

Bogotá D.C., 9 de junio de 2020

Honorable magistrada

**GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO**

Corte Constitucional

E. S. D.

**Referencia:** Expediente RE-315

**Asunto:** Intervención Grupo de Acciones Públicas (GAP) de la Universidad del Rosario en revisión de constitucionalidad del Decreto 688 del 22 de mayo de 2020, *“por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, de conformidad con el Decreto 637 de 2020”*.

Respetada magistrada:

**Angie Daniela Yepes García**, coordinadora del Grupo de Acciones Públicas (GAP) de la Universidad del Rosario junto con **Simón Ospina Pieschacón**, **Lored Camila Caceres Mendoza**, y **Lorena Pardo Rojas** miembros activos del GAP; actuando en calidad de ciudadanos, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, en ejercicio de nuestros derechos y deberes ciudadanos consagrados en el numeral 7º del artículo 95 de la Constitución Política, nos permitimos presentar la siguiente **intervención ciudadana** en el proceso de revisión automática de constitucionalidad del Decreto Legislativo 688 de 2020.

El GAP es una clínica jurídica de interés público, adscrita al Consultorio Jurídico de la Universidad del Rosario, que trabaja por la defensa de los derechos humanos y el interés público. Nuestras labores de incidencia implican, entre otras, la presentación de intervenciones ciudadanas ante la Corte Constitucional en asuntos de interés público. Acudimos al presente proceso en respuesta al llamado hecho por la Honorable Magistrada ponente Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado, quien mediante auto del 2 de junio de 2020 solicitó concepto del Grupo de Acciones Públicas respecto de la constitucionalidad del Decreto Legislativo 688 de 2020 expedido en el marco de la declaratoria de estado de emergencia.

Nuestra intervención se divide en tres partes, en un primer lugará se revisará el cumplimiento de los requisitos formales que deben cumplir los decretos legislativos por parte del Decreto Legislativo 688 de 2020; en un segundo momento se analizará el cumplimiento de los requisitos materiales que ha exigido la Corte Constitucional frente a este tipo de decretos; y finalmente, se hará un examen del contenido del Decreto Legislativo 688 de 2020.

## A. Requisitos de forma de los decretos legislativos de emergencia económica.

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

1. **Suscripción y firmas.** El Decreto Legislativo 688 de 2020 lleva la firma del Presidente de la República y la de todos los Ministros del Despacho, como lo ordena el artículo 214 de la Carta Política.
2. **Temporalidad.** El artículo 215 Superior dispone que el Presidente de la República podrá declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica "*por períodos hasta de treinta días en cada caso*". A su vez, el mismo artículo también dispone que el decreto que declare dicho estado deberá señalar el término en el que se van a utilizar las facultades extraordinarias.

En este caso, la existencia del estado de emergencia económica, social y ecológica fue declarada por primera vez por medio del Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, por el término de treinta (30) días calendario, y fue extendido mediante la promulgación del Decreto Legislativo 637 del 6 de mayo de 2020, por el mismo término. Dado que el artículo 215 de la Carta Política señala que la declaratoria de estado de emergencia puede realizarse por periodos de hasta treinta (30) días, que sumados no pueden exceder el término de noventa (90) días en el año calendario.

Así pues, en primer lugar, el decreto bajo estudio se expidió el 22 de mayo de 2020, es decir, a los diecisiete (17) días de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 637 de 2020, por lo cual cumple con el requisito de estar dentro del término de dicho Decreto. En segundo lugar, al sumar los treinta (30) días del primer estado de emergencia, y los diecisiete (17) días en el segundo estado de emergencia, se verifica que el Decreto Legislativo 688 de 2020 fue promulgado en un término que no excede lo noventa (90) días en el año calendario. Por lo tanto, cumple con el requisito de temporalidad.

---

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

- 3. Motivación.** Así mismo, la jurisprudencia constitucional ha afirmado que los decretos legislativos promulgados en virtud del estado de emergencia económica, social y ecológica, deben estar adecuadamente motivados.<sup>2</sup>

El Decreto Legislativo 688 de 2020 esboza en su parte motiva el panorama actual de la salud pública en Colombia, tras la llegada del COVID-19 al país, y analiza cómo ha impactado en la economía a nivel nacional e internacional. Basándose entre otros en informes y cifras del Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, el diario *The Economist*, la Superintendencia de Sociedades y Fedesarrollo, para sustentar la existencia de un escenario de crisis, contracción económica y aumento del desempleo. El Gobierno también señala que “las medidas de aislamiento preventivo han afectado negativamente la actividad económica de las fuerzas productivas de la nación, poniendo en riesgo la estabilidad de numerosos sectores productivos”.

