



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

Honorables magistrados

Corte Constitucional de Colombia

Magistrada ponente: **Gloria Stella Ortiz Delgado.**

E.S.D.

REF: Intervención ciudadana proceso **RE-269**

Jorge Kenneth Burbano Villamarín actuando como ciudadano y **Director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá, e Ingrid Vanessa González Guerra** actuando como ciudadana e **miembro del Observatorio**, presentamos la siguiente intervención ciudadana en defensa de la supremacía e integridad de la Constitución Política de Colombia de 1991 conforme al núm. 1, del art. 242 de la ConstPol y el art. 37 del D.2067/91¹. Intervención hecha dentro del control de constitucionalidad de los decretos legislativos dictados en el marco del estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional -num. 7, art.241 constitucional-.

A. Norma objeto de control automático de constitucionalidad

La norma que será controlada es el **Decreto 535/2020** de abril 10 *“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”*.

B. Consideraciones del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

El control de constitucionalidad tanto de los decretos que desarrollen los estados de excepción es integral y su interpretación debe ser restrictiva y estricta. La jurisprudencia constitucional ha establecido reglas puntuales para los estados de excepción por estado de emergencia en el orden económico, social o ecológico, o en

¹ D.2067/91: “ARTICULO 37. Para la efectividad de la intervención ciudadana, en la revisión de los Decretos legislativos, repartido el negocio, el magistrado sustanciador ordenará que se fije en lista en la Secretaria de la Corte por el término de cinco días, durante los cuales, cualquier ciudadano, podrá intervenir por escrito, para defender o impugnar la constitucionalidad del decreto”



casos de grave calamidad pública². En consecuencia, el control integral se aplica en dos grandes secciones³:

1. Control formal

El control de constitucionalidad formal de los Decretos expedidos en el desarrollo de la declaración del estado de excepción analiza al menos, cinco puntos⁴: i. que el decreto esté firmado por el presidente de la República y todos sus ministros; ii. que el Decreto se promulgue dentro del estado de emergencia; iii. que el decreto este motivado; iv. que el decreto de promulgue en el Diario Oficial y; v. enviarlo a la Corte Constitucional al día siguiente de su promulgación para revisión automática de constitucionalidad.

Estos cinco puntos están aplicados en el D.535/2020 así: I. el decreto está firmado tanto por el Presidente de la República como de sus 18 ministros⁵; II. de acuerdo art. 1 del D.417/2020, el estado de emergencia es de 30 días calendario, contados desde el martes 17 de marzo del 2020 hasta el jueves 16 de abril del 2020. El D.535/2020 fue promulgado el 10 de abril de 2020, esto quiere decir que fue dentro del estado de emergencia; III. el decreto está motivado en: a. Decreto 417 de 2020 que declaró el estado de emergencia, b. Presupuestos fácticos de salud pública y c. Presupuestos económicos; IV. el D. 535/2020 fue promulgado en el diario oficial N° 51264 el 22 de marzo de 2020, pág. 7⁶ ; y, V. el decreto si fue enviado de la presidencia de la república a la Corte Constitucional el 13 de abril del 2020, exactamente tres días después de adoptada la medida.

Respecto al último punto, no se debe considerar como un vicio en su formación, ya que el num.6 del art. 214 de la Constitución Política señala que *“Si el Gobierno no cumpliera con el deber de enviarlos, la Corte Constitucional aprehenderá de oficio y en forma inmediata su conocimiento”*. Lo cual no es un motivo intrascendente y no condiciona su constitucionalidad, el haberlo enviado tres días después de su promulgación.

² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-670 de 2015. Consideración jurídica número 2.1.

³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-802 de 2002: “La competencia de la Corte Constitucional para realizar el control de constitucionalidad formal y material tanto de los decretos legislativos declaratorios de los estados de excepción como de los decretos legislativos de desarrollo”. La sentencia fundadora de esta regla es la C-004 de 1992.

⁴ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C 742 de 2015. “Reglas generales para el control de constitucionalidad de los decretos legislativos dictados en desarrollo de un estado de emergencia económica”.

⁵ Información tomada de:

<https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20535%20DEL%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202020.pdf>

⁶ Información tomada de : <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30038973>



Bajo estas precisiones el D.535/2020 cumple con los requisitos formales establecidos en la Constpol. Estos requisitos formales condicionan los siguientes juicios valorativos dentro del control material integral.

