

Bogotá D.C., abril de 2020

Honorable magistrada

Gloria Stella Ortíz Delgado

Corte Constitucional

E.S.D.

Referencia: Expediente RE-269

Asunto: Intervención Grupo de Acciones Públicas (GAP) de la Universidad del Rosario en 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”*.

Respetada magistrada:

Angie Daniela Yepes García, coordinadora del Grupo de Acciones Públicas (GAP) de la Universidad del Rosario y **Andrés Rodríguez Morales**, **Jorge Andrés Portocarrero** y **Daniela María Acosta**, miembros activos del GAP; actuando en calidad de ciudadanos, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, y en colaboración con el **Observatorio de derecho tributario de la Universidad del Rosario**, en ejercicio de nuestros derechos y deberes ciudadanos consagrados en el numeral 7º del artículo 95 de la Constitución Política, nos permitimos presentar la siguiente **intervención ciudadana** en el proceso de revisión automática de constitucionalidad del Decreto 534 de 2020.

El GAP es una clínica jurídica de interés público, adscrita al Consultorio Jurídico de la Universidad del Rosario, que trabaja por la defensa de los derechos humanos y el interés público. Nuestras labores de incidencia implican, entre otras, la presentación de intervenciones ciudadanas ante la Corte Constitucional en asuntos de interés público. Acudimos al presente proceso en respuesta al llamado hecho por la Honorable Magistrada ponente Dra. Gloria Stella Ortíz Delgado, quien mediante auto del 22 de abril de 2020 solicitó concepto del Grupo de Acciones Públicas respecto de la constitucionalidad del Decreto 535 de 2020 expedido en el marco de la declaratoria de estado de emergencia.

Nuestra intervención se divide en cuatro partes. En primer lugar, analizaremos si el decreto cumple con los requisitos de forma de los decretos legislativos expedidos por emergencia económica, social o ecológica. En segundo lugar, expondremos si el decreto bajo análisis cumple con los requisitos materiales exigidos por la jurisprudencia. En tercer lugar, realizaremos el análisis de contenido del decreto. Por último, presentaremos nuestras conclusiones y plantearemos nuestras pretensiones.

Sección 1. Análisis del cumplimiento de los requisitos formales y materiales del Decreto Legislativo

1. Requisitos de forma de los decretos legislativos de emergencia económica.

Según la jurisprudencia en este punto, cuando a la Corte Constitucional le corresponde estudiar la constitucionalidad de los decretos legislativos emitidos en el marco de una declaratoria de estados de excepción debe constatar el cumplimiento de los siguientes requisitos de forma “(i) que hayan sido dictados y promulgados en desarrollo del decreto que declaró el respectivo estado de excepción, (ii) que lleven la firma del Presidente de la República y de todos los Ministros del Despacho, (iii) que hayan sido emitidos dentro del término de vigencia del estado de emergencia fijado en el decreto declaratorio, y (iv) que cuenten con unas motivaciones, las cuales sirvan de razones o causas que condujeron y justifican su expedición”¹. Por lo tanto, procedemos a hacer el análisis de cada uno de los requisitos.

- 1.1. **Suscripción y firmas.** El artículo 215 de la Constitución exige que el decreto bajo revisión sea firmado por el presidente y todos sus ministros. El Decreto 535 de 2020 cumple con este requisito.
- 1.2. **Temporalidad.** El artículo 215 Superior dispone que el presidente de la República podrá declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica “por períodos hasta de treinta días en cada caso”. A su vez, el mismo artículo también dispone que el decreto de declare dicho estado deberá señalar el término en el que se van a utilizar estas facultades.

En este caso, la existencia de dicho estado de emergencia fue promulgado por el Decreto Legislativo 417 de 2020 por un término de 30 días calendario. Este decreto empezó a regir el día de su expedición, es decir, el diecisiete (17) de marzo de dos mil veinte (2020). El decreto bajo estudio se expidió el diez (10) de abril de dos mil veinte (2020), es decir, veinticuatro días calendario después. Por lo tanto, el Decreto 535 de 2020 cumple con este requisito.

- 1.3. **Motivación.** La jurisprudencia constitucional ha afirmado que “[t]anto el decreto que declara el estado de emergencia económica, social y ecológica, como los decretos que contienen las medidas encaminadas a conjurar la crisis, deben estar motivados”².

La motivación del Decreto 535 de 2020 se podría dividir en tres partes. La primera parte, relacionada con el origen del estado de emergencia económica, social y ecológica, en particular, con la transformación del brote de coronavirus a pandemia y a

¹ Corte Constitucional, Sentencia C-434/17, M.P. Diana Fajardo Rivera.

² Corte Constitucional, Sentencia C-468/17, M.P. Alberto Rojas Ríos.

la posterior declaratoria de aislamiento preventivo obligatorio. El segundo conjunto, relacionado con los impactos económicos que puede causar el aislamiento, particularmente en flujos de caja. La tercera, relacionado con que el Estatuto Tributario ya permitía, en su artículo 855 parágrafo 5º hacer devoluciones automáticas de los saldos a favor para contribuyentes que no representen un riesgo alto. Por lo tanto, el requisito de motivación se satisface.

