

Sentencia C-325/20

DECRETO LEGISLATIVO EN DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA QUE ESTABLECE MEDIDAS TRIBUTARIAS TRANSITORIAS-Exequibilidad condicionada

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

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

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

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

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

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE ESTADO DE EMERGENCIA-Juicio formal

El examen formal del decreto 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 de desarrollo no lo excedan.

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

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

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

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

A través del mismo, se pretende determinar si las medidas adoptadas en el decreto legislativo guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte Constitucional ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista: (i) interno, esto es, la relación entre las medidas adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el decreto de desarrollo

correspondiente y (ii) externo, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia.

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

(...) ha sido considerado como un juicio que complementa la verificación formal por cuanto busca dilucidar si, además de haberse formulado una fundamentación del decreto de emergencia, el Presidente ha presentado razones que resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas. Dicha motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas, siendo particularmente relevante para aquellas que limitan derechos constitucionales, por cuanto el artículo 8 de la LEEE establece que los “decretos de excepción deberán señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales”.

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

(...) tiene por objeto comprobar que 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 Colombia. Bajo ese entendido, la Corte Constitucional debe verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos: (i) no suspendan o vulneren el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; (ii) no interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado y, en particular, (iii) no supriman o modifiquen los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

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

(...) parte del reconocimiento que ha hecho la jurisprudencia constitucional acerca del carácter “intocable” de algunos derechos, los cuales, de conformidad con 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.

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

(...) tiene por objeto verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos: (i) no contraríen de manera específica 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

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

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

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

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

(...) previsto en el artículo 13 de la LEEE 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 supone 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.

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

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

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

En suma, la facultad del Gobierno nacional para dictar decretos legislativos al amparo de la declaratoria de un estado de emergencia se encuentra sometida a las condiciones de validez formal y material contenidas en los artículos 212 a 215 de la Constitución, en la Ley Estatutaria 137 de 1994 y en los tratados y convenios internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia. El incumplimiento de tales condiciones genera la inconstitucionalidad de la medida. Al respecto, corresponde tener en cuenta que, de acuerdo con la jurisprudencia reseñada, esta metodología no exige su agotamiento “cuando se encuentra que la medida no cumple con uno de los juicios antes explicados. Ante esa eventualidad, el decreto de desarrollo devendrá inexecutable, sin necesidad de evaluarlo a partir de los restantes parámetros”.

## CREACION Y MODIFICACION DE TRIBUTOS BAJO LA VIGENCIA DE LOS ESTADOS DE EMERGENCIA ECOLOGICA, ECONOMICA Y SOCIAL-Evolución jurisprudencial

Como se observa a lo largo de este recorrido jurisprudencial, esta Corte ha reconocido las atribuciones del legislador de excepción para establecer beneficios tributarios, y ha declarado la validez constitucional de la exclusión o exención del IVA de bienes que resultan indispensable para la subsistencia de la población y la reactivación económica de los municipios afectados por la crisis que da lugar a la declaración de emergencia. Al mismo tiempo, la jurisprudencia ha resaltado la importancia de la temporalidad de las medidas para la evaluación de su proporcionalidad.

## DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA QUE ESTABLECE MEDIDAS TRIBUTARIAS TRANSITORIAS-Contenido y alcance

### EXCLUSION Y EXENCION DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Diferencias

## DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Carácter temporal y transitorio de las medidas

Al respecto, como se ha reiterado en la jurisprudencia de esta Corporación, un requisito específico de las medidas de índole tributaria expedidas al amparo de un estado de emergencia es la transitoriedad. Dicha transitoriedad está establecida por mandato constitucional de conformidad con lo señalado en el artículo 215 de la Constitución Política, según el cual “las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”, regla que se reitera en la Ley Estatutaria 137 de 1994.

Referencia: Expediente RE-322

Revisión automática de constitucionalidad del Decreto legislativo 789 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 del 6 de mayo de 2020 ”.

Magistrada Sustanciadora:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá DC, diecinueve (19) de agosto de dos mil veinte (2020).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de lo dispuesto en el numeral 7 del

artículo 241 de la Constitución, y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la presente

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

1. El Presidente de la República, “en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas en el artículo 215 de la Constitución Política y en la Ley 137 de 1994”, profirió el Decreto legislativo 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”.

2. El 5 de junio de 2020, el Presidente de la República remitió a la Secretaría General de esta Corporación, copia auténtica del Decreto legislativo 789 del 4 de junio de 2020, (en adelante DL 789 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 del 6 de mayo de 2020”. El Decreto fue radicado en la