La parte motiva indica entonces que es necesario en dicho panorama tomar medidas para conjurar la crisis económica, conforme lo estableció el Decreto Legislativo 637 de 2020, y particularmente en materia tributaria. Lo anterior lo sustenta en que las circunstancias que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica, así como las decisiones adoptadas para enfrentarlas, han perjudicado de manera directa la situación económica de las empresas y, en consecuencia, afectan su capacidad de cumplir con las obligaciones tributarias. Por lo tanto, el requisito bajo estudio se satisface en tanto el Decreto Legislativo cuenta con motivación.

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

En efecto, el Decreto Legislativo 688 de 2020 cumple con el requisito de la conexidad formal ya que es emitido en virtud del Decreto 637 de 2020, mediante el cual se declaró un estado de emergencia económica, social y ecológica, situación que es puesta de presente expresamente en la parte motiva.

---

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

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

A su turno, cumple con el requisito de conexidad temática, toda vez que la motivación de la norma indica los efectos que la pandemia del COVID-19 ha tenido y generará en la economía nacional. Lo que es base para las medidas adoptadas en el decreto, que consiste en disminuir la tasa de interés moratorio en obligaciones tributarias, desarrollar facilidades de pago abreviadas y ampliar plazos para la conciliación contencioso administrativa; todo ello, para evitar la extensión de los efectos de la actual crisis y su impacto en la economía.

## **B. Requisitos materiales de los decretos legislativos de emergencia económica.**

Reiterada jurisprudencia constitucional ha establecido que la Corte Constitucional, a la hora de revisar la constitucionalidad de los decretos legislativos, debe realizar los juicios de conexidad, finalidad material, necesidad, y proporcionalidad<sup>4</sup>. A estos juicios se les denomina requisitos materiales de los decretos legislativos. A continuación, llevaremos a cabo cada uno de ellos.

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

- a. Conexidad interna.** Según la Corte Constitucional, este requisito consiste en verificar el vínculo que existe entre las medidas que se adopten en el Decreto y las consideraciones que llevaron a su expedición, en palabras de la Corte “*[s]e trata así de una relación entre la parte motiva y la normativa del decreto*”<sup>6</sup>.

En cuanto a las consideraciones, la parte motiva del Decreto Legislativo 688 de 2020 señala que éste se expidió con ocasión de la pandemia del COVID-19. Particularmente, la motivación de la norma señala que tal como lo han dicho múltiples organizaciones internacionales y entidades nacionales: “*[la] pandemia mundial se ha convertido en una crisis económica y financiera*”. Por tanto, se prevé una contracción de la economía mundial, una caída en el producto interno bruto colombiano y un alza en el desempleo. Especialmente, se señala que “*las medidas de aislamiento preventivo han afectado negativamente la actividad económica de las fuerzas productivas de la nación, poniendo en riesgo la estabilidad de numerosos sectores productivos*”.

---

<sup>4</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-225/11, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Corte Constitucional, C-672/15, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Corte Constitucional, Sentencia C-700/15, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; Corte Constitucional, Sentencia C-703/15, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; Corte Constitucional, C-724/15, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; Corte Constitucional, Sentencia C-465/17, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

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

<sup>6</sup> *Ibíd.*

El decreto trae entonces a colación que la parte motiva del Decreto Legislativo 637 dispuso “[e]ue se deb[ían] tomar medidas adicionales en materia tributaria para afrontar la crisis”, con el fin de reducir la afectación económica de las empresas.

Por otra parte, en su parte normativa el Decreto una serie de disposiciones tributarias adoptadas para afrontar la crisis. Así, las medidas que adopta son: (i) la reducción transitoria de la tasa de interés moratorio de las obligaciones verificadas por la Unidad de Gestión de Pensiones y Parafiscales UGPP; (ii) el otorgamiento de facultades a deudores morosos ante la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN para solicitar acuerdos o facilidades de pago ; y (iii) la ampliación de plazos para los contribuyentes, responsables y otros sujetos para presentar sus solicitudes de conciliación contencioso-administrativa, terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos; y aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro.

De ahí que existe una estrecha relación entre las medidas adoptadas y la parte motiva del Decreto, al ser medidas tributarias que buscan reducir los impactos económicos de la pandemia del COVID-19 en diferentes sectores productivos. En consecuencia, se cumple con el requisito de conexidad interna.