1.4. Conexidad formal y temática. La Constitución establece en su artículo 215 que la legislación expedida en virtud del estado de emergencia económica, social y ecológica solamente pueden referirse a materias que tengan una relación directa y específica con el estado de emergencia. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la conexidad formal y temática implica “*que por un lado el decreto legislativo haya sido dictado en desarrollo del decreto de declaratoria del Estado de Excepción y, por otro, que exista una conexidad temática entre la motivación propia de la norma y las medidas adoptadas por el mismo*”³.

Al analizar el Decreto 535 de 2020 se puede evidenciar que este aclara que se expidió “*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»*”. Asimismo, se puede constatar que existe una conexidad entre la motivación de la norma y las medidas expedidas.

Como se explicó *supra*, la motivación se puede dividir en tres ejes temáticos. Estos ejes temáticos evidencian preocupaciones respecto de los impactos económicos causados por la pandemia, particularmente en relación con los problemas derivados de la falta de flujo de caja y, a su vez, las consecuencias de esta falta de liquidez en el mercado de trabajo. Por lo tanto, se cumple este requisito.

En síntesis, a nuestro juicio, se cumplen los requisitos formales del decreto y, por lo tanto, se estudiarán los requisitos materiales.

2. Requisitos materiales de los decretos legislativos de emergencia económica.

Reiterada jurisprudencia constitucional ha establecido que la Corte Constitucional, a la hora de revisar la constitucionalidad de los decretos legislativos, debe realizar los juicios constitucionales de conexidad, finalidad material, necesidad, proporcionalidad y, finalmente, otros requisitos constitucionales⁴. A estos juicios se les denomina requisitos materiales de los decretos legislativos. A continuación, llevaremos a cabo cada uno de ellos.

³ Corte Constitucional, Sentencia C-700/15, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; Corte Constitucional, Sentencia C-468/17, M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-225/11, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Corte Constitucional, C-672/15, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Corte Constitucional, Sentencia C-700/15, M.P. Gloria Stella

2.1. Juicio de conexidad material. Respecto de este juicio, la jurisprudencia constitucional ha afirmado que tiene como objetivo “*verificar si las medidas adoptadas mediante el decreto legislativo, están directamente relacionadas y vinculadas con los hechos que dieron lugar a la emergencia económica y social*”⁵. Sin embargo, este juicio tiene dos sustratos analíticos, que se estudiarán a continuación.

a. Conexidad interna. “[C]onsiste en verificar si las medidas adoptadas por el decreto están relacionadas con las consideraciones que tuvo en cuenta el Gobierno Nacional al efectuar su expedición. Se trata así de una relación entre la parte motiva y la normativa del decreto”⁶.

Al estudiar la motivación del Decreto 535 y al contrastarlo con su parte motiva, se evidencia que las medidas tomadas buscan aumentar el flujo de caja. Por lo tanto, se satisface este requisito.

b. Conexidad externa. “[S]e refiere a la confirmación del vínculo existente entre la medida de excepción adoptada y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia, es decir, una labor que permite verificar que las medidas adoptadas están encaminadas a conjurar la crisis”⁷.

Al contrastar la motivación del Decreto 417 de 2020, Decreto que declaró el estado de excepción, con lo dispuesto en 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. En consecuencia, existe conexidad interna.

2.2. Juicio de finalidad. El artículo 10 de la Ley 137 de 1994 (en adelante, Ley Estatutaria de Estados de Excepción) establece que las normas expedidas en virtud del estado de excepción deben tener una relación directa y estar “*encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos*”.

Si se quiere, la finalidad del Decreto es buscar aumentar el flujo de caja en momentos de dificultades económicas. El medio trazado para ello es un mecanismo que permite que la devolución de saldos sea más expedita. Por lo tanto, se cumple con este requisito.

Ortiz Delgado; Corte Constitucional, Sentencia C-703/15, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; Corte Constitucional, C-724/15, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; Corte Constitucional, Sentencia C-465/17, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-468/17, M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

2.3. Juicio de necesidad. El análisis de necesidad supone el estudio de dos elementos:

a. Necesidad fáctica. Respecto de este es necesario analizar si *“el Presidente incurrió en error manifiesto de apreciación al diseñar la medida o proporcionarle determinado contenido, a la luz del propósito de superar la crisis o evitar la extensión de sus efectos”*⁸.

Al respecto, el Decreto 535 afirma en su motivación, citando palabras de una alocución del presidente de la República que: *“es necesario hacer más. Se debe dar prioridad al apoyo fiscal focalizado para los hogares y empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en 2021”*.

