución y compensación de saldos a favor en el procedimiento abreviado (hasta que dure la emergencia sanitaria), en comparación con el ordinario regulado en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario (hasta por 90 días), el hecho cierto es que esta diferencia está constitucionalmente justificada.

La Corte, a lo largo de su jurisprudencia, ha aplicado el denominado juicio integrado de igualdad para evaluar si determinado trato desigual es o no constitucional, el cual fue unificado en la **Sentencia C-345 de 2019**¹⁷³, dadas algunas divergencias identificadas en el precedente constitucional. Este juicio es más o menos exigente dependiendo del grado de libertad de configuración que tiene el legislador en determinada materia. En los casos en los que se trata de evaluar procedimientos, en cuyo diseño el ámbito de configuración legislativa es muy amplio, y de materias económicas y tributarias¹⁷⁴, como ocurre en este caso, el juicio integrado de igualdad es de intensidad leve, lo cual supone valorar como constitucionales las desigualdades que sean potencialmente adecuadas para alcanzar una finalidad admisible o permitida, es decir, que se puede buscar por no estar prohibida por la Constitución. Si bien la devolución y compensación de saldos a favor puede eventualmente impactar recursos públicos, lo que podría aumentar la intensidad del juicio de igualdad, es claro que no hay impacto directo sobre derechos fundamentales.

Pues bien, la finalidad del Decreto 535 de 2020 es no solo hacer más rápida la devolución y compensación de saldos a favor y resguardar el patrimonio público, sino también aumentar el círculo de personas que pueden acceder a este beneficio, propósito que en las circunstancias que plantea la pandemia resulta admisible y permitido, al aumentar la liquidez de las personas y, en este sentido, mejorar el flujo de la economía, lo que eventualmente tiene consecuencias globales positivas en los derechos al trabajo y al mínimo vital y en el cumplimiento de obligaciones pecuniarias. Por ello, el decreto permite incluso, en algunos casos, que las personas calificadas de riesgo alto en materia tributaria pueden favorecerse con las figuras de la devolución y compensación de saldos a favor.

Sin embargo, en relación con quienes sean calificadas de riesgo alto y, además, en ellas haya riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, es razonable suspender el proceso hasta que sea levantada la emergencia sanitaria, pues ello, primero, evita entregar recursos económicos en casos en los que hay buenas razones para temer que en realidad no hay lugar legalmente a dicho desembolso, con lo cual se protege el patrimonio público, y, segundo, es una forma de liberar recursos humanos escasos para concentrarlos en el estudio de los demás trámites de

¹⁷³ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁷⁴ En la Sentencia C-673 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte recordó las hipótesis en las cuales se han aplicado los juicios de intensidad leve, intermedia y estricta.



devolución y compensación en los que los riesgos al patrimonio público son menores. Adicionalmente, este trato desigual no supone negar definitivamente la devolución o compensación de saldos a quienes se les suspenda el proceso, pues, una vez la emergencia sanitaria sea superada y sus casos sean investigados, podría autorizarse la devolución o compensación si se verifican las condiciones normativas para que ello proceda.

En este orden de ideas, la Sala encuentra que, en relación con quienes sea viable identificar un riesgo de fraude fiscal o riesgo específico, la suspensión de la devolución y compensación de saldos hasta que la emergencia sanitaria sea levantada, y no hasta por 90 días, es un medio adecuado para alcanzar una finalidad admisible o permitida por la Constitución, que es agilizar el trámite para devolver o compensar saldos a la mayor cantidad posible de personas, lo que materializa el principio de celeridad de la función administrativa, puede imprimirle dinamismo al flujo económico del país y salvaguardar el patrimonio público, del cual depende el funcionamiento del Estado y la concreción de todos los derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico.

82. Por las mismas razones anteriormente aducidas, resulta constitucionalmente válida la distinción que hace el artículo 1° del Decreto 535 de 2020 entre los solicitantes de devolución y compensación de saldos a favor que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria, a quienes en algunos casos específicos se les suspende el proceso, y los que no reciban esta calificación, con respecto a quienes procede la devolución y compensación automática de saldos. De nuevo, se trata de una asimetría que pretende evitar riesgos al patrimonio público, del cual depende el funcionamiento del Estado y la concreción de todos los derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico, y priorizar recursos escasos para así agilizar el trámite de devolución y compensación en los casos en los que este riesgo es razonablemente menor. Asimismo, este trato diferente es adecuado para tal objetivo y, por ende, no constituye una trasgresión al mandato de no discriminación.

Síntesis de la decisión

83. El Decreto 535 de 2020 fue expedido en desarrollo de la emergencia económica, social y ecológica declarada en el Decreto 417 de 2020, con el fin de aumentar el flujo de caja y la liquidez de las personas. Con este objetivo, el decreto crea un procedimiento abreviado de devolución y compensación automática de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas –IVA.