- b. Conexidad externa.** Este requisito consiste en verificar la relación que existe entre los motivos delineados por el gobierno para la declaratoria del estado de emergencia y la medida adoptada en el Decreto. Es decir, esta es “una labor que permite verificar que las medidas adoptadas están encaminadas a conjurar la crisis”<sup>7</sup>.

En el presente caso, al contrastar la motivación del Decreto 637 de 2020, que declaró el estado de excepción, con lo dispuesto en el Decreto 688 de 2020, es dable afirmar que, en gran medida, la motivación de este último, se remite a aliviar el impacto económico de la crisis generada por el Coronavirus y atiende directamente a las preocupaciones señaladas en el Decreto 637 del 2020.

Concretamente, existe una relación directa entre las medidas tomadas por el decreto *sub examine* de reducción del interés de mora en obligaciones tributarias y de desarrollo de facilidades de pago abreviadas, por un lado, y la crisis económica que ha sobrevenido a raíz del COVID-19, por el otro. Aún más, como se anotó de manera previa, el Decreto 637 de 2020 señaló “[q]ue se deben tomar medidas adicionales en materia tributaria para afrontar la crisis”.

---

<sup>7</sup> *Ibíd.*

2. **Juicio de finalidad.** El artículo 10 de la Ley 137 de 1994, Ley Estatutaria de Estados de Excepción, establece que las normas expedidas en virtud del estado de excepción deben estar directamente *“encaminada[s] a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos”*.

En cumplimiento de lo anterior, en la parte motiva del Decreto Legislativo 688 de 2020 se explica que a raíz de la crisis económica generada se debe priorizar el apoyo fiscal para hogares y empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación económica en el 2021.

En términos de crisis económica, el Banco Mundial, en el informe «La economía en los tiempos del COVID-19», de abril de 2020, estimó que el producto interno bruto colombiano caerá en un 2% para este año. Por otro lado, Fedesarrollo estimó que la tasa de desempleo podría alcanzar el 15,4% a causa de la pandemia generada por el Coronavirus COVID-19, lo cual implica un aumento de 4.9% frente al promedio observado durante el 2019. Indica el decreto que una de las razones de la caída económica es el aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes de la República de Colombia, que ha afectado negativamente la actividad económica de las fuerzas productivas del país y ha puesto en riesgo la estabilidad de múltiples sectores productivos.

En concordancia con esta circunstancia y con la necesidad de tomar medidas para afrontarla, el Decreto Legislativo 688 ordena medidas tributarias excepcionales que considera mecanismos idóneos para enfrentar la crisis y evitar la extensión de sus efectos económicos, a grandes rasgos estas medidas son:

- i. **La reducción transitoria de la tasa de interés moratorio de las obligaciones verificadas por la UGPP.** La tasa de interés moratorio de las obligaciones tributarias y las relacionadas con el Sistema General de la Protección Social, que son objeto de verificación por parte de la UGPP, serán liquidada a una tasa equivalente a la tasa de interés bancario corriente, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario. Cambiando con ello la tasa de interés aplicada previamente y dispuesta en el artículo 635 del Estatuto Tributario<sup>8</sup>.

Además de este beneficio, para los contribuyentes cuyo objeto social sea la realización de ciertas actividades señaladas como especialmente afectadas por la emergencia sanitaria<sup>9</sup>, la tasa de interés de mora reducida además a un cincuenta

---

<sup>8</sup> Artículo 1.

<sup>9</sup> Estos contribuyentes están determinados en el Decreto 1625 de 2016, en el párrafo 3 del artículo 1.6.1.13.2.11. (Los contribuyentes que sean empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles que presten servicios hoteleros y aquellos contribuyentes que tengan como actividad económica principal 9006 “actividades teatrales”, 9007

por ciento (50%) de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario.