El Presidente consideró, entonces, que facilitar la devolución de los saldos por parte de la DIAN permite aumentar el flujo de caja, lo que permite aliviar la economía en momentos de dificultades financieras. Esto tiene cabida dentro de un margen razonable de interpretación, por lo que se satisface.

b. Necesidad de subsidiariedad. Este requisito exige *“establecer si el Ejecutivo no tenía a disposición o no le era posible acudir, dentro del marco de sus competencias constitucionales y legales ordinarias, a mecanismos jurídicos igualmente idóneos para detener la crisis o contrarrestar sus consecuencias”*⁹. Este requisito se satisface, pues es claro que el presidente no contaba con otro mecanismo más igualmente idóneo para lograr aumentar el flujo de caja con recursos previamente disponibles, en tanto el mecanismo ordinario dispuesto para ello en el Estatuto Tributario no tiene la misma agilidad.

2.4. Juicio de proporcionalidad. Conforme al artículo 13 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción, *“[l]as medidas expedidas durante los Estados de Excepción deberán guardar proporcionalidad con la gravedad de los hechos que buscan conjurar”*. La jurisprudencia constitucional ha establecido que, para ello, se debe examinar *“examinar su necesidad, idoneidad y conducencia para lograr los fines que el Ejecutivo se propone, así como la repercusión de las medidas en términos de derechos fundamentales y otros Principios constitucionales”*¹⁰. Ese análisis se llevará a continuación.

2.4.1. Análisis de la necesidad

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-434/17, M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁹ Ibid.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-911/10, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

La medida establece que se harán devoluciones de saldo “a los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas - IVA que no sean calificados riesgo alto en materia tributaria se les autorizará la devolución y/o compensación los respectivos saldos a favor mediante procedimiento abreviado dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud devolución y/o compensación oportunamente y en debida forma”.

El medio de una medida es necesario cuando “no se hubiera podido elegir otro medio igualmente eficaz pero que no afectara o lo hiciera en medida sensiblemente menor el derecho fundamental”¹¹. En principio, el medio de la medida satisface el principio de necesidad, pues no implica una afectación a un derecho fundamental al hacer más sencillo el acceso a un trámite, lo que no sólo no afecta al debido proceso, sino que lo beneficia. No obstante, como se explicará más adelante, es necesario que la Corte realice unos condicionamientos para garantizar que la aplicación del mismo no resulte en detrimento del derecho al debido proceso y a la igualdad.

2.4.2. Análisis de idoneidad y de conducencia

El medio es adecuado cuando “es idóneo para alcanzar el fin propuesto”¹² y efectivamente conducente en aquellos escenarios en los que logra “alcanzar el fin buscado por la norma sometida a control judicial”¹³. En este caso, 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.

3. Juicio de otros requisitos constitucionales.

3.1. Juicio de incompatibilidad. Según el artículo 12 de la Ley 137 de 1994, los decretos legislativos que se expidan en estado de excepción “que suspendan leyes deberán expresar las razones por las cuales son incompatibles con el correspondiente Estado de Excepción”.

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.

3.2. Requisito de prohibición de discriminación. El artículo 14 de la Ley 137 de 1994 establece que las normas expedidas en virtud de la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica no pueden violar la prohibición de

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C-673/01, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹² *Ibíd.*

¹³ *Ibíd.*

no discriminación establecida en el artículo 13 Superior. Para ello, la Corte analiza si advierte si en el decreto bajo estudio se advierte el uso de alguna distinción utilizando las categorías sospechosas del mencionado artículo¹⁴. En la norma bajo examen no se utiliza ninguna de estas categorías: sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Por lo tanto, no viola esta prohibición.

- 3.3. Prohibiciones específicas del artículo 15 de la Ley 137 de 1994.** Este artículo prohíbe que la norma bajo estudio (i) suspenda los derechos humanos o las libertades fundamentales, (ii) interrumpa el normal funcionamiento de las ramas del poder público o de los órganos del Estado o (iii) suprima o modifique los organismos o funciones básicas de acusación y juzgamiento. El decreto bajo estudio no presenta ninguno de esos supuestos de hecho, pues como ya se explicado la norma establece un procedimiento para facilitar la devolución de saldos. Por lo tanto, (i) no suprime algún derecho humano o libertad fundamental, (ii) no interrumpe el normal funcionamiento de ninguna rama del poder u órgano estatal y finalmente, no tiene que ver con la acusación o juzgamiento.

Sección 2. Análisis del contenido del Decreto 353 de 2020.

1. Afectación al derecho fundamental al debido proceso por la indeterminación dl Decreto en asuntos nucleraes el proceso abreviado de devolución.

El Derecho Fundamental al debido proceso se encuentra consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, en los siguientes términos:

“Artículo 29. El Debido Proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la

¹⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-465/17, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un Debido Proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del Debido Proceso”.

De acuerdo con lo anterior, la Corte Constitucional ha reconocido que de este, se desprende el reconocimiento de otras garantías como el principio de legalidad (en materia procedimental sancionatoria), el derecho a la defensa y contradicción, la presunción de la inocencia, entre otros.