2. Control material

El control constitucional de los decretos legislativos que desarrollan el estado de emergencia es ejercido por la Corte Constitucional. El Consejo de Estado conocerá del control de constitucionalidad y de legalidad de los decretos reglamentarios de los decretos legislativos de desarrollo. El control material de la Corte Constitucional de los decretos legislativos de desarrollo, implica hacer⁷: i. un juicio de conexidad material; ii. un juicio de ausencia de arbitrariedad; iii. un juicio de intangibilidad; iv. un juicio de no contradicción específica; v. un juicio de incompatibilidad; vi. un juicio de finalidad, suficiencia, necesidad y proporcionalidad y; vii. Un juicio de no discriminación.

Las anteriores condiciones se podrían agrupar en dos partes. La primera, que estudia el juicio de conexidad material, juicio de ausencia de arbitrariedad, juicio de no contradicción específica y juicio de no discriminación y; la segunda, analiza la necesidad, razonabilidad, proporcionalidad e incompatibilidad de la medida.

Es importante resaltar que la temporalidad de sus contenidos debe leerse conforme a la necesidad de crear instrumentos mínimos para sostener el estado y las futuras políticas para morigerar la crisis.

2.1 Primera parte – Juicio de conexidad material, juicio de ausencia de arbitrariedad, juicio de no contradicción específica y juicio de no discriminación

a. Juicio de conexidad material

El D.417/2020 mediante el cual se declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional por el término de 30 días, tuvo como fundamento la necesidad de adoptar medidas necesarias para enfrentar las consecuencias adversas generadas por la pandemia del COVID-19, y que dentro de las afectaciones que puede causar se encuentran las de tipo económico.

Conforme a lo anterior, el D. 417/2020 determino implementar medidas que requieren recursos adicionales para enfrentar las necesidades económicas ocasionadas por la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica a causa del COVID-19, y que además tiene como sustento, la urgencia y gravedad de la crisis. Por tanto, se hizo

⁷ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-742 de 2015.



necesario recurrir a dictar decretos con fuerza de ley, que permitan conjurar la grave crisis generada por el nuevo Coronavirus COVID-19, lo cual incluye tomar medidas necesarias a nivel presupuestal para financiar diferentes acciones requeridas en el marco de la emergencia. Es así como se autorizó al Gobierno Nacional efectuar las operaciones presupuestales necesarias, con el fin de garantizar todas las medidas adoptadas en el D.417/2020, con el fin de mitigar y prevenir el impacto negativo en la economía de país.

Así mismo, se consideró en el mismo D.417/2020 como medida necesaria, en el ámbito tributario, analizar todas las medidas tributarias necesarias para afrontar la crisis. De tal forma, que una de las finalidades de estas medidas es focalizar el apoyo fiscal a contribuyentes y responsables vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en el año 2021, así como la mitigación de los efectos económicos que están presentando a causa de la pandemia. Pues en su mayoría son empresas que han tenido una disminución de su patrimonio, y que cumpliendo con sus obligaciones fiscales se le generaron saldos a favor, que no le pertenecen a la DIAN sino a estos contribuyentes y responsables, y por tanto, la devolución de saldos a favor mediante una medida que lo agilice, garantizará una ayuda fiscal.

Lo anterior, significa que el D.565/2020 cumple con el juicio de conexidad material respecto al D. 417/2020, para agilizar y brindar eficiencia en la implementación de las medidas de contingencia y mitigación decretadas por el Gobierno Nacional.

b. Juicio de ausencia de arbitrariedad⁸ y no contradicción específica⁹

Las medidas adoptadas por el D. 535/2020 no vulneran preceptos constitucionales. Los arts. 1, 2 y 3 no vulneran la Constitución Política ni demás normas del ordenamiento jurídico, en el entendido en que si bien adopta un procedimiento abreviado para la devolución automática de saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre las ventas, respeta todas las normas referente a las devoluciones de saldo a favor del Estatuto Tributario Nacional (art. 850 y s.s.).

Además, respeta los límites propios de los estados de excepción ley 137 de 1994, pues en este caso el Gobierno Nacional está tomando una medida transitoria (mientras esté vigente la emergencia) y al tener que fungir como legislador extraordinario, prevé una

⁸ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C 742 de 2015. Se entenderá que la medida es arbitraria cuando excede los límites trazados por la Constpol, la ley estatutaria de estados de excepción y el derecho internacional de los derechos humanos. Lo anterior, porque se encuentra prohibido que la medida afecte el núcleo esencial de los derechos fundamentales.