- ii. **Facultades para solicitar acuerdos o facilidades de pago a deudores morosos.** Le otorga a los contribuyentes que presenten sus declaraciones tributarias por los impuestos administrados por la DIAN, entre el 1 de abril al 1 de julio de 2020 y presenten mora en el pago, la facultad de solicitar facilidades o acuerdos de pago mediante procedimiento abreviado hasta el 6 de agosto de 2020<sup>10</sup>.
- iii. **Ampliación de plazos para los contribuyentes, responsables y otros sujetos. Los plazos con los que contaban contribuyentes, responsables y otros sujetos** (de que tratan los artículos 118, 119 y 120 de la Ley 2010 de 2019)<sup>11</sup> para radicar sus solicitud de: (i) conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria; (ii) terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios; y (iii) aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro; será ampliada hasta el treinta (30) de noviembre de 2020. Antes este plazo vencía el 30 de junio 2020.<sup>12</sup>

Siendo así, desde el Grupo de Acciones Públicas se comprueba que las medidas están destinadas a ofrecer medidas de alivio en temas tributarios al sector económico colombiano, incidiendo directamente en una de las circunstancias que motivó la declaratoria de estado de emergencia económica, social y ecológica. Bajo estas premisas, se puede concluir que el juicio de finalidad se cumple, en la medida que el Decreto contiene medidas tributarias encaminadas a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

---

“actividades de espectáculos musicales en vivo” y 9008 “otras actividades de espectáculos en vivo” y que se encuentren calificadas como grandes contribuyentes); y el parágrafo 4 del artículo 1.6.1.13.2.12. (Los contribuyentes que sean empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles que presten servicios hoteleros y aquellos contribuyentes que tengan como actividad económica principal 9006 “actividades teatrales”, 9007 “actividades de espectáculos musicales en vivo” y 9008 “otras actividades de espectáculos en vivo” y no tengan la calidad de gran contribuyente).

<sup>10</sup> Artículo 2

<sup>11</sup> De acuerdo con el artículo 118 de la Ley 2010 de 2019, podrán solicitar la conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria: los contribuyentes, agentes de retención, declarantes, responsables y usuarios aduaneros o cambiarios, según se trate. Según el artículo 119, podrán solicitar terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios: los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario a quienes se les haya notificado antes de la entrada en vigencia de esta ley, requerimiento especial, liquidación oficial y resolución del recurso de reconsideración. Conforme al artículo 120, podrán solicitar la aplicación del principio de favorabilidad: el contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante que, a la entrada en vigencia de la presente ley, tenga obligaciones fiscales a cargo, que presten mérito ejecutivo conforme lo establece el artículo 828 del Estatuto Tributario.

<sup>12</sup> Artículo 3

Queremos señalar además que de las emendas rescatamos que no implican que se desconozcan las obligaciones tributarias y parafiscales que, que se tendrán que seguir pagando y que en caso de retraso sigue vigente un interés moratorio, lo que resulta altamente relevante pues a partir de estos aportes se financian instituciones que protegen a los trabajadores en el marco del sistema general de protección social, por lo que gozan de prevalencia en razón al principio de no regresividad de los trabajadores.

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

- a. Necesidad fáctica.** Respecto de éste es necesario analizar si “*el Presidente incurrió en error manifiesto de apreciación al diseñar la medida o proporcionarle determinado contenido, a la luz del propósito de superar la crisis o evitar la extensión de sus efectos*”<sup>13</sup>.

Para realizar el análisis sobre este requisito, se debe recordar lo ya expuesto en tanto que la pandemia del COVID-19 generó una crisis económica que ha generado graves afectaciones en varios sectores productivos. Esto ha provocado que a las empresas, pertenecientes a estos sectores, les sea imposible o por lo menos más difícil cumplir con sus obligaciones tributarias y parafiscales. En consecuencia, la actual tasa de interés moratorio agrava en mayor medida la situación de esas empresas. Ante esta situación, se hace necesario una medida como la establecida en el Decreto objeto de estudio para alivianar la situación de las empresas en Colombia y evitar la extensión de los efectos de la crisis.

- b. Necesidad jurídica.** Este requisito exige establecer que el Ejecutivo no le era posible acudir, dentro del marco de sus competencias a mecanismos jurídicos igualmente idóneos para detener la crisis o contrarrestar las consecuencias que se pretendan conjurar con el uso de las facultades legislativas extraordinarias.<sup>14</sup> Es decir, que se debe analizar si las medidas adoptadas en el decreto objeto de estudio podían ser tomadas a través de una norma que no implicara el uso de facultades extraordinarias.

Al respecto, consideramos que la reducción de la tasa de interés moratorio tiene reserva de ley, al tratarse del establecimiento de un beneficio tributario un tema tributario, por lo que para establecerlas habría sido necesario acudir al Congreso de la República. Siendo así era el necesario la expedición de estas medidas mediante uso de facultades extraordinarias.

---

<sup>13</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-434/17, M.P. Diana Fajardo Rivera.