Estas garantías irradian cualquier actuación de carácter administrativa, tan es así que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha contemplado su procedencia en asuntos de índole materia tributaria; área en la cual también ha señalado aplican los principios del *ius puniendi*¹⁵ que tradicionalmente eran propios del derecho penal. Por ejemplo, el principio de favorabilidad, la excepcionalidad de la aplicación de criterios objetivos para la determinación de sanciones o consecuencias jurídicas desfavorables y la categorización de conductas a partir de móviles como el dolo (*mens rea*)¹⁶.

En virtud de lo expuesto, se analizará las posibles afectaciones que se estima ocurren en el Decreto 535 de 2020 contra derecho al debido proceso.

1.1. La norma bajo estudio.

El Decreto *sub examine* establece la devolución automática de los saldos a favor en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre las ventas (en adelante IVA), durante la vigencia de la Emergencia Sanitaria.

De acuerdo con el artículo 1 del Decreto, los contribuyentes del impuesto sobre la renta e IVA tendrán **el derecho de solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor generados mediante un procedimiento abreviado**, siempre que estos, **no sean calificados como contribuyentes de alto riesgo en materia tributaria.**

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-710/01, M.P. Jaime Córdoba Triviño: “Esta Corporación tiene bien establecido que, si bien el derecho penal no es más que una de las especies del derecho sancionador, sin embargo los principios penales se aplican, *mutatus mutandi*, a los distintos ámbitos en donde opera el derecho sancionador. En efecto, en reiterada jurisprudencia esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado. Y es que la Constitución es clara en señalar que el Debido Proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP art. 29). Por consiguiente, el actor tiene razón en que la definición de una infracción debe respetar los Principios de legalidad y proporcionalidad que gobiernan la actividad sancionadora del Estado”.

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencias C-527/96, M.P. Alejandro Martínez Caballero; Corte Constitucional, Sentencia C-692/08. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; Corte Constitucional, Sentencia C-686/11, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Corte Constitucional, Sentencia C-878/11, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

Así mismo el Decreto establece que, si un contribuyente es calificado como **de alto riesgo en materia tributaria**, la Dirección Seccional podrá tomar alguna de las siguientes decisiones:

- Suspender el proceso y términos de la solicitud realizada durante la Emergencia Sanitaria, en aquellos casos **en los que, conforme con elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible**, sea posible identificar un riesgo de **fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular**.
- 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; Seccional que deberá iniciar un control posterior sobre el procedimiento efectuado cuando termine la vigencia de la Emergencia Sanitaria.

A partir del tratamiento enunciado, desde el Grupo de Acciones Públicas, encontramos que desde su contenido, el Decreto 535 tal como está actualmente configurado, afecta garantías del debido proceso: i) El principio de legalidad en materia sancionatoria; y ii) el derecho a la defensa.

1.2. Riesgos al principio de legalidad en materia sancionatoria e implicaciones en otros derechos.

Como hemos señalado, hay un mandato constitucional intrínseco al debido proceso según el cual, cualquier actuación administrativa deberá ceñirse **a las leyes preexistentes, a la competencia preestablecida para la entidad o “juez” competente y a las formas propias de cada proceso**.

En materia tributaria, las garantías descritas tienen un doble alcance. Por una parte, representan una garantía para los contribuyentes, al someterlos a reglas procesales claras, constantes y objetivas; por otra parte, representa un límite a la arbitrariedad de la administración tributaria, que deberá ceñirse a los términos definidos por el legislador, previo al inicio de cualquier actuación de fiscalización, determinación, liquidación o sanción.

De hecho, la Corte Constitucional ha reiterado la tesis expuesta de la siguiente manera:

El Principio constitucional de la legalidad tiene una doble condición de un lado es el Principio rector del ejercicio del poder y del otro, es el Principio rector del derecho sancionador. Como Principio rector del ejercicio del poder se entiende 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.

(...)

El derecho administrativo, a diferencia de lo que sucede en el derecho penal, suele no establecer una sanción para cada una de las infracciones administrativas que se presente, sino que se opta por establecer clasificaciones más o menos generales en las que puedan quedar subsumidos los diferentes tipos de infracciones. Para el efecto, el legislador señala unos criterios que han de ser atendidos por los funcionarios encargados de imponer la respectiva sanción, criterios que tocan, entre otros, con la proporcionalidad y razonabilidad que debe presentarse entre la conducta o hecho que se sanciona y la sanción que pueda imponerse, lo que le permite tanto al administrado como al funcionario competente para su imposición, tener un marco de referencia cierto para la determinación de la sanción en un caso concreto”¹⁷.

Ahora bien, ¿por qué el alcance de esta garantía es relevante para efectos del análisis del Decreto objeto de indagación? El Decreto 535 de 2020 creó un **procedimiento administrativo que debe respetar el debido proceso**. De acuerdo con ello, el Legislador Excepcional debía garantizar la formulación de todos los elementos necesarios para garantizar que desde su misma formulación el proceso respetara el debido proceso.

Sin embargo, el artículo 1 del Decreto 535 del 2020 carece de elementos angulares, en contravía del principio de legalidad en materia procesal administrativa, como se explicará a continuación.