⁹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C 742 de 2015. Respecto al juicio de no contradicción específica, este juicio se refiere al respeto por los límites propios de cada uno de los estados de excepción, en virtud de su naturaleza específica y bajo un análisis que tome en consideración la situación de emergencia que se pretende conjurar



medida que ayuda a mitigar los efectos negativos de la pandemia sobre los patrimonios de los contribuyentes o responsables tributarios.

c. Juicio de intangibilidad y no discriminación

El D.535/2020 no vulnera el núcleo esencial de ningún derecho intangible, no genera restricciones al conjunto de libertades y mecanismos de protección intangibles, que algunos están determinados en el art. 4 de la ley 137 de 1994.

Las medidas adoptadas, no vulneran el principio de igualdad de alguna población en específico, puesto que el procedimiento abreviado para las devoluciones aplica para todo contribuyente o responsable que cumpla con los requisitos del art. 1 del D. 535/2020.

2.2. Segunda parte -Consideraciones generales que sustentan el juicio de finalidad¹⁰, necesidad¹¹, incompatibilidad¹² y proporcionalidad¹³

a. Respetto al art. 1 del D. 535/2020

La adopción de un procedimiento abreviado para la devolución automática de los saldos a favor tiene una finalidad legítima, pues está encaminada a evitar que los contribuyentes que presentan saldos a favor en sus declaraciones de renta e IVA, tengan la posibilidad de solicitar la devolución de una manera ágil y así poder obtener devuelta ese dinero que logrará mesurar un poco el déficit económico que probablemente presente por las consecuencias negativas que ha tenido la pandemia sobre todo en las empresas, y que éstas sin embargo, en algunos casos siguen cubriendo algunos gastos (salarios, impuestos, entre otros) y su liquidez ha ido disminuyendo.

El término de los 15 días es un tiempo prudente, ya que de acuerdo a la Resolución 385 de 2020 del Ministerio de Salud, la emergencia sanitaria va hasta

¹⁰ El art. 10 de la Ley 137 de 1994 determina que las medidas dictadas en un estado de excepción deben estar directa y específicamente encaminadas a conjurar las causas de la crisis y evitar la extensión de sus efectos.

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C 742 de 2015. “Este juicio se refiere a si esta medida es necesaria para alcanzar los fines propuestos por el Gobierno Nacional para conjurar la situación de emergencia y evitar la extensión de sus efectos. Este juicio se divide en: necesidad fáctica y necesidad jurídica”.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C 742 de 2015. Se refiere a la incompatibilidad con alguna norma

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C 742 de 2015. En este juicio debe demostrarse que la medida ofrece más beneficios que los costos que impone a los principios constitucionales y debe verificar si existen medios excepcionales alternativos, menos costosos e igual de efectivos para conjurar la crisis y evitar la extensión de sus efectos



el 30 de mayo de 2020. Por tanto, tener un término de más de 15 días no cumpliría con la finalidad de la medida y tampoco sería necesaria.

Sin embargo deben precisarse ciertas situaciones que la CortConst precisamente cuestiona a la DIAN y al Ministerio de Hacienda, en su Auto mediante el cual avoca conocimiento:

- Para este procedimiento abreviado no se tendrán en cuenta los requisitos establecidos en el parágrafo 5 del art. 855 del ETN, en cuanto 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 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.

Esto quiere decir, que la DIAN en el primer caso deberá analizar la información disponible con el fin de verificar si es un contribuyente de alto riesgo (lo cual es reservado de conformidad con la Ley 2010 de 2019), lo cual es garantista de su función fiscalizadora e investigadora. Así mismo, en el segundo escenario, si bien los antecedentes o información disponible no le permite deducir si es un contribuyente de alto riesgo, su control posterior no lo subroga de su respectiva investigación. En consecuencia, las dos medidas son proporcionales, necesarias y cumplen con la finalidad de agilizar la devolución de saldos a favor, y no vulneran ninguno de los principios tributarios constitucionales ni demás ordenamiento jurídico.

- La DIAN mantiene sus facultades de fiscalización e investigación para revisar las devoluciones, las cuales se ejercerán una vez se levante el estado de emergencia de conformidad reglamentado para ello en el Estatuto Tributario Nacional
- Se mantienen las causales de inadmisión y rechazo de las devoluciones y/o compensaciones del ETN.
- En el caso en que no sea procedente el procedimiento abreviado, la DIAN deberá responder dentro de los 50 días hábiles a la fecha de radicación de la solicitud en debida forma (dentro de los términos ordinarios del ETN), una vez se decreta el levantamiento.



