



Sentencia C-394/20

Referencia: Expediente RE-334

Control automático e integral de constitucionalidad del Decreto Legislativo 807 de 2020 *“Por el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020”*.

Magistrado Ponente:
ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de septiembre de 2020

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, en especial de la prevista en el artículo 241, numeral 7°, de la Constitución Política, y cumplidos todos los requisitos, así como el trámite, establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. A través del Decreto 637 de 2020, el Gobierno Nacional declaró un segundo Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, por el término de 30 días calendario, contados a partir de la fecha de su entrada en vigencia, esto es, a partir del 6 de mayo de 2020.

2. En desarrollo del Estado de Excepción declarado fue expedido el Decreto Legislativo 807 de 2020 “[p]or el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020”. Esta norma fue remitida a esta Corte para su control automático de constitucionalidad, a través de oficio de fecha 5 de junio de 2020, suscrito por la Secretaria Jurídica de la Presidencia de la República.

3. Mediante auto del 19 de junio de 2020, el Magistrado sustanciador asumió el conocimiento del presente asunto y decretó la práctica de pruebas. Asimismo, dispuso su fijación en lista y el traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia, una vez se evaluarán las pruebas recaudadas. También se ordenó comunicar el proceso a la Presidencia de la República, a todos los ministerios y se invitó a rendir concepto, si así lo estimasen oportuno, a entidades públicas y organizaciones privadas¹.

4. Una vez cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir sobre la exequibilidad de la norma objeto de control.

A. TEXTO DEL DECRETO LEGISLATIVO OBJETO DE REVISIÓN

5. A continuación se transcribe el texto del Decreto Legislativo 807 de 2020, conforme a su publicación en el Diario Oficial²:

“DECRETO 807 DE 2020

(junio 04)

Por el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada (sic) mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020

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 637 del 6 de mayo 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

¹ Las entidades invitadas, fueron las siguientes: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI; a la Federación Nacional de Comerciantes – FENALCO; a la Academia Colombiana de Jurisprudencia; al Instituto Colombiano del Derecho Tributario – ICDT, a las facultades de derecho de las universidades de los Andes, Nacional de Colombia, Javeriana de Bogotá, EAFIT, ICESI, del Rosario, del Norte, Externado de Colombia y Libre de Bogotá.

² Decreto Legislativo publicado en el Diario Oficial No. 51.335, del 4 de junio de 2020.

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 el 6 de marzo de 2020 el Ministerio de Salud y de la Protección Social dio a conocer el primer caso de brote de enfermedad por Coronavirus COVID-19 en el territorio nacional.

Que el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud - OMS declaró el actual brote de enfermedad por Coronavirus - COVID-19 como una pandemia, esencialmente por la velocidad de su propagación y la escala de transmisión, toda vez que al 11 de marzo de 2020 a la OMS se habían notificado cerca de 125.000 casos de contagio en 118 países y que a lo largo de esas 1:ltimas dos semanas el número de casos notificados fuera de la República Popular China se había multiplicado en trece (13) veces, mientras que el número de países afectados se había triplicado, por lo que instó a los países a tomar acciones urgentes.

Que mediante la Resolución 380 del 10 de marzo de 2020, el Ministerio de Salud y Protección Social adoptó, entre otras, medidas preventivas sanitarias de aislamiento y cuarentena de las personas que, a partir de la entrada en vigencia de la precitada resolución, arribaran a Colombia desde la República Popular China, Francia, Italia y España.

Que mediante Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, el ministro de Salud y Protección Social, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 de la Ley 1753 de 2015, declaró el estado de emergencia sanitaria por causa del nuevo Coronavirus COVID-19 en todo el territorio nacional hasta el 30 de mayo de 2020 y, en virtud de esta, adoptó una serie de medidas con el objeto de prevenir y controlar la propagación del Coronavirus COVID-19 y mitigar sus efectos.

Que mediante Resolución 453 del 18 de marzo de 2020, los Ministerios de Salud y Protección Social y de Comercio, Industria y Turismo adoptaron "como medida sanitaria preventiva y de control en todo el territorio nacional, la clausura de los establecimientos y locales comerciales de esparcimiento y diversión; de baile; ocio y entretenimiento y de juegos de azar y apuestas tales como casinos, bingos y terminales de juegos de videos".

Que mediante la Resolución 844 del 26 de mayo de 2020 el Ministerio de Salud y Protección Social prorrogó la emergencia sanitaria por causa del nuevo Coronavirus COVID-19, decretada por medio de la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, hasta el 31 de agosto de 2020.

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 de 2020, 196 personas contagiadas al día 21 de marzo de 2020, 235 personas contagiadas al 22 de marzo de 2020, 306 personas contagiadas al 23 de marzo de 2020; 378 personas contagiadas al día 24 de marzo de 2020; 470 personas contagiadas al día 25 de marzo de 2020, 491 personas contagiadas al día 26 de marzo de 2020, 539 personas contagiadas al día 27 de marzo de 2020, 608 personas contagiadas al 28 de marzo de 2020, 702 personas contagiadas al 29 de marzo de 2020; 798 personas contagiadas al día 30 de marzo de 2020; 906 personas contagiadas al día 31 de marzo de 2020, 1.065 personas contagiadas al día 1 de abril de 2020, 1.161 personas contagiadas al día 2 de abril de 2020, 1.267 personas contagiadas al día 3 de abril de 2020, 1.406 personas contagiadas al día 4 de abril de 2020, 1.485 personas contagiadas al día 5 de abril de 2020, 1.579 personas contagiadas al día 6 de abril de 2020, 1.780 personas contagiadas al 7 de abril de 2020, 2.054 personas contagiadas al 8 de abril de 2020, 2.223 personas contagiadas al 9 de abril de 2020, 2.473 personas contagiadas al día 10 de abril de 2020, 2.709 personas contagiadas al 11 de abril de 2020, 2.776 personas contagiadas al 12 de abril de 2020, 2.852 personas contagiadas al 13 de abril de 2020, 2.979 personas contagiadas al 14 de abril de 2020, 3.105 personas contagiadas al 15 de abril de 2020, 3.233 personas contagiadas al 16 de abril de 2020, 3.439 personas contagiadas al 17 de abril de 2020, 3.621 personas contagiadas al 18 de abril de 2020, 3.792 personas contagiadas al 19 de abril de 2020, 3.977 personas contagiadas al 20 de abril de 2020, 4.149 personas contagiadas al 21 de abril de 2020, 4.356 personas contagiadas al 22 de abril de 2020, 4.561 personas contagiadas al 23 de abril de 2020, 4.881 personas contagiadas al 24 de abril de 2020, 5.142 personas contagiadas al 25 de abril de 2020, 5.379 personas contagiadas al 26 de abril de 2020, 5.597 personas contagiadas al 27 de abril de 2020, 5.949 personas contagiadas al 28 de abril de 2020, 6.211 personas contagiadas al 29 de abril de 2020, 6.507 personas contagiadas al 30 de abril de 2020, 7.006 personas contagiadas al 1 de mayo de 2020, 7.285 personas contagiadas al 2 de mayo de 2020, 7.668 personas contagiadas al 3 de mayo de 2020, 7.973 personas contagiadas al 4 de mayo de 2020, 8.613 personas contagiadas al 5 de mayo de 2020, 8.959 personas contagiadas al 6 de mayo de 2020, 9.456 personas contagiadas al 7 de mayo de 2020, 10.051 personas contagiadas al 8 de mayo de 2020, 10.495 personas contagiadas al 9 de mayo de 2020, 11.063 personas contagiadas al 10 de mayo de 2020, 11.613 personas contagiadas al 11 de mayo de 2020, 12.272 personas contagiadas al 12 de mayo de 2020, 12.930 personas contagiadas al 13 de mayo de 2020, 13.610 personas contagiadas al 14 de mayo de 2020, 14.216 personas contagiadas al 15 de mayo de 2020, 14.939 personas contagiadas al 16 de mayo de 2020, 15.574 personas contagiadas al 17 de mayo de 2020, 16.295 personas contagiadas al 18 de mayo de 2020, 16.935 personas contagiadas al 19 de mayo de 2020, 17.687 personas contagiadas al 20 de mayo de 2020, 18.330 personas contagiadas al 21 de mayo de 2020, 19.131 personas contagiadas al 22 de mayo de 2020, 20.177 personas contagiadas al 23 de mayo de 2020, 21.175 personas contagiadas al 24 de mayo de 2020, 21.981 personas contagiadas al 25 de mayo de 2020, 23.003 personas contagiadas al 26 de mayo de 2020, 24.104 al 27 de mayo de 2020, 25.366 personas contagiadas al 28 de mayo de 2020, 26.688 personas contagiadas al 29 de mayo de 2020, 28.236 personas contagiadas al 30 de mayo de 2020, 29.383 personas contagiadas al 31 de mayo de 2020, 30.493 personas contagiadas al 1 de junio de 2020, 31.833 personas contagiadas al 2 de junio de 2020 y mil nueve (1.009) fallecidos.

Que pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social {I} reportó el 10 de mayo de 2020 463 muertes y 11.063 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá O.C. (4.155), Cundinamarca {283}, Antioquia {468}, Valle del Cauca (1.331), Bolívar (679), Atlántico (970), Magdalena {271}, Cesar {72}, Norte de Santander {99}, Santander (42), Cauca (47), Caldas (100), Risaralda (216), Quindío (67), Huila (178), Tolima (130), Meta (923), Casanare (21), San Andrés y Providencia (6), Nariño (296), Boyacá (67), Córdoba (39), Sucre (4) La Guajira (27), Chocó (28), Caquetá (16} y Amazonas (527); {11} reportó el 11 de mayo de 2020 479 muertes y 11.613 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.C. (4.305), Cundinamarca (289), Antioquia (474), Valle del Cauca (1.367), Bolívar (742), Atlántico (1.022), Magdalena (284), Cesar (72), Norte de Santander (99), Santander (42), Cauca (51), Caldas (100), Risaralda (216), Quindío (71), Huila (179), Tolima (130), Meta (927), Casanare (21), San Andrés y Providencia (6), Nariño (306), Boyacá {77}, Córdoba(39}, Sucre (4) La Guajira (27), Chocó (28}, Caquetá (16), Amazonas (718), Putumayo (1); y (111) reportó el 2 de junio de 2020 1.009 muertes y 31.833 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá (10.743), Cundinamarca {983}, Antioquia (1.200), Valle del Cauca (3.714), Bolívar {3.364}, Atlántico (4.550), Magdalena (653), Cesar {324}, Norte de Santander (130), Santander (84), Cauca (113), Caldas (147), Risaralda (258), Quindío (113), Huila (251), Tolima (274), Meta (981), Casanare (35), San Andrés y Providencia (17), Nariño (1.263), Boyacá (212), Córdoba (135), Sucre (25), La Guajira (65), Chocó (295), Caquetá {24}, Amazonas (1.852), Putumayo (9), Vaupés {11}, Arauca (1), Guainía {6} y Vichada (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. CET [Central European Time Zone] señaló que se encuentran confirmados 179.111 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 7.426 fallecidos, (11) 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, (111) 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, (IV) 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, (V) en el reporte número 80 del 9 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.436.198 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 85.521 fallecidos, (VI) en el reporte número 81 del 10 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.521.252 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 92.798 fallecidos, (VII) en el reporte número 82 del 11 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.610.909 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 99.690 muertes, {VIII} en el reporte número 83 del 12 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.696.588 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 105.952 fallecidos, (IX) en el reporte número 84 del 13 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.773.084 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 111.652 fallecidos, (X) en el reporte número 85 del 14 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.844.863 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 117.021 fallecidos, (XI) en el reporte número 86 del 15 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.914.916 casos del nuevo

coronavirus COVID-19 y 123.010 fallecidos, (XII) en el reporte número 87 del 16 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST [Central European Summer Time] señaló que se encuentran confirmados 1.991.562 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 130.885 fallecidos, (XIII) en el reporte número 88 del 17 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.074.529 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 139.378 fallecidos, (XIV) en el reporte número 89 del 18 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.160.207 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 146.088 fallecidos, (XV) en el reporte número 90 del 19 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.241.778 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 152.551 fallecidos, (XVI) en el reporte número 91 del 20 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.314.621 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 157.847 fallecidos y (XVII) en el reporte número 92 del 21 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.397.217 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 162.956 fallecidos, (XVIII) en el reporte número 93 del 22 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.471.136 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 169.006 fallecidos, (XIX) en el reporte número 94 del 23 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.544.792 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 175.694 fallecidos, (XX) en el reporte número 95 del 24 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.626.321 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 181.938 fallecidos, (XXI) en el reporte número 96 del 25 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.719.896 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 187.705 fallecidos, (XXII) en el reporte número 97 del 26 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.804.796 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 193.710 fallecidos, (XXIII) en el reporte número 98 del 27 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentren confirmados 2.878.196 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 198.668 fallecidos, (XXIV) en el reporte número 99 del 28 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 2.954.222 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 202.597 fallecidos, (XXV) en el reporte número 100 del 29 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.018.952 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 207.973 fallecidos, (XXVI) en el reporte número 101 del 30 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.090.445 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 217.769 fallecidos, (XXVII) en el reporte número 102 del 1 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.175.207 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 224.172 fallecidos, (XXVIII) en el reporte número 103 del 2 de mayo de 2020 a las 3.267.184 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 229.971 fallecidos, (XXIX) en el reporte número 104 del 3 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.349.786 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 238.628 fallecidos, (XXX) en el reporte número 105 del 4 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.435.894 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 239.604 fallecidos, (XXXI) en el reporte número 106 del 5 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.517.345 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 243.401 fallecidos, (XXXII) en el reporte número 107 del 6 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.588.773 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 247.503 fallecidos, (XXXIII) en el reporte número 108 del 7 de mayo de 2020 a las 10:00

a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.672.238 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 254.045 fallecidos, (XXXIV) en el reporte número 109 del 8 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.759.967 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 259.474 fallecidos, (XXXV) en el reporte número 110 del 9 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.855.788 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 265.862 fallecidos, (XXXVI) en el reporte número 111 del 10 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 3.917.366 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 274.361 fallecidos, (XXXVII) en el reporte número 112 del 11 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.006.257 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 278.892 fallecidos, (XXXVIII) en el reporte número 113 del 12 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.088.848 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 283.153 fallecidos, (XXXIX) en el reporte número 114 del 13 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.170.424 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 287.399 fallecidos, (XL) en el reporte número 115 del 14 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.248.389 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 294.046 fallecidos, (XU) en el reporte número 116 del 15 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.338.658 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 297.119 fallecidos, (XLII) en el reporte número 117 del 16 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.425.485 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 302.059 fallecidos, (XLIII) en el reporte número 118 del 17 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.525.497 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 307.395 fallecidos, (XLIV) en el reporte número 119 del 18 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.618.821 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 311.847 fallecidos, (XLV) en el reporte número 120 del 19 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.731.458 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 316.169 fallecidos, (XLVI) en el reporte número 121 del 20 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.789.205 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 318.789 fallecidos, (XLVII) en el reporte número 122 del 21 de mayo de 2020 a las 10:00 a.m. CEST señaló que se encuentran confirmados 4.893.186 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 323.256 fallecidos, (XLVIII) en el reporte número 123 del 22 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmadas 4.993.470 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 327.738 fallecidos, (XLIX) en el reporte número 124 del 23 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmadas 5.103.006 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 333.401 fallecidos, (I) en el reporte número 125 del 24 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmadas 5.204.508 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 337.687 fallecidos, (II) en el reporte número 126 del 25 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmadas 5.304.772 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 342.029 fallecidos, (Lit) en el reporte número 127 del 26 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.404.512 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 343.514 fallecidos, (III) en el reporte número 128 del 27 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.488.825 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 349.095 fallecidos, (LIV) en el reporte número 129 del 28 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.593.631 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 353.334 fallecidos, (LV) en el reporte número 130 del 29 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.701.337

casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 357.688 fallecidos, (LVI) en el reporte número 131 del 30 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.817.385 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 362.705 fallecidos, (LVII) en el reporte número 132 del 31 de mayo de 2020 señaló que se encuentran confirmados 5.934.936 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 367.166 fallecidos, (LVIII) en el reporte número 133 del 1 de junio de 2020 señaló que se encuentran confirmados 6.057.853 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 371.166 fallecidos, (LVIX) en el reporte número 134 del 2 de junio de 2020 señaló que se encuentran confirmados 6.194.533 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 376.320 fallecidos.

Que según la Organización Mundial de la Salud - OMS, (1) en reporte de fecha 10 de mayo de 2020 a las 19:00 GMT-5, - hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 4.006.257 casos, 278.892 fallecidos y 215 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19; (11) en reporte de fecha 11 de mayo de 2020 a las 19:00 GMT-5, - hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 4.088.848 casos, 283.153 fallecidos y 215 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19; y (111) en reporte de fecha 1 de junio de 2020 a las 19:00 GMT-5, -hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 6.140.934 casos, 373.548 fallecidos y 216 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19.

Que mediante los Decretos 457 del 22 de marzo de 2020, 531 del 8 de abril de 2020, 593 del 24 de abril de 2020, 636 del 06 de mayo de 2020, 689 del 22 de mayo de 2020 y 749 del 28 de mayo de 2020 el presidente de la República impartió instrucciones en virtud de la emergencia sanitaria generada por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, y el mantenimiento del orden público, dentro de las cuales se ordenó el aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes de la República de Colombia.

Que según los datos de la encuesta integrada de hogares (GRIH) - Mercado Laboral del Departamento Nacional de Estadística, revelados el 29 de mayo de 2020, para el mes de abril de 2020, la tasa de desempleo del total nacional fue 19,8%, lo que significó un aumento de 9,5 puntos porcentuales frente al mismo mes del año pasado (10,3%). La tasa global de participación se ubicó en 51,8%, lo que representó una reducción de 10,4 puntos porcentuales frente a abril del 2019 (62,2%). Finalmente, la tasa de ocupación fue 41,6%, presentando una disminución de 14,2 puntos porcentuales respecto al mismo mes del 2019 (55,8%).

Que según el mismo documento, la tasa de desempleo en el total de las 13 ciudades y áreas metropolitanas fue 23,5%, lo que representó un aumento de 12,4 puntos porcentuales frente al mismo mes del año pasado (11,1%). La tasa global de participación se ubicó en 53,8%, lo que significó una reducción de 11,4 puntos porcentuales frente a abril del 2019 (65,2%). Entre tanto, la tasa de ocupación fue 41,2%, lo que representó una disminución de 16,7 puntos porcentuales respecto al mismo mes del 2019 (57,9%).

Que desagregando por sectores el análisis del impacto, se evidencia que todos los sectores redujeron el número de ocupados a excepción al de suministro de electricidad, gas, agua y gestión de desechos.

*Variación de Ocupados por sector económico para el trimestre febrero-abril
cifras en miles Fuente Departamento Nacional de Estadística DANE*

Que, en este contexto, el estancamiento de la actividad productiva a nivel nacional ha conllevado a la disminución de 5.4 millones de ocupados a 30 de abril, debido a la imposibilidad de realizar teletrabajo o trabajo desde casa, de otorgar de vacaciones anticipadas, así como de tomar otras medidas de flexibilización laboral.

Que mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020 se declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional por el término de treinta (30) días calendario, con el fin de conjurar la grave calamidad pública que afecta al país por causa de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19.

Que dentro de las medidas generales tenidas en cuenta en el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020 para la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, se incluyeron las siguientes:

*«Que los efectos económicos negativos a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención a través de medidas extraordinarias referidas a condonar o aliviar las obligaciones de diferente naturaleza como tributarias, financieras, entre otras, que puedan verse afectadas en su cumplimiento de manera directa por efectos de la crisis;
[...]*

Que a pesar de que en virtud del Decreto 417 de 2020 se tomaron medidas para atender los efectos adversos generados a la actividad productiva, procurando el mantenimiento del empleo y la economía, a la fecha se han presentado nuevas circunstancias, como es la necesidad de mantener el aislamiento social obligatorio y la imposibilidad de las empresas de continuar con su actividad comercial e industrial, y por tanto continuar cumpliendo con las obligaciones y compromisos adquiridos con sus empleados y otras causas, lo que ha generado una disminución significativa en la actividad económica del país.»

Que el artículo 3 de precitado Decreto resolvió adoptar "«mediante decretos legislativos [...] todas aquellas medidas 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 dentro de las facultades ejercidas en la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, se expidió el Decreto Legislativo 535 de abril 10 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», y se requiere modificar el artículo 1 para establecer que el procedimiento abreviado automático en mención estará vigente hasta el diecinueve (19) de junio de 2020 y modificar el parágrafo del artículo 3 del referido Decreto para establecer que las solicitudes de devolución

y/o compensación que se radiquen hasta el diecinueve (19) de junio de 2020, se resolverán bajo el mencionado procedimiento.

Que vencido el plazo mencionado en el considerando anterior, los contribuyentes que tengan saldos a favor en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas -IVA, podrán solicitar la aplicación del procedimiento de devolución y/o compensación automática de que trata el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, que establece lo siguiente:

«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.

El Gobierno nacional reglamentará el mecanismo de devolución automática.»

Que mediante el presente Decreto Legislativo se modifica el literal b) del parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020, para reducir al veinticinco por ciento (25%) la exigencia del soporte de costos o gastos y/o impuesto sobre las ventas -IVA descontables, mediante la factura electrónica de venta. A partir del primero (1) de enero del año 2021 el porcentaje a aplicar será de más del ochenta y cinco por ciento (85%).

Que según el artículo 779 del Estatuto Tributario «La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.»

Que según el artículo 782 del Estatuto Tributario «La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.»

Que según el artículo 7 del Decreto Ley 2245 de 2011 dispone que «La actuación administrativa para determinar la comisión de infracciones cambiarias a las que se refiere el presente decreto podrá iniciarse de oficio, por informes recibidos de terceros, mediante la práctica de visitas administrativas de registro, inspección, vigilancia y control, por traslado de otras autoridades, por quejas o informes de personas naturales o jurídicas y, en general, por cualquier otro medio que ofrezca

credibilidad, y para su desarrollo no se requerirá del concurso o conocimiento de los presuntos infractores.»

Que según el numeral 2 del artículo 9 del Decreto Ley 2245 de 2011, «En desarrollo de sus funciones de control y vigilancia sobre el cumplimiento del Régimen Cambiario, y con el fin de prevenir e investigar posibles violaciones a dicho régimen, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá:

[...]

2. Realizar visitas administrativas de registro, inspección, vigilancia y control a los intermediarios del mercado cambiario, a las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas; a los agentes autorizados y terceros que realicen operaciones de cambio; así como a los establecimientos y oficinas donde se realicen dichas operaciones de conformidad con el régimen cambiario. En desarrollo de estas visitas se podrán registrar o examinar sus oficinas, archivos y muebles, contabilidad y, en general, realizar aquellas diligencias destinadas a verificar el manejo de las operaciones de cambio.»

Que se requiere habilitar mediante el presente Decreto Legislativo a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para adelantar de manera virtual, mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria, las inspecciones tributarias, las inspecciones contables y las visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, en materia tributaria y de control cambiario.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA

TÍTULO 1

DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES

Artículo 1. Modificación del inciso 1 del artículo 1 del Decreto Legislativo 535 de 2020. *Modifíquese el inciso 1 del artículo 1 del Decreto Legislativo 535 de 2020, el cual quedará así:*

«Hasta el diecinueve (19) de junio de 2020, 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 el 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.»

Artículo 2. Modificación del párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020. *Modifíquese el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020, el cual quedará así:*

«Párrafo. 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 diecinueve (19) de junio de 2020, finalizarán con este

procedimiento, incluidas aquellas que fueron inadmitidas y se radiquen dentro del mes siguiente a su inadmisión, conforme con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario.»

Artículo 3. Modificación transitoria del literal b) del párrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario. *Modifíquese de manera transitoria a partir del veintidós (22) de junio y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020 el literal b) del párrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

«b. Hasta el veinticinco (25%) 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 serán excluidos del cálculo del porcentaje mínimo que debe soportarse con factura electrónica de venta los costos y gastos que al momento del cálculo no sean susceptibles de ser soportados por el mecanismo de factura electrónica, tales como amortizaciones, depreciaciones y pagos de nómina. De igual forma las declaraciones de importación serán soporte de costos y/o.

A partir del primero (1) de enero de 2021, el porcentaje a aplicar será de más del ochenta y cinco por ciento (85%).»

Artículo 4. Término para resolver las solicitudes de devolución y/o compensación de los saldos a favor del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas IVA. *A los contribuyentes y responsables que soliciten la devolución y/o compensación de los saldos a favor del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas - IVA y que no cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 3 del presente Decreto Legislativo, se les resolverá la solicitud de devolución y/o compensación dentro del término establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario, sin que sea aplicable el párrafo 5 de la misma disposición. Lo anterior sin perjuicio de la aplicación del artículo 857-1 del Estatuto Tributario, en los casos en que haya lugar.*

TITULO II

INSPECCIÓN TRIBUTARIA VIRTUAL, INSPECCIÓN CONTABLE VIRTUAL Y VISITAS ADMINISTRATIVAS VIRTUALES IDE INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y CONTROL EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE CONTROL CAMBIARIO.

Artículo 5. Inspección tributaria virtual. *La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá realizar de manera virtual, mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, la práctica de la inspección tributaria virtual, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes.*

Se entiende por inspección tributaria virtual el medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a los procesos adelantados por la Administración Tributaria, para verificar su existencia,

características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria virtual se decretará mediante auto que se notificará por correo o electrónicamente, debiéndose indicar en el mismo los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria virtual se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante resolución, desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la diligencia, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva la práctica de la diligencia.

Lo dispuesto en el presente artículo aplica sin perjuicio de lo previsto en los artículos 778 y 779 del Estatuto Tributario.

Artículo 6. Inspección contable virtual. *La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá realizar de manera virtual mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia "del nuevo Coronavirus COVID-19, la práctica de la inspección contable virtual al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.*

Cuando alguna de las partes intervinientes se niegue a suscribir el acta a través de la herramienta que implemente Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el expediente de tal hecho se considera que los datos consignados en el acta de inspección contable virtual están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable virtual se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta de la inspección contable virtual deberá formar parte de dicha actuación.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante resolución, desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la diligencia, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva la práctica de la diligencia.

Lo dispuesto en el presente artículo aplica sin perjuicio de lo previsto en el artículo 782 del Estatuto Tributario.

Artículo 7. Visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia tributaria. *La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá realizar, mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control para el cumplimiento de las funciones de control y vigilancia asignadas a la Unidad Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN en materia tributaria.*

Previo auto que ordene la diligencia debidamente notificada, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. -DIAN- podrá visitar virtualmente a los contribuyentes y responsables para solicitar la información que se requiera para adelantar las investigaciones en materia tributaria, para allegar las pruebas pertinentes, conducentes y útiles que suministren los contribuyentes y responsables y para establecer la existencia o inexistencia de una presunta conducta sancionable.