1.2.1. En primer lugar, el artículo 1 del Decreto 535 crea un procedimiento al que pueden acceder todos los contribuyentes, con **excepción** de aquellos que sean **calificados como contribuyentes de alto riesgo**.

Sin embargo, 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.

Este concepto de “contribuyente de alto riesgo” y las condiciones que dan lugar a dicha categoría, debía ser en nuestro concepto **definido por el Ejecutivo, desde sus funciones extraordinarias de legislador**, en aras de evitar arbitrariedades por parte de

¹⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-710/01, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

la Administración Tributaria; extralimitaciones que se evidencian efectivamente en la Circular 000013.

La Circular enunciada, no establece tampoco criterios claros para definir qué se entiende por un “*contribuyente de alto riesgo en materia tributaria*”. Por el contrario, en el numeral 5.5., indica que será la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales (en adelante DIAN) la competente para definir la calificación de riesgo de los contribuyentes, a través del formato FT-RE-2209, sin definir criterios claros para dicho fin.

Así mismo, este marco de indeterminación permitió que la administración tributaria creara en la Circular por ejemplo **calificaciones adicionales a las previstas en el Decreto Legislativo**, como lo son los contribuyentes de riesgo muy alto, medio y abajo. Que, en el caso de la calificación de riesgo muy alto impiden *a priori* el acceso al procedimiento abreviado de devolución, sin que el contribuyente sepa nunca que factores influyeron en su calificación como tal.

Nótese entonces que. los vacíos de legalidad han sido suplidos por actos administrativos, en ausencia de un procedimiento legalmente establecido, afectando otras garantías propias del debido proceso.

1.2.2. Por otra parte, el artículo 1 del Decreto objeto de estudio, tiene otros vacíos legales, respecto de algunos elementos que definen cómo se seguirá el proceso una vez sea determinada la calificación del contribuyente. Al respecto el artículo 1 del Decreto establece que, la dirección seccional deberá decidir, cuando el solicitante hubiera sido calificado como de alto riesgo, sí.

*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 alguno de los hechos definidos en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario.*

Según la norma, la decisión de si se suspende el proceso de devolución o si se continúa con el mismo se generará con base en **elementos objetivos, historial del contribuyente e información disponible**. Respecto de ellos existe nuevamente una indeterminación, así:

- **Elementos Objetivos.** La norma en cuestión hace alusión a factores objetivos sin definir cuáles son.

- **Historial del contribuyente.** La norma tampoco establece el alcance de la expresión “*historial del contribuyente*”, lo cual propicia la formulación de las siguientes preguntas: ¿De qué historial se trata? ¿Tiene límite temporal dicha revisión? ¿Está supeditado a la facultad de fiscalización y sanción de la Administración Tributaria que corresponde a cinco años¹⁸? O, por el contrario, ¿La Administración analizará todo el registro tributario con independencia de que no tenga facultad para fiscalizar o revisar determinados años o periodos gravables? ¿El contribuyente está supeditado a categorías jurídicas indeterminadas?

Los interrogantes descritos nos obligan a cuestionarnos sobre la amplitud de **regulación** dada por el Legislador Excepcional

- **Información exógena y endógena.** Frente a este aparte, es relevante señalar que el Decreto 535 de 2020 tampoco precisó qué tipo de información sería relevante para determinar si procedía o no la suspensión del proceso de devolución y/o compensación de saldos a favor.

Expuestos los predicamentos descritos, es claro que el Legislador Excepcional **restringió los derechos de un grupo de los contribuyentes de nuestro sistema fiscal a criterios indeterminados o ambiguos.**

Es importante señalar que, pese a que jurídicamente no estemos en presencia explícita de una sanción tributaria, también es cierto que, toda vez que la norma propende por la **restricción del derecho de un contribuyente**, esta debe ser interpretada de **forma restrictiva** atendiendo al principio de legalidad, especialmente, en lo que atañe a la tipicidad en materia tributaria¹⁹.

Por otra parte, es relevante indicar que el aparte normativo propende por la restricción de los derechos de los contribuyentes a partir de la posible configuración de **un riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico frente a la solicitud particular.** De manera que se introduce una nueva categoría de calificación: **el riesgo de fraude fiscal,** aspecto que tampoco es definido apropiadamente por el Legislador Excepcional.

Así las cosas, esta norma contempla dos situaciones que podrían restringir los derechos de los contribuyentes: **el riesgo en materia tributaria y el riesgo de fraude fiscal.**

¹⁸ Estatuto Tributario. Artículo 817.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-032 de 2017. M.P. Alberto Rojas Ríos. “En consecuencia, y respecto de su consulta, el Principio de tipicidad exige que un tipo sancionatorio contemple: i) Que la conducta sancionable sea descrita de manera específica y precisa; ii) Que la sanción prevista en la ley tenga un contenido material definido en la ley; y iii) Que exista correlación entre la conducta y la sanción”.

Ahora bien, a partir de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico colombiano, el alcance de la expresión fraude fiscal es determinable toda vez que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- lo ha desarrollado mediante la Resolución N° 000004 del 7 de enero de 2020 “por la cual se establece el procedimiento y aplicación de los artículos 869, 869-1 y 8692 del Estatuto Tributario referidos al abuso en materia tributaria.”