<sup>14</sup> *Ibíd.*

4. **Juicio de proporcionalidad.** Conforme al artículo 13 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción, "[l]as medidas expedidas durante los Estados de Excepción deberán guardar proporcionalidad con la gravedad de los hechos que buscan conjurar". La jurisprudencia constitucional ha establecido además que, para ello, se debe examinar su necesidad, idoneidad y conducencia para lograr su finalidad " *así como la repercusión de las medidas en términos de derechos fundamentales y otros principios constitucionales* " <sup>15</sup>.

#### ***Análisis de la necesidad***

Una medida será necesario cuando " *no se hubiera podido elegir otro medio igualmente eficaz pero que no afectara o lo hiciera en medida sensiblemente menor el derecho fundamental* " <sup>16</sup>.

Como ya se ha señalado, la medida establecida por el Decreto Legislativo pretende un alivio económico a los sectores productivos de Colombia y establece para ello medidas de: (i) reducción transitoria de la tasa de interés moratorio para el año 2020 en obligaciones tributarias y parafiscales; y (ii) desarrollo de facilidades y acuerdos de pago para obligaciones tributarias y (iii) ampliación del plazo para solicitar conciliación y terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios y para solicitar la aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro.

Las medidas escogida son eficaces y necesarias, en tanto que logra aliviar la carga tributaria a través de una flexibilización, que no desconoce la sostenibilidad fiscal ni la importancia del tributo y las obligaciones parafiscales, especialmente por ser aquellas relacionadas con el sistema general de protección social.

Esto en razón de que, mantienen las obligaciones a cargo de los contribuyentes, y solo se flexibilizan las consecuencias del no pago y el cumplimiento de las obligaciones. Por el contrario, otras medidas que alivien la carga económica pero que directamente reduzcan el recaudo producto de las obligaciones descritas, podría generar una mayor afectación a derechos fundamentales o incluso a la sostenibilidad fiscal. En consecuencia, consideramos que se satisface el requisito de necesidad dentro del juicio de proporcionalidad.

#### ***Análisis de idoneidad y de conducencia***

---

<sup>15</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-911/10, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

<sup>16</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-673/01, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

El medio es adecuado cuando “*es idóneo para alcanzar el fin propuesto*”<sup>17</sup> y efectivamente conducente cuando logra alcanzar el fin que busca<sup>18</sup>.

Como se ha expuesto a lo largo de esta intervención, el fin último de la norma es aliviar la carga económica tributaria a las personas naturales y jurídicas que se encuentran sujetas a obligaciones parafiscales y, especialmente, tributarias. Para ello, la norma pretende evitar el incumplimiento, alivianar las consecuencias de la mora y establecer facilidades del pago. En ese contexto, consideramos que las medidas son idóneas y conducentes para alcanzar los fines propuestos, en tanto:

1. Por un lado, la disminución transitoria de la tasa de interés moratorio permite que, en caso de no pago, la sanción económica sea menor para el contribuyente. La consecuencia directa de esta medida es evitar la extensión de los efectos que económicos que ha generado la pandemia del Covid 19. De ahí que la medida resulta conducente, toda vez que alcanza el fin propuesto.
2. Por otro lado, el desarrollo de facilidades y acuerdos de pago abreviados y la extensión de plazos para solicitar conciliaciones y terminación por mutuo acuerdo, facilitan el pago y evitan eventuales incumplimientos. En otras palabras, estas facilidades o acuerdos de pago permiten una solución que se ajusta a la situación financiera particular de cada contribuyente. De esta manera, es claro que la medida contribuye a evitar la extensión de los efectos de la crisis económica y aliviar las cargas tributarias.

Las medidas dispuestas permiten entonces desde su diseño la consecución de los fines buscados, evitando a su vez afectaciones desproporcionadas al régimen y recaudo tributario, cumpliendo así los requisitos sobre el juicio de proporcionalidad.

### **C. Examen de contenido**

En este punto, se analizará el contenido de la norma estudiada, a la luz de estándares constitucionales, con el fin de verificar si su contenido se ajusta materialmente a la Constitución. En ese orden de ideas, a partir del análisis del decreto, se ha encontrado una potencial vulneración al principio de igualdad. Lo anterior, en tanto la norma dispone una reducción de la tasa de interés moratorio de manera general para obligaciones tributarias y parafiscales en el 2020, pero dispone una reducción adicional a dicha tasa de interés moratorio para empresas que pertenecen a ciertos sectores productivos.

---

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Ibid.