Las visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia de control tributario, se iniciarán una vez notificado el auto que las ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la visita debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de las visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.

Cuando alguna de las partes intervinientes se niegue a suscribir el acta a través de la herramienta que implemente Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante resolución, su omisión no afectará el valor probatorio de la visita administrativa virtual. En todo caso se dejará constancia en el expediente de tal hecho.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante resolución, desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la visita administrativa virtual, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva su práctica.

Lo dispuesto en el presente artículo, aplica sin perjuicio de lo previsto en el Estatuto Tributario.

Artículo 8. Visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia de control cambiario. *La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá realizar mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control para el cumplimiento de las funciones de control y vigilancia asignadas a la Unidad*

Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para prevenir e investigar posibles violaciones al régimen cambiario.

Previo auto que ordene la diligencia debidamente comunicado, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá visitar virtualmente a los usuarios cambiarios para solicitar la información que se requiera para adelantar las investigaciones en materia de control cambiario, para allegar las pruebas pertinentes, conducentes y útiles que suministren los usuarios cambiarios y para establecer la existencia o inexistencia de una presunta infracción cambiaria.

Las visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia de control cambiario, se iniciarán una vez comunicado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de las visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia de control cambiario, se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.

Cuando alguna de las partes intervinientes se niegue a suscribir el acta a través de la herramienta que implemente Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- mediante resolución, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el expediente de tal hecho.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante resolución, desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la diligencia, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva la práctica de la diligencia.

Lo dispuesto en el presente artículo, aplica sin perjuicio de lo previsto en los artículos 7 y 9 del Decreto Ley 2245 de 2011.

Artículo 9. Vigencia. *El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el diario oficial y modifica el inciso 1 del artículo 1 y el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020*

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá, D.C., a los 04 días del mes de junio de 2020

Iván Duque Márquez

La Ministra del Interior

Alicia Victoria Arango Olmos

La Ministra de Relaciones Exteriores,

Claudia Blum de Barberi

El Ministro de Hacienda y Crédito Público

Alberto Carrasquilla Barrera

La Ministra de Justicia y del Derecho

Margarita Leonor Cabello Blanco

El Ministro de Defensa Nacional

Carlos Holmes Trujillo García

El Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural

Rodolfo Enrique Zea Navarro

El Ministro de Salud y Protección Social

Fernando Ruiz Gómez

El Ministro del Trabajo

Ángel Custodio Cabrera Báez

La Ministra de Minas y Energía

María Fernanda Suárez Londoño

El Ministro de Comercio, Industria y Turismo

José Manuel Restrepo Abondano

La Ministra de Educación Nacional

María Victoria Angulo González

El Ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible

Ricardo José Lozano Picón

El Ministro de Vivienda, Ciudad y Territorio

Jonathan Malagón González

La Ministra de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Karen Cecilia Abudinen Abuchaibe

La Ministra de Transporte

Ángela María Orozco Gómez

La Ministra de Cultura

Carmen Inés Vásquez Camacho

La Ministra de Ciencia, Tecnología e Innovación

Mabel Gisela Torres Torres

El Ministro del Deporte

Ernesto Lucena Barrero”.

B. PRUEBAS RECAUDADAS

6. En el auto de asunción de conocimiento del asunto, del 19 de junio de 2020, el Magistrado sustanciador requirió a la Presidencia de la República, para que absolviera las preguntas que se relacionan a continuación. La respuesta a los interrogantes se obtuvo mediante oficio suscrito por la Secretaria Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República³, recibido por la Secretaría General de la Corte Constitucional el 25 de junio de 2020.

7. Respecto de los artículos 1º y 2º del Decreto Legislativo 807 de 2020 se preguntó:

- a. *¿Qué razones motivaron la modificación en la duración de la medida de aplicación del procedimiento abreviado de 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, al pasar de aplicarse “[h]asta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social”⁴, a restringirse su aplicación hasta el 19 de junio de 2020?*

³ Oficios del 25 de junio de 2020, que contiene el informe de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17020>), con remisión de la Doctora Clara María González Zabala.

⁴ Artículo 1º del Decreto Legislativo 535/2020.

El procedimiento abreviado de devolución se creó en el Decreto Legislativo 535 de 2020, con el propósito de inyectar dinero a los empresarios a través de los saldos a favor que se generaron antes del mes de mayo de 2020 y que originalmente se limitó tal medida al término de duración de la primera parte de la emergencia sanitaria. Indica que el Gobierno declaró la emergencia sanitaria hasta el 30 de mayo, fecha en la que se proyectaba que las devoluciones que se realizarían ascenderían a \$3.9 billones de pesos; sin embargo, en razón a que para el 1° de junio no se había cumplido la meta, pues se habían devuelto \$3.4 billones de pesos, se hizo necesario “*ampliar*” el término de aplicación del decreto 535 de 2020 hasta el 19 de junio, fecha estimada para alcanzar la meta de \$3.9 billones en proyecciones de saldos a favor para devolver a través de este decreto. Al cumplirse esta fecha, las devoluciones bajo el procedimiento abreviado de que trata el decreto 535 de 2020 ascendieron a la suma de \$7 billones de pesos. Ahora bien, como las fechas de declaración de renta, de acuerdo con el calendario tributario, se extienden entre los meses de junio y agosto y de allí se generarían nuevos saldos que generarían derecho a devolución, se hacía necesario limitar el término para esta devolución, para evitar el gran impacto fiscal. Advierte, no obstante, que de acuerdo con el artículo 857 del Estatuto Tributario, las solicitudes de devolución que fueron devueltas tendrán un mes para realizar la subsanación correspondiente y esta se tramitará conforme al procedimiento abreviado (artículo 2 del Decreto 820 de 2020).

- b. *Las razones expuestas para responder la pregunta anterior, ¿Cómo se articulan para contribuir “a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos”?*

Indica que el Decreto Legislativo 807 de 2020 busca que los contribuyentes puedan continuar con una devolución rápida de sus saldos a favor y fortalece las devoluciones automáticas, con el fin de obtener recursos para sobrellevar la emergencia sanitaria. Para ello, disminuye los requisitos del proceso de devolución ordinaria e incluso de las devoluciones automáticas fijadas por el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario. Respecto de la disminución del requisito de control fiscal para acceder a la devolución automática, que consiste en el porcentaje mínimo de costos gastos y/o impuestos sobre ventas descontables que deben estar soportados en factura electrónica, que pasó del 85% (previsto en la Ley 2010 de 2019, que adiciona el parágrafo 5 del artículo 855 de Estatuto Tributario), al 25%, explican que se trata de un beneficio para los contribuyentes que se explica en que la Resolución 42 de la DIAN aplazó, para una gran cantidad de sectores, la obligatoriedad de emitir facturas electrónicas y se determinó un nuevo calendario de facturación electrónica que va hasta el 2 de noviembre de 2020. Así, la disminución del porcentaje permite a una mayor cantidad de ciudadanos acceder a una devolución en el mismo término. De esta manera, las medidas de este decreto buscan seguir contribuyendo al flujo de caja de las empresas para solventar la crisis y permitir mayor acceso a esta medida por parte de los contribuyentes.

8. Respecto del artículo 3° del Decreto Legislativo 807 de 2020:

- a. *¿Qué razones motivaron la fijación del 22 de junio de 2020 como fecha de inicio de la vigencia de la modificación transitoria, especialmente teniendo en cuenta*

que el estado de emergencia declarado mediante el Decreto 637 de 2020 finalizaría antes de que se produzca la eficacia de la medida?

Explica que como se “amplió” la fecha de aplicación de la devolución abreviada hasta el 19 de junio de 2020 y se amplió igualmente la emergencia sanitaria, se previó que a partir del 22 de junio de 2020, ya existirán más sectores que se habrán reactivado, podrán realizar operaciones económicas y estarán en disposición de acceder al procedimiento de devolución automática. Es por esto que se toma el viernes 19 de junio de 2020, como límite para la recepción de las solicitudes de devolución abreviada bajo el decreto legislativo 535 de 2020 y se establece el 22 de junio para el inicio de la devolución automática, por la realidad económica que se empieza a generar en Colombia, con las medidas adoptadas por las alcaldías municipales para la reapertura económica.

- b. *¿Qué razones motivaron la disminución en el porcentaje de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables que provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica?*

Explica que era necesario disminuir dicho monto, previsto en el 85% en la Ley 2010 de 2019, que adiciona el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, con el fin de permitir que un mayor número de contribuyentes cumplieran con los requisitos y accedieran a este procedimiento. De esta manera, tendrían a su disposición un procedimiento menos exigente que las devoluciones ordinaria y automática, previstas en el Estatuto Tributario.

- c. *¿Qué razones motivan la exclusión del cálculo del porcentaje mínimo que debe soportarse con factura electrónica de venta, de los costos y gastos que al momento del cálculo no sean susceptibles de ser soportados por el mecanismo de factura electrónica?*

Explican que la exclusión en el cálculo del porcentaje mínimo de costos y gastos que no sean susceptibles de ser soportados por el mecanismo de factura electrónica al momento del cálculo se debe a que a través del Decreto reglamentario 358 de 2020 y la Resolución DIAN 42 del 5 de mayo de 2020 se amplió hasta el 2 de noviembre del año 2020 el calendario de implementación de facturación electrónica. Por ello, con esta medida se pretende brindar a los contribuyentes la opción de acceder a la devolución automática sobre operaciones que en atención a los calendarios de implementación de facturación electrónica aún no se encuentran soportadas bajo este sistema.

- d. *¿Cuál fue la razón para incluir en la modificación normativa las declaraciones de importación como soporte de costos?; ¿Qué relación tienen estas declaraciones con la factura electrónica?*

El Decreto legislativo 807, cumpliendo con su finalidad de poder generar mejores posibilidades para las devoluciones de saldos a favor en un menor tiempo y con menos requisitos, se permite que las declaraciones de importación tengan el mismo efecto que tiene la factura electrónica, para aquellos empresarios que sus costos y gastos tienen soporte en productos importados. Así, se permite que la información aduanera tenga la interoperabilidad con el Servicio Informático de Devoluciones de la DIAN, lo que permite el control sobre estas operaciones. Aunque las declaraciones de importación harán parte del sistema

de facturación electrónica, como se ampliaron los calendarios de implementación de la factura electrónica de ventas, y de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto reglamentario 358 de 2020 que reglamentó la factura electrónica, se indica que la declaración de importación es un soporte de costos, deducciones o impuestos descontables.

- e. *Las razones expuestas para responder las preguntas anteriores, ¿Cómo se articulan para contribuir “a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos”⁵?*

Explica que las medidas buscan un beneficio a los contribuyentes para que puedan acceder a la devolución automática con la disminución del porcentaje de costos, gastos o impuestos descontables con el mecanismo de factura electrónica establecido en el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario y con la implementación de factura electrónica que permite ampliar la cobertura en las solicitudes de devolución y/o compensación. La intención es coadyuvar para cumplir los fines esenciales del Estado que, entre otros, son servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. Advierten, no obstante, que el Decreto Legislativo 807 de 2020 no suprimió los requisitos generales y especiales que soportan la solicitud de devolución de saldos a favor (capítulo 21, título 1, parte 6 del Decreto 1625 de 2016), ni de la oportunidad para solicitar los mismos (artículo 854 del Estatuto Tributario).

9. Respecto del artículo 4º del Decreto Legislativo 807 de 2020:

- a. *Explicar el alcance de la norma y su articulación respecto de las otras normas del decreto legislativo y del Estatuto Tributario. Se solicita establecer especialmente si: (i) La misma implica que el procedimiento abreviado desarrollado en el artículo 1º del Decreto 535 de 2020 cambió sus términos, para pasar a resolverse en quince (15) días, a los cincuenta (50) dispuestos en el inciso 1 del art. 855 del Estatuto Tributario.*

El Decreto Legislativo 807 de 2020 dispone una modificación al parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, con el propósito de generar las devoluciones en el término de 15 días, aplicando el procedimiento de la norma citada, devoluciones automáticas sin el requisito del 85% mencionado, sino con un porcentaje de facturación electrónica de solo 25%. Para el efecto el Gobierno Nacional reglamentará el mecanismo de devolución automática.

- b. *Explicar el alcance de la norma y su articulación respecto de las otras normas del decreto legislativo y del Estatuto Tributario. Se solicita establecer especialmente si: (ii) Al señalar el artículo en su parte final que se podrá aplicar lo regulado en el art. 857-1 del Estatuto Tributario, se está permitiendo que en el procedimiento abreviado desarrollado en el artículo 1 del Decreto 535 de 2020, se aplique la suspensión del proceso de devolución y/o compensación por un término máximo de noventa (90) días⁶, incluso cuando quien las solicite no sea calificado de riesgo alto en materia tributaria.*

⁵ Artículo 215 de la Constitución Política.

⁶ Art. 857-1 del Estatuto Tributario.

El artículo 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020 no hace referencia a las devoluciones bajo el procedimiento abreviado sino a aquellos que no cumplan con los requisitos para acceder a la devolución automática, o en la revisión se encuentre razones para revisarlo con más detalle, a los cuales se les resolverá dentro del término ordinario; este procedimiento contempla la suspensión de términos hasta por 90 días si se encuentra alguna de las causales a las que se refiere el artículo 857-1 del Estatuto Tributario. Nuevamente es importante recalcar que el procedimiento abreviado no se encuentra vigente.

c. *Explicar el alcance de la norma y su articulación respecto de las otras normas del decreto legislativo y del Estatuto Tributario. Se solicita establecer especialmente si: (iii) Subsisten diferencias para el contribuyente, luego de la aplicación del artículo 4 del D.L.807/20, en materia de requisitos y efectos, entre los trámites de:*

- *Devolución y/o compensación automática (Estatuto Tributario, Art. 855, par. 5 y D.L. 807/20, Art. 3).*
- *Devolución y/o compensación abreviada (D.L. 535/20 y D.L. 807/20, Art. 1).*
- *Devolución y/o compensación ordinaria (Estatuto Tributario, Art. 855)*

El Decreto Legislativo 807 de 2020 estableció que las solicitudes de devolución bajo el sistema abreviado se podrían radicar hasta el 19 de junio. Con posterioridad al 22 de junio, el procedimiento de devoluciones se sustenta en el cumplimiento de las condiciones del Decreto Legislativo 807, mediante el cual el contribuyente presenta la solicitud de devolución y/o compensación por el sistema dispuesto por la DIAN para las devoluciones y desde allí se establece si se cumplen con los criterios de *devoluciones automáticas* o se surtirá el procedimiento de *devoluciones ordinarias*. Advierte, no obstante, que el contribuyente no es quien define si su solicitud se resolverá por el procedimiento de devolución automática o el procedimiento general del artículo 855 del E.T., sino será la DIAN quien tome tal determinación, luego de la revisión documental y el análisis de riesgos y le comunicará lo decidido al solicitante, sin desconocer la reserva legal del análisis de riesgo previsto en el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019.

d. *Explicar por qué las modificaciones normativas, explicadas en desarrollo de la solicitud previa, contribuyen “a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos”⁷.*

Estas normas buscan facilitar las devoluciones automáticas, al disminuir los requisitos, incluido el porcentaje, con el fin de que pudieran ser cumplidos por más contribuyentes, y así obtener recursos para afrontar esta crisis. También, a través de la implementación de factura electrónica, que permite ampliar la cobertura en las solicitudes de devolución y/o compensación. La intención es coadyuvar al Gobierno Nacional para cumplir los fines esenciales del Estado. Sin embargo, el Decreto Legislativo 807 de 2020 no suprimió los requisitos generales y especiales para la solicitud de devolución de saldos a favor (capítulo 21, título 1, parte 6 del Decreto 1625 de 2016), ni de la oportunidad para solicitar los mismos (artículo 854 del Estatuto Tributario).

10. Respecto del Título I del Decreto Legislativo 807 de 2020 (Arts. 1-4):

⁷ Constitución Política, Art. 215.

a. Explicar, luego de la aplicación de este Decreto, cómo funcionarían los esquemas automático, abreviado y ordinario de devolución y compensación. Se solicita especificar los requisitos para cada uno de ellos y los efectos para el solicitante y cómo el sistema resultante para la devolución y/o compensación contribuye "a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos".

Parte1: Explicación de cómo funcionarían los esquemas automático, abreviado y ordinario de devolución y compensación luego de la aplicación del Decreto

Características	Devolución abreviada	Devolución automática	Devolución ordinaria
Término para devolver	15 días	La posición de la DIAN es I mantener los 15 días en la medida que la ley habla de hasta 50. Quienes no cumplan condiciones I término ordinario (50 días)	50 días ^[SEP] 20 días (garantía) ^[SEP] 30 días (art. 477 E.T. I y Operador Económico Autorizado-OEA)
A quiénes aplica	Contribuyentes que no representen riesgo alto. Contribuyentes con riesgo alto que no representen. riesgo de fraude fiscal.	1. Quienes no representen riesgo alto y cumplan requisitos del 25% de facturación electrónica, a partir del 22 de junio hasta el 31 de diciembre de 2020, esto para conjurar la crisis 2. Quienes no representen riesgo alto y cumplan requisitos mínimo del 85% de facturación electrónica, a partir del 01 de enero de 2021	Todos los solicitantes de devolución y/o compensación que cumplan condiciones para los procedimientos de devolución abreviada y automática
Vigencia	Hasta el 19 de junio de 2020 y un mes más para quienes presentaron la solicitud pero, durante la vigencia del decreto, fue inadmitida por falta de requisitos	A partir del 22 de junio de 2020	Indefinida

Suspensión de términos	Aplicó hasta el 29 de mayo de 2020. Como se levantaron los términos, la gestión de la devolución continuó bajo el procedimiento ordinario.	N/A	Aplica para quienes se encuentren incursos en cualquiera de las causales del artículo 857-1 del ET.
-------------------------------	--	-----	---

Parte 2. Los requisitos para la aplicación de cada uno de los regímenes de devolución o compensación y los efectos para el solicitante:

Los requisitos de la devolución y/o compensación están definidos en el Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y son transversales a todos los procedimientos. Estos requisitos son:

	Devoluciones abreviadas	Devoluciones automáticas	Devoluciones ordinarias
Condiciones	Contribuyentes que no representen riesgo alto. Contribuyentes con riesgo alto que no representen riesgo de fraude fiscal.	Quienes no representen riesgo alto y cumplan requisitos del 25% de facturación electrónica, a partir del 22 de junio hasta el 31 de diciembre de 2020, esto para conjurar la crisis	1) Que a la fecha de presentación de la solicitud se encuentre dentro del término de dos (2) años contados desde el vencimiento del plazo para declarar, si es declaración privada o desde la fecha de ejecutoria, si se trata de liquidación oficial (Ver art. 857 del ET) Artículo 1.6.1.21.18 del Decreto 1625 de 2016 2) Tener Registro Único Tributario formalizado y actualizado y no tener suspensión ni cancelación desde el momento de la solicitud en debida forma hasta cuando se profiera el acto administrativo que defina dicha solicitud. Esta condición aplica para el titular del saldo a favor, representante legal o apoderado. Parágrafo del art.

			1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016 3) Tener actualizado el certificado de existencia y representación legal. Se verificará la información registrada a través del Registro Único Empresarial RUE – Par. Segundo art. 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016.
Documentación requerida	Los formatos relacionados a continuación se encuentran reglamentados mediante la Resolución 151 de 2012, modificada por la Resolución 57 de 2014: 1) Formato 010 “solicitud de devolución” Art. 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016 2) Certificado histórico de existencia y representación legal. Par. Art 2 art. 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016. Aplica para personas jurídicas únicamente si al momento de presentar la solicitud de devolución y/o compensación, el representante legal, contador o revisor fiscal no son los mismos que suscribieron las declaraciones objeto	Idéntica documentación requerida	Idéntica documentación requerida

	de devolución y/o compensación. 3) Formato 1668 "Información ^[L]_{SEP} Constancia Titularidad cuenta bancaria": ^[L]_{SEP} 4) Formato 1391 "Información del Poder o mandato": ^[L]_{SEP} 5) Formato 1385 "Información de la Garantía" (Ver Artículo 860 del ET		
Requisitos especiales	Formato 1220 "Relación de las i retenciones e n · la fuente". Artículo 1.6.1.21.14 Decreto 1625 de 2016	1) Formato 1220 "Relación de las retenciones en la fuente". Artículo 1.6.1.21.14 Decreto 1625 de 2016 2) Formato 2613 "Relación de costos, gastos y deducciones". Aplica sólo para devoluciones automáticas	REQUISITO ESPECIAL PARA LAS SOLICITUDES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 1) Formato 1220 "Relación de las retenciones en la fuente". Artículo 1.6.1.21.14 Decreto 1625 de 2016 2) Formato 2613 "Relación de costos, gastos y deducciones". Aplica sólo para devoluciones automáticas. REQUISITOS ESPECIALES PARA LAS SOLICITUDES SOBRE EL IVA Productores de bienes exentos (leche, carne, huevos): 1. Ajuste a cero sobre las ventas por pagar: Formato 1222 2. Ajuste a cero impuestos de ventas retenido: Formato 1438 3. Relación de impuestos ^[L]_{SEP}descontables: Formato 1439 ^[L]_{SEP}

		4. Relación de IVA retenido: Formato ^[L]_[SEP]1440, ^[L]_[SEP] 5. Relación de IVA ^[L]_[SEP]descontable por importaciones: Formato 1441, ^[L]_[SEP] 6. Productores de bienes exentos: Formato 1460, 7. Información del certificado de sacrificio de animales: Formato 1754, 8. Ubicación donde se efectuó la actividad: Formato 1763, 9. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 490 del E.T.): Formato 1803, 10. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 489 del E.T.): Formato 1825. Productores de otros bienes exentos 1. Ajuste a cero sobre las ventas por pagar: Formato 1222 2. Ajuste a cero impuestos de ventas retenido: Formato 1438 3. Relación de impuestos ^[L]_[SEP]descontables: ^[L]_[SEP]Formato 1439 ^[L]_[SEP] 4. Relación de IVA retenido: Formato ^[L]_[SEP]1440, ^[L]_[SEP] 5. Relación de IVA ^[L]_[SEP]descontable por importaciones: Formato 1441, 6. Información de ^[L]_[SEP]Certificado Ministerio Cultura: 1477, del de formato
--	--	--

		7. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 490 del [L] [SEP] ET: formato 1803. 8. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 489 del E.T.): Formato 1825. 9. Retenciones por IVA e Impuestos descontables por diferencia de tarifa 10. Ajuste a cero sobre las ventas por pagar: Formato 1222 11. Ajuste a cero [L] [SEP] impuesto [L] [SEP] ventas [L] [SEP] retenido: Formato 1438 12. Relación de impuestos descantables: Formato 1439 13. Relación de IVA retenido: Formato 1440, 14. Relación de IVA descontable por importaciones: Formato 1441, 15. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art 490 del E.T.): Formato 1803, 16. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (arto 489 del E.T.): Formato 1825. Por operaciones de exportación 1. Ajuste a cero sobre las ventas por pagar: Formato 1222 2. Ajuste a cero impuestos de ventas retenido: Formato 1438
--	--	---

			3. Relación de impuestos descontables: Formato 1439 4. Relación de IVA retenido: Formato [L][SEP]1440, [L][SEP] 5. Relación de IVA [L][SEP]descontable por importaciones: Formato 1441, [L][SEP] 6. Relación de DEX y documentos de transporte: Formato 1442 [L][SEP] 7. Información del Certificado al proveedor -CP: Formato 1444 [L][SEP] 8. Servicios prestados en el [L][SEP] país para ser exportados o utilizados por residentes en el exterior: formato 1447 9. Exportaciones por usuarios industriales de zonas francas: formato 1478 10. Ventas desde territorios nacionales a usuarios de Zonas Francas: Formato 1479 11. Impuestos descontables de proveedores a Sociedades de Comercialización Internacional Formato 1670 12. Impuestos descontables de proveedores a Sociedades de Comercialización Internacional: Formato 1670 (versión 3) 13. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 490 del
--	--	--	--

			E.T.): Formato 1803, 14. Proporcionalidad aplicada para impuestos descontables (art. 489 del E.T.): Formato 1825. 15. Certificación de la Exportación de Servicios. Formato 1858. 16. Exportación de Servicios Formato 1859 17. Relación de ingresos por Reaprovisionamiento de Buques y Aeronaves. Formato 182.
--	--	--	--

Parte 3. Cómo el sistema resultante para la devolución y/o compensación contribuye a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos

Las medidas contribuyen a conjurar la crisis al reducir los términos de reconocimiento de devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor del impuesto sobre la renta y del IVA; también se busca eficacia y eficiencia administrativa y fortalecer el principio de buena fe, confianza legítima, transparencia y moralidad al ofrecer a los contribuyentes el procedimiento de devolución automática y simplificar los trámites administrativos para mejorar la calidad de vida en la interacción con el Estado. Igualmente, este decreto sirve para contribuir a la satisfacción de las necesidades de la población y facilitar los trámites y procedimientos, incluido el proceso de fiscalización tributaria y la factura electrónica para permitir la trazabilidad de las operaciones, así como para verificar los costos o gastos en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, al igual que en los impuestos descontables en el IVA. Así la facturación electrónica en las solicitudes de devolución de impuestos permite a la DIAN un trámite más ágil y más seguro. Ahora bien, este decreto no suprime ni requisitos ni tiempos para la solicitud de la devolución.

b. ¿Cuál es el procedimiento previsto para la calificación de riesgo alto en materia tributaria?

Explica que todas las administraciones tributarias del mundo tienen un sistema de gestión de riesgo con el fin de poder usar de la mejor manera los recursos a disposición y así coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado. Las metodologías empleadas por la DIAN para la calificación del riesgo en materia de incumplimiento hacen parte del sistema de gestión de riesgo de la DIAN y cumplen con los estándares internacionales que entidades como la OCDE, el FMI y la Unión Europea han definido para estos sistemas, que son la columna vertebral de las entidades tributarias y aduaneras del mundo.

El procedimiento previsto para generar la calificación de riesgos es el PR-IC-0442 denominado "PERFILAMIENTO DE RIESGOS PR-IC-0442", cuyo

objetivo es definir y/o ajustar las metodologías que permitan calificar los contribuyentes y usuarios aduaneros en niveles de riesgo, que sirvan como insumo para generar alertas a las áreas competentes con el fin de implementar los controles y acciones de facilitación adecuadas a la normativa y lineamientos institucionales. Inicia con la definición o ajuste de indicadores y fórmulas requeridas para las metodologías de perfilamiento de riesgos para la calificación del nivel de riesgo y finaliza con la obtención de los perfiles de riesgo de los contribuyentes y usuarios aduaneros.