En ejercicio de la facultad que le confiere el Estatuto Tributario en su artículo 869, ha entendido que el concepto del fraude fiscal se encuentra contemplado como una de las aristas del concepto de elusión y que corresponde a la siguiente conducta:

*“La elusión tributaria o fiscal es la conducta por medio de la cual el contribuyente, a través de **diferentes técnicas o procedimientos, evita el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria.** Por lo anterior, se entenderá que una operación o serie de operaciones es elusiva o abusiva, cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.”* (Negrilla fuera del texto original).

En contraposición, la expresión “riesgo específico”, que el Decreto se encarga de diferenciar de la expresión “riesgo de fraude fiscal”, no tiene definición ni tampoco es determinable con normas auxiliares.

Por lo anterior, el Decreto crea una situación donde la Dirección Seccional puede suspender la devolución amparada en una causal **que no cumple con los estándares de certeza requeridos en materia tributaria.** Por el contrario, el Decreto elimina la certeza que otorgan los supuestos del artículo 857-1 del Estatuto Tributario, al permitir que la Dirección Seccional que evalúa la solicitud, se aparte de dichos supuestos para suspender la devolución de saldos. Eso atenta contra las garantías de los contribuyentes toda vez que no pueden comprender de manera clara y cierta si están inmersos en la causal de suspensión del derecho de devolución y/o compensación de saldos.

Ahora bien, como se ha advertido, las indeterminaciones del legislador extraordinario han sido completadas por medio de la administración con la Circular interna 000013 de 2020, que a su vez ha perfeccionado la transgresión al derecho fundamental al debido proceso de los contribuyentes.

La primera manifestación de la arbitrariedad de la Administración Tributaria se evidencia en el siguiente aparte de la Circular interna número 000013 de 2020:

*Para efectos de determinar los riesgos de fraude fiscal y/o riesgo específico de que trata el literal a) del presente numeral, en las solicitudes que sean calificadas como riesgo ALTO o NULL, **adicional a los criterios propios de la Seccional, se deben tener en cuenta si se incurre en alguno de los siguientes aspectos.***

Como puede apreciarse, la omisión del Legislador Excepcional derivó en extralimitaciones y absurdos de la Administración Tributaria, como lo es el hecho de que cada Direccional Seccional tenga criterios propios desconocidos para el solicitante, y que al variar de seccional en seccional repercuten en afectaciones al derecho a la igualdad, como se desarrollará más adelante.

Otras manifestaciones de la arbitrariedad de la Administración, y, por ende, la violación al debido proceso de la norma en comento, se configuran respecto de los “aspectos” que se determinó debía considerar la Administración a la hora de determinar la configuración del riesgo de fraude fiscal y/o riesgo específico en materia tributaria, estos son:

- *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 autoretenciones 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.*

Si lo que se pretende es evitar conductas que propendan por evitar el nacimiento de una obligación tributaria (fraude fiscal), ¿En qué medida haber cometido un error formal en la presentación de una solicitud de devolución (inadmisión) se considera un aspecto de fraude fiscal?

¿Por qué las “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” representan un riesgo fiscal?

O, ¿Por qué las “Solicitudes del impuesto sobre las ventas con arrastres superiores a 12 periodos y que radiquen bajo el Decreto Legislativo 535 de 2020” denotan un riesgo de fraude fiscal?

La violación al principio del debido proceso es ahora evidenciada en la incoherencia y desproporcionalidad por parte de la Administración Tributaria a la hora de reglamentar elementos que debieron haber sido definidos por el Legislador.

En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta que la norma crea una restricción a los derechos de los contribuyentes, y que, por lo tanto, debería cumplir de forma estricta con el principio de legalidad, solicitamos su declaratoria exequibilidad condicionada, y que estos elementos que fueron dejados a suerte de regulación sean determinados, en cumplimiento de la Constitución Política.

1.3. Riesgos al derecho a la defensa

El derecho a la defensa ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional como:

“La oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como ejercitar los recursos que la ley otorga”²⁰.

De acuerdo con el aparte citado, el Derecho a la Defensa se configura como una garantía constitucional de la que goza cualquier persona para discutir las decisiones de la Administración Tributaria que le sean contrarias al reconocimiento de sus derechos, dentro de los fines pertinentes.

Para el caso que nos ocupa, es evidente que el artículo 1 del Decreto 535 de 2020 creó un proceso indeterminado y ambiguo (como se explicó anteriormente) de calificación de los contribuyentes, que restringe o al menos suspende el acceso de estos a un derecho creado.

No obstante, la norma no previó ningún tipo de recurso mediante el cual se impugne dicha determinación; ni siquiera otorgó la oportunidad 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.

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia T-018/17, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

Así las cosas, el artículo 1 del Decreto 535 de 2020 tal como está diseñado afecta además al derecho a la defensa, por cuanto los contribuyentes o peticionarios están supeditados a los criterios subjetivos y arbitrarios de la Administración Tributaria, que además desconocen, que debieron ser definidos por ley, sin ningún tipo de recurso al respecto.