- El procedimiento abreviado solo aplica para solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas. No aplica para pagos en exceso y de lo no debido.
- 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 ETN. Sin embargo, en el art. 861 del mismo estatuto, se adoptó la compensación de oficio, previa solicitud de devolución de saldos a favor. Por tanto, no existiría un mecanismo paralelo al procedimiento abreviado del D. 535/2020, pues aún no se encuentra habilitado el señalado en el art. 851 del ETN.

Sin embargo, la DIAN con el fin de garantizar el derecho a la igualdad de los contribuyentes que radicaron su solicitud de devolución y/o compensación antes de la entrada en vigencia del D. 535/2020 y a los cuales les proceda, debe agilizar su trámite.

- Aunque el D. 535/2020 no reglamenta el término para comunicar al contribuyente que es calificado como de alto riesgo, se entiende que si la DIAN opta por suspender a causa de considerar al contribuyente como de alto riesgo, deberá comunicarlo a más tardar dentro de los mismos 15 días que tiene para realizar la devolución del procedimiento abreviado.
- Se debe aclarar que el D. 535/2020 en el inciso 2 del artículo 1, señala que no serán aplicables los requisitos establecidos en el parágrafo 5 del art. 585 del ETN, estos son: a. No representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y; b. Cuando 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.

Simplemente que el análisis de ser contribuyente calificado como de alto riesgo demanda la suspensión de la devolución hasta por 90 días, 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 ETN. 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.

- Si bien los considerandos del D. 535/2020 señalan que las medidas de confinamiento han afectado la actividad económica *“de los contribuyentes y los*



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

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 las ventas – IVA” , pareciese suponer que el procedimiento abreviado debiera aplicarse para todos los contribuyentes y responsables, sin tener en cuenta que sea calificado como de alto riesgo . Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el sistema tributario se rige por unos principios constitucionales, dentro del cual se encuentra la justicia, igualdad y equidad.

Por tanto, concederle un “beneficio” a un contribuyente que de acuerdo a la información disponible sea calificado de alto riesgo es contradictorio. Si bien puede que se encuentre inmerso en algún hecho o conducta sancionable, no es justo que se apremien las conductas de aquellos contribuyentes o responsables que desestabilizan el sistema tributario y que probablemente como resultado de una investigación deban pagar pecuniariamente alguna sanción, entre otras consecuencias.

b. Respecto al art. 2 del D. 535/2020

La medida adoptada en el art. 2 del D.535/2020 tiene la finalidad de evitar poner una carga al contribuyente o al responsable que solicite la devolución y/o compensación en el entendido en que si la medida tiene como finalidad agilizar la devolución de este dinero que ayudará económicamente al solicitante, no puede imponérsele un obstáculo al acceso expedito al procedimiento abreviado atendiendo la necesidad que tienen en esta emergencia.

Sin embargo, esta medida no los releva de esta obligación pues en el parágrafo del art. 2 del Decreto, se señala que deberán presentar la relación de costos, gastos y deducciones dentro de los 30 días calendario siguientes al levantamiento de la emergencia. Lo cual 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.

c. Respecto al art. 3 del D. 535/2020

La aplicación del procedimiento abreviado a los procesos de fiscalización tributaria en curso por investigación previa a la devolución y/o compensación, regresarán al área de devoluciones para iniciar el procedimiento abreviado. Esta medida es necesaria en el entendido en que si no son considerados como



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

contribuyentes de alto riesgo, deben tener el mismo trato para acceder a este procedimiento abreviado. Es proporcional y tiene una finalidad legítima pues una de las consideraciones del Decreto es aliviar consecuencias negativas económicas y restablecer el flujo de caja de los contribuyentes, por tanto, si de acuerdo a la información disponible no son considerados como de alto riesgo tendrán el derecho de tener el mismo trato para el acceso al procedimiento abreviado.

C. Petición

Por estas razones solicitamos a la Honorable Corte Constitucional que declare la **EXEQUIBILIDAD** del Decreto 535 del 2020 por las razones dadas en la presente intervención.

De los señores Magistrados, atentamente,

Jorge Kenneth Burbano Villamarín

Director Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.

Calle 8 No. 5-80, Segundo Piso. Cel. 3153465150. Correo: jkbv@hotmail.com

VANESSA GONZALEZ GUERRA

C.C 1.010.227.362 de Bogotá

Abogada egresada de la Universidad Libre, Bogotá.

Miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Correo: vanessa-3@hotmail.com