En cumplimiento a las funciones asignadas por el numeral 3° del artículo 17 del Decreto 4048 de 2008, se ha establecido una metodología para construir perfiles de riesgo de incumplimiento que las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias: "Metodología para implementación del Modelo de Puntaje Único (MOPU) del Sistema de Gestión de Riesgos de Cumplimiento". Este modelo de puntaje o "*scoring*", permite tener una calificación por contribuyente. El modelo está compuesto por tres componentes:

- a. Un componente de consistencia de las declaraciones (análisis de consistencia de la información registrada en las declaraciones tributarias)
- b. Un componente de comportamiento del contribuyente frente a sus obligaciones frente a la DIAN.
- c. Un componente de indicadores directos (conductas indeseables para la administración tributaria).

Cada uno de estos componentes cuenta con su propia metodología. Las metodologías contienen, entre otros: i) una segmentación que permite la comparación entre unidades de análisis homogéneas; ii) unos criterios de riesgo definidos conjuntamente con expertos de las áreas misionales de Fiscalización y Recaudo; iii) un conjunto de indicadores, cada uno con su correspondiente determinación de riesgo y, iv) un puntaje de riesgo por indicador a partir de la aplicación de técnicas estadísticas y v) una calificación final por contribuyente.

- c. *Explicar: (ii) ¿Existe la posibilidad de ejercer los derechos de audiencia, defensa y contradicción, de manera previa a tal determinación?; (iii) ¿Los contribuyentes tienen acceso a tales calificaciones?; (iv) ¿Se trata de una decisión controvertible ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo?*

La calificación de riesgo de los contribuyentes se obtiene de manera automática a partir de un sistema estadístico calibrado según las metodologías antes explicadas, y no es una decisión o un acto administrativo, sino una herramienta interna, de uso exclusivo de la entidad, que se proporciona al funcionario información basada en el propio comportamiento histórico del contribuyente o usuario aduanero, con el fin de poder tomar decisiones. Sin un sistema de riesgos que provea de información a la administración de qué casos deben ser evaluados más en detalle, la entidad tendría como posibilidades o fiscalizar a todos los contribuyentes (lo cual, incluso para países cuyas administraciones tributarias y aduaneras una alta *ratio* funcionarios/contribuyentes no es una posibilidad), o hacerlo al azar, lo cual va en contra de las mejores prácticas internacionales señaladas por la OCDE, el FMI y las guías que para el efecto establece la Unión Europea.

A continuación, la respuesta indica el contexto sobre la finalidad de los sistemas de riesgo de incumplimiento en materia fiscal y aduanera:

Las administraciones tributarias y aduaneras tienen la responsabilidad de usar sus recursos de la manera más costo-eficiente posible en su misión de garantes de la seguridad nacional y fiscal de los estados, por medio de la facilitación de las operaciones de comercio exterior, y del control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, con el fin de evitar que estas sean utilizadas por estructuras delictivas transnacionales para defraudar al fisco y lavar dinero mediante diferentes modalidades de contrabando, fraude aduanero y evasión fiscal.

Para cumplir con su misión, las administraciones tributarias y aduaneras deben contar con un sistema de gestión de riesgos. En palabras de la OCDE *"la gestión del riesgo de cumplimiento es un proceso estructurado para la identificación, evaluación, clasificación y tratamiento sistemáticos de los riesgos de cumplimiento tributario (por ejemplo, no registrarse, no informar adecuadamente las obligaciones tributarias, etc.)"*⁸.

El perfil de riesgo de los contribuyentes de la DIAN, que comprende su calificación, hace parte del sistema de riesgos de la DIAN y se obtiene como resultado de la aplicación de una metodología con criterios objetivos previamente definidos. Esta es una herramienta propia de la entidad utilizada para determinar en donde se deben enfocar los controles y los recursos, y qué casos merecen ser examinados más de cerca, entre otras, para tomar decisiones sobre recursos públicos. Es importante aclarar que la calificación se genera por contribuyente y no para una solicitud o trámite en específico.

El sistema de gestión de riesgos y, en particular, la calificación, ayuda a las administraciones tributarias del mundo a:

- . Tomar mejores decisiones. [L] [SEP]
- . Lograr la igualdad de trato a contribuyentes en situación semejante. [L] [SEP]
- . Enfocar la carga de la auditoría en aquellos contribuyentes que más lo [SEP] ameriten; [L] [SEP]
- . Lograr el uso eficiente de los recursos humanos, financieros y técnicos [L] [SEP] disponibles; y [L] [SEP]
- . Aumentar el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes. [L] [SEP]

Si la reserva de la información y procedimientos del sistema de riesgos de una entidad como la DIAN no fuera debidamente respetada, se causarían graves perjuicios a la entidad, para la persona, natural o jurídica, titular de la información, en materia de intimidad, seguridad y reputación, y también en materia de seguridad nacional.

Esto, considerando que el sistema de riesgos de la DIAN contribuye a la desarticulación de importantes estructuras criminales y cumple funciones en relación con el control del contrabando, fraude aduanero e indebida canalización de divisas, utilizado por estas estructuras para lavar dinero de actividades ilícitas tales como narcotráfico, tráfico de personas, tráfico de armas, corrupción,

⁸ GUIDANCE NOTE Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Forum on Tax Administration Committee on Fiscal Affairs Compliance Sub-group OCDE. Pag 8. Traducción libre.

enriquecimiento ilícito, entre otros. Como ejemplo, se resumen a continuación dos casos relacionados con dos organizaciones delictivas judicializadas por la Fiscalía General de la Nación con el apoyo de la DIAN.

El Congreso de la República, mediante la Ley 2010 de 2019, estableció una reserva de carácter especial de la información y procedimientos del sistema de gestión de riesgos de la DIAN:

"Artículo 130. Información del Sistema de Gestión de Riesgos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. La información y procedimientos que administra el sistema de Gestión de Riesgos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tienen carácter reservado. Esta reserva especial le será oponible a particulares y a todas las entidades públicas, y solo podrá levantarse por orden de autoridad judicial competente".

Revelar el perfil de riesgo implicaría que aquellos que realizan prácticas ilegales conozcan información que les indicaría hasta donde pueden adecuar su conducta para evadir los controles. Esto conlleva, adicionalmente, a que: i) los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones se vean expuestos de manera considerable a prácticas de competencia desleal y, ii) a que los controles de la DIAN no sean eficientes en dar un tratamiento equitativo a aquellos que deberían ser tratados como iguales.

Así las cosas, de existir la posibilidad que los contribuyentes tengan acceso a esta información, se verían entorpecidos el perfilamiento y las investigaciones que la DIAN está obligada a hacer para poder enfocar los recursos disponibles en aquellos contribuyentes que así lo requieran, en su tarea de garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico y seguridad nacional.

Se aclara que la calificación de riesgo, que es llevada a cabo de manera automática por un sistema, no es un acto administrativo, entendido este como *"la manifestación de la voluntad de la administración, tendiente a producir efectos jurídicos ya sea creando, modificando o extinguiendo derechos para los administrados o en contra de éstos"*⁹. Contrario a lo anterior, se reitera, la calificación de riesgo es un insumo de inteligencia para decidir cómo enfocar los recursos de la entidad y, en algunas situaciones, qué casos necesitan ser revisados más a fondo, en ejercicio de la facultad de fiscalización de la administración tributaria y aduanera.

Teniendo en cuenta que la calificación de riesgo no crea, modifica o extingue derechos de los contribuyentes, ni traslada cargas administrativas a los mismos, la misma es de uso exclusivo de la administración, está sujeta a reserva expresa de ley, y no es controvertible ni frente a la DIAN, ni frente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Controvertir la calificación de riesgo, que se hace con base en la propia información del contribuyente, sería el equivalente a controvertir la función fiscalizadora de la DIAN (y no los actos administrativos que se expidan con fundamento en los hallazgos que se encuentren en ejercicio de dicha función). Es preciso aclarar que frente a las decisiones de la DIAN que crean, modifican o extinguen derechos, los derechos de audiencia, defensa y

⁹ Sentencia C-1436/00.

contradicción de los contribuyentes están plenamente garantizados.

11. Respecto del Título II del Decreto Legislativo 807 de 2020 (Arts. 5-8):

- a. *Manifiestar si, en la actualidad, los contribuyentes y responsables en Colombia están obligados a tener acceso a medios electrónicos para el desarrollo de la relación jurídico-tributarla con la DIAN (por ejemplo, si están obligados a presentar y pagar electrónicamente sus impuestos, elevar los sustentos documentales de sus declaraciones a medios electrónicos, mantener correos electrónicos o aplicaciones para fines de notificación de actos de la administración tributaria, etc.). En caso de que algunos contribuyentes si estén obligados y otros no, se solicita especificar, de manera exhaustiva, qué contribuyentes tienen dicha obligación y quienes no y la fuente normativa que sustente dicha carga*

Indica que las disposiciones que regulan los procedimientos administrativos a cargo de la DIAN establecen la totalidad de las previsiones objetivas aplicables a cada uno de los casos no solamente de atención de las obligaciones propias del contribuyente o usuario sino la manera de concreción de cada una de las garantías procesales a las cuales debemos acatamiento en el ejercicio de la labor misional, de tal forma que se garantice un contacto adecuado, legítimo y eficaz con el respectivo obligado; al respecto debemos resaltar la existencia de las disposiciones del artículo 566-1 del Estatuto Tributario, (igualmente aplicable para los casos cambiarios de conformidad con las previsiones del artículo 15 del Decreto 2245 de 2011), que contempla la posibilidad de notificación electrónica, reglamentado mediante la Resolución No. 0038, de 30 de abril de 2020, que ata dicha forma de notificación al correo electrónico reportado en el Registro Único Tributario, que se constituye en la fuente de información para la concreción de dichas medidas y que permiten afirmar la existencia ya de una obligación de inscripción en tal registro con la información allí requerida bajo un criterio de generalidad. Ahora bien, indican que ante la imposibilidad de notificación electrónica, existen formas subsidiarias de notificación.

- b. *Manifiestar si, en la actualidad, los usuarios cambiarlos en Colombia están obligados a tener acceso a medios electrónicos para el desarrollo de la relación jurídico-tributaria con la DIAN (desarrollo de la función de inspección, vigilancia y control). En caso de que algunos usuarios sí estén obligados y otros no, se solicita especificar, de manera exhaustiva, cuáles tienen dicha obligación y cuáles no y la fuente normativa que sustente dicha carga.*

Indica que antes de este decreto no existía la posibilidad de realizar las visitas de inspección, vigilancia y control de manera virtual en materia cambiaria y esto se requiere para cumplir sus funciones durante la emergencia derivada de la pandemia. Se trata de una medida eficaz, responsable y expedita para el cumplimiento de las funciones de la DIAN en materia cambiaria. Indican que todo residente tiene la obligación de conservar la documentación propia de la operación cambiaria (Resolución externa de la junta directiva del Banco de la República n. 1 de 2018), con el fin de responder a los eventuales requerimientos o en los procedimientos por infracciones cambiarias (numeral 1.2.1 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN - 83 de 2018 del Banco de la República). Explica que este instrumento permite cumplir sus funciones sin desplazamientos, pero con las garantías propias de cada proceso.

- c. *Manifestar si, en la actualidad, los obligados a llevar contabilidad están mandados a mantener los libros en formato electrónico, digital o digitalizado y, en caso de que la respuesta sea afirmativa, manifestar la fuente normativa de la obligación*

Explica que de acuerdo con el artículo 56 del Código de comercio, existe la posibilidad de llevar los libros de contabilidad en archivos electrónicos.

- d. *Manifestar si existe algún estudio, estadística, proyección u otro mecanismo adecuado para determinar si el universo de sujetos susceptibles de ser inspeccionados contable o tributariamente (contribuyentes, responsables, obligados a llevar contabilidad, etc.), o visitados por razones contables o cambiarias (contribuyentes, responsables, usuarios cambiarlos, etc.), tiene acceso a medios digitales capaces de soportar la infraestructura necesaria para "la práctica de la diligencia, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva la práctica de la diligencia ". En caso afirmativo, se solicita adjuntar los sustentos respectivos.*

Indica que actualmente cursan 20.685 procesos de fiscalización tributaria que si se realizaran de manera presencial se aumentaría el riesgo de contagio y muy pocos se podrían realizar, por la dificultad de los desplazamientos, por lo que las visitas virtuales son necesarias. Explica que se utilizan mecanismos simples como Microsoft Team, Zoom o el correo electrónico de cualquier proveedor de tecnología, por lo que no se requiere de una estructura compleja. Además, indica que la reglamentación que se expedirá deberá precisar elementos necesarios para la efectividad de los procedimientos virtuales y los protocolos de seguridad requeridos.

- e. *Explicar, teniendo en cuenta el derecho al debido proceso administrativo, por qué no se incluye en el artículo 6, referido a inspecciones contables virtuales:*
(i) *El requisito de ser ordenadas mediante auto.*
(ii) *El requisito de ser notificadas por correo o electrónicamente al sujeto de las mismas.*
(iii) *La obligación de incluir en el auto que ordena la inspección los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.*
(iv) *La indicación de cuando inicia y cuando termina la diligencia.* (v) *La indicación del contenido mínimo del acta correspondiente, documento que puede integrarse a actuaciones administrativas posteriores.*

Indica que no existe diferencia entre la inspección contable física prevista en el artículo 782 del ET y la contable virtual del art. 6 del decreto objeto de control. Las garantías del debido proceso están previamente establecidas. Ahora bien, el inciso 5 del artículo 6° del decreto bajo control indica que la DIAN precisará los requisitos propios de la inspección contable virtual, mediante una resolución.

- f. *Explicar, teniendo en cuenta el derecho al debido proceso administrativo, por qué en el artículo 8, referido a visitas administrativas virtuales de inspección, vigilancia y control, en materia de control cambiarlo, se requiere solamente la comunicación del acto que ordena la visita y no su notificación.*

Insiste en que el procedimiento de investigación tributario y cambiario no fue modificado. Así, la notificación en materia cambiaria se regula en el artículo 15 del Decreto Ley 2245 de 2011. Así el numeral 2 del artículo 9 de dicho decreto prevé que *“el auto comisorio de una visita de índole cambiaria no puede esperar a ser notificado, pues lo que prima en este caso es la inmediatez y celeridad en la aplicación y ejecución de la medida, en consonancia con la facultad señalada por el numeral 7° del artículo 90 del Decreto Ley 2245 de 2011, que ordena “tomar las medidas necesarias para evitar que se extravíen, destruyan o adulteren las pruebas de una posible infracción cambiaria”*

- g. *Manifestar si existe en el ordenamiento vigente norma alguna que permita a quien es objeto de Inspección o visita, excusarse de su realización por medios virtuales, ante la imposibilidad técnica para su adelantamiento.*

Aunque tal disposición no existe, indica que, en este caso, la inspección podrá llevarse a cabo de manera presencial, ya que los artículos 5 a 7 del decreto controlado indican que estas actuaciones podrán realizarse de manera virtual, sin perjuicio de lo previsto en el ET.

Si no fuere posible por razones de fuerza mayor llevar a cabo una visita administrativa cambiaria por medios virtuales, se tiene la alternativa de requerir de manera oficial al usuario cambiario, mediante correo ordinario o certificado, la presentación de los documentos y demás información que sustenten las operaciones de cambio investigadas, bajo los apremios legales señalados por el numeral 32° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011. Asimismo, se puede solicitar o requerir de manera oficial a los intermediarios del mercado cambiario, al Banco de la República, y a otros agentes autorizados para realizar operaciones de cambio o a terceros, la información relacionada con las operaciones de cambio investigadas efectuadas por el usuario cambiario a quien no se haya podido visitar. Lo anterior, si fuere posible, dada la clase de operaciones de cambio investigadas.

- h. *Manifestar si, teniendo en cuenta el artículo 781 del Estatuto Tributario, un sujeto de inspección o visita que no pueda presentar los libros de contabilidad por razones técnicas (como por ejemplo no tenerlos elevados a medios electrónicos, digitales o digitalizados), sufriría la consecuencia de la aplicación del indicio en su contra y el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos, en una eventual actuación administrativa posterior a la inspección o visita.*

La práctica de inspección virtual es una posibilidad de acción dada la actual coyuntura sanitaria, pero de ningún modo se constituye en elemento exclusivo de acción por parte de la autoridad, quienes en casos específicos y dada la necesidad de la prueba en el establecimiento de la sustancialidad del hecho económico podrán hacer uso de cualquier otro medio que arroje la certeza pretendida o incluso y en consonancia con la respuesta al literal g) de este numeral, si el contribuyente no puede allegar su contabilidad por no tener los medios técnicos, puede allegarla de forma física a la Administración Tributaria, lo relevante es que lleve la contabilidad en debida forma y se allegue de forma oportuna los soportes de la misma, cuando la Autoridad Tributaria lo requiera.

12. También se ordenó la incorporación de las pruebas recaudadas por la Corte Constitucional en el marco del proceso RE-269, correspondiente al proceso de control automático de constitucionalidad del Decreto Legislativo 535 de 2020¹⁰.

C. INTERVENCIONES

13. Durante el trámite del presente asunto se recibieron oportunamente cuatro (4) intervenciones¹¹. De los escritos recibidos, tres (3) solicitaron a la Corte la exequibilidad simple y uno (1) la inexequibilidad parcial del Decreto Legislativo 807 de 2020.

14. *Solicitudes de exequibilidad.* El Decreto Legislativo satisface plenamente los parámetros de constitucionalidad, pues supera los juicios formales y materiales aplicables. Las medidas que contemplan la limitación temporal del régimen abreviado especial, las relacionadas con la relajación de los requisitos para la devolución o compensación automática y las que permiten la realización de diligencias de visita o inspección virtuales, apuntan a mitigar efectos económicos de la pandemia, facilitando un flujo de caja para los contribuyentes, pero racionalizando la actividad administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante “**DIAN**”). En efecto, las pesadas cargas administrativas que suponía el mecanismo abreviado se limitaron hasta el 19 de junio de 2020, asegurando que quienes ya habían iniciado el procedimiento por esta vía pudieran culminarlo al amparo del mismo y, en su lugar, se amplió la posibilidad de obtener la devolución o compensación automática, disminuyendo el nivel de facturación electrónica necesario para acceder a dicha vía expedita. Asimismo, la virtualidad para las visitas e inspecciones asegura el cumplimiento de las funciones de la DIAN y evita riesgos sanitarios relacionados con la aplicación de las normas vigentes anteriormente, que exigían actividad presencial. Así, encontraron que el Decreto Legislativo 807 de 2020 apunta a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, mediante la aplicación justificada de las facultades extraordinarias, propias del Estado de Emergencia.

15. *Solicitud de inexequibilidad parcial.* Los artículos 1 y 2, en tanto disponen un límite temporal para la implementación del procedimiento abreviado especial para devoluciones y compensaciones de saldos a favor, se oponen a la mitigación de los efectos de la crisis, afectando una medida que se había encontrado útil para mejorar el flujo de caja de los contribuyentes, de lo que da cuenta la decisión previa de exequibilidad de las normas modificadas del Decreto Legislativo 535 de 2020 (sentencia C-175 de 2020). No se encontró motivación, necesidad o compatibilidad con la finalidad de la emergencia en la adopción de los mencionados artículos, por lo que es necesario declarar su inexequibilidad.

¹⁰ En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17100>. Sobre la prueba trasladada se puede consultar la síntesis sobre las mismas, obrante en la sentencia C-175/20, proferida por la Sala Plena el 11 de junio de 2020 dentro del expediente RE-269.

¹¹ (i) Del ciudadano Bruce MacMaster, en calidad del representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia - ANDI; (ii) de Jorge Kenneth Burbano y Javier Enrique Santander Díaz, del Observatorio de Intervención Ciudadana de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá; (iii) Olga Lucía González a nombre del Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia; (viii) Fabio Londoño Gutiérrez, a nombre del Instituto Colombiano del Derecho Tributario – ICDT, y (ix) Javier Díaz Molina a nombre de la Asociación Nacional de Comercio Exterior – ANALDEX. También se recibió una comunicación suscrita por Eduardo Antonio Zorro Rubio en la que informa, a nombre de la Universidad de los Andes, que agradece la invitación realizada por la Corte Constitucional, pero que dadas las medidas de aislamiento social obligatorio y “*el tiempo que demanda para los docentes las medidas académicas de virtualización de actividades, les resulta imposible pronunciarse*” para defender o impugnar la constitucionalidad del Decreto Legislativo 551 de 2020. En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=16526>.

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

16. Mediante el concepto radicado el día 3 de agosto de 2020, el Procurador General de la Nación solicitó a esta Corte Constitucional declarar la inexecutable de los artículos 1, 2, 3, 4 y 9 (parcial) del Decreto Legislativo 807 de 2020, y la executable de los restantes artículos¹².

17. Para el Procurador General de la Nación está acreditado que el Decreto Legislativo en mención cumple todos los requisitos formales exigidos por el artículo 215 de la Constitución y la Ley 137 de 1994. Destacó que la norma fue suscrita por el Presidente de la República y todos sus ministros, contiene una motivación expresa encaminada a realizar el principio de eficiencia tributaria, *“preservando el debido proceso, a través de la imposición de límites más claros a los beneficios tributarios, y prevé la regulación de las funciones de inspección, vigilancia y control de manera virtual para impedir el contagio y cumplir con las funciones de fiscalización”*¹³, y fue proferido dentro del término de 30 días del Estado de Emergencia, declarado mediante Decreto 637 de 2020, en su último día de vigencia.

18. Respecto de los juicios materiales, considera el Procurador que se incumplió el requisito de **conexidad** en lo relacionado con la limitación temporal al mecanismo abreviado de devolución o compensación establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020, desarrollada en los artículos 1 y 2, y mencionado en el artículo 9 del Decreto Legislativo 807 de 2020. Argumentó que *“el Presidente se limitó a reiterar las motivaciones generales que dieron lugar a la declaratoria de emergencia, es decir, el impacto en la salud pública, los sectores productivos y la caída histórica del empleo, así como el impacto de la crisis en los ingresos de los hogares y el cumplimiento de obligaciones de diferente naturaleza”*¹⁴, por lo que no se sustentó la relación directa y específica de la limitación temporal con las causas que dieron lugar a la declaratoria de emergencia, evidenciándose así una clara contradicción con la motivación del Decreto Legislativo 535 de 2020, que halló que el procedimiento abreviado lograba el objetivo de proteger el mínimo vital de los hogares al disponer un alivio económico para los contribuyentes de los impuestos sobre la renta y a las ventas. Esta contradicción se agudiza si se tiene en cuenta que una de las motivaciones para la declaración de un segundo Estado de Emergencia fue *“la imposibilidad de prever la duración exacta del confinamiento”*¹⁵.

19. Asimismo, las razones expuestas en los párrafos 23 a 25 de la **motivación** del Decreto Legislativo 807 de 2020 se quedan cortas para aplicar las razones que sustentan la modificación del mecanismo establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020. *“Al respecto, la parte considerativa se limita a anunciar que se establecen estas modificaciones, pero no se explica la razón por la cual estas modificaciones son necesarias en el marco de la emergencia”*¹⁶. Esta deficiencia también afectaría las normas que modifican el artículo 855 del Estatuto Tributario (en adelante “ET”), prevista en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807, pues no se verifica en sus considerandos una explicación suficiente para la adopción de las medidas. La omisión en la fundamentación adecuada de las normas se ve magnificada puesto que en la sentencia C-175 de 2020 la Sala Plena de la Corte Constitucional encontró que las medidas modificadas del Decreto Legislativo 535 de 2020 resultaban ajustadas a la

¹² En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=18070>.

¹³ *Ibíd.*, p. 16.

¹⁴ *Ibíd.* P. 18.

¹⁵ *Ibíd.*, p. 19.

¹⁶ *Ibíd.*

Constitución, sobre todo porque se encaminaban a aumentar la liquidez y el flujo de caja de los contribuyentes afectados por la pandemia.

20. Los restantes artículos del Decreto Legislativo 807 se encontraron **conexos**, tanto externa como internamente, pues en el Decreto 637 de 2020 se hizo expresa alusión a la necesidad de adoptar medidas tributarias necesarias para atender la crisis causada por la pandemia. Igualmente, se encontró *“que las funciones de inspección y de control de cambios asignadas a la DIAN en las normas ordinarias requieren una modificación, en el sentido que se deben ejercer virtualmente como una estrategia para evitar la propagación del COVID-19 y por el tiempo que permanezca la emergencia sanitaria”*¹⁷.

21. En cuanto a los juicios de **prohibición de arbitrariedad, de intangibilidad y no discriminación** consideró el Procurador que la regulación contenida en el Decreto Legislativo 807 de 2020 no tiene incidencia negativa en el núcleo esencial de derechos fundamentales, ni implica restricción a derechos intangibles (Ley 137 de 1994, art. 4), esto en atención a que regula materias puramente tributarias, sin que se aprecie riesgo derivado de las mismas para el Estado de Derecho. Se puso de presente que muchas de estas circunstancias se desarrollaron en la motivación del Decreto Legislativo 535 de 2020.

22. El Ministerio Público tampoco encontró que la norma implique **contradicción específica** con la norma superior, el bloque de constitucionalidad o la Ley 137 de 1994 (en adelante “**LEEE**”), *“pues se trata de medidas de inspección tributaria y cambiaria que tienen fundamento en el principio constitucional de eficiencia tributaria [...que...] buscan la continuidad de las investigaciones en materia fiscal y cambiaria para hacer efectivo este principio, pero teniendo en cuenta el menor costo por medio de la utilización de medios virtuales que evitan la propagación del contagio”*¹⁸, mientras que las medidas sobre los mecanismos de devolución y compensación no quebrantan las normas superiores, al estar amparadas bajo la amplia facultad de configuración legislativa en materia tributaria.

23. En materia de **finalidad**, el Procurador encuentra una situación análoga a la analizada en desarrollo del juicio de conexidad. Así, las normas relacionadas con la aplicación de procedimientos virtuales para visitas o inspecciones superan el requisito, al verificarse que el mecanismo busca mitigar el impacto de la pandemia buscando mecanismos que maximicen la eficiencia tributaria. De otro lado, las normas relacionadas con los procedimientos de devolución o compensación no superan el juicio pues antes que apuntar a mitigar los efectos de la pandemia, parecen frustrar medidas establecidas para ello. Para el Procurador, el Gobierno *“no explica cómo esta modificación es una estrategia razonablemente idónea para mitigar el impacto de crisis en el ámbito económico, pues las normas objeto de modificación también fueron expedidas para la superación del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 417 de 2020 que, al igual que el Decreto 637 de 2020, se expidió para mitigar el impacto económico del aislamiento como estrategia para evitar el contagio y, en particular, como un alivio económico a las personas vulnerables”*¹⁹. Asimismo, la situación se replica en materia de **motivación suficiente**, pues las normas contenidas en los artículos 1, 2, 3, 4 y 9 (parcial) carecen de una justificación para su adopción, como quedó explicado anteriormente. Sobre las normas restantes, encuentran que la

¹⁷ Ibid., p. 20.