Al establecer un trato aparentemente diferenciado, se considera que hay una posible vulneración al principio de igualdad, por lo que es un elemento que amerita un mayor análisis, en ese sentido se verificará si hay lugar a un test de igualdad verificando la existencia o no del sustrato de comparación.

Así, en primera medida, para determinar la existencia del sustrato de comparación, se analizarán sus elementos, a saber: (i) los sujetos entre los que aparentemente hay un trato diferenciado, (ii) el objeto de la medida y el beneficio que otorga, y (iii) el criterio bajo el que se otorga el bien o beneficio<sup>19</sup>.

#### 1. Sujetos entre los cuales se alega que hay un trato diferenciado

Por regla general, el artículo 1 del Decreto Legislativo 688 establece una reducción de la tasa de interés moratoria para las obligaciones verificadas por la UGPP, el párrafo de este artículo establece una reducción adicional del 50% para aquellos sectores “especialmente afectados por la emergencia sanitaria” para después especificar que estará reservado para los contribuyentes “a los que se refiere el párrafo 3 del artículo 1.6.1.13.2.11. y el párrafo 4 del artículo 1.6.1.13.2.12. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria”<sup>20</sup> y que son:

- a. Los contribuyentes que sean empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles y aquellos contribuyentes que tengan como actividad económica principal actividades teatrales, de espectáculos musicales en vivo y espectáculos en vivo en general que se encuentren calificadas como grandes contribuyentes.
- b. Los contribuyentes que sean empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles y aquellos contribuyentes que tengan como actividad económica principal actividades teatrales, de espectáculos musicales en vivo y espectáculos en vivo en general que no tengan la calidad de gran contribuyente.

No obstante encontramos que existen otros sectores productivos, diferentes a los taxativamente enunciados en la norma, que también cumplen el supuesto de hecho de estar afectados especialmente por la emergencia sanitaria y frente a los cuales el decreto no establece el descuento adicional de 50%.

Tenemos por ejemplos, aunque de forma no exhaustiva, las actividades económicas sumamente afectadas: los establecimientos y locales comerciales de esparcimiento y diversión, de baile, ocio y entretenimiento, como discotecas, parques de atracciones

---

<sup>19</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 022 de 1996; consideración 6.3.1. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.

<sup>20</sup> Artículo 1 del Decreto 688 de 2020, inciso segundo.

mecánicas y parques infantiles; la explotación de centros de acondicionamiento y preparación física, tales como los gimnasios; la de juegos de azar y apuestas, como casinos o bingos; la de gestión, explotación, mantenimiento y conservación de las instalaciones deportivas, como canchas deportivas y polideportivos; la de servicios de salud, belleza y estética, como los *spas*, saunas, turcos, balnearios y peluquerías, las del sector cultural, que no implican actividades en vivo como cines o bibliotecas, entre muchas otras.

## 2. Objeto de la medida y beneficio otorgado

La medida que potencialmente desconoce el derecho a la igualdad de los grupos identificados en el punto anterior, es la contenida en el artículo primero del Decreto Legislativo 688 de 2020. Allí se establece una reducción transitoria en la tasa de interés moratorio en dos casos, que se sintetizan de la siguiente manera:

<b>Sujetos a los que les aplica la medida</b>	<b>Supuesto de Hecho</b>	<b>Consecuencia jurídica en términos de tasa de interés moratorio</b>
<p>Todos los contribuyentes que tengan obligaciones tributarias y/o parafiscales, que se paguen hasta el 30 de noviembre de 2020.</p>	<p>Que hayan incumplido sus obligaciones tributarias <u>y las relacionadas con el Sistema General de Protección Social verificadas por la UGPP</u> y se encuentren o vayan a encontrar en mora.</p>	<p>Será liquidada diariamente a una tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.</p>
<p>Contribuyentes que:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tengan obligaciones tributarias y/o parafiscales, que se paguen hasta el 30 de noviembre de 2020.</li> <li>2. Desarrollen actividades económicas especialmente afectadas por la emergencia sanitaria, a los que se refiere el párrafo 3 del artículo 1.6.1.13.2.11. y el párrafo 4 del artículo 1.6.1.13.2.12. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria</li> </ol>	<p>Que hayan incumplido sus obligaciones tributarias <u>y las relacionadas con el Sistema General de Protección Social verificadas por la UGPP</u> y se encuentren o vayan a encontrar en mora.</p>	<p>Será liquidada diariamente a una tasa de interés diario que sea equivalente al 50% de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.</p>

En ambos casos se hace una modificación transitoria del artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual establece que “*el interés moratorio se liquidará diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos*”<sup>21</sup>.