Consideramos entonces que, es necesario que la Corte exija la el establecimiento de un recurso, que permita contravertir la decisión de la Administración, bajo el entendido de que la búsqueda por un mecanismo que resuelva con celeridad las solicitudes de devolución de impuestos no puede sacrificar el respeto a un derecho fundamental, como el debido proceso.

Pedimos, en conclusión, que la Corte disponga interpretación que module la aplicación de la norma en aras de salvaguardar el Principio al Debido Proceso en sus aristas Legalidad y Derecho a la Defensa.

2. Violación al Principio de Igualdad.

2.1. La igualdad constitucional en el ordenamiento jurídico colombiano.

La igualdad es uno de los elementos más relevantes del Estado constitucional de derecho, consagrada en nuestra Constitución con un concepto con triple naturaleza, como valor, principio y derecho fundamental²¹. Su contenido, ha señalado esta Corporación, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de otorgar un tratamiento análogo a los sujetos que se encuentran en situaciones relevantes similares; y (ii) la procedencia del tratamiento diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus situaciones fácticas no coinciden. Así, con la aplicación de ambas dimensiones se garantiza una verdadera igualdad material²².

Para el caso que nos atiene, vale la pena precisar la aplicación de la primera dimensión, también conocida como igualdad horizontal. Según ella cuando dos sujetos o grupos de sujetos iguales o asimilables, se encuentran en la misma una situación fáctica, tienen derecho a recibir consecuencias normativas idénticas²³.

2.2. Principio de igualdad en materia tributaria.

Ahora bien, el orden tributario del Estado no escapa de la órbita de la igualdad. La atribución genérica del Congreso para establecer los impuestos a través de la Ley, que en este caso ejerce de forma excepcional el Gobierno Nacional a través de un Decreto Legislativo, se extiende a todas las competencias inherentes a ella. Algunas de estas atribuciones son determinar los

²¹ Corte Constitucional, Sentencia SU-/17. M.P(e). Iván Humberto Escruería Mayolo.

²² Corte Constitucional, Sentencia C-266/19. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

²³ Corte Constitucional. Sentencia C-278/14. M.P. María Victoria Calle Correa.

elementos esenciales del tributo, su vigencia, la forma de recaudo y -relevante en el caso concreto- los beneficios tributarios²⁴.

Todos estos elementos normativos deberán ser definidos de acuerdo con las particularidades propias del tributo, pero “*atendiendo a la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad*”²⁵ (subrayado fuera del texto).

2.3. Preceptos que no se suspenden en Estados de Excepción.

Estos preceptos constitucionales no pueden ser desconocidas durante los Estados de Excepción. En primer lugar es necesario señalar que, conforme al artículo 5 de la Ley 137 de 1994 “*Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia*” existe una prohibición expresa de limitar o suspender los derechos humanos que prevalecen incluso en estas circunstancias, como es el caso de la igualdad. Dicta la norma que:

“Artículo 5. Prohibición de suspender derechos. Las limitaciones a los derechos no podrán ser tan gravosas que impliquen la negación de la dignidad humana, de la intimidad, de la libertad de asociación, del derecho al trabajo, del derecho a la educación de la libertad de expresión y de los demás derechos humanos y libertades fundamentales que no pueden ser suspendidos en ningún Estado de Excepción”. (...)
(Subrayado fuera del texto)

De esta manera, mal haría el Gobierno Nacional como legislador excepcional, en hacer uso de sus prerrogativas constitucionales especiales en un Estado de Excepción para limitar de manera injustificada la igualdad de los ciudadanos en cualquiera de las órbitas que entra a regular, como lo es la órbita tributaria.

Estas precisiones conceptuales acerca de la igualdad en general, la igualdad en materia tributaria en particular y la prohibición de que sean suspendidas durante los Estados de Excepción, deberán ser tenidas en cuenta, como se verá a continuación, al analizar el trato que el Decreto objeto de análisis le está otorgando a los diversos grupos de contribuyentes cuyo análisis de riesgo se encuentra a cargo de su respectiva Dirección Seccional en los términos del artículo 1º inciso 3 de dicha normativa.

2.4. Caso concreto: discrecionalidad de las seccionales.

La igualdad de trato de las autoridades hacia los contribuyentes hace parte de la columna vertebral del sistema tributario. Además es una garantía que no es susceptible de limitación o suspensión durante la Emergencia Sanitaria. Materializando dicha garantía en la vertiente que hemos definido como *igualdad horizontal*, debe entenderse que la autoridad tributaria debe tratar de igual forma a dos contribuyentes que se encuentren en la misma situación fáctica. En ese orden de ideas, el Decreto 535 del 10 de abril 2020 debe considerarse exequible siempre y cuando su interpretación se ajuste a los postulados y exigencias del derecho a la igualdad de

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-333/17. M.P. Iván Humberto Escrucera Mayolo.