¹⁸ Ibid., p. 21.

¹⁹ Ibid., p. 22.

motivación deriva de la realización del principio de eficiencia tributaria, del que surge “la necesidad de mantener el control en un contexto de aislamiento social”²⁰. Esta deficiencia en la motivación también implica que, para los artículos antes mencionados, no se supere el juicio de **incompatibilidad**, aunque para las restantes normas, la adopción de la virtualidad parece justificada como una estrategia necesaria para evitar el contagio.

24. En materia de **necesidad**, se encontró que el Gobierno no incurrió en error manifiesto de apreciación y que desde el punto de vista jurídico se requerían normas de rango legal para la modificación de leyes existentes y la adopción de los procedimientos para permitir la virtualidad. A pesar de ello, se reiteró que la ausencia de motivación impide verificar que los asuntos en torno a los procedimientos para devolución o compensación resulten conducentes para atender los efectos de la pandemia.

25. El Procurador argumentó la superación del juicio de **proporcionalidad**, pues el Decreto Legislativo 807 de 2020 “busca responder a la necesidad de empezar a recuperar la economía desde el punto de vista de las finanzas públicas sin que se limite el ejercicio de derechos y libertades fundamentales”²¹.

26. A continuación se resumen las intervenciones y solicitudes formuladas en relación con la norma objeto de control constitucional:

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
Procurador General de la Nación	El Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple todos los requisitos formales para su constitucionalidad. Los artículos 1, 2, 3, 4 y 9 (parcial) del Decreto Legislativo 807 de 2020 no cumplen los requisitos de finalidad, motivación suficiente, incompatibilidad y necesidad, especialmente porque no se mostró cómo la modificación de los regímenes procedimentales para la devolución o compensación de saldos a favor contribuye a mitigar o contener los efectos de la pandemia. La ausencia de motivación sobre la necesidad para la implementación de las medidas se agrava si se tiene en cuenta de que estas modificaciones parecen contravenir las normas análogas que se establecieron mediante el D.L. 535/20, y que fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en sentencia C-175/20. En efecto, se identificaba que las disposiciones de dicho Decreto Legislativo conseguían brindar un alivio económico para los contribuyentes, mejorando sus flujos de caja. A raíz de lo anterior, solicitaron declarar la inconstitucionalidad de estas normas. Las normas restantes, contenidas en los artículos 5 a 8, sí cumplen todos los requisitos materiales de constitucionalidad, especialmente porque a través de las	Inexequibilidad de los artículos 1, 2, 3, 4 y 9 (parcial) y exequibilidad de los restantes contenidos

²⁰ Ibid., p. 23.
²¹ Ibid.

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	mismas se desarrolla el principio constitucional de eficiencia tributaria, brindando mecanismos virtuales que evitan los contagios de contribuyentes y servidores públicos encargados de las diligencias de visitas e inspecciones.	
Presidencia	Las medidas establecidas en el Decreto 807 de 2020 son importantes para el manejo de la pandemia, pues atienden la necesidad de asegurar el flujo de caja de los contribuyentes, asunto importante por la inusitada magnitud de la pandemia, que ha obligado a la prolongación de aislamientos que impactan fuertemente la economía de empresas y hogares. Asimismo, reconociendo la necesidad de proteger la salud de servidores públicos y contribuyentes, era “<i>necesario expedir normas de orden legal que flexibilizaran la obligación de atención personalizada al usuario, así como disposiciones tendientes a generar eficiencia administrativa en el sector público</i>”¹. Este decreto cumple los requisitos formales exigibles, pues (i) fue proferido durante la emergencia declarada mediante el Decreto 637 de 2020 y es desarrollo del mismo; (ii) lleva la firma del Presidente y todos los ministros del despacho; (iii) se profirió el 4 de junio de 2020, es decir, dentro de la vigencia del Estado de Emergencia; (iv) se encuentra motivado; (v) dado el alcance nacional de la emergencia, debe entenderse que se aplica en todo el territorio nacional; y (vi) ya que contiene medidas de naturaleza tributaria, la normativa dictada tiene un carácter transitorio, como surge de su mismo tenor literal. También, el Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple todos los requisitos materiales: (i) tiene conexidad material interna, pues su fundamentación se encuentra en sus considerandos (párrafos 23 a 30) y se expone la forma en la que quedarán configurados los procedimientos de devolución o compensación. También se anuncia que se establecerá una habilitación para la realización de visitas e inspecciones de manera virtual, por lo que hay correspondencia entre la parte motiva y el articulado del decreto.; (ii) tiene conexidad material externa, pues la medida guarda relación directa con los motivos para la declaración del Estado de Emergencia, en tanto que se dirige a atender los efectos económicos adversos generados por la pandemia y la imperiosa necesidad de extender las medidas de aislamiento. Concretamente el Decreto 637 de 2020 hizo alusión a la necesidad de adoptar medidas que implicaran alivios tributarios y financieros y que	Exequibilidad

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	flexibilizaran el requisito de atención personalizada al usuario, enfocando la solución a la generación de eficiencias administrativas. Es dicho escenario, la adopción de medidas relacionadas con la vigencia del procedimiento abreviado, las condiciones aplicables al trámite de devolución automática y la práctica de inspecciones y visitas virtuales se muestran como adecuadas para hacer frente a las causas de la pandemia, pues facilitan la devolución de saldos, mejorando la liquidez de los contribuyentes y evitan posibles transmisiones del virus limitando el contacto de servidores y contribuyentes. En materia de finalidad, la Presidencia destacó que “<i>la modificación de la vigencia [del procedimiento abreviado establecido por el Decreto 535 de 2020] hasta el 19 de junio de 2020, seguida de la flexibilización temporal -a partir del 22 de junio y hasta el 31 de diciembre de 2020- de los requisitos para la aplicación del mecanismo de devolución automática de que trata el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario, tiene como propósito fundamental dar continuidad a las disposiciones sobre devolución de saldos a favor en condiciones más ágiles y flexibles, cuyo fin, una vez más, es el de continuar proporcionando liquidez inmediata a sus respectivos titulares y permitir que accedan un mayor número de sujetos</i>”². También se mostró que la atención virtual resulta fundamental para garantizar la continuidad de los procedimientos de control y fiscalización a cargo de la DIAN, evitando el riesgo de propagación del virus que representaría la obligación de atender de manera presencial las visitas e inspecciones. Sobre el requisito de necesidad indicó que (i) desde el punto de vista fáctico, se acreditó que la norma contribuye a mejorar la liquidez de los contribuyentes, como medida adecuada para mitigar los efectos económicos de la pandemia, pues prevé los mecanismos más ágiles y expeditos para la devolución. Sobre esto, se advirtió que “[l]a autorización de la devolución y/o compensación de saldos a favor mediante el procedimiento abreviado, inicialmente prevista en el Decreto Legislativo 535 del 10 de abril de 2020, se extendía hasta tanto permaneciera vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, esto es, hasta el 30 de mayo de 2020, conforme lo dispuesto en la Resolución No. 385 del 12 de marzo de 2020 de dicha entidad”³, siendo imperioso extender la vigencia del procedimiento abreviado para el cumplimiento de las metas de	

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	devolución, que se lograría superar al extender la vigencia de la medida hasta el 19 de junio de 2020. Igualmente, que la reconfiguración de los mecanismos automáticos y ordinarios de devolución amplió el alcance de la primera, facilitando la realización de las finalidades propuestas tanto en los considerandos del Decreto Legislativo analizado, como los formulados mediante el Decreto 637 de 2020. También se señaló que abrir la posibilidad de atender visitas e inspecciones de manera virtual es la única forma de asegurar la continuidad de los procesos de fiscalización e investigación de la DIAN en un escenario de confinamiento y prevención de la expansión de los contagios, y destacó que la posibilidad de practicar estas diligencias de manera virtual no cambia la esencia de los procedimientos o altera las facultades que ordinariamente se reconocen para su adelantamiento, por lo que se salvaguarda de manera plena el debido proceso del contribuyente; (ii) desde el punto de vista jurídico, resaltó que <i>“en la legislación ordinaria no existen disposiciones que contemplen o autoricen los tratamientos o procedimientos especiales previstos en las normas objeto de estudio, y que, por lo tanto, sean idóneas para superar los efectos económicos y en la salud generados por la crisis que se propone mitigar”</i>⁴, siendo necesaria la adopción de las medidas analizada, en desarrollo de las facultades extraordinarias propias del Estado de Emergencia. También se encontró superado el juicio de proporcionalidad, pues las medidas <i>“son necesarias, idóneas y conducentes, y, por ende, proporcionales, en sentido estricto, frente a los hechos que buscan”</i>⁵ conjurar. En efecto, la prórroga y la reconfiguración de los procedimientos para obtener la devolución o compensación de saldos, buscan una realización más sencilla del derecho que reconoce a los contribuyentes el Art. 850 del ET. Aunado a esto, la medida es temporal, brinda mecanismos expeditos para los contribuyentes que no sean de alto riesgo y, en todo caso, se mantiene la vigencia del mecanismo de devolución ordinario, si los requisitos impuestos en esta normativa no llegaren a satisfacerse. De otro lado, la posibilidad de realizar visitas e inspecciones virtuales mantiene la vigencia del derecho al debido proceso, como se explicó anteriormente, pero protege la vida y la salud de contribuyentes y empleados de la DIAN. Se argumentó que las medidas no suspenden ni derogan expresamente normas de rango legal. Sin embargo, los	

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	mecanismos ordinarios resultan insuficientes en el contexto de la crisis y las normas tienen una aplicación limitada en el tiempo, por lo que se supera el juicio de incompatibilidad. Igualmente, tanto las medidas relacionadas con la devolución y compensación de saldos, como aquellas referidas a las visitas virtuales, se aplican de manera idéntica a todos los contribuyentes que reúnan los requisitos exigidos en el decreto, por lo que se supera el juicio de no discriminación. Tampoco hay atisbo de arbitrariedad o desconocimiento de la intangibilidad, pues no se suspenden, limitan o afectan derechos humanos. Tampoco se altera el normal funcionamiento de las ramas del poder público, modifica o suspende las funciones jurisdiccionales de acusación y juzgamiento, así como tampoco conlleva desmejoras a los derechos sociales de los trabajadores.	
ANDI	La norma reúne los requisitos formales, en tanto el decreto legislativo fue motivado, expedido y suscrito por el Presidente de la República y todos sus ministros, durante la vigencia y en desarrollo del Estado de Emergencia declarado mediante Decreto 637 de 2020. En cuanto a los juicios materiales, señaló que: (i) la norma cumple los requisitos de conexidad material interna y externa, pues las medidas que establece guardan relación con las consideraciones expuestas en los párrafos 23 a 30. Igualmente, se relacionan con los hechos que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción, en concreto las relacionadas con la necesidad de tomar medidas tributarias para solucionar la reducción de flujo de caja de las personas afectada económicamente por la pandemia. Asimismo, la motivación contenida en los párrafos 23 a 30 implica la superación del juicio de motivación suficiente, pues ello da cuenta de que el Presidente de la República evaluó detalladamente las medidas adoptadas y sus efectos. La norma no afecta el núcleo esencial de derecho alguno, por lo que supera los juicios de no arbitrariedad, intangibilidad, y no contradicción específica, al no afectar los derechos de los trabajadores. Destacó que el Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple el requisito de necesidad, pues se refiere a requisitos establecidos en normas con rango de ley, de modo que solo podían ser modificadas por normas de igual naturaleza, y la situación económica derivada de la pandemia impedía acudir a los mecanismos ordinarios para la expedición de las leyes.	Exequibilidad

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	Se señaló también la relación de la norma analizada con el Decreto Legislativo 535 de 2020, norma declarada exequible por esta Corte.	
U. Libre	El Decreto Legislativo en cuestión cumple todos los requisitos formales exigidos para su constitucionalidad. En efecto, el decreto fue firmado tanto por el Presidente de la República como por sus 18 ministros, fue promulgado el 4 de junio de 2020 último día de vigencia del Estado de Emergencia declarado mediante el Decreto 637/20, se encuentra motivado, al referirse a presupuestos fácticos de salud pública y economía y fue remitido a la Corte Constitucional el 5 de junio de 2020, exactamente un día después de adoptada la medida. En cuanto a los juicios materiales, se señala que la norma cumple los requisitos de (i) conexidad material, puesto que desde el punto de vista externo, la medida se ajusta a la necesidad de dictar normas tributarias para conjurar los efectos de la pandemia y conseguir la recuperación económica, pues termina por beneficiar en su mayoría a empresas que han sufrido un impacto patrimonial negativo; (ii) también encontró cumplidos los requisitos de ausencia de arbitrariedad y no contradicción específica, pues no quebranta norma constitucional alguna y, a pesar de que establece un procedimiento abreviado para la devolución automática, “<i>respeta todas las normas referentes a las devoluciones de saldo a favor del Estatuto Tributario Nacional (art. 850 y s.s.)</i>”⁶. En concreto, estimó que “<i>la disminución del plazo hasta el 19 de junio de 2020 para presentar las solicitudes para acceder a la devolución abreviada, para reanudar el procedimiento ordinario también coincide con los preceptos constitucionales, en cuanto, el procedimiento ordinario establece un tiempo razonable para la solución de la petición, además de evitar congestionar la administración tributaria cuando sus funcionarios aún no han regresado al trabajo presencial y dificulta la ejecución de sus funciones</i>”⁷. Destacó también que al permitirse la realización de inspecciones y visitas virtuales se garantiza la seguridad de funcionarios y contribuyentes, ofreciendo soluciones eficaces mediante la profundización de soluciones basadas en tecnologías de la información y las telecomunicaciones; (iii) en materia de intangibilidad y no discriminación, también consideró que el Decreto Legislativo 807 de 2020 supera los juicios, en tanto no afecta derechos fundamentales ni los mecanismos para su protección.	Exequibilida d

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	Asimismo, argumentó la superación de los juicios de finalidad, necesidad, incompatibilidad y proporcionalidad, puesto que si bien el procedimiento abreviado, que no podría solicitarse a partir del 19 de junio de 2020, beneficiaba a los contribuyentes, representaba una carga excesiva para la administración tributaria, que se mitiga con el mantenimiento de los procedimientos ordinario y automático, sin que ello genere una afectación grave para quienes soliciten la devolución. El eventual impacto negativo de la eliminación de la vía abreviada fue mitigado en este caso <i>“flexibilizando algunos requisitos al disminuir el porcentaje mínimo de costos, gastos e impuestos descontables que deben ser soportados con factura electrónica o permitir las declaraciones de importación como soporte válido”</i>⁸, lo que permite que la finalidad de brindar liquidez a los contribuyentes se mantenga vigente. De otro lado, la medida se asegura <i>“un poco más de tiempo para que la administración pueda absolver en debida forma las solicitudes y con las garantías legales necesarias, y además garantizar la determinación de obligaciones tributarias, como ingresos necesarios del Estado para contrarrestar necesidades sociales y económicas”</i>⁹. En segundo lugar, la posibilidad de realizar las diligencias de visita e inspección a través de medios digitales atiende la necesidad de brindar alternativas para evitar la paralización indefinida de los procesos internos que de ellas dependen. A pesar de la conveniencia de la medida, advirtió que “[l]a DIAN deberá brindar la oportunidad para que el responsable y/o contribuyente advierta la indisponibilidad de medios informáticos u otros percances para la práctica de las diligencias virtuales”¹⁰, a fin de evitar una afectación intensa de sus derechos. El interviniente realizó una síntesis de normas del Decreto 807 de 2020 y una comparación entre ellas y las normas que modificó, tanto del Decreto 535 de 2020, como del Estatuto Tributario. Asimismo, realizó una comparación entre los mecanismos de devolución abreviada automática, establecida en el Decreto Legislativo 535 de 2020, la devolución automática contemplada en el Art. 805 del Estatuto Tributario y la devolución automática regulada por el Decreto Legislativo 807 de 2020.	
U. Externado	La norma reúne los requisitos formales, en tanto que el decreto legislativo está debidamente motivado, fue expedido y suscrito por el Presidente de la República y	Exequibilida d

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	todos sus ministros, durante la vigencia y en desarrollo del Estado de Emergencia declarado mediante Decreto 637 de 2020, y se determinó el ámbito territorial de aplicación, de nivel nacional. En cuanto a los juicios materiales, se destacó que: (i) la norma cumple el requisito de conexidad material interna, pues las normas analizadas apuntan a prevenir los efectos nocivos desde el punto de vista económico y de empleo de la pandemia, y a brindar alternativas de atención de los procedimientos administrativos en un escenario más prolongado de duración de la pandemia, todo esto de acuerdo a considerandos desarrollados en dichos sentidos. Destacó que se decidió prolongar la vigencia del término de duración del proceso abreviado de devolución y compensación de saldos a favor, pues el mismo se extendió hasta el 31 de mayo de 2020, en virtud de lo dispuesto en el Decreto Legislativo 535 de 2020, y la presente norma lo mantiene hasta el 19 de junio de 2020. Igualmente resaltó que el legislador extraordinario se aseguró de que los trámites iniciados bajo dicho procedimiento se culminaran en aplicación del mismo. Un segundo beneficio desde el punto de vista del contribuyente se encuentra en materia de devoluciones automáticas, puesto que se disminuye el mínimo de facturación electrónica para la aplicación del mecanismo, haciendo dicha alternativa más compatible con la realidad actual de penetración en el mercado de dicho mecanismo. También se encuentra que se da efectividad a la acción administrativa de la DIAN al permitirse la realización de visitas e inspecciones de manera virtual, lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de las funciones fiscalizadoras de la entidad. Considera que <i>“estas medidas garantizan el derecho Constitucional al debido proceso, dado que el contribuyente debe ser enterado a través de los mecanismos de notificación vigentes sobre la decisión administrativa de adelantar estas diligencias, además de ello, se dispone que sobre las diligencias debe levantarse el acta respectiva por lo que el contribuyente no pierde la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa, pues tiene la posibilidad de intervenir en las mismas”</i>¹¹. En materia de la conexidad externa y finalidad, se encuentra una relación directa de las presentes normas con el Decreto 637 de 2020, pues la norma bajo análisis	

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	tiene como propósito conjurar los efectos económicos negativos de la pandemia, a través de la adopción de medidas extraordinarias de alivio tributario. Asimismo, brindar alternativas virtuales para la realización de visitas e inspecciones asegura el cumplimiento de las finalidades de la DIAN, garantizando el buen funcionamiento del sistema tributario. Consideró que las medidas adoptadas no se presentan arbitrarias, discriminatorias o afectan contenidos intangibles, pues no se advierte limitación, vulneración o suspensión de derechos humanos o libertades fundamentales, puesto que su principal propósito es adoptar medidas tributarias. Tampoco encontró que se alterara el funcionamiento de las ramas del poder público, o interfiriera con las funciones básicas de investigación y juzgamiento. Tampoco se encontró contradicción específica de las normas contenidas en el Decreto Legislativo con la Constitución o los tratados integrantes del bloque de constitucionalidad <i>“puesto que ninguna norma de rango Constitucional prohíbe al gobierno adoptar medidas de esta índole, de hecho lo autoriza, para que en Estados de Emergencia adopte medidas de este tipo con el fin de conjurar o mitigar las causas que dieron lugar a la declaratoria de Estado de Emergencia”</i>¹². Sobre los juicios de motivación suficiente y proporcionalidad, destacó el interviniente que las normas relacionadas con el procedimiento de devolución de saldos se sustentan en la necesidad de disponer medidas benéficas para amortiguar los efectos económicos y laborales nocivos, derivados de la pandemia. De otro lado, las medidas relacionadas con la virtualización a algunas diligencias a cargo de la DIAN están muy sucintamente fundamentadas, pero la Universidad estima que <i>“resulta implícita la motivación en la medida misma, toda vez que es indispensable para la Administración Tributaria, contar con medios que mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria por la pandemia del Covid-19, le permitan establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y ejercer las funciones de control y vigilancia asignada en la propia legislación”</i>¹³. De otro lado, no aprecian afectación de derechos de los contribuyentes, siendo los beneficios reportados por las medidas mayores a las posibles afectaciones derivadas de las mismas.	

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	En materia de incompatibilidad se argumentó que la norma no suspende leyes ni decretos y que resulta necesaria, sobre todo si se tiene en cuenta que los efectos de la pandemia se han agudizado, lo que justifica tanto la disposición que prevé facilidades para obtener las devoluciones y compensaciones, como para hacer posible el funcionamiento de la DIAN en condiciones de seguridad sanitaria y eficacia administrativa.	
I.C.D.T.	Encuentra que, a pesar de que la norma reuniría desde el punto de vista general los requisitos de forma, presenta una deficiencia en materia de motivación para limitar la vigencia del mecanismo abreviado creado mediante del Decreto Legislativo 535 de 2020, hasta el 19 de junio de 2020. Al respecto, destacó que los efectos nocivos de la pandemia persisten y que la necesidad previamente acreditada por el legislador extraordinario en dicha norma no puede controvertirse con una simple mención en cuanto a la necesidad de modificar la duración de la medida. Se insiste que la carga debe ser tan estricta para establecer mecanismos abreviados como para eliminarlos, por lo que los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020 no resultan constitucionales por no superar el juicio de motivación suficiente. Encontró que los requisitos de conexidad interna y externa se encuentran acreditados, teniendo en cuenta que las medidas buscan mitigar los efectos de la pandemia en materia económica y adoptar esquemas virtuales para la realización de las funciones encargadas a la DIAN. Sin embargo, estimó que la imposición de un límite temporal para la aplicación del procedimiento abreviado de devolución o compensación no tiene una relación con la atención de los motivos que llevaron a la declaración del Estado de Emergencia, encontrando que, por el contrario, la norma se opone al propósito de facilitar a los contribuyentes un mejor flujo de caja. Se consideraron superados los juicios de arbitrariedad, intangibilidad, proporcionalidad, arbitrariedad y contradicción específica, pues no se trasgreden límites estatutarios, constitucionales o internacionales, teniendo en cuenta que lo que pretende la norma es brindar un alivio tributario que busca restablecer el crecimiento económico y dotar a la administración tributaria de las herramientas que requiere para funcionar adecuadamente en el contexto de la pandemia. Se destacó la no vulneración de derechos fundamentales ni libertades ciudadanas. En materia de finalidad, estima el Instituto que todas las	Inexequibilidad de los artículos 1 y 2; Exequibilidad de las normas restantes.

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	normas del decreto legislativo cumplen el propósito de brindar un alivio en materia de flujo de caja para los contribuyentes y mitigar los efectos económicos de la pandemia, con excepción de sus artículos 1 y 2, pues como se señaló anteriormente, <i>“no se entiende como limitar un mecanismo creado para mitigar los efectos de la crisis, pueda a su vez estar acorde con la finalidad de la medida de excepción”</i>¹⁴. Señaló el interviniente que <i>“la medida inicial de excepción del Decreto 535 de 2020 buscaba dar mayor caja a los contribuyentes con saldo a favor a través de un procedimiento abreviado aplicable durante toda la emergencia sanitaria; limitar este procedimiento en el tiempo, va en contra de la finalidad de la medida original, por lo que el límite impuesto en los artículos 1 y 2 del Decreto 807 no puede a su vez ser aceptable como medida de excepción”</i>¹⁵. El decreto también exhibe deficiencias en materia de motivación suficiente de la limitación temporal del procedimiento abreviado, pues el Gobierno no expuso las eventuales razones que pudo haber tenido para establecerla en los artículos 1 y 2 de la norma analizada. En cuanto a la necesidad, se enfatiza el hecho de que las modificaciones normativas introducidas por el Decreto Legislativo 807 de 2020 debían realizarse por medio de normas con rango de ley, y que fácticamente es claro ver cómo estas medidas disponen alivios necesarios de cara a los efectos económicos de la pandemia. Igualmente, la posibilidad de realizar visitas e inspecciones virtuales se presenta como esencial para el cumplimiento de las funciones de la DIAN y convenientes para evitar riesgos de salud que podrían ocurrir en caso de requerirse realizar los trámites de manera presencial. Como se había argumentado frente a otros requisitos, encontraron el decreto deficiente en su explicación de la necesidad de limitar el tiempo de aplicación del procedimiento abreviado creado por el Decreto Legislativo 535 de 2020, pues el <i>“Decreto 807 no tiene ninguna relación ni es necesario para conjurar los hechos que dieron lugar a la emergencia; por el contrario, limita la posibilidad de aplicar un mecanismo creado para mitigar los efectos de la crisis, es decir tiene el efecto contrario”</i>¹⁶. Agregó que el mecanismo ordinario ha demostrado no ser efectivo para lograr una rápida devolución o compensación de saldos, al menos en el nivel que requiere este momento de pandemia. En materia de incompatibilidad el Instituto destacó que <i>“el régimen actual de inspecciones tributarias y visitas de carácter administrativo es incompatible con la</i>	

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	<i>emergencia sanitaria, por lo que es clara la necesidad de establecer un régimen especial de inspecciones y visitas virtuales”¹⁷.</i>	

II. CONSIDERACIONES

A. COMPETENCIA

27. La Corte Constitucional es competente para ejercer el control automático de constitucionalidad encomendado a esta corporación por el parágrafo del artículo 215 y el artículo 241 numeral 7 de la Constitución, el artículo 55 de la Ley 137 de 1994 y los artículos 36 a 38 del Decreto 2067 de 1991. Esto debido a que la norma analizada es un decreto legislativo adoptado al amparo de la declaratoria de un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

B. MATERIA OBJETO DE CONTROL, PROBLEMA JURÍDICO Y MÉTODO DE ANÁLISIS

28. Mediante el Decreto 637 de 2020, el Presidente de la República declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional. Dicho decreto fue declarado exequible por esta Corte mediante la sentencia C-307 de 2020.

29. En desarrollo de tal declaratoria, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, expidió el Decreto Legislativo 807 de 2020 “[p]or el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020”. Este Decreto Legislativo es el objeto de control de constitucionalidad en la presente sentencia.

30. La mayoría de las intervenciones recibidas apoya la constitucionalidad del decreto legislativo objeto de control, por cuanto, a juicio de los ciudadanos participantes, se ajusta a las exigencias establecidas en el ordenamiento constitucional colombiano para este tipo de actos normativos, tanto desde la perspectiva formal como material. Uno de los intervinientes solicitó que se declarara la inexequibilidad de los artículos 1 y 2 del decreto, mientras que el Procurador General de la Nación solicitó la inconstitucionalidad de los artículos 1, 2, 3, 4 y 9 (parcial) del Decreto Legislativo 807 de 2020, argumentando el incumplimiento de varios de los requisitos materiales, como los de conexidad, motivación suficiente, necesidad y finalidad.