Es decir, que en los dos casos presentados por el Decreto se realiza una importante reducción de la tasa de interés moratoria, con el fin de alivianar los efectos económicos sobre las empresas colombianas. Sin embargo, como se puede evidenciar en la tabla precedente, el beneficio tributario al que nos hemos referido en esta intervención resulta considerablemente mayor para los contribuyentes que se encuentren dentro de las actividades económicas descritas en el parágrafo 3 del artículo 1.6.1.13.2.11. y el parágrafo 4 del artículo 1.6.1.13.2.12. del Decreto 1625 de 2016. De ahí que sea dable concluir que existe un tratamiento diferenciado entre dos grupos asimilables en términos de estar igualmente afectados, toda vez que se otorga un beneficio adicional a sujetos determinados.

### 3. Criterio bajo el cual se otorgó el beneficio

Como se señaló aún cuando el inciso 2 del artículo 1 disponía una reducción adicional del 50% para aquellos sectores “especialmente afectados por la emergencia sanitaria” después especificar que estará reservado para los contribuyentes que sean empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles y aquellos ue tengan como actividad económica principal actividades teatrales, de espectáculos musicales en vivo y espectáculos en vivo en general. Sin exponer con claridad cuál es la justificación de excluir a otros sectores productivos que están también gravemente afectados. Tan es así que la misma Corte Constitucional, a través de los oficios 1786, 1787 y 1788 de 2020, indagó sobre las razones por las cuales dichos contribuyentes eran los beneficiarios de la reducción adicional. Así, las normas a las que remite el Decreto Legislativo 688 de 2020 no contienen algunas otras actividades económicas que se encuentran igualmente afectadas por la actual crisis económica y sanitaria.

Ahora bien, estas normas a las cuales remite el Decreto objeto de análisis fueron introducidas al ordenamiento jurídico por el Decreto Ley 401 de 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en donde se incluyó a esos sectores productivos como los más afectados por la emergencia sanitaria del COVID-19. En dicho Decreto, la única justificación que figura es la siguiente: “[estos sectores] se han visto *afectados por la disminución de pasajeros, turistas y espectadores*”, sin mayor explicación, y sin considerarse cómo las mismas causales pueden afectar en igual medida a otros sectores, como los ya expuestos. Si bien el análisis de constitucionalidad no recae sobre dicha norma,

---

<sup>21</sup> Artículo 635 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario)

resulta pertinente para comprender las posibles razones que llevaron al trato diferenciado que se encuentra dentro del Decreto Legislativo 688 de 2020.

Como no hay una justificación clara y concreta que se haya manifestado en las normas citadas, partiendo de la presunción de constitucionalidad de la que gozan las normas, una justificación razonable podría ser que las actividades económicas allí enlistadas se encuentran paralizadas en razón de una prohibición expresa del Gobierno en virtud del aislamiento social preventivo obligatorio. En ese sentido, sería razonable tal distinción, en donde el Estado busca disminuir la extensión de los efectos que la crisis ha generado. No obstante, aún en este supuesto, existen sujetos que se encuentran en una situación similar (el cese *total* de sus actividades económicas en razón al aislamiento social preventivo obligatorio) pero que reciben un trato diferente.

Todo lo anterior genera una duda razonable sobre la observancia del principio de igualdad en la medida adoptada por el Decreto Legislativo 688 de 2020, lo que hace viable la aplicación del test de igualdad. El GAP procederá entonces a sugerirle respetuosamente a la Corte algunos factores a considerar si decide estudiar el respeto al principio de igualdad en el presente Decreto Legislativo, estos son: (i) la intensidad del test, y (ii) los requisitos propios del nivel de intensidad que le es aplicable al Decreto objeto de estudio.

#### 1. Intensidad del test de igualdad

Como se ha señalado, a pesar de que los sujetos comparados están en una situación de igualdad, la norma objeto de estudio les aplica un tratamiento diferente. Lo anterior podría derivar en una vulneración potencial al principio de igualdad, por lo que se debe estudiar si el trato desigual está constitucionalmente justificado. Para ello, primero, es menester identificar en qué intensidad debe aplicarse el juicio integrado de igualdad en este caso concreto.