²⁵ *Ibíd.*

los contribuyentes frente al trato que les otorgue la autoridad tributaria. Así pues, a continuación se presentará desglosadamente, el porque consideramos que dicho principio se ve amenazado por el Decreto 535 del 2020.

El Decreto 535 crea un procedimiento, aplicable a todo el territorio nacional pero descentralizado en su ejecución a las Direcciones Seccionales de la DIAN, para evaluar el reconocimiento y materialización de un derecho del contribuyente: la devolución y/o compensación de saldos a favor, según dispone su artículo primero, numeral tercero:

*“Cuando el contribuyente sea calificado de riesgo alto en materia tributaria, **corresponderá a cada Dirección Seccional** tomar las siguientes determinaciones, dentro quince (15) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma”* (Negrilla fuera del texto original)

De igual forma, para los contribuyentes calificados como de alto riesgo, existe la posibilidad de que la devolución y/o compensación se suspenda, si se acredita la presencia de un riesgo para el fisco. Así está dispuesto en el literal a) del inciso tercero del Decreto 535:

*“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 alguno de los hechos definidos en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario. ”* (Negrilla fuera del texto original)

El Decreto 535 fija una serie de criterios que deben servir de soporte en la evaluación de la solicitud de un contribuyente de alto riesgo. Sin perjuicio de lo anterior y en consonancia con lo que hemos expuesto previamente, no fija el contenido de dichos “elementos objetivos”, no menciona la forma en que los mismo se evaluarán, dejando estas decisiones a discreción de la Administración.

Así, 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. Por consiguiente, el Decreto 535 no puede interpretarse de forma tal que cada Dirección Seccional quede habilitada para introducir criterios distintos a las demás Seccionales o dar un valor diferente a los criterios, *so* pena de entrar a vulnerar las garantías constitucionales de igualdad. Esto, toda vez que se terminaría permitiendo que la autoridad tributaria trate de manera desigual a dos contribuyentes que con base en los criterios del Decreto, representan el mismo nivel de riesgo para el fisco.

Para ilustrar la situación anterior, puede traerse a colación la Circular Interna 000013 del 18 de abril de 2020 de la Dirección de Gestión de Ingresos de la DIAN. En su punto 5.5, inciso cuarto, se lee:

*Para efectos de determinar los riesgos de fraude fiscal y/o riesgo específico de que trata el literal a) del presente numeral, en las solicitudes que sean calificadas como riesgo ALTO o NULL, **adicional a los criterios propios de la Seccional**, se deben tener en cuenta si se incurre en alguno de los siguientes aspectos: (...)*

De la lectura de este apartado de la Circular, que se ampara en las disposiciones del Decreto 535, se puede notar cómo la autoridad tributaria considera que el Decreto permite que cada Seccional tenga criterios propios o autónomos.

Esa situación es bastante problemática a la luz de las disposiciones constitucionales de igualdad, toda vez que da cuenta de cómo el Decreto por su indeterminación puede dar lugar a que se trate de manera distinta a dos personas en la misma situación. Puntualmente, se trata de contribuyentes de alto riesgo, que reúnen unas condiciones fácticas análogas, pero por la discrepancia entre criterios las diferentes Seccionales terminan recibiendo respuestas distintas, mereciendo respuestas similares o análogas. Lo anterior, con la grave consecuencia de que a algunas personas se les otorgue el beneficio de devolución y/o compensación, mientras que otras no.

Sería muy valioso que la Corte se pronunciara sobre la necesidad imperante de interpretar el Decreto 535 del 10 de abril de 2020, en plena armonía con la igualdad horizontal a la hora de evaluar las peticiones de contribuyentes de alto riesgo, en el trámite de devolución y/o compensación. Precisar la interpretación del Decreto 535 que se ajusta a la Constitución, permite cumplir con el Principio de conservación del derecho²⁶, esto es poder preservar el Decreto en el ordenamiento y de manera concurrente conjurar el riesgo de que se efectúe una interpretación errónea del mismo.

Solicitud

Por todas las razones expuestas, se solicita la declaración de exequibilidad condicionada del Decreto 535 del 10 de abril de 2020, entendiendo que es constitucional bajo la condición 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 ordenas evaluar a los contribuyentes en las mismas

²⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-492 / 00, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

condiciones de manera análoga y que las Seccionales armonicen entre sí los criterios y metodología de evaluación.

Respetuosamente,

Angie Daniela Yepes García
Coordinadora
Grupo de Acciones Públicas (GAP)
Facultad de Jurisprudencia
Universidad del Rosario

Andrés Rodríguez Morales
Miembro Activo
Grupo de Acciones Públicas (GAP)
Facultad de Jurisprudencia
Universidad del Rosario

Jorge Andrés Portocarrero Delgado
Miembro Activo
Grupo de Acciones Públicas (GAP)
Facultad de Jurisprudencia
Universidad del Rosario

Daniela María Acosta Vargas
Miembro Activo
Grupo de Acciones Públicas (GAP)
Facultad de Jurisprudencia
Universidad del Rosario