31. De conformidad con todo lo anterior, el problema jurídico a resolver en esta providencia es el siguiente: ¿El Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple los requisitos, formales y materiales, señalados por la Constitución, la LEEE y la jurisprudencia constitucional para su constitucionalidad?

32. Para abordar y responder este problema jurídico, la Sala seguirá el siguiente método: (i) se presentará una caracterización general de los estados de excepción y, en particular, del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica; (ii) se reiterará el precedente sobre el fundamento y alcance del control judicial de los decretos

legislativos expedidos al amparo del Estado de Emergencia Económica, Social o Ambiental; (iii) se precisará el contenido y alcance del Decreto Legislativo 807 de 2020, objeto del presente control de constitucionalidad y, finalmente, (iv) se examinará si el mismo cumple los requisitos formales y materiales, requeridos para su constitucionalidad.

C. CARACTERIZACIÓN GENERAL DE LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN Y, EN PARTICULAR, DEL ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL Y ECOLÓGICA²²

33. La jurisprudencia constitucional se ha ocupado en numerosas oportunidades de precisar la naturaleza y alcance del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica regulado en el artículo 215 de la Constitución Política. 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 legislativos de desarrollo que dicta el Presidente de la República. A continuación, la Corte reitera los aspectos básicos del precedente sobre la materia con el propósito de aplicarlos en el análisis constitucional del Decreto Legislativo 551 de 2020, sometido a su consideración en esta oportunidad.

34. La Constitución de 1991 regula, en sus artículos 212 a 215, los estados de excepción. Con apoyo en esas 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 (ii) Emergencia Económica, Social y Ecológica.

35. La regulación constitucional y estatutaria de los estados de excepción se funda en el carácter reglado, excepcional y limitado de los mismos. La Constitución de 1991 estableció un complejo sistema de controles que supone “*el carácter excepcionalísimo de las medidas de emergencia en Colombia*”²³, 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*”.

36. 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 1994²⁴, así como mediante sus especiales dispositivos de control político y judicial²⁵.

37. La Constitución dispuso 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

²² Este capítulo se ha apoyado en las consideraciones contenidas entre otras, en las sentencias C-136, C-145, C-146, C-224, C-225 y C-226 de 2009, C-884, C-911 y C-912 de 2010; C-193, C-218, C-222, C-223 y C-241 de 2011; C-671 y C-701 de 2015; C-465 de 2017 y C-466 de 2017. Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de algunas de dichas sentencias.

²³ Corte Constitucional, sentencia C-466/17, citando a su vez la sentencia C-216/11.

²⁴ 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).

²⁵ 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 Constitución 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”.

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.

38. La Constitución también estableció 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 de la Constitución, el cual está desarrollado por los artículos 55 de la LEEE y 36 a 38 del Decreto 2067 de 1991.

39. A la luz del artículo 215 de la Constitución, 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”*. 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.

40. 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 transcurrir 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”*²⁶. En tales términos, esta Corte ha reconocido que la calamidad pública puede tener una causa natural, como ha sucedido por cuenta de temblores o terremotos, avalanchas, desbordamientos de ríos, inundaciones, etc.; o puede tener una causa técnica como es el caso del cierre de una frontera internacional, o *“accidentes mayores tecnológicos”*²⁷.

41. Desde la expedición de la Constitución Política, se han declarado estados de emergencia económica, social y ecológica por distintas razones: i) la fijación de salarios de empleados públicos²⁸; ii) la crisis en el servicio público de energía eléctrica²⁹; iii) desastres naturales³⁰; iv) la revaluación del peso frente al dólar³¹; v) el deterioro de la situación de los establecimientos de crédito³²; vi) las actividades

²⁶ Corte Constitucional, sentencia C-216/99.

²⁷ 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 económica, cuando los hechos que dan lugar a la declaración se encuentren relacionados con la perturbación del orden económico; social, cuando la crisis que origina la declaración se encuentre relacionada con el orden social; y ecológica, cuando sus efectos se proyecten en este último ámbito. En consecuencia, también se podrán combinar las modalidades anteriores cuando la crisis que motiva la declaratoria amenace con perturbar estos tres órdenes de forma simultánea, quedando, a juicio del Presidente de la República, efectuar la correspondiente valoración y plasmarla así en la declaración del estado de excepción.

²⁸ Decreto 333 de 1992.

²⁹ Decreto 680 de 1992.

³⁰ Decreto 1178 de 1994, Decreto 195 de 1999, Decreto 4580 de 2010 y Decreto 601 de 2017.

³¹ Decreto 80 de 1997.

³² Decreto 2330 de 1998.

relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público³³; vii) los servicios públicos de la seguridad social y la atención en salud³⁴; y, por último, viii) la situación fronteriza con Venezuela³⁵.

42. El artículo 215 de la Constitución 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 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.

43. Dicha disposición señala que el decreto que declare el Estado de Emergencia debe indicar el término dentro del cual va a hacer uso de las facultades extraordinarias y 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 este 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.

D. FUNDAMENTO Y ALCANCE DEL CONTROL JUDICIAL DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS EXPEDIDOS AL AMPARO DEL ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL O AMBIENTAL³⁶

Consideraciones generales

44. Los estados de excepción son respuestas, fundadas en la juridicidad que impone la Constitución Política, a situaciones graves y anormales que no pueden ser enfrentadas por el Estado a partir de sus competencias ordinarias. Sin embargo, una característica propia del Estado constitucional es que esa competencia no sea omnímoda ni arbitraria. El ordenamiento superior impone una serie de requisitos y condiciones que deben cumplirse tanto en los decretos legislativos que declaran el estado de excepción, como 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, a su vez, justifican la competencia de la Corte para verificar la compatibilidad de los Decretos Legislativos y el texto superior. Ello,

³³ Decreto 4333 de 2008 y 4704 de 2008.

³⁴ Decreto 4975 de 2009.

³⁵ Decretos 2963 de 2010 y 1170 de 2011.

³⁶ Este capítulo se ha apoyado en las consideraciones contenidas entre otras, en las sentencias C-465, C-466 y C-467 de 2017. Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de dichas sentencias.

bajo el entendido de que los estados de excepción son mecanismos extraordinarios, pero en todo caso, sometidos a condiciones de validez impuestas por la Constitución.

45. La Corte ha indicado que los requisitos mencionados se encuentran en tres fuentes normativas concretas, todas ellas integradas al parámetro de constitucionalidad: (i) las disposiciones de la Constitución Política que regulan los estados de excepción (Arts. 212 a 215 C.P.); (ii) el desarrollo de esas reglas, previstas en la LEEE; 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*) (Arts. 93.1 y 214 C.P.). 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 juridicidad 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 excepción; 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 humanos.

Criterios formales y materiales que rigen el control de constitucionalidad

46. La jurisprudencia de este tribunal ha establecido que el control constitucional de los Decretos Legislativos 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.

47. El examen formal del Decreto Legislativo exige verificar, en su 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 legislativos de desarrollo no lo excedan.

48. 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 indicando, adicionalmente, el orden en que deben ser aplicados.

49. El **juicio de finalidad**³⁷ está previsto por el artículo 10 de la LEEE³⁸. 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 efectos³⁹.

³⁷ Sobre el juicio de finalidad se ha pronunciado la Corte Constitucional en las sentencias C-146, C-172, C-224, C-225 y C-226 de 2009; C-218, C-223, C-224, C-225, C-227, C-240 y C-241 de 2011; C-672/15, C-409, C-434, C-437, C-465, C-466 y C-467/17.

³⁸ 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”.

³⁹ La Corte Constitucional en la sentencia C-724/15 señaló “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

50. El **juicio de conexidad material**⁴⁰ está previsto por los artículos 215 de la Constitución y 47 de la LEEE⁴¹. 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 legislativo de desarrollo correspondiente⁴² y, (ii) **externo**, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia⁴³.

51. El **juicio de motivación suficiente**⁴⁴ ha sido considerado como un examen que complementa la verificación formal por cuanto busca dilucidar si, además de haberse formulado una fundamentación del decreto legislativo de emergencia, el Presidente ha presentado razones que resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas⁴⁵. 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”*.

52. El **juicio de ausencia de arbitrariedad**⁴⁶ tiene por objeto comprobar que en el decreto legislativo 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 Colombia⁴⁷. 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 fundamentales⁴⁸; que (ii) no interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del

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”. En el mismo sentido, en la sentencia C-700/15 dispuso que 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”.

⁴⁰ Al respecto, es posible consultar las sentencias C-145, C-172, C-224 y C-225/09; C-884, C-911 y C-912/10; C-193, C-218, C-222, C-223, C-224, C-225, C-227, C-240, C-241, C-242/11; C-672/15; C-409, C-434, C-437, C-465, C-466, C-467, C-468 y C-517/17.

⁴¹ 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”*.

⁴² En este sentido, la sentencia C-409 /17 precisó que *“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-434/17.

⁴³ La sentencia C-724/15 dispuso que *“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-701/15.

⁴⁴ Sobre este tema es posible consultar las providencias C-225/09; C-223, C-224, C-227, C-241/11; C-409, C-434, C-466 y C-467/17.

⁴⁵ Corte Constitucional, sentencia C-466/17. En dicha providencia se reiteran las consideraciones de las sentencias C-722/15 y C-194/11.

⁴⁶ Ver sentencias C-224 y C-225/09; C-224, C-227, C-241/11; C-409 de 2017, C-434, C-466 y C-467/17.

⁴⁷ Corte Constitucional, sentencia C-466/17, en la cual se reiteran las consideraciones de las sentencias C-723 y C-742/15.

⁴⁸ Artículo 7º 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”*.

poder público y de los órganos del Estado y, en particular, (iii) que no supriman o modifiquen los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento⁴⁹.

53. El **juicio de intangibilidad**⁵⁰ 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 como 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 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.

54. El **juicio de no contradicción específica**⁵¹ 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 47, 49 y 50 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.

55. El **juicio de incompatibilidad**⁵², según el artículo 12 de la LEEE⁵³, exige que los decretos legislativos que suspendan leyes expresen las razones por las cuales son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción.

56. El **juicio de necesidad**⁵⁴, previsto en el artículo 11 de la LEEE⁵⁵, 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**, 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

⁴⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-149/03, reiterada, entre otras, en las sentencias C-224/09, C-241/11 y C-467/17.

⁵⁰ El juicio de intangibilidad ha sido desarrollado por este tribunal en las sentencias C-136, C-145, C-224, C-225/09; C-884, C-911, C-912/10; C-219, C-224, C-226, C-227, C-240, C-241/11; C-409, C-434, C-466 y C-467/17.

⁵¹ Ver sentencias C-224, C-225/09; C-224, C-227, C-241/11; C-409, C-434, C-466 y C-467/17.

⁵² Esta corporación se ha referido a la necesidad de motivar las incompatibilidades en las sentencias C-136 y C-146, C-225/09; C-218, C-223, C-224, C-225, C-22/11; C-671, C-672/15; C-409, C-434, C-437, C-466 y C-467/17.

⁵³ El artículo 12 de la LEEE dispone que “Los decretos legislativos que suspendan leyes deberán expresar las razones por las cuales son incompatibles con el correspondiente Estado de Excepción”.

⁵⁴ Al respecto se ha referido este tribunal en las sentencias C-146, C-172, C-224, C-225 y C-226/09; C-884, C-911, C-912/10; C-193, C-218, C-224, C-225, C-226, C-227, C-240, C-241/11; C-671, C-672/15; C-409, C-434, C-437, C-465, C-466 y C-467/17.

⁵⁵ El artículo 11 de la LEEE dispone que “Los decretos legislativos deberán expresar claramente las razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es necesaria para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción correspondiente”.

existencia dentro del ordenamiento jurídico ordinario de previsiones legales que fueran suficientes y adecuadas para lograr los objetivos de la medida excepcional.

57. El **juicio de proporcionalidad**⁵⁶, que se desprende del artículo 13 de la LEEE⁵⁷, exige que las medidas que se adopten en desarrollo de los estados de excepción sean respuestas equilibradas frente 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, naturalmente, la aplicación del examen de proporcionalidad cuando ello se requiera, por ejemplo, para controlar restricciones a derechos constitucionales, por ejemplo, en el juicio de ausencia de arbitrariedad.

58. El **juicio de no discriminación**⁵⁸, el cual tiene fundamento en el artículo 14 de la LEEE⁵⁹, exige que las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción, no pueden entrañar segregación alguna, fundada en razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas⁶⁰. Adicionalmente, este análisis implica verificar que el decreto legislativo no imponga tratos diferentes injustificados⁶¹.

E. EL DECRETO LEGISLATIVO 807 DEL 4 DE JUNIO DE 2020: SU CONTENIDO Y ALCANCE

59. Es importante destacar que el Decreto 637 de 2020 fue declarado exequible mediante la sentencia C-307 de 2020. Como fundamento de tal declaratoria de exequibilidad, la Corte consideró que en relación con este decreto (i) se cumplieron los requisitos formales; (ii) su expedición obedece en parte a la persistencia y agravación de muchas de las causas que motivaron el anterior Estado de Emergencia, que siguen vigentes y con un panorama incierto de resolución o contención; (iii) han aparecido, además, nuevas circunstancias que profundizan las afectaciones sanitarias y económicas derivadas de la pandemia causada por el COVID-19; (iv) la Corte debía retomar las consideraciones plasmadas en la sentencia C-145 de 2020, reconociendo la profundización de las causas de la crisis, y por lo tanto, (v) cumplía con los requisitos de identidad, fácticos, valorativos, de necesidad de las medidas extraordinarias y de insuficiencia de las medidas ordinarias.

60. En desarrollo de la mencionada declaratoria de Estado de Emergencia, el Presidente de la República, expidió el Decreto Legislativo 807 de 2020 “[p]or el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del

⁵⁶ Sobre el juicio de proporcionalidad es posible consultar las sentencias C-136, C-145, C-146, C-172, C-224, C-225, C-226/09; C-884, C-911, C-912/10; C-193, C-218, C-219, C-222, C-223, C-224, C-225, C-226, C-227, C-240, C-241/11; C-671/15; C-409, C-434, C-437, C-466 y C-467/17.

⁵⁷ El artículo 13 de la LEEE dispone que “*Las medidas expedidas durante los Estados de Excepción deberán guardar proporcionalidad con la gravedad de los hechos que buscan conjurar. La limitación en el ejercicio de los derechos y libertades sólo será admisible en el grado estrictamente necesario, para buscar el retorno a la normalidad*”.

⁵⁸ Al respecto se pueden consultar las sentencias C-136, C-146, C-224, C-225/09; C-224, C-227, C-241/11; C-671, C-672/15; C-409, C-434, C-437, C-466 y C-467/17.

⁵⁹ 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 (...)*”.

⁶⁰ 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*”.

⁶¹ En este sentido, en la sentencia C-156/11, esta Sala 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*”.

Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada (sic) mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020”. Este Decreto Legislativo es el objeto de control constitucional en la presente sentencia.

61. Los considerandos del Decreto Legislativo 807 de 2020 indican que su propósito consiste en la modificación de normas de índole tributaria que contribuirán a mitigar los efectos sanitarios y económicos de la pandemia. En materia económica, se pone de presente que, para atender el aumento de los contagios y controlar su ritmo de su crecimiento, se hizo necesario ordenar aislamientos preventivos obligatorios que aunados a los efectos de la propia enfermedad, implicaron un deterioro importante de los indicadores del mercado laboral, sobre todo de la tasa de desempleo, y el estancamiento de la actividad productiva.

62. Como antecedente se recordó que en el contexto del anterior Estado de Emergencia, decretado mediante el Decreto 417 de 2020, se estableció un mecanismo abreviado de devolución o compensación de saldos a favor de los contribuyentes de los impuestos sobre la renta y a las ventas (en adelante “IVA”). Dicho procedimiento, desarrollado en el Decreto Legislativo 535 de 2020, estaba previsto para estar operativo durante la emergencia sanitaria pero que ahora su vigencia se extendería hasta el 19 de junio de 2020. A partir de ese momento, las vías para que los contribuyentes obtuvieran su devolución o compensación serían los mecanismos automático y ordinario. En cuando al procedimiento automático de devolución se señaló que se reducirían los requisitos para acceder al mismo, de modo que el soporte de costos o gastos y/o IVA descontables, que debían acreditarse mediante la factura electrónica de venta, pasarían del 85% al 25%, hasta el 31 de diciembre de 2020.

63. Asimismo, se expuso el detalle de la modificación que se introduciría para permitir a la DIAN realizar inspecciones y visitas de manera virtual, mientras permaneciera vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. Esta habilitación permitiría la realización de las competencias de la DIAN, sin alterar la configuración de los procedimientos, pero facilitando su realización a través de medios electrónicos.

64. El Decreto Legislativo 807 de 2020 incluye las siguientes medidas: (i) los artículos 1 y 2 modifican normas del Decreto Legislativo 535 de 2020, para limitar temporalmente la aplicabilidad del procedimiento abreviado para la compensación o devolución de saldos hasta el 19 de junio de 2020. Asimismo, establecen que las solicitudes de devolución o compensación radicadas hasta esa misma fecha, se tramitarían por el procedimiento abreviado, junto con otras que inadmitidas, se radiquen corregidas dentro del mes siguiente a la correspondiente decisión administrativa; (ii) los artículos 3 y 4 modifican el artículo 855 del ET para reducir el porcentaje de costos, gastos o impuestos sobre las ventas descontables que deban provenir de proveedores que emitan factura electrónica del 85% al 25%, hasta el 31 de diciembre de 2020, y establecen el término del que habla el artículo 855 del ET (50 días), como límite para resolver las solicitudes que no puedan tramitarse a través del mecanismo automático; (iii) los artículos 5 a 8 establecen las medidas para hacer posible las inspecciones, las inspecciones contables y visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, en materias tributaria y de control cambiario, de manera virtual; y, finalmente, (iv) el artículo 9 anuncia la vigencia del Decreto Legislativo objeto de control a partir de su publicación, y recuerda que modifica el inciso 1 del artículo 1 y el parágrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020.

65. Teniendo en cuenta que los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020 modifican contenidos de los artículos 1 y 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020, declarados exequibles por esta Corte en sentencia C-175 de 2020, se presentan a continuación las modificaciones introducidas por la norma:

Norma	Decreto Legislativo 535 de 2020	Decreto Legislativo 807 de 2020	Diferencias
Artículo 1º	Art. 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. 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. [...]	Art. 1. Modificación del inciso 1 del artículo 1 del Decreto Legislativo 535 de 2020. Modifíquese el inciso 1 del artículo 1 del Decreto Legislativo 535 de 2020, el cual quedará así: «Hasta el diecinueve (19) de junio de 2020, 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 el 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.»	La temporalidad de la norma se modifica, de modo que solo es posible acceder al procedimiento abreviado antes del <u>19 de junio de 2020</u> y no durante toda la emergencia sanitaria, como estaba inicialmente previsto.
Artículo 2º	Artículo 3. Aplicación del procedimiento abreviado a los procesos de fiscalización tributaria en curso por investigación previa a la devolución y/o compensación. [...]	Artículo 2. Modificación del párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020. Modifíquese el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020, el cual quedará así:	Se mantiene la regla según la cual los trámites iniciados en vigencia del procedimiento abreviado de devolución o compensación se

	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.	«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 diecinueve (19) de junio de 2020, finalizarán con este procedimiento, incluidas aquellas que fueron inadmitidas y se radiquen dentro del mes siguiente a su inadmisión, conforme con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario.»	tramitarán de acuerdo al mismo, a pesar del vencimiento del plazo para su aplicación. En vista del cambio introducido por el art. 1 del D.L.807/20, se ajusta la norma para reflejar su nueva fecha límite, es decir, el <u>19 de junio de 2020</u>.
--	---	---	---

F. LA CORTE CONSTITUCIONAL CONSIDERA QUE SÓLO ALGUNOS ARTÍCULOS DEL DECRETO LEGISLATIVO 807 DE 2020 REÚNEN LOS REQUISITOS MATERIALES QUE DETERMINAN SU VALIDEZ

66. Como ya se mencionó, la Corte Constitucional ha establecido que el control de constitucionalidad de los decretos legislativos tiene por objeto evaluar si tales instrumentos normativos cumplen los requisitos, formales y materiales, previstos en la Constitución, en la LEEE y en la jurisprudencia constitucional. Ahora bien, de encontrar normas que deben ser declaradas inexecutable por el incumplimiento de alguno de los requisitos que determinan su validez, esta Corte detendrá el análisis sin necesidad de desarrollar los juicios restantes, salvo que se decida modular los efectos de la declaratoria de inexecutable, caso en el cual, deberán desarrollarse todos los exámenes a los que se someten los decretos legislativos, esto con el fin de garantizar que una norma que seguirá surtiendo efectos, haya sido sometida al control automático e integral de constitucionalidad⁶².

67. En este orden de ideas, se procederá, en primer lugar, con el estudio de los requisitos formales del Decreto Legislativo bajo examen:

⁶² En este sentido, la reciente sentencia C-256/20, precisó que: “habida cuenta de que la Corte Constitucional únicamente podrá abstenerse de continuar con el examen a ella encargado cuando quiera que evidencie la existencia de un vicio que suscite la inconstitucionalidad inmediata del decreto legislativo sometido a su conocimiento, pues de optar por la modulación temporal de sus efectos estaría permitiendo su aplicación material sin haberse adelantado el control constitucional integral y automático que se ejerce sobre este tipo de actos normativos extraordinarios”.

Requisito	Cumplimiento		Consideraciones de la Sala Plena
	SI	NO	
1. Suscripción por el Presidente de la República y sus ministros	X		El Decreto Legislativo se encuentra debidamente suscrito. Está firmado por el Presidente de la República y los ministros del Interior; Relaciones Exteriores; Hacienda y Crédito Público; Justicia y del Derecho; Defensa Nacional; Agricultura y Desarrollo Rural; Salud y Protección Social; Trabajo; Minas y Energía; Comercio, Industria y Turismo; Educación Nacional; Ambiente y Desarrollo Sostenible; Vivienda, Ciudad y Territorio; Tecnologías de la Información y las Comunicaciones; Transporte; Cultura; Ciencia, Tecnología e Innovación y Deporte. Se verifica, por lo tanto, el cumplimiento del requisito de suscripción.
2. Expedición en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia	X		El Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica al amparo del que se expidió el Decreto Legislativo objeto de control fue declarado mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, por un período de treinta días. El Decreto Legislativo 807 de 2020 fue expedido el 4 de junio del mismo año, e invocó la declaratoria del estado de excepción como fundamento para su expedición. En lo que concierne al control formal, se establece que el Decreto Legislativo 807 de 2020 fue expedido en desarrollo del Estado de Emergencia y dentro de su vigencia, ya que esta finalizó el mismo día en que este fue expedido, es decir, el 4 de junio de 2020.
3. Existencia de motivación	X		El Decreto Legislativo bajo control expone treinta considerandos que formalmente enuncian las razones y causas que justifican su expedición y explican las medidas adoptadas.
4. Determinó su ámbito territorial de aplicación	X		Aunque expresamente no existe determinación de su ámbito de aplicación, se cumple este requisito formal ya que, por una parte, la declaratoria del estado de excepción en el que la norma se funda, se predica de todo el territorio nacional y, por otra parte, en su motivación se hace

Requisito	Cumplimiento		Consideraciones de la Sala Plena
	SI	NO	
			referencia a circunstancias predicables de todo el territorio nacional. Por lo tanto, se entiende cumplido este requisito formal.

68. En consecuencia, la Corte evidencia que el Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple los requisitos formales de constitucionalidad. Además, si bien no ostentan la calidad de requisitos formales de validez de los decretos legislativos, la Corte advierte que (i) este Decreto Legislativo fue debida y oportunamente enviado a la Corte Constitucional. En efecto, el día 5 de junio fue enviado por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República a esta corporación para someterlo al control automático de constitucionalidad, es decir, al día hábil siguiente a su expedición⁶³; y (ii) no resultaba necesario el envío del informe a los Secretarios Generales de la ONU y la OEA, por cuanto, tal como se expondrá más adelante, el Decreto Legislativo 807 no contiene limitaciones al ejercicio de derechos fundamentales.

69. A continuación, se procederá a realizar la verificación y estudio de los requisitos materiales.

70. De conformidad con lo previsto en la sección II.D. de la presente sentencia, el estudio de los límites materiales específicos de los decretos legislativos expedidos en desarrollo de un Estado De Emergencia Económica, Social y Ecológica comprende los siguientes juicios, cuyo contenido fue explicado previamente: (i) finalidad; (ii) conexidad material; (iii) motivación suficiente; (iv) ausencia de arbitrariedad; (v) intangibilidad; (vi) no contradicción específica; (vii) incompatibilidad; (viii) necesidad; (ix) proporcionalidad; y (x) no discriminación.

71. Debido a que las normas del Decreto Legislativo 807 de 2020 se pueden agrupar en tres conjuntos, de acuerdo con su contenido, finalidad y propósito, la Sala adelantará los juicios de manera agrupada, **y cuando sea del caso, emprenderá valoraciones particulares de las medidas incorporadas en el Decreto Legislativo enjuiciado.** Debe recordarse que los grupos de normas son los siguientes: (i) los artículos 1 y 2, que modifican normas del Decreto Legislativo 535 de 2020 para limitar la vigencia del procedimiento abreviado de devolución o compensación; (ii) los artículos 3 y 4, que modifican el procedimiento automático de devolución y compensación, al que se refiere el artículo 855 del ET; y, (iii) los artículos 5 a 8, que establecen la posibilidad para la DIAN de realizar visitas e inspecciones a través de medios virtuales en épocas de pandemia.

1) La constitucionalidad material de los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020, respecto del procedimiento abreviado de devolución y compensación de saldos

72. En primer lugar, se desarrollarán los juicios al primer conjunto de normas, contenidas en los artículos 1 y 2 del Decreto 807 de 2020:

⁶³ Al respecto se puede consultar la página https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/consultac/proceso.php?proceso=11&campo=rad_codigo&date3=1992-01-01&date4=2020-08-20&todos=%25&palabra=334. Igualmente, ver <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=16547>, p. 1.