Por regla general, el juicio integrado de igualdad se realiza en intensidad leve, en razón de la presunción de constitucionalidad de la que están revestidas las normas<sup>22</sup>. Así mismo, en razón de la materia se ha dispuesto expresamente que el juicio será de intensidad leve cuando se trate de asuntos tributarios por el amplio margen de libertad configurativa de la que goza el Congreso en este tema<sup>23</sup>.

No obstante, consideramos que debe aplicarse el test estricto de intensidad estricta, esta intensidad se aplica según jurisprudencia constitucional cuando se esté ante alguno de los siguientes supuestos: (i) esté por medio una clasificación sospechosa, como las previstas de manera no

---

<sup>22</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 053 de 2018; Consideración 26.1. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>23</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 053 de 2018; Consideración 26.1. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.

taxativa a modo de prohibiciones de discriminación en el artículo 13 de la Constitución; (ii) la medida afecte fundamentalmente a personas que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta, a grupos marginados o discriminados, a sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; (iii) hay una afectación grave al goce de un derecho constitucional; (iv) la medida examinada es creadora de un privilegio<sup>24</sup>. De allí que, frente al Decreto Legislativo 688 de 2020, aún cuando abarque disposiciones en materia tributaria, se sostiene que debe aplicarse un juicio de intensidad estricta por cuanto se estima que se crea un privilegio.

Para justificar lo anterior, en primer lugar, debe señalarse que la Corte Constitucional no ha definido claramente a que se refiere con el concepto de “privilegio”, sin embargo, al acudir a su definición lingüística el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, indica que es la “exención de una obligación o ventaja exclusiva o especial que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia”. Según el Diccionario Lexico de *Oxford Languages*, privilegio se define como “exención de una carga, un gravamen, una obligación o una norma que una persona con autoridad concede a otra de forma excepcional.”

En esos términos, en razón del artículo primero del Decreto Legislativo objeto de estudio, se crea un privilegio para los contribuyentes mencionados, en la medida en la que se disminuye la tasa de interés de mora establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario, al cincuenta por ciento (50%) de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario. Estos sectores, sin duda, gozan de una ventaja exclusiva o especial por concesión del Gobierno, que no tienen una justificación que explique la exclusión de otros sectores económicos. Por ello, es preciso verificar que no se violó el principio de igualdad, a través de un test de igualdad en intensidad estricta.

## 2. Requisitos propios del nivel de intensidad

De decidirse aplicar un juicio de intensidad estricta, se deberá exigir al Decreto Legislativo que tenga una finalidad imperiosa, importante y no prohibida<sup>25</sup>. A su vez, un medio o medida que debe ser no solo adecuado y conducente, sino además necesario, es decir, que no pueda ser reemplazado por ningún medio alternativo menos lesivo<sup>26</sup>. Y finalmente que cumpla un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

Aun cuando no desarrollaremos el cumplimiento de cada una de estas exigencias, a juicio del Grupo de Acciones Públicas este beneficio adicional deberá incluir, para ser constitucional, a todos

---

<sup>24</sup> Corte Constitucional, Sentencia C 673 de 2001. Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinoza; y T 104 de 2016. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>25</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 445 de 1995; Consideración 17. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero.

<sup>26</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 569 de 2016. Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo

aquellos sectores económicos que quedaron suspendidos por la pandemia de COVID-19, y que trascienden los enlistados por el Decreto Legislativo 688 de 2020. De ninguna manera, la inclusión de estos otros sectores podría derivar en una afectación a la sostenibilidad fiscal. Esto se debe a que la reducción de la tasa de interés moratorio no exime de las obligaciones tributarias y parafiscales a los contribuyentes.

#### D. Conclusión

En esta intervención el Grupo de Acciones Públicas encontró que el Decreto Legislativo 688 de 2020 cumple con los requisitos de forma y fondo exigidos a los decretos legislativos. No obstante, respetuosamente advierte una posible vulneración al principio de igualdad y sugiere, en consecuencia, realizar un juicio de igualdad a fin de verificar esta posibilidad.

**Respetuosamente,**

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

Simón Ospina Pieschacón  
Miembro Activo  
Grupo de Acciones Públicas (GAP)  
Facultad de Jurisprudencia  
Universidad del Rosario

Lored Camila Cáceres Mendoza  
Miembro Activo  
Grupo de Acciones Públicas (GAP)  
Facultad de Jurisprudencia  
Universidad del Rosario

Lorena Pardo Rojas  
Miembro Activo  
Grupo de Acciones Públicas (GAP)  
Facultad de Jurisprudencia  
Universidad del Rosario