84. Después de recordar su jurisprudencia sobre los requisitos formales y materiales que los decretos legislativos deben cumplir, la Corte Constitucional explicó el alcance del decreto y lo comparó con el procedimiento ordinario de devolución y compensación de saldos a favor regulado en el Estatuto Tributario. A continuación, verificó el cumplimiento de los requisitos formales del decreto y los encontró cumplidos porque: i) el decreto fue firmado por el Presidente de la República y todos los ministros; ii) fue expedido en vigencia y en desarrollo de la emergencia económica, social y ecológica y iii) fue motivado.

85. En lo que sigue, esta Corporación abordó el examen de constitucionalidad del Decreto 535 de 2020 desde una perspectiva material. Allí, concluyó que las medidas por él adoptadas están encaminadas a aumentar la liquidez y el flujo de caja de las personas y empresas, que pudieron verse afectadas por las medidas sanitarias tomadas para enfrentar el contagio del COVID-19, por lo cual se cumple el principio de finalidad.

86. En cuanto al juicio de conexidad material, la Corte observó que la normativa estudiada tiene relación con sus propias consideraciones y con las motivaciones que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción.

87. También encontró que todas las medidas contenidas en el decreto legislativo están suficientemente motivadas, además que ninguna de ellas incurre en alguna arbitrariedad, ya que no limitan el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; o interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado; o suprimen o modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y



juzgamiento. Asimismo, ninguna de las medidas del Decreto 535 de 2020 restringen alguno de los derechos denominados intangibles.

88. En el juicio de no contradicción específica, este Tribunal analizó cada una de las medidas adoptadas por el Decreto 535 de 2020 y estimó que no se oponen a los mandatos constitucionales.

En esencia, la Corte concluyó que: (i) el inciso 1° del artículo 1° no presenta una contradicción específica con la Constitución, pues la definición de términos procesales hace parte de la libertad de configuración legislativa y el concepto de alto riesgo en materia fiscal es determinable, al encontrar que otras normas del ordenamiento jurídico ayudan a suprimir su ambigüedad, luego el principio de legalidad no se ve comprometido; (ii) la supresión de los requisitos referidos en el inciso 2° del artículo 1° y en el artículo 2° del decreto (requisitos que tienen como finalidad proteger el patrimonio público), no transgrede la Constitución, en la medida en que la misma normativa conserva otras herramientas que tienen este mismo objetivo y es claro que dicha supresión materializa los principios constitucionales de economía procesal, celeridad de la función administrativa y buena fe; (iii) el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto 535 de 2020 no evidencia contradicción específica con la Constitución, en razón a que las expresiones “*riesgo de fraude fiscal*” y “*riesgo específico*” no transgreden el principio de legalidad al ser determinables apelando a otras normas del ordenamiento jurídico que las definen, al hecho de que el legislador tiene libertad de configuración para establecer o no recursos dentro de un proceso y a que la decisión de suspensión de la devolución y compensación de saldos a favor puede discutirse indirectamente por medio de recursos que ataquen la resolución definitiva que niegue la autorización de devolución y compensación, específicamente, a través del recurso de reconsideración y de acciones de carácter jurisdiccional; (iv) el numeral 1.2 del artículo 1° del decreto no plantea contradicción específica con la Constitución porque en el decreto están contempladas herramientas que protegen el patrimonio público cuando se autoriza la devolución o compensación de saldos a personas que representen riesgo alto en materia tributaria; y (v) los artículos 3° y 4° del Decreto 535 de 2020 no desconocen la Carta, dado que, en lo relativo a los efectos temporales de las normas procesales, existe amplia libertad de configuración legislativa, salvo que se trate de materias penales y disciplinarias en virtud de los principios de legalidad y favorabilidad, que no es el caso del decreto bajo examen.

89. Finalmente, la Corte Constitucional consideró que el Decreto 535 de 2020 supera los juicios de incompatibilidad, al justificar por qué las normas que suspende son irreconciliables con el estado de excepción; de necesidad, por demostrar que sus medidas son idóneas para superar la extensión de los efectos de la crisis y que las leyes ordinarias no son suficientes para aumentar rápidamente el flujo de caja y la liquidez de las personas, incluidas algunas que representen riesgo alto en materia tributaria; de proporcionalidad, al explicar que las medidas adoptadas, si bien pueden representar en algunos casos amenazas al patrimonio público, son equilibradas frente a la disminución de liquidez y de flujo de caja que incitó la declaratoria del estado de excepción; y de no discriminación, en la medida en que las diferencias de trato entre los tiempos de suspensión en el procedimiento abreviado y en el ordinario, de un lado, y entre los solicitantes que sean calificados de riesgo alto en materia tributaria y los que no reciban dicha calificación, de otro, no son injustificadas, pues son adecuadas para lograr un fin permitido por la Constitución.

90. Por todas estas razones de orden formal y material, la Corte decide declarar la exequibilidad del Decreto 535 de 2020.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



RESUELVE:

Declarar **EXEQUIBLE** el Decreto 535 de 2020 del 10 de abril de 2020, “*Por el cual se adoptan medidas para establecer un procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica*”.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General