Juicio y normas	Cumplimiento		Consideraciones de Sala Plena
	SÍ	NO	
Finalidad		X	Las normas contenidas en los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020 no se dirigen a impedir los efectos negativos generados por la pandemia por el COVID-19. Esto es así, pues limitan la duración de un mecanismo de devolución y compensación de saldos que previamente había sido calificado por el Gobierno como conducente para atender la emergencia, calificación validada por la Corte Constitucional al realizar el control automático de tal medida. En efecto, en los considerandos del Decreto Legislativo 535 de 2020, el Gobierno Nacional argumentó que “se requ[ería] tomar medidas de carácter tributario que agili[zaran] 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 permit[iera] a los contribuyentes disponer de recursos o de títulos de devolución de impuestos - TIDIS para superar los efectos de la crisis”¹⁸ y que consideraba el procedimiento abreviado de devolución como un alivio económico para los contribuyentes, destacando que esta, junto otras medidas contenidas en dicho decreto, buscaban fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país. Asimismo, en su intervención procesal, la Presidencia de la República resaltó que “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 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’”¹⁹. Tomando en consideración esta razonable argumentación, la Corte Constitucional, en la sentencia C-175 de 2020, concluyó que “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” y se encontró que se superaba el
Continuación del juicio de finalidad			

		juicio de finalidad. En vista de que esta Corte identificó que las causas que motivaron el segundo Estado de Emergencia, declarado mediante Decreto 637 de 2020, se correspondían con aquellas que fundamentaron el declarado mediante el Decreto 417 de 2020, las reflexiones realizadas en la sentencia C-175 de 2020 por la Sala Plena son muestra de que el procedimiento abreviado que se aplicaría durante la emergencia sanitaria, resultaba una medida que contribuía a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos. Ahora, el objeto de los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020 consiste en modificar el inciso 1 del artículo 1 y el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020, para limitar la aplicación del procedimiento abreviado hasta el 19 de junio de 2020. Anteriormente se disponía la vigencia del procedimiento abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y del IVA “[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”²⁰. En la práctica, los artículos 1 y 2 analizados implican una reducción del tiempo de aplicación del procedimiento abreviado pues la emergencia sanitaria se encuentra vigente en la actualidad, es decir que esta superó el término del 19 de junio dispuesto en el Decreto 807 de 2020. Debe tenerse en cuenta que aunque la emergencia sanitaria fue declarada inicialmente mediante Resolución 385 de 2020 para durar “<i>hasta el 30 de mayo de 2020</i>”, la misma norma estableció la posibilidad de que fuera prorrogada. Esto ya ocurrió el 26 de mayo de 2020, pues en la Resolución 844 del Ministerio de Salud y Protección Social se determinó que la medida se prorrogaría hasta el 31 de agosto de 2020. Tal como ocurrió en la Resolución 385, el Ministerio se reservó la posibilidad de prorrogar la emergencia si las causas que le dieron origen persistieran o se incrementaran, de modo que esta puede estar vigente por un período aún mayor. Como se puede apreciar, la emergencia sanitaria es una sola, y ha sufrido una prórroga, lo que descarta los argumentos planteados por la Presidencia de la República que arguyó en la prueba aportada que lo que se estaba haciendo con estos artículos era “<i>ampliar</i>” el procedimiento abreviado hasta el 19 de junio de 2020, pues entendía que este se había adoptado solamente hasta el 30 de mayo, en concordancia con lo dispuesto en la Resolución 385 de 2020. Esto es paradójico si se tiene en
--	--	---

Continuación del juicio de finalidad		cuenta que en los propios considerandos del Decreto Legislativo analizado se reconoce la existencia de la Resolución 844 de 2020 y su efecto de prorrogar la emergencia sanitaria que nos ha venido rigiendo desde su declaratoria inicial, el 12 de marzo de 2020²¹. En suma, resulta evidente que una medida que recorta la vigencia de un mecanismo que se ha encontrado encaminado a la mitigación de nocivos efectos económicos de la pandemia no puede considerarse <i>directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos</i>, menos cuando en la motivación del decreto legislativo que se analiza no se expone razón alguna que permita dilucidar alguna circunstancia que haya cambiado o surgido inesperadamente y que permita justificar que lo que antes era bueno para atender la crisis, ahora no lo es. Se trata de una medida legislativa expedida en un segundo estado de excepción, al amparo del Decreto 637 de 2020, que fue declarado exequible mediante la sentencia C-307 de 2020, luego de que esta Corte resaltara que las causas que dieron lugar a la primera declaratoria del estado de excepción persistían y los efectos se proyectaban en el tiempo, por lo que, las medidas adoptadas durante la primera emergencia eran, en términos generales, necesarias, pero podían ser insuficientes frente a la permanencia de las causas sociales y ecológicas ligadas a la pandemia. En razón de ello, para limitar un dispositivo expedido previamente, con el fin claro de paliar los efectos de la crisis, era esperable que el decreto bajo control se fundara en estudios de impacto o de eficacia normativa, con cotejo de la realidad, para que se tratara de una medida destinada a afrontar la crisis y a evitar la extensión de sus efectos. Teniendo esto en cuenta, esta Corte concluye que los artículos 1 y 2, contenidos en el Decreto Legislativo 807 de 2020, no superan el requisito de finalidad, pues limitan la aplicación de medidas que estaban dirigidas a proteger la economía de los contribuyentes, asegurando un flujo de caja positivo durante la pandemia y a mitigar otros efectos económicos nocivos asociados a la enfermedad causada por el COVID-19. Esta verificación basta para declarar la inexequibilidad de estos dos artículos del decreto analizado, pero la Corte considera conveniente adelantar, de manera extensa, los juicios de motivación suficiente y necesidad, pues refuerzan la presente conclusión y exhiben otras deficiencias de las normas que impiden su constitucionalidad.
---	--	---

Motivación suficiente		X	El requisito de motivación suficiente supone el deber del Gobierno de exponer razones que resulten adecuadas para justificar las medidas adoptadas. La motivación atiende a la necesidad de compensar la ausencia de un debate democrático público durante la elaboración de la norma con fuerza y rango de ley y que responda a los principios constitucionales de transparencia y participación. Ahora bien, la exigencia de motivación se encuentra reforzada, cuando el decreto legislativo tiene por objeto derogar o limitar otra norma de la misma naturaleza, expedida previamente con el objeto de conjurar la crisis o de contener o revertir los efectos de la misma. Es por ello que el artículo 56 de la LEEE dispone que <i>“En cualquier momento, y antes del vencimiento del término establecido, el Gobierno podrá derogar las medidas de excepción adoptadas si considerare que las graves causas de perturbación han desaparecido o han sido conjuradas”</i> (negritas no originales). Así, a más de otorgar competencia al Gobierno respecto de lo contenido en decretos legislativos expedidos durante la emergencia, esta norma estatutaria exige que el decreto legislativo que derogue o modifique la anterior, exponga las razones que permiten afirmar que las graves causas de perturbación han cesado o que, gracias a la efectividad de la norma que se derogará, las mismas fueron conjuradas. Es decir que el artículo 56 de la LEEE, lejos de ampliar la competencia del Gobierno para derogar normas contenidas en decretos legislativos, restringe el capricho legislativo, al exigir una particular motivación que demuestre evaluación permanente tanto de la crisis, como del impacto generado por las normas previamente adoptadas. En lo que respecta a los artículos 1º y 2º del decreto legislativo objeto de control, se constata que: (i) existe una decisión del Gobierno de derogar una norma anterior, contenida en el Decreto Legislativo 535 de 2020, en donde se previó que el procedimiento automático de devolución y compensación de saldos estaría vigente, hasta tanto no cesara la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud. Tal dispositivo estaba directamente dirigido a paliar los efectos negativos de la crisis, al facilitar la inyección de recursos a la economía a través de la devolución y compensación automática de saldos de los impuestos de renta e IVA; (ii) la determinación del Gobierno de derogar la norma anterior se adoptó en vigencia de un estado de excepción y antes del vencimiento del término establecido. No obstante lo anterior, (iii) no existe en la parte motiva del decreto, fundamento o argumento alguno que se dirija a demostrar la necesidad de tal derogatoria, particularmente, que evidencie la cesación o superación de las causas que motivaron la adopción de la medida, por causas exógenas o por la efectividad misma
Continuación del juicio de motivación suficiente			

Continuación del		del instrumento que se deroga. En realidad, (iv) al analizar la situación actual se verifica que las graves causas de perturbación no han desaparecido, ni han sido conjuradas, pues dar liquidez a los contribuyentes por medio de la agilización de las devoluciones o compensaciones sigue siendo necesario, razón por la cual, no se logra entender el fundamento de las normas bajo control. En efecto, cuando se analizan los considerandos que sustentan la adopción de estas normas, se identifican razones asociadas con el deterioro de la economía y el empleo (considerandos Nos. 16, 17, 19), que destacan la necesidad de brindar liquidez a los contribuyentes. Estas razones se corresponden con las que motivaron la adopción del procedimiento de devolución o compensación abreviado introducido mediante el Decreto Legislativo 535 de 2020, es decir, estas mismas razones de índole económica que hace muy poco tiempo sirvieron como justificación para su consagración, parecen ahora servir como razón para la terminación anticipada del mecanismo. Ahora bien, solo el considerando No. 25 se refiere a la modificación de temporalidad de esta medida, pero se hace de una manera solamente indicativa acerca del alcance de la modificación. En este simplemente se indicó que “<i>se requiere modificar el artículo 1 [del Decreto Legislativo 535 de 2020] para establecer que el procedimiento abreviado automático en mención estará vigente hasta el diecinueve (19) de junio de 2020 y modificar el parágrafo del artículo 3 del referido Decreto para establecer que las solicitudes de devolución y/o compensación que se radiquen hasta el diecinueve (19) de junio de 2020, se resolverán bajo el mencionado procedimiento</i>”. Como se aprecia, en el Decreto Legislativo 807 de 2020 no se expusieron razones suficientes para comprender por qué una medida que se había considerado importante para brindar liquidez a los contribuyentes hacía muy poco tiempo, debía ser recortada en su duración. En su intervención ante la Corte, la Presidencia de la República explicó que inicialmente se proyectó que las devoluciones ascenderían a \$3.9 billones de pesos pero que para el 1° de junio no se había cumplido la meta, lo que señalaba la necesidad de “<i>ampliar</i>” la aplicación del Decreto Legislativo 535 de 2020 hasta el 19 de junio, momento en que se alcanzaría el nivel pretendido. A pesar de la relevancia de esta situación, no fue consignada en los considerandos del decreto, ni es posible trazar de manera fácil una relación entre la norma tal como fue promulgada y las explicaciones procesales de la Presidencia, pues estas circunstancias se mantuvieron veladas hasta el momento del control de constitucionalidad.
------------------	--	--

juicio de motivación suficiente		En este escenario, no puede considerarse adecuadamente motivada la adopción de estas medidas que recortan la vigencia del mecanismo abreviado de devolución o compensación, pues a pesar de que pudieron existir razones subyacentes para dictar los contenidos de los artículos 1º y 2º, estas no están contenidas en la motivación del Decreto, pues ni tan siquiera esbozan algún fundamento para la modificación normativa. Ahora bien, las razones expuestas en sede de control constitucional tampoco permiten a esta Corte comprender por qué se recorta un mecanismo idóneo para inyectar liquidez a los agentes económicos, pues a pesar de que se señalan metas de devolución, no está claro por qué alcanzar tal o cual valor producto de la aplicación del mecanismo afectará en control de la pandemia y la mitigación de sus efectos. Aún más, si se tiene en cuenta que, a la par que se recorta la vigencia del mecanismo abreviado, se amplía el alcance de la devolución automática, la cuestión del valor alcanzado en las devoluciones por el mecanismo abreviado pierde peso. En efecto, si se vislumbrara una afectación patrimonial o de liquidez, sería el mecanismo de la devolución o la compensación, como un todo, el que se habría limitado, pero se aprecia que ocurre todo lo contrario. En suma, se aprecia que se implementó un cambio en los mecanismos para las devoluciones o compensaciones, pero que el cambio no fue siquiera mínimamente justificado ni se mostró cómo permite la limitación temporal conjurar la crisis o impedir la extensión de sus efectos. No existe evidencia alguna en la parte motiva del decreto de que, para la adopción de las normas bajo control, se hubiere examinado si las causas que motivaron la expedición del Decreto Legislativo 535 de 2020 cesaron por una causa exógena al mismo o, en concreto, si los instrumentos creados previamente fueron suficientemente eficaces, por lo que, no se requiere su conservación en el ordenamiento jurídico. Poner de presente los resultados de estudios serios de impacto de la norma que se deroga, hubiera sido necesario para cumplir la carga general de motivación suficiente de los decretos legislativos y, en particular, el deber específico de motivación de la derogatoria de normas contenidas en decretos legislativos, prevista en el artículo 56 de la LEEE. Se trata de un vicio grave, teniendo en cuenta que la ausencia completa de motivación de las medidas adoptadas en los artículos 1º y 2º afecta la exigencia de transparencia y argumentación que, durante los estados de excepción, busca evitar el capricho legislativo y permite suplir, de alguna manera, el déficit democrático de una legislación que no es sometida al debate público parlamentario, al tiempo que se constituye en un límite al ejercicio de la función legislativa extraordinaria. La carga de motivación
--	--	--

			que pesa sobre el Presidente de la República para ejercer el poder legislativo excepcional no se dirige únicamente al juez constitucional, para permitir el ejercicio de su función de control, sino esencialmente a la ciudadanía en general, así como a los congresistas, en ese caso, para permitir el adecuado ejercicio del control político. Tal carga argumentativa y explicativa se encuentra reforzada en virtud del artículo 56 de la LEEE, cuando se trata de modificar o derogar instrumentos previamente expedidos y destinados claramente a afrontar la crisis, en un desarrollo de una primera declaratoria de estado de excepción. En consideración de lo anterior, los artículos 1º y 2º del Decreto Legislativo 807 de 2020 tampoco superan el juicio de suficiente motivación.
Necesidad		X	El juicio de necesidad adelantado por la Corte constitucional tiene dos ejes fundamentales: (i) la necesidad fáctica o idoneidad, y (ii) de la necesidad jurídica o subsidiariedad, que se explicaron anteriormente. En materia de necesidad jurídica, los artículos 1 y 2 superan el juicio, pues pretenden la modificación de normas con rango de ley, adoptadas mediante el Decreto Legislativo 535 de 2020. Sin embargo, estos dos artículos no se evidencian necesarios desde el punto de vista fáctico, pues no es claro cómo recortar la duración de un procedimiento que se encontró adecuado para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos en materia económica, resulte ahora esencial para contener esos mismos efectos de la pandemia. Las deficiencias en la motivación y las contradicciones en cuanto a la finalidad de la modificación se revelan cuando se analizan las razones expuestas por la Presidencia en esta materia, pues se evidencia el error en la presentación del alcance de la norma. En efecto, como se explicó anteriormente, la norma no buscó ampliar la aplicación del mecanismo abreviado, sino que, por el contrario, recortó o limitó su duración, pues la emergencia sanitaria que se declaró mediante la Resolución 385 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social continúa vigente, al haber sido prorrogada mediante Resolución 844 de 2020, situación que ya fue tomada en cuenta al momento de redactar la norma. En efecto, esta situación hace parte de las consideraciones que motivaron la expedición de las normas del Decreto Legislativo 807 de 2020. Es así como en el considerando No. 9 del decreto se señala que <i>“mediante la Resolución 844 del 26 de mayo de 2020 el Ministerio de Salud y Protección Social prorrogó la</i>

			<u>emergencia sanitaria por causa del nuevo Coronavirus COVID-19, decretada por medio de la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, hasta el 31 de agosto de 2020</u>” (subrayas y resaltado fuera del texto original). Desde este punto de vista, es evidente para esta Corte que se incurrió en un error manifiesto de apreciación al momento de diseñar la norma, pues de acuerdo a lo dicho por el Gobierno en su intervención procesal, mientras buscaban prorrogar un mecanismo, lo que terminaron haciendo mediante estos artículos 1 y 2 fue recortarlo, limitando su duración, afectando con ello su propósito de contener los perversos efectos económicos de la pandemia para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y el IVA. Por las razones antes anotadas, estima esta Corte que los artículos 1 y 2 del Decreto 807 de 2020 no superan el juicio de necesidad.
--	--	--	---

73. La ausencia de motivación adecuada de la medida y la contradicción que surge con la finalidad de mitigación de los efectos económicos que se había identificado respecto del mecanismo abreviado de devolución y compensación establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020, declarado exequible por esta Corte mediante sentencia C-175 de 2020, darían lugar también a la no superación de los juicios de **conexidad material interna y externa, de incompatibilidad y de proporcionalidad**.

74. De otro lado, y por la naturaleza procedimental de los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 807 de 2020, no se aprecia afectación de los requisitos de **ausencia de arbitrariedad, intangibilidad, no contradicción específica o no discriminación**, a pesar de lo cual estas normas deben ser declaradas inexecutable, por las razones antedichas, como en efecto se hará.

2) La constitucionalidad material de los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020, respecto del procedimiento de devolución y compensación automática de saldos

75. Se pasa a analizar el cumplimiento de los requisitos constitucionales y estatutarios de los artículos 3 y 4, que modifican el procedimiento automático de devolución y compensación, al que se refiere el artículo 855 del ET y precisan el régimen jurídico del procedimiento ordinario de devolución y compensación:

Juicio y normas	Cumplimiento		Consideraciones de Sala Plena
	SÍ	NO	
Finalidad	X		Respecto de estas normas, el Gobierno mostró cómo se han agravado y profundizado los efectos económicos nocivos derivados de la pandemia. En los considerandos se destaca la progresión de la pandemia en Colombia desde el 17 de marzo hasta el 2 de junio de 2020 (considerando No. 11) y se reseña la necesaria adopción de las medidas de

Continuación del juicio de finalidad		confinamiento obligatorio (considerando No. 15) y cierre de establecimientos de comercio (considerando No. 8), que han derivado en un impacto significativo tanto para empresas como para los hogares por la reducción de la velocidad del ciclo económico. En el caso de los hogares, las afectaciones derivan especialmente del deterioro del mercado laboral, con un aumento significativo de las tasas de desempleo que afectan prácticamente todos los sectores de la economía (considerandos No. 16, 17, 18 y 19), mientras que en el caso de la empresas se verifica que, a pesar de los esfuerzos estatales desarrollados en el marco del Estado de Emergencia declarado mediante el Decreto 417 de 2020, se evidencia <i>“la imposibilidad de las empresas de continuar con su actividad comercial e industrial, y por tanto continuar cumpliendo con las obligaciones y compromisos adquiridos con sus empleados y otras causas, lo que ha generado una disminución significativa en la actividad económica del país”</i> (considerando No. 21). En consonancia con lo anterior, la Presidencia de la República explicó que el Decreto Legislativo 807 de 2020 busca que los contribuyentes puedan seguir teniendo a su alcance mecanismos de devolución rápida de sus saldos, principalmente a través del fortalecimiento de las devoluciones automáticas. Esto permitirá a los contribuyentes obtener recursos para sobrellevar la emergencia sanitaria, cuestión muy importante si se tiene en cuenta que a partir del 22 de junio de 2020 la reactivación se habrá potenciado y los agentes requerirán realizar más operaciones económicas conducentes al reinicio de actividades, que demandarán liquidez que podrá ser proveída mediante los mecanismos expeditos de devolución y compensación de saldos tributarios a favor. Las medidas dispuestas en los artículos 3 y 4 del Decreto 807 de 2020 permiten liberar liquidez a los agentes de la economía especialmente afectados por la pandemia, facilitando la aplicación del mecanismo automático de devolución, al rebajar el porcentaje mínimo de facturas electrónicas que se requieren para acceder al mecanismo. El sistema resultante será eficaz para que la mayor parte de los contribuyentes encuentren el mecanismo más eficaz posible para la obtención de las devoluciones tributarias, absorbiendo parte de los recursos que sean necesarios para el reinicio de las actividades económicas. En suma, se trata de medidas dirigidas a facilitar la devolución o compensación de saldos a favor, que se muestran adecuadas para brindar liquidez a los agentes de la economía para impulsar la reactivación económica, lo
--------------------------------------	--	---

		que atiende las causas económicas que motivaron la declaración del segundo Estado de Emergencia -Decreto 637 de 2020-, por lo que se concluye que los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple el criterio de finalidad.
Conexidad material	X	Las medidas establecidas en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020 resultan internamente conexas, pues guardan relación con los considerandos desarrollados en su parte motiva. Como se puso de presente anteriormente, el Gobierno mostró en los considerandos tres circunstancias fundamentales que motivaron la adopción de las medidas, a saber: (i) la pandemia ha continuado desde la declaración del Estado de Emergencia mediante el Decreto 417 de 2020, manteniéndose e incluso profundizándose sus efectos nocivos en materia económica y haciendo necesario el mantenimiento de medidas restrictivas, como los confinamientos obligatorios (considerandos No. 8, 11, 15); (ii) debido a las medidas preventivas y a los impactos derivados de la pandemia, la economía de las empresas y de los hogares se ha visto profundamente afectada, requiriéndose una inyección de liquidez para favorecerlos (considerandos No. 16, 17, 18 y 19); (iii) para reiniciar el ciclo económico y avanzar en la reactivación, empresas y familias requerirán de recursos líquidos para realizar las inversiones y gastos necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones (considerando No. 21). Teniendo en cuenta estas motivaciones, las medidas contenidas en los artículos 3 y 4 del Decreto 807 de 2020, que facilitan el acceso al mecanismo automático de devolución y ajustan el mecanismo ordinario, evidencian su relación con las motivaciones internas del decreto. En efecto, y tal como ya lo verificó la Corte en la sentencia C-175 de 2020, dar al contribuyente vías ágiles para obtener la compensación o devolución de saldos a favor, contribuye a brindar una inyección de liquidez que se requiere para el restablecimiento de la actividad económica afectada por la pandemia. En este caso, la disminución del requisito de facturación electrónica para el acceso al mecanismo abreviado resulta fundamental, pues baja del 85% al 25%, atendiendo una realidad práctica y normativa, que tiene que ver con la baja penetración de la facturación electrónica y la ampliación de los plazos para su adopción obligatoria, que se dio por la Resolución 0042 de la DIAN, del 5 de mayo de 2020, en la que se modificó el calendario de implementación de este mecanismo de facturación²². Es claro que la reducción del umbral de aplicación del mecanismo automático ayudará a

Continuación del juicio de conexidad material		que un mayor número de contribuyentes acceda de manera pronta y ágil a la devolución o la compensación. Asimismo, el artículo 4 del decreto legislativo establece el plazo para resolver la solicitud de devolución o compensación que no pueda tramitarse por el mecanismo automático, es decir, deban resolverse por el mecanismo ordinario a que se refiere el artículo 855 del ET. Esta norma permite al contribuyente conocer, con seguridad, el término máximo de resolución de su solicitud y determinar el alcance del procedimiento ordinario al que eventualmente tendrá que someterse. En suma, los artículos 3 y 4 del decreto legislativo analizado guardan relación directa y específica con los considerandos expresados por el Gobierno Nacional, pues se encaminan a facilitar la obtención de liquidez necesaria para la recuperación y la atención de los efectos económicos negativos de la pandemia. Así, buscan mitigar y contener los efectos económicos de la crisis generada por la expansión del COVID-19, al ampliar la posibilidad de que un contribuyente con saldos a favor obtenga la devolución automática de los dineros u obtenga su compensación oportuna. También se evidencia el cumplimiento del requisito de conexidad externa, pues las normas del presente decreto legislativo se relacionan de manera estrecha con las causas que motivaron la declaratoria de la segunda emergencia económica, social y ecológica. El Gobierno nacional argumentó que los artículos 3 y 4 tienen que ver con la necesidad de adoptar medidas que traigan alivios tributarios y financieros. Estas medidas apuntan a atender las consecuencias de las medidas implementadas para contener la expansión del virus, pues facilitan la devolución de saldos, mejorando la liquidez de los contribuyentes. Hay que tener en cuenta que el Decreto 637 de 2020 se basó, entre otros, en que el comportamiento del virus resulta ser altamente incierto, de forma que es imposible prever hasta qué punto se extenderán los nocivos efectos económicos que conlleva, y hasta cuándo deberán extenderse medidas restrictivas como los confinamientos, que limitan la actividad económica de hogares y comercios. Así, es claro que los costos sociales de la pandemia se han prolongado más allá de la duración y efecto del primer Estado de Emergencia y de los más de setenta decretos de desarrollo, por lo que, en el presente caso, persiste la necesidad de adoptar medidas económicas que permitan atender las consecuencias económicas de la pandemia.
--	--	--

Continuación del juicio de conexidad material		Parte de los considerandos que motivaron el estado de emergencia se enfocan en la necesidad de brindar herramientas para que las empresas puedan reiniciar su actividad comercial e industrial. Ponen de presente cómo resulta esencial mantener el empleo y sacar adelante la producción, para reactivar el ciclo económico. Aunque hay sectores especialmente afectados que requieren más apoyo, lo cierto es que la economía en su conjunto necesita un impulso que evite la inminente destrucción sistemática de puestos de trabajo y permita una reactivación inteligente. Para esto, resulta necesario inyectar liquidez para que los hogares y empresas reinicien actividades, siendo claro que la mayoría de los agentes de la economía no tiene una solvencia o caja suficiente para continuar soportando el peso financiero de una inactividad permanente y, simultáneamente, responder por obligaciones esenciales para su supervivencia. En este contexto, la medida que facilita el acceso al mecanismo automático de devolución o compensación y que fija los términos para la aplicación del mecanismo ordinario de devolución se presenta como vinculada y conducente a la resolución de las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia. Concretamente, el Decreto 637 de 2020 puso de presente la necesidad de adoptar medidas que implicaran alivios tributarios y financieros, de manera que se liberara liquidez para la reactivación, y los artículos 3 y 4 apuntan precisamente a la realización de dicho propósito. Por las anteriores consideraciones, se estima que las medidas adoptadas en el decreto legislativo objeto de control son congruentes con las razones que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica y, en este sentido, se satisface el requisito de conexidad material externa.
Motivación suficiente	X	Como se señaló en el examen de cumplimiento de los requisitos anteriores, la fundamentación del Gobierno acerca de los efectos económicos de la pandemia, la urgencia de fomentar la reactivación y la necesidad de brindar liquidez a los agentes económicos para impulsar el reinicio de las actividades, son considerandos que permiten identificar las causas que llevaron al legislador extraordinario a establecer, mediante los artículos 3 y 4 del decreto legislativo analizado, un esquema de devoluciones y compensaciones de saldos a favor, en el que la vía automática se hace más accesible y se aclara la duración del subsidiario mecanismo ordinario. Esta regulación permite el aumento del flujo de caja y la liquidez de las personas y empresas para que puedan cumplir con sus obligaciones, propósito que ya ha sido identificado por la Sala Plena en la sentencia C-175 de 2020 como una razón

		válida que explica con suficiencia por qué se facilitan o reducen los requisitos para el acceso a la devolución o compensación de saldos. En el presente caso, la reducción del 85% al 25% en el requisito acreditación de costos, gastos o impuestos descontables acreditados mediante factura electrónica, para que proceda la devolución automática, consigue el objetivo de que más contribuyentes puedan acceder a este expedito mecanismo, y la reafirmación de los términos del mecanismo ordinario le brindan tanto a la administración como al contribuyente un panorama cierto y claro sobre el término para la devolución, cuando la vía expedita no pueda ser aplicada. Así, luego de la aplicación de los artículos 3 y 4 los contribuyentes cuentan con un esquema favorable para convertir en recursos líquidos esos saldos a los que tenían derecho, pero que estaban sujetos a procedimientos administrativos más gravosos y complicados para su liberación. Al mismo tiempo, la exigencia de que parte de los costos, gastos e impuestos descontables se acrediten a través de la facturación electrónica permite mantener un nivel de eficiencia adecuado en materia de fiscalización y avance hacia un manejo digital de la tributación, pero ajustando las metas, de acuerdo con la coyuntura que impone la pandemia. Así, como lo indicó el Gobierno en su intervención procesal, la reducción en el umbral de facturación electrónica se corresponde con regulaciones infralegales recientemente adoptadas, que reajustaron los calendarios de implementación del mecanismo de facturación electrónica, con lo que se puede apreciar un abordaje sistémico de la flexibilización para dar liquidez, sin olvidar otros propósitos relacionados con la eficiencia tributaria, que también se deben salvaguardar. En suma, estas medidas que favorecen la liquidez de los contribuyentes como fomento para la reactivación tienen una relación directa con la motivación de la medida, pues dan eficacia y operatividad a medidas calificadas como necesarias para atender una coyuntura económica especialmente complicada. La prolongación de los confinamientos, la expansión de la enfermedad y la simultánea necesidad de reactivación de la actividad económica encuentran, en estas medidas de facilitación del acceso a las devoluciones y compensaciones tributarias, una respuesta adecuada a las necesidades esbozadas en la motivación del Decreto Legislativo 807 de 2020. En consideración de lo anterior, el decreto legislativo bajo control responde a la exigencia de suficiente motivación.
Continuación del juicio de motivación suficiente		
Ausencia de	X	Los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020 (i) no suspenden ni afectan el núcleo esencial de los derechos

arbitrariedad e intangibilidad		fundamentales de los ciudadanos; (ii) no interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público; y (iii) tampoco suprimen o modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento. Al ser modificaciones operativas de procedimientos administrativos tampoco suspenden ni limitan aquellos derechos no podrán ser suspendidos en estados de excepción, de acuerdo con la Constitución y los tratados integrantes del bloque de constitucionalidad en sentido estricto. En efecto, los artículos analizados se limitan a realizar modificaciones normativas que facilitan el acceso a un mecanismo administrativo automático en materia tributaria para la devolución o compensación de saldos a favor. Aún más, podría decirse que las medidas administrativas dispuestas en el presente decreto legislativo contribuyen a la realización de derechos fundamentales, pues facilitan el acceso a la liquidez necesaria para la reactivación de la actividad económica que permita la atención de obligaciones comerciales y la no destrucción de puestos de trabajo. Dado que este tipo de medidas relacionadas con procedimientos administrativos se enmarcan en asuntos en los que se reconoce una amplia facultad de configuración para el legislador extraordinario, la configuración de estos dos artículos se presenta aún más razonable, al otorgar al mecanismo de devolución de saldos tributarios mayor eficacia y operatividad. Por lo anterior se concluye que los artículos 3 y 4 del Decreto 807 de 2020 superan los juicios de no arbitrariedad e intangibilidad.
No contradicción específica	X	No se aprecia que los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020 se opongan a la Constitución o a normas superiores. Como se señaló anteriormente, el alcance de los artículos 3 y 4 de la norma bajo análisis se refieren a la modificación de procedimientos administrativos respecto de los cuales, se ha reconocido recientemente, el Gobierno goza de amplia facultad de configuración en desarrollo de facultades extraordinarias²³. En este sentido, el ajuste al procedimiento automático para hacerlo más accesible para los contribuyentes y el ajuste al procedimiento ordinario de devolución regulado por el Estatuto Tributario se desarrollaron en un marco de razonabilidad. Es importante destacar que estas modificaciones desarrollan los principios de la función administrativa (art.

Continuación del juicio de no contradicción específica		209 CP), el debido proceso administrativo (art. 29 CP), y el principio de eficiencia del sistema tributario (art. 363 CP). Igualmente, se ajustan a los principios de legalidad administrativa y tributaria (Arts. 6 y 338 CP) y a la protección del patrimonio público (arts. 1 y 2 CP). En efecto, estas disposiciones reorganizan y potencializan los esquemas de obtención de la devolución o compensación de saldos, haciendo más fácil para los contribuyentes acceder a la vía automática, sin eliminar un mínimo de control por parte de la administración tributaria para su realización. Así, por ejemplo, la exigencia de un porcentaje bajo, aunque importante de facturación electrónica, facilita el ejercicio de fiscalización a cargo de la DIAN y ayuda al sistema a avanzar, al ritmo que permite la pandemia, hacia un esquema digital de administración tributaria. A la vez, como lo indicó la Presidencia de la República en su intervención procesal, la DIAN conserva la facultad para clasificar, de acuerdo con normas de rango legal, el nivel de riesgo de los contribuyentes, disponiendo para cada caso la alternativa de la vía ordinaria, que aunque es un poco más prolongada, presenta un buen balance entre el control del riesgo y la necesidad de dar acceso a los recursos. El esquema resultante presenta un buen balance entre la eficacia en el ejercicio de control de la administración y la economía y la celeridad requeridas en la actividad conducente a la devolución. También, tal como se indicó en la sentencia C-175 de 2020, la configuración resultante en el sistema de devolución de saldos a favor por concepto de impuesto sobre la renta e IVA, es compatible con el principio de legalidad, pues las competencias que se derivan de su aplicación son claras y definidas, determinables para el contribuyente y aplicables para la administración. Sobre esto, es importante traer a colación lo dicho por la Presidencia de la República, quien recalcó que la configuración de la norma busca eficacia y eficiencia administrativa, al mismo tiempo que pretende fortalecer el principio de buena fe, confianza legítima, transparencia y moralidad, en tanto ofrece a los contribuyentes mayor acceso al procedimiento de devolución automática, al hacer más simple la interacción del contribuyente con el Estado. Estas medidas implican la satisfacción de las necesidades de la población al facilitar los trámites, pero mantienen un estándar mínimo de control pues no suprimen los plazos o requisitos aplicables a la solicitud de la devolución, ni inhiben las facultades administrativas ordinarias de la DIAN dirigidas a la verificación del cumplimiento de los requisitos legales para los trámites administrativos. Inclusive, la instancia de clasificación de los
---	--	--

Continuación del juicio de no contradicción específica		contribuyentes de acuerdo a su nivel de riesgo se mantiene operativa, reservando la aplicación del procedimiento automático a los contribuyentes que se ubiquen en un riesgo bajo, remisión a tal clasificación que se encontró compatible con la Constitución en el análisis realizado en la sentencia C-175 de 2020. Al respecto, dicha sentencia precisó que <i>“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. (...) 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”</i>. En dicha decisión, también se aclaró que aunque el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019 sometió a reserva la información relativa al sistema de clasificación del riesgo tributario, la Corte Constitucional carece de competencia para extender el objeto de control, más allá del decreto legislativo en cuestión. En razón de lo anterior no es posible juzgar la constitucionalidad del sistema de gestión de riesgo tributario, del procedimiento de perfilamiento de los contribuyentes o de la reserva legal de la información, a la luz de los derechos al debido proceso, de petición y de acceso a la información pública, pues se trata de asuntos previstos en normas legales diferentes a la que se encuentra sometida al presente control automático de constitucionalidad y que, por lo tanto, únicamente podrán ser examinadas como resultado de un control rogado en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad. Teniendo en cuenta estas consideraciones, no encuentra esta Corte que las normas analizadas se opongan, en manera alguna, a las normas superiores, pues la configuración resultante en materia de devoluciones y compensaciones preserva principios fundamentales, tal como se indicó anteriormente. La finalidad de facilitar el acceso a vías administrativas más sencillas y ágiles para la obtención de la devolución y compensación y la precisión en cuanto a los requisitos de aplicación del procedimiento ordinario persiguen finalidades que no están prohibidas por la Constitución, y sus efectos normativos inmediatos guardan concordancia
--	--	---

		necesidad de imprimir certeza a tales actuaciones, luego de las modificaciones realizadas a los diferentes procedimientos de devolución o compensación. Por lo tanto, no se requería, al respecto, una motivación especial relativa a la incompatibilidad con la legislación ordinaria. En este sentido, la suspensión y modificación normativa se encuentra adecuadamente motivada y por ello se cumple la carga argumentativa que exige el artículo 12 de la LEEE, relativo a la motivación de la incompatibilidad.
Necesidad	X	La Sala Plena considera que el Presidente de la República no incurrió en error manifiesto de apreciación de los hechos, ni de los instrumentos jurídicos a disposición, respecto de la necesidad de la adopción de las medidas en estudio. En efecto, como se ha indicado en precedencia, el Gobierno acreditó la necesidad de: (i) atender los efectos económicos nocivos de la pandemia, que continuaron e incluso se agudizaron luego de aplicar las medidas de desarrollo del Estado de Emergencia declarado mediante Decreto 417 de 2020; (ii) disponer medidas conducentes a la reactivación del ciclo económico, teniendo en cuenta que la precaria disponibilidad de recursos de los contribuyentes amenazaba con general el incumplimiento de obligaciones y la destrucción de puestos de trabajo; (iii) brindar medidas para paliar los efectos de las medidas de confinamiento obligatorio, cuya duración se presenta incierta de acuerdo al desarrollo y evolución de la pandemia. Estas situaciones urgentes marcaron la urgencia de utilizar un mecanismo ya existente en el procedimiento tributario, la posibilidad de exigir la devolución o compensación de saldos a favor, pero optimizando su acceso y brindándole al contribuyente la posibilidad de tomar la vía más expedita posible para obtener los recursos. En este sentido, se facilitó el acceso al mecanismo automático de devolución y compensación, al reducir los requisitos de facturación electrónica para acceder al mismo, pues otorga la mayor velocidad y en la provisión de liquidez que la situación de crisis exige. Como se señaló anteriormente, este propósito general no solamente es compatible con la atención de las exigencias económicas de la pandemia, sino que atiende otras necesidades administrativas, como las de asegurar un mínimo de control en la liberación de los recursos, y la atención a la realidad en la implementación de la facturación electrónica, que ha visto modificado su cronograma de aplicación, entre otras cosas, por las dificultades logísticas derivadas de la pandemia.

Continuación del juicio de necesidad		En este sentido, y teniendo en cuenta que el diseño de los procesos administrativos es un campo en el que se reconoce amplia facultad de configuración, las medidas adoptadas por el gobierno a través de estos dos artículos se presentan acordes e idóneas para conseguir la superación de la crisis y la mitigación de sus devastadores efectos económicos, conclusión que se refuerza si se tiene en cuenta que este tipo de medidas que facilitan el acceso a liquidez a través de mecanismos de devolución y compensación de saldos a favor se han calificado como adecuadas para paliar las afectaciones económicas que ha traído esta pandemia y que se mantienen vigentes²⁴. En consecuencia, encuentra este tribunal que se supera el juicio de necesidad fáctica o de idoneidad de la medida. En materia de necesidad jurídica o subsidiariedad se verifica que, dado que las medidas tienen el efecto de modificar procedimientos establecidos previamente en la ley, particularmente en el artículo 855 del Estatuto Tributario, en lo que concierne a los requisitos para el procedimiento automático (artículo 3° del decreto) y precisar los términos para la resolución de los procedimientos ordinarios de devolución y compensación, (artículo 4° del decreto) cuyo desarrollo también se rige por dicho cuerpo normativo de rango legal, el Gobierno se encontraba obligado a operar dichas modificaciones a través de este tipo de decretos. El artículo 4° del decreto bajo control responde a la exigencia de necesidad jurídica, porque brinda seguridad jurídica y claridad respecto del régimen jurídico aplicable a la devolución ordinaria, el cual podría, sin esta norma, generar confusión en razón de los cambios introducidos a los distintos procedimientos previstos para la devolución y compensación de saldos. En este sentido, al disponer que en el procedimiento ordinario no es aplicable el parágrafo 5° del artículo 855 del Estatuto Tributario, relativo a la devolución automática, se busca clarificar la procedencia de cada uno de dichos mecanismos, sus requisitos propios y términos para ser resueltos y, por lo tanto, tal precisión normativa persigue evitar la confusión del régimen jurídico de cada uno de tales procedimientos. En consecuencia, concluye esta Corte que el Decreto Legislativo 807 de 2020 supera el juicio de necesidad.
Proporcionalidad	x	El artículo 13 de la LEEE exige que las medidas adoptadas en los decretos legislativos de desarrollo de la declaratoria del Estado de Emergencia sean proporcionadas frente a la gravedad de la crisis y que la limitación de derechos y libertades sea la estrictamente necesaria para afrontar la emergencia. Desde esta perspectiva, se encuentra que las medidas contenidas en los artículos 3 y 4 del Decreto 807 de 2020 superan el juicio de proporcionalidad.

Continuación del juicio de proporcionalidad			Esto, puesto que no implican la afectación de derechos fundamentales, y porque la mitigación de los requisitos para el acceso al procedimiento abreviado de devolución o compensación equilibra de manera razonable las necesidades de brindar liquidez a los contribuyentes, con el mantenimiento de instancias y mecanismos de control razonables, que aseguren la transparencia y eficiencia de la actividad administrativa. En efecto, como se mostró anteriormente, no se elimina por completo la exigencia de que al menos una parte de los costos, gastos o impuestos descontables sean acreditados a través de mecanismos electrónicos, y se preserva la aplicabilidad del mecanismo ordinario cuandoquiera que la administración verifique un nivel de riesgo alto de parte del contribuyente. Este equilibrio en el esquema resultante permite a la Corte concluir que la norma se presenta proporcionada en tanto no sacrifica la realización de los fines constitucionales asociados con la eficiente administración pública con la atención de las necesidades económicas derivadas de la pandemia. Por lo tanto, encuentra la Sala Plena que el Decreto Legislativo 807 de 2020 responde a la exigencia de proporcionalidad.
No discriminación	X		Las normas contenidas en el Decreto Legislativo 807 de 2020 no implican algún tipo de discriminación por razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas. Por el contrario, las normas analizadas tienen vocación de generalidad, por lo que el contribuyente podrá hacer uso del mecanismo, sin ser expuesta a ninguna forma de segregación o discriminación negativa. Así las cosas, los artículos 3 y 4 del Decreto 807 de 2020 superan el juicio de no discriminación.

3) La constitucionalidad material de los artículos 5 al 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020, respecto de las actuaciones de la DIAN por medios virtuales

76. Culmina el análisis de constitucionalidad con la aplicación de los juicios a los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020, correspondiente al tercer conjunto normativo, que contiene las medidas para hacer posibles la realización de inspecciones contables y tributarias y visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, tanto en materia tributaria como de control cambiario, de manera virtual:

Juicio y normas	Cumplimiento		Consideraciones de Sala Plena
	SÍ	NO	
Finalidad	X		Los artículos 5 a 8 del Decreto 807 de 2020 buscan que los procedimientos administrativos de inspecciones tributarias (Art. 5), inspecciones contables (Art. 6), visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, en materia tributaria (Art. 7), y visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, en materia de control cambiario (Art. 8), que anteriormente existían en las normas del procedimiento administrativo tributario, se puedan ahora adelantar de manera virtual, con el propósito de disminuir los riesgos de contagio y expansión de la enfermedad causada por el COVID-19. Esto por cuanto en el procedimiento hasta entonces vigente, estas diligencias podían adelantarse solamente de manera presencial, lo que requería el desplazamiento y la presencia tanto del visitado como de los empleados de la DIAN encargados del procedimiento. Como informó la Presidencia de la República en su intervención procesal, la norma tiene la potencialidad de ser aplicada a 20.685 procesos de fiscalización tributaria vigentes en la actualidad, sin contar aquellos que se inicien y adelanten mientras la pandemia continúa su desarrollo. Estas normas buscan entonces ajustar mecanismos administrativos existentes y esenciales para el cumplimiento de las funciones de la DIAN, a una nueva realidad marcada por el riesgo de contagio y expansión de la enfermedad causada por el COVID -19. El recurso a este tipo de medidas se ha adoptado en múltiples campos, siempre teniendo presente la salvaguarda de la salud de usuarios y servidores públicos. Por ejemplo, disposiciones con finalidades análogas se han establecido para el trámite y gestión de procesos judiciales (Decreto Legislativo 806 de 2020), para permitir la realización de audiencias públicas virtuales en materia de contratación estatal (Decreto 440 de 2020, al que se refiere la sentencia C-162 de 2020), o para permitir la solicitud, aprobación y pago de cesantías de los trabajadores por medios virtuales (Decreto 448 de 2020, al que se refiere la sentencia C- 171 de 2020), lo que da cuenta de que este tipo de alternativas ofrece una solución razonable para evitar el contacto y con ello, disminuir el riesgo de expansión de la enfermedad. La medida busca evitar la aglomeración de personas, el contacto directo entre usuarios y empleados de la administración, la necesaria utilización de medios de transporte para el desplazamiento y muchas otras actividades que resultan ineludibles en un esquema administrativo presencial. Permite, asimismo, que los empleados de las empresas involucradas en trámites de
Continuación del juicio de finalidad			

		fiscalización y los dependientes de la DIAN realicen sus labores en el esquema de teletrabajo o trabajo remoto. De otro lado, asegurando condiciones seguras de trabajo, se salvaguarda la eficacia de la labor de fiscalización encargada a la DIAN y de paso se permite un ejercicio seguro de la defensa en el caso de los contribuyentes. Estas razones son suficientes para concluir que las medidas adoptadas mediante los artículos 5 a 8 del decreto analizado están directa y específicamente encaminadas a impedir la extensión de los efectos de la pandemia, pues ofrecen alternativas conducentes para mitigar los riesgos de contagio para usuarios y empleados. Es de destacar que el número de procesos de fiscalización en curso en este momento da cuenta de la importancia de ofrecer alternativas al trabajo presencial, pues la población involucrada en los procedimientos de fiscalización es significativa. Así, se encuentra que estos artículos superan el juicio de finalidad.
Conexidad material	X	Las medidas establecidas en los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020 resultan internamente conexas, pues guardan relación con los considerandos desarrollados en su parte motiva. Así, fueron tenidos en cuenta: (i) las estadísticas que muestran la vertiginosa expansión de la enfermedad causada por el COVID-19 (considerandos No. 4, 5, 10, 11, 12 13 y 14); (ii) la imposición de medidas de contención para evitar la expansión de la enfermedad, especialmente de cierre de establecimientos y las restricciones a la movilidad a través de la implementación de aislamientos preventivos obligatorios (considerandos No. 6, 7, 8, 9 y 15); (iii) la existencia en el ordenamiento de procedimientos a cargo de la DIAN que se adelantaban, en todo o en parte, a través de visitas presenciales (considerandos No. 26 a 30); y (iv) la necesidad de ajustar los procedimientos existentes, mientras se encuentre vigente la emergencia sanitaria, para permitir su realización de manera virtual (considerando No. 30). Estos considerandos vistos en conjunto muestran que resulta indispensable que para trámites masivos que hasta entonces se realizaban de manera presencial, se ofrezcan alternativas que no impliquen situaciones de riesgo, como el contacto cercano, la necesidad de desplazarse, o la excepción a medidas de aislamiento. Esto es precisamente lo que motiva a que diligencias que hasta entonces solo estaban contempladas en el ordenamiento legal en modo presencial, sean autorizadas ahora de manera virtual. Esto salvaguarda el cumplimiento de las funciones de la DIAN,

Continuación del juicio de conexidad material		pero evita riesgos para la salud, tanto de sus usuarios, como de sus empleados. La directa relación entre las consideraciones del decreto y el objetivo perseguido por los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020, dan cuenta del cumplimiento del requisito. En igual sentido estos artículos cumplen la exigencia de conexidad externa, pues se relacionan de manera estrecha con las causas que motivaron la declaratoria de la segunda emergencia económica, social y ecológica. Esto es así pues en el Decreto 637 de 2020 se identificaron como presupuestos para la declaración del estado de excepción el crecimiento incontrolado del contagio, la necesidad de implementar medidas de contención, la ineludible ampliación del aislamiento obligatorio, y la necesidad de continuar con la prestación de los servicios a cargo del Estado, así como con el cumplimiento de la función administrativa. Adicionalmente, se utilizó como justificación de la adopción de este segundo Estado de Emergencia la necesidad de <i>“expedir normas de orden legal que flexibilicen la obligación de atención personalizada al usuario se permita, incluso, la suspensión de términos legales en las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, así como disposiciones tendientes a generar eficiencia administrativa en el sector público”</i>. Estas circunstancias se corresponden con la finalidad de este grupo de medidas, que permitiendo la realización de visitas e inspecciones de manera virtual, disminuyen el riesgo de resultados nefastos en materia de expansión del virus y, a la vez, aseguran el cumplimiento de las funciones del Estado, garantizando la salvaguarda de la salud de los usuarios, empleados y funcionarios de la administración tributaria nacional. Asimismo, los trámites virtuales permiten el cumplimiento adecuado de las medidas de aislamiento obligatorio y contribuyen a la eficacia de las medidas de contención del virus. Resulta claro el vínculo directo que existen entre las medidas que permiten la realización de visitas e inspecciones de manera virtual y las circunstancias que motivaron la declaración del segundo Estado de Emergencia, por lo que se concluye el cumplimiento del requisito de conexidad material externa.
Motivación suficiente	X	El presente requisito se encuentra satisfecho. En efecto, se pusieron de presente por parte del Gobierno las apremiantes circunstancias de expansión de la enfermedad, la necesidad de asegurar una contención de la misma y la existencia de diligencias administrativas que, al adelantarse de manera presencial, amenazaban con servir

		como escenarios de expansión del contagio. La solución se encontró no en operar modificaciones extensas del procedimiento administrativo, sino en utilizar los mecanismos existentes, pero permitiendo su realización de manera virtual. Desde este punto vista, se aprecian razones poderosas para adoptar medidas que permiten la realización de visitas e inspecciones virtuales haciendo posible la fiscalización a cargo de la DIAN, sin arriesgar con ello a los usuarios o empleados, y conservando un esquema procedimental razonable. Las medidas implementadas buscan el manejo sanitario de la enfermedad y la eficiencia administrativa, finalidades estrechamente asociadas con las finalidades del Estado de Emergencia declarado. En consideración de lo anterior, los artículos 5 a 8 del decreto legislativo bajo control responden a la exigencia de suficiente motivación.
Ausencia de arbitrariedad e intangibilidad	X	Los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020 (i) no suspenden ni afectan el núcleo esencial de los derechos fundamentales de los ciudadanos; (ii) no interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público; y (iii) tampoco suprimen o modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento. Al ser modificaciones operativas de procedimientos administrativos tampoco suspenden ni afectan aquellos derechos fundamentales no susceptibles de limitación en estados de excepción, de acuerdo con la Constitución y los tratados integrantes del bloque de constitucionalidad en sentido estricto. Incluso, lo que buscan realizar los artículos analizados es permitir el buen funcionamiento de la administración tributaria y proteger derechos fundamentales como la salud y la integridad personal. Como se señaló anteriormente, en la configuración de los procedimientos administrativos se reconoce una amplia facultad de configuración del legislador extraordinario, por lo que la novedad de permitir el procedimiento virtual para visitas e inspecciones no presenta indicios de arbitrariedad. Por lo anterior se concluye que los artículos 5 a 8 del Decreto 807 de 2020 superan los juicios de intangibilidad y no arbitrariedad.
No contradicción específica	X	Los artículos 5 a 8 del Decreto 807 de 2020 permiten la realización de inspecciones y visitas a cargo de la DIAN, a través de medios virtuales. Estas modificaciones operativas corresponden a materias en las que el legislador extraordinario goza de amplia facultad de configuración

Continuación del juicio de no contradicción específica		legislativa por lo que en principio no generan duda acerca de su compatibilidad con normas superiores. En efecto, y teniendo presente que se busca dotar a la administración de mecanismos que permitan el desarrollo adecuado de la función de fiscalización asignada a la DIAN en la coyuntura de la pandemia, se encuentra que las iniciativas de implementación de procedimientos digitales se presentan compatibles con los principios de eficiencia y economía que rigen la función administrativa (art. 209 CP) y, al referirse a la administración tributaria, tienen también la consecuencia de fortalecer el cumplimiento del principio de eficiencia tributaria (art. 363 CP). Al buscar la protección de los trabajadores de la DIAN encargados de las diligencias, también se desarrollan mandatos asociados con la seguridad y dignidad del trabajo (art. 53 CP) y se permite la garantía adecuada de los derechos a la salud y la integridad de las personas involucradas en las diligencias (arts. 11 y 49 CP). En igual medida, la modificación normativa, con el detalle que contiene, y al apegarse al estándar existente en materia de visitas e inspecciones presenciales, asegura el principio de legalidad en la actuación administrativa (art. 6 CP) y permite al contribuyente un ejercicio adecuado de su derecho al debido proceso (art. 29 CP). En materia de la compatibilidad de las normas con el derecho al debido proceso conviene profundizar pues la Universidad Libre en su intervención indicó la posibilidad de que los artículos analizados se entendieran en el sentido de excluir por completo la posibilidad de realizar visitas o inspecciones presenciales, cuando ellas resulten necesarias, con el efecto de impedir el ejercicio de derechos como los de defensa y contradicción²⁵. Descartando esta comprensión, la Presidencia de la República se esforzó en mostrar que el efecto de las disposiciones analizadas es abrir la posibilidad de adelantar la inspección de manera virtual, pero ello no quiere decir que proscriba la posibilidad de llevar estos procedimientos de manera presencial. Enfatizó que la autorización para las visitas o inspecciones virtuales ha de entenderse <u>sin perjuicio de las normas preexistentes, contenidas en el ET (Arts. 5, 6 y 7 D.L. 809/20) o en el Decreto Ley 2245 de 2011 (Art. 8 D.L. 809/20)</u>, de modo que se mantienen operativas aquellas disposiciones que permiten y regulan las visitas e inspecciones tributarias y cambiarias en la modalidad presencial. De este modo, persisten en el ordenamiento los mecanismos presenciales para la realización de las diligencias. Esto resulta de cardinal importancia pues al imaginar la situación de un sujeto de visita o inspección que no cuente con la infraestructura tecnológica necesaria para atender una diligencia virtual, la DIAN tendrá a su
---	--	---

Continuación del juicio de no contradicción		disposición alternativas normativas que le permitirán encontrar la que más se ajuste a las restricciones del obligado. Esta flexibilidad para optar por medios virtuales o presenciales resulta ineludible en un país en el que la conectividad digital no llega a todos los hogares o empresas, pues le permite a la administración realizar de manera eficaz el debido proceso administrativo. Considera la Corte que en la mayoría de las ocasiones será posible la realización de diligencias virtuales pues, como indicó la Presidencia de la República, se están teniendo en cuenta estas diferencias y limitaciones en conectividad para el diseño de estos procedimientos tributarios. En efecto, mantener los mecanismos tradicionales de actuación administrativa es una buena forma de prever una transición completa hacia los mecanismos virtuales. Igualmente, se está teniendo en cuenta que las condiciones de conectividad no son óptimas en todo el territorio, por lo que se indicó a la Corte que se está buscando la implementación de mecanismos simples y de acceso fácil para personas naturales y jurídicas, poniendo de presente que la cuestión está sujeta a reglamentación, la que, se tiene previsto que tome en consideración las limitaciones que en esta materia de acceso a la conectividad se tienen en el país. De este modo, verifica esta corporación que en el nivel normativo legal y atendiendo el carácter abstracto del control automático e integral que se está ejerciendo, no existiría riesgo para el debido proceso de los contribuyentes, si la administración pública utiliza medios alternos que permitan un adecuado ejercicio de los derechos de audiencia, defensa, a la prueba y contradicción, en los casos en los que los documentos requeridos por la autoridad no se encuentren en soporte magnético o el administrado no cuente con la tecnología necesaria para atender adecuadamente la diligencia por medios virtuales. Por ello, se estima conveniente advertir que la regulación que ordenan los artículos analizados utilizando la fórmula “[1]a Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante resolución, desarrollará las soluciones digitales para la práctica de la diligencia, los medios para el envío de la información, el levantamiento del acta y la suscripción de la misma y demás elementos que se requiera para hacer efectiva la práctica de la diligencia” para cada uno de los casos, habrá de tener en cuenta esta particularidad de acceso a la conectividad y a los medios digitales, así como la inexistencia de la obligación de llevar la contabilidad de manera virtual de manera que, como bien lo expresa el Gobierno en sus intervenciones, cuando el sujeto se halle en imposibilidad de atender este tipo de diligencias virtuales o de exhibir los documentos y soportes
---	--	--

ón específica		requeridos de manera digital, tales como libros contables, existan alternativas que eviten la paralización de la función de fiscalización y, de paso, aseguren el ejercicio pleno de las garantías propias del debido proceso, por parte de los administrados. Por consiguiente, las dificultades para la exhibición digital de documentos requeridos o para atender las diligencias de modo virtual no podría, de modo alguno, acarrear consecuencias adversas para el sujeto del control realizado por la DIAN, tales como la activación de presunciones o indicios en contra o la imposición de sanciones por ese solo hecho, porque ello significaría el desconocimiento del derecho fundamental al debido proceso. Esta interpretación constitucional no requiere ser incluida en un condicionamiento a la exequibilidad de la norma, teniendo en cuenta que ella resulta de un análisis sistemático de las normas relativas a los procedimientos tributarios y aduaneros, sin que la interpretación que desconozca el derecho fundamental al debido proceso pueda resultar admisible o lógica, a la luz de los principios de la interpretación o hermenéutica jurídica. En suma, los artículos 5 a 8 del Decreto 807 de 2020, al permitir las diligencias virtuales y mantener la posibilidad de realizar visitas e inspecciones presenciales, garantiza la participación del contribuyente u obligado, para el respeto del debido proceso en la realización de la diligencia, al mismo tiempo que constituye una medida de eficiencia, eficacia y transparencia administrativa, principios propios del ejercicio de la función administrativa (artículo 209 de la Constitución). Por las razones antes anotadas, encuentra esta Corte que los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020 superan el requisito de no contradicción específica.
Incompatibilidad	X	Los artículos 5 a 8 del Decreto 807 de 2020 no presentan incompatibilidad con alguna norma del ordenamiento legal vigente; es decir, no derogan o suspenden normas de rango legal. En efecto, como se indicó en el apartado anterior, las inspecciones y visitas reguladas en estos artículos se desarrollan de acuerdo con la estructura, términos y recursos que se encuentran previstos en la legislación ordinaria. Se trata, en realidad, de la habilitación para que dichas actuaciones se realicen por medios virtuales, pero sin perjuicio de los mecanismos presenciales, que continúan vigentes y aplicables. Esta circunstancia se verifica en los considerandos 26 a 29 y la propia redacción de los artículos, en los que se consagra de manera expresa que la autorización y regulación del mecanismo virtual habrá de entenderse sin perjuicio de las normas que en el Estatuto Tributario o del Decreto Ley 2245 de 2011, que regulan las visitas o inspecciones presenciales.

		En estos términos, la autorización para el desarrollo virtual de las actuaciones administrativas existentes, se encuentra motivada y no excluye la posibilidad de que las mismas se realicen de forma presencial. Así las cosas, se considera superado el juicio de incompatibilidad.
Necesidad	X	La Sala Plena considera que el Presidente de la República no incurrió en error manifiesto de apreciación de los hechos, ni de los instrumentos jurídicos a disposición, respecto de la necesidad de la adopción de las medidas en estudio. En efecto, como se ha indicado en precedencia, el Gobierno acreditó la necesidad de: (i) evitar en la mayor medida posible la expansión de la enfermedad causada por COVID-19; (ii) asegurar la eficacia de las medidas de contención y de aislamiento preventivo obligatorio; (iii) la necesidad de mantener la viabilidad de la función administrativa de fiscalización de la DIAN, ajustando los procedimientos existentes para permitir la realización de manera virtual de visitas e inspecciones, mientras persista la emergencia sanitaria La única forma de realizar estos tres propósitos consistía en permitir a la DIAN la posibilidad de adelantar las visitas e inspecciones a su cargo de manera virtual, pues resultan esenciales en los más de veinte mil procesos de fiscalización en curso. Este grupo de normas, tal como ocurrió en el caso de las modificaciones a los procesos de devolución o compensación de saldos, no buscan una alteración fundamental de los procedimientos, sino ajustar los existentes a las realidades impuestas por la pandemia. En este sentido, el régimen presencial se mantiene, pero ahora será posible para la administración tributaria ofrecer alternativas seguras, que permitan a los administrados, reiniciar el ciclo productivo. Sin este tipo de alternativas de virtualidad, la DIAN se enfrentaría a la paralización de su actividad, con un deterioro significativo en el cumplimiento de su objeto. Igualmente, para los contribuyentes la obligación de adelantar los procedimientos de manera presencial implicaría una exposición innecesaria a vectores de transmisión y riesgos de expansión del COVID-19. En consecuencia, encuentra este tribunal que se supera el juicio de necesidad fáctica o de idoneidad de la medida. En materia de necesidad jurídica o subsidiariedad se constata que se requería la expedición de normas de rango legal. Aunque las normas del decreto objeto de control que introducen actuaciones administrativas por medios virtuales no derogan, suspenden o modifican procedimientos existentes, establecidos previamente en el

No discriminación	X		Las normas contenidas en los artículos 5 a 8 del Decreto Legislativo 807 de 2020 no implican algún tipo de discriminación por razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas. Por el contrario, las normas analizadas tienen vocación de generalidad, por lo que el contribuyente podrá hacer uso del mecanismo desde una posición de igualdad frente a sus pares. Así las cosas, se entiende superado el juicio de no discriminación .
-------------------	---	--	---

77. El artículo 9° del Decreto Legislativo bajo control contiene dos normas: (i) la primera, relativa a la vigencia, que dispone que el Decreto 807 de 2020 regiría a partir de su publicación, por lo que no adolece de vicio de inconstitucionalidad alguna; (ii) la segunda reafirma el contenido de los encabezados de los artículos 1 y 2 del decreto legislativo analizado, al disponer que “y modifica el inciso 1 del artículo 1 y el parágrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020”, por lo que deberá seguir la suerte de estos dos artículos para garantizar el principio de seguridad jurídica. En consecuencia, esta segunda norma será también declarada inexecutable.

EFFECTS OF THE SENTENCE

78. Con el fin de dar claridad sobre los efectos de la presente sentencia, la Corte Constitucional estima conveniente precisar el alcance temporal y material de las decisiones de inexecutableidad que se declararán. En lo temporal, es necesario identificar si existen razones para excepcionar la regla de los efectos hacia el futuro y, en lo material, se requiere precisar si la inexecutableidad generará o no, reviviscencia de las normas que fueron modificadas o derogadas por las que aquí se expulsan del ordenamiento jurídico.

79. En lo que concierne a los efectos temporales de la presente sentencia, se aclara que lo decidido tendrá aplicación hacia el futuro. Esto, no solo en atención a que la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia lo establece así como efecto general de las providencias dictadas en el marco del control de constitucionalidad realizado en los términos del artículo 241 de la Constitución Política⁶⁴, sino también porque esta corporación no considera pertinente disponer un efecto distinto para el presente caso⁶⁵. En efecto, el carácter irretroactivo de lo decidido se justifica porque tal decisión se toma luego de que dichas disposiciones surtieron plenamente su efecto y dejaron sin vigencia, desde el 19 de junio de 2020, el procedimiento abreviado creado por el Decreto Legislativo 535 de 2020, es decir, hace más de dos meses respecto de la presente decisión y la retroactividad generaría inseguridad en cuanto al régimen aplicable a las solicitudes presentadas con posterioridad al 19 de junio de 2020. A pesar de que se encontró que dichas normas no respondían a las exigencias para la validez de los decretos legislativos, especialmente las de finalidad, conexidad y motivación

⁶⁴ Ley 270/96, Art. 45.
⁶⁵ Sobre esta posibilidad señaló la Corte en sentencia C-037 de 1996 que “[l]a prevalencia del principio de separación funcional de las ramas del poder público (Art. 113 y s.s.), el silencio que guardó la Carta Política para señalar los alcances de las providencias dictadas por los altos tribunales del Estado, la labor trascendental que cumple esta Corporación en el sentido de guardar la supremacía y la integridad de la Carta, y los efectos de 'cosa juzgada constitucional' y erga-omnes que tienen sus pronunciamientos (Arts. 243 C.P. y 21 del Decreto 2067 de 1991), son suficientes para inferir que el legislador estatutario no podía delimitar ni establecer reglas en torno a las sentencias que en desarrollo de su labor suprema de control de constitucionalidad ejerce esta Corte”, reafirmando la facultad exclusiva en cabeza de la Corte para determinar la naturaleza y alcance de los efectos de sus providencias.

suficiente, no encuentra la Corte que se haya abusado flagrantemente de la potestad legislativa, se haya obrado de mala fe en la expedición de las normas que se expulsarán del ordenamiento jurídico o que los efectos que ya produjeron las normas que serán declaradas inexecutable sean constitucionalmente insoportables frente a los principios, valores o derechos constitucionales, incluido el derecho al debido proceso. Todo ello explica que no se evidencie necesidad de retrotraer los efectos de estas normas que, aunque se relacionan con asuntos tributarios, en realidad, regulan procedimientos administrativos en materia tributaria. Así, las decisiones de inexecutable respecto de los artículos 1, 2 y 9 (parcial) y de executable de los artículos 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9 (parciales) tendrán efectos a partir del presente fallo, es decir, no retroactivos

80. Por otra parte, en cuanto a los efectos materiales de las decisiones de inexecutable, se podría suscitar la duda de si la presente providencia genera la reviviscencia⁶⁶ del mecanismo abreviado y si, por lo tanto, tal procedimiento recobraría vigencia desde ahora⁶⁷, considerando que la emergencia sanitaria, a la que se ataba inicialmente la vigencia del mecanismo abreviado, fue prorrogada hasta el 30 de noviembre de 2020, mediante la Resolución 1462 del 25 de agosto de 2020, proferida por el Ministerio de Salud y de la Protección Social. Al respecto, la Corte reitera que la reviviscencia de normas derogadas o modificadas por aquellas que son declaradas inexecutable no ocurre de manera automática, como si se tratara de un efecto necesario de la sentencia, sino que requiere ser examinada caso a caso, para garantizar la supremacía constitucional, en razón del impacto que tendría la inexecutable frente al ordenamiento jurídico y respecto de los derechos de las personas.

81. En el asunto bajo estudio, debe considerarse que la pérdida de vigencia y de aplicabilidad del procedimiento abreviado de devolución o compensación, establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020, se dio por el agotamiento de los efectos de los artículos 1º y 2º del Decreto Legislativo 807 de 2020, que se produjo durante su vigencia. Por esto, al momento de proferir la presente sentencia que dispone la inexecutable de los artículos 1º y 2º del Decreto Legislativo 807 de 2020, la exclusión del ordenamiento del trámite abreviado ya había ocurrido⁶⁸, aunque por causa diferente a la inexecutable. Ahora bien, (i) la inexecutable que se declarará no genera un vacío normativo con efectos inconstitucionales, teniendo en cuenta que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor pueden realizarse a través de los procedimientos automático y ordinario, flexibilizados y ajustados mediante los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 807 de 2020, que se declararán executable en la presente sentencia. Es decir que la inexecutable de las normas relativas al procedimiento automático, no generará la ausencia de instrumentos y procedimientos para realizar dichos trámites, que ameriten la reincorporación de las normas relativas al procedimiento automático de devolución. La no reviviscencia del mecanismo abreviado de devolución y compensación establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020 busca, además, dotar al procedimiento administrativo tributario de la mayor certeza y evitar la confusión de la DIAN o de los contribuyentes acerca de los mecanismos vigentes para obtener la devolución o compensación de saldos a favor del

⁶⁶ Definida por esta Corte como “la reincorporación al ordenamiento jurídico de las disposiciones derogadas por las normas declaradas inexecutable” (sentencia C-402/10).

⁶⁷ Teniendo en cuenta que la decisión no tendrá efectos retroactivos o *ex tunc*.

⁶⁸ Es importante señalar que el control de constitucionalidad que se ejerce de manera automática e integral respecto de los decretos de desarrollo de los Estados de Emergencia, ha de adelantarse a pesar de la pérdida de vigencia de las disposiciones analizadas o del agotamiento de sus efectos, pues en este escenario el papel de la Corte no es equivalente al que representa en casos de demanda contra normas de rango legal, caso en el cual se inhibe de proferir una decisión por sustracción del objeto de su competencia. En su papel de controlar de manera automática e integral el ejercicio de facultades legislativas extraordinarias por parte del Presidente de la República, la Corte cumple un papel reforzado de garantía de la supremacía constitucional y del orden democrático vigente que obliga a que se pronuncie sobre la adecuación de las normas al orden constitucional, situación que se presenta en este caso.

impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas –IVA. (ii) La inexecutable que se declarará tampoco afecta desproporcionadamente los derechos de los administrados en sus trámites ante la DIAN, considerando que, aunque efectivamente las normas que serán declaradas inexecutable acortaron la vigencia temporal del mecanismo automático de devolución y compensación de saldos de los impuestos de renta y de IVA, ello fue compensado por la flexibilización de los requisitos previstos para acceder al mecanismo abreviado de devolución, particularmente, al disminuir el porcentaje requerido de facturación electrónica y al precisar el régimen jurídico del mecanismo ordinario. Por lo tanto, el ordenamiento jurídico sigue ofreciendo a los administrados mecanismos idóneos para obtener la devolución y compensación de los saldos tributarios, con el respeto pleno de las garantías del debido proceso.

82. En este sentido, considera la Sala que la mejor manera de preservar las finalidades, tanto del Decreto Legislativo 535 de 2020 como del Decreto Legislativo 807 de 2020, se cumple ateniéndose a los efectos generales hacia el futuro de sus decisiones (*ex nunc*), sin que se advierta la necesidad de reviviscencia o reincorporación normativa.

SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

83. La Corte Constitucional desarrolló el control automático, integral y definitivo de constitucionalidad del Decreto Legislativo 807 de 2020 “[p]or el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020”. Para abordar el estudio de constitucionalidad, dividió las normas del decreto en tres conjuntos normativos que guardaban identidad temática, así: (i) los artículos 1° y 2° modifican normas del Decreto Legislativo 535 de 2020, para limitar la aplicabilidad del procedimiento abreviado para la compensación o devolución de saldos hasta el 19 de junio de 2020; (ii) los artículos 3° y 4° modifican el artículo 855 del Estatuto Tributario (ET) para reducir el porcentaje de costos, gastos o impuestos sobre las ventas descontables que deban provenir de proveedores que emitan factura electrónica del 85% al 25%, hasta el 31 de diciembre de 2020, como requisito para las devoluciones automáticas, y establecen el término del que habla el artículo 855 del ET (50 días) como límite para resolver las solicitudes que no puedan tramitarse a través del mecanismo automático; (iii) los artículos 5 a 8 establecen las medidas para hacer posible las inspecciones tributarias, las inspecciones contables y visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, en materias tributaria y de control cambiario, de manera virtual.

84. La Corte encontró que el Decreto Legislativo 807 de 2020 cumple los requisitos formales para su validez, pues fue suscrito por el Presidente de la República y por todos sus ministros; fue expedido en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia; fue motivado y, aunque no lo hizo de manera explícita, determinó su ámbito territorial, como de aplicación nacional. 3.3. En lo que concierne a los requisitos materiales, la Sala Plena encontró que el primer conjunto de normas, que comprende los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo 807 de 2020, no supera los juicios exigidos por la Constitución, la LEEE y la jurisprudencia, para ser constitucionales.

85. En efecto, estas normas no superaron el **juicio de finalidad**, pues se encontró que limitaron la duración y restaron eficacia al mecanismo de devolución y compensación de saldos abreviado, que resultaba conducente para atender los efectos

económicos nocivos derivados de la pandemia. Así, se encontró que estos artículos hacen cesar la vigencia del mecanismo abreviado de devolución y/o compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas – IVA establecido en el Decreto Legislativo 535 de 2020 para el 19 de junio de 2020, mucho antes de la expiración de la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social, contrariando así el propósito de inyección de liquidez para la reactivación económica que se había ya validado por la Corte Constitucional en la sentencia C-175 de 2020. Se concluyó que una medida que recorta la vigencia de un mecanismo que se había encontrado previamente como conducente para la mitigación de los nocivos efectos económicos de la pandemia no puede considerarse también como directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos, menos cuando en su motivación no se exponen razones que permitan identificar alguna circunstancia nueva o inesperada, que justifique que lo que en el pasado resultaba útil para atender la crisis, ahora se requiere su exclusión o limitación.

86. Estos dos artículos tampoco superaron los **juicios de motivación suficiente** y de **necesidad**, pues en los considerandos del Decreto Legislativo 807 de 2020 no se expusieron razones que permitieran justificar lo que sin duda era la limitación de un mecanismo adecuado para la contención y mitigación de los nocivos efectos económicos de la pandemia. Encontró la Corte que las mismas razones esgrimidas para la adopción del mecanismo abreviado fueron expuestas como justificante para su desaparición, situación que generaba que la motivación presentara resultara completamente contradictoria. Agravando lo anterior, el Gobierno no expuso razones adicionales que permitieran a la Corte identificar la justificación de la desaparición del mecanismo. Identificó la Corte que, en tratándose de una norma que limitaba la vigencia temporal de un instrumento creado al amparo del estado de excepción, la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción (LEEE) exigía la motivación de su derogatoria se fundara en evidencias tendientes a demostrar “*que las graves causas de perturbación han desaparecido o han sido conjuradas*” (art. 56 de Ley 137 de 1994). El incumplimiento de los requisitos de finalidad y de motivación suficiente, el general y el específico del artículo 56 de la LEEE, condujo igualmente al incumplimiento del requisito de necesidad fáctica, que exige también un mínimo de motivación por parte del Gobierno. La explicación sobre el alcance de la norma, desarrollada por el Ejecutivo en su intervención procesal, se encontró equivocada pues se argumentó la supuesta extensión del plazo de aplicación, cuando en realidad lo que se conseguía con estos artículos era limitar la duración de la misma, y con ello, su eficacia para atender los efectos económicos de la pandemia. Así las cosas, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de los artículos 1º y 2º del decreto legislativo bajo control.

87. Dado que la parte final del artículo 9º del decreto legislativo analizado reproduce los encabezados de los artículos 1º y 2º, declarados inexequibles, a través de la expresión “*y modifica el inciso 1 del artículo 1 y el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020*”, encontró este tribunal que, en nombre del principio de seguridad jurídica, tal expresión también debe declararse inexequible.

88. Los restantes artículos del Decreto Legislativo 807 de 2020 superaron los juicios materiales, aplicados por la Sala Plena, por lo que se declararán exequibles.

89. En primer lugar, se identificó que los artículos 3º y 4º del Decreto Legislativo 807 de 2020 tenían como **finalidad** la atención de los efectos de la pandemia al ampliar el acceso al mecanismo automático de devolución o compensación de saldos

establecido en el artículo 855 del ET, reduciendo el umbral de exigencia de facturación electrónica del 85% al 25% y ajustando la aplicación subsidiaria del mecanismo ordinario de devolución para los casos en los que aquel no pudiera aplicarse. Estas medidas resultaban **conexas, motivadas de manera suficiente y necesarias**, pues se presentaron como un mecanismo para inyectar liquidez a los agentes económicos con el fin de financiar los costos de la reactivación y paliar las cargas producto de la implementación de medidas de aislamiento obligatorio. Estas modificaciones al procedimiento administrativo tributario superaron el requisito de no contradicción específica o incompatibilidad, pues en un campo en el que se reconoce amplia facultad de configuración legislativa, no se encontró oposición con alguna con normas superiores, y por el contrario se identificaron efectos positivos en materia de eficiencia administrativa y contención de los efectos de la pandemia, habiéndose justificado razonablemente los cambios al procedimiento tributario ordinario, que se dispusieron de manera transitoria. Finalmente, en materia de **ausencia de arbitrariedad, intangibilidad, proporcionalidad y no discriminación**, la Corte no identificó infracción a derecho fundamental alguno, interrupción del normal funcionamiento de las ramas del poder público o incidencia sobre los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento, lo que sumado a una justificación razonable para la adopción de la medida permitió concluir su constitucionalidad.

90. En cuanto a los artículos 5° a 8°, se identificó que buscaron abrir la posibilidad de realizar visitas e inspecciones, contables, tributarias y cambiarias, de manera virtual, durante la vigencia de la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social. La finalidad que perseguían estas normas atendía las causas de la pandemia, al disponer alternativas que permitían simultáneamente adelantar las labores de fiscalización encomendadas a la DIAN y evitar el contacto cercano o situaciones de riesgo que facilitarían la contaminación con el virus COVID-19. Estas medidas resultan conexas, motivadas de manera suficiente y necesarias, pues sin incidir negativamente en el cumplimiento del objeto de la DIAN le permiten aplicar mecanismos digitales y virtuales para la atención de diligencias necesarias en los más de veinte mil procesos de fiscalización vigentes en la actualidad, sin alterar o proscribir la posibilidad de realizar diligencias presenciales cuando resulte indispensable. Estas modificaciones al procedimiento administrativo tributario superaron el requisito de no contradicción específica o incompatibilidad, pues no se encontró oposición alguna con normas superiores o de rango legal. En este punto se analizó de manera profunda el efecto que la norma tendría sobre el derecho al debido proceso del sujeto de fiscalización, y se encontró que la norma no impacta negativamente sus derechos. Se destacó que en caso de no contarse con los requisitos mínimos de conectividad o no disponer de los documentos exigidos en medio digital, deberá acudir a los mecanismos presenciales previstos en las normas ordinarias. La anterior interpretación se funda en el hecho de que las alternativas virtuales se aplican sin perjuicio de las normas vigentes en materia de visitas e inspecciones presenciales, lo que garantiza la atención y la participación del contribuyente en el procedimiento, cuandoquiera que no sea posible adelantar la diligencia o realizar el aporte de documentos, como libros contables, por mecanismos virtuales. Así, aclaró la Corte que al tratarse de la única interpretación válida a la luz de la hermenéutica jurídica, no es necesario condicionar la exequibilidad de dichas normas, para garantizar el derecho al debido proceso. También se superaron los juicios de **ausencia de arbitrariedad, intangibilidad, proporcionalidad y no discriminación**, pues la Corte no identificó infracción a derecho fundamental alguno, interrupción del normal funcionamiento de las ramas del poder público o incidencia sobre los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento, lo que sumado a un efecto positivo en desarrollo de derechos y principios constitucionales

derivó en la declaración de exequibilidad de las disposiciones.

91. Finalmente, aclaró la Sala Plena de la Corte Constitucional que la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 1º y 2º del decreto legislativo objeto de control surtirá efectos hacia el futuro y no genera reviviscencia de las normas que fueron modificadas por las que fueron declaradas inexequibles.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- Declarar **INEXEQUIBLES** los artículos 1º, 2º y la expresión “*y modifica el inciso 1 del artículo 1 y el párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo 535 de 2020*” del artículo 9º del Decreto Legislativo 807 de 2020, “*Por el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020*”.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 3, 4, 5, 6, 7, 8 y la expresión “*El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el diario oficial*” del artículo 9º del Decreto Legislativo 807 de 2020, “*Por el cual se adoptan medidas tributarias y de control cambiario transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020*”.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS JAVIER MORENO ORTIZ
Magistrado (e)

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
con salvamento parcial de voto

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES
Magistrado (e)

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

¹ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17487>, p. 12.

² *Ibíd.*, p. 38.

³ *Ibíd.*, p. 40.

⁴ *Ibid.*, p. 49.

⁵ *Ibíd.* P. 50.

⁶ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17602>, p. 10.

⁷ *Ibíd.*

⁸ *Ibíd.*, p. 11

⁹ *Ibíd.*, p. 11.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 12.

¹¹ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17604>, p. 5.

¹² *Ibíd.*, p. 8.

¹³ *Ibíd.*, pp. 9-10.

¹⁴ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17606>, p. 6.

¹⁵ *Ibíd.*, pp. 6-7.

¹⁶ *Ibíd.*, p. 7.

¹⁷ *Ibíd.*, p. 8.

¹⁸ *Ibíd.*, considerando No. 22.

¹⁹ Sentencia C-175/20, citando la intervención de la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República en el marco del proceso RE-269.

²⁰ Decreto Legislativo 535 de 2020, Art. 1.

²¹ Es importante notar que el significado del verbo prorrogar conlleva continuar o extender algo que preexiste por un tiempo determinado, de modo que una prórroga significa la “[c]ontinuación de algo por un tiempo determinado” (en: <https://dle.rae.es/pr%C3%B3rroga?m=form>).

²² “*Por la cual se desarrollan los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos, el registro de la factura electrónica de venta como título valor, se expide el anexo técnico de factura electrónica de venta y se dictan otras disposiciones en materia de sistemas de facturación*”, Art. 20.

²³ Ver, sentencia C-175/20.

²⁴ Sentencia C-175/20.

²⁵ Ver: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=17602>, p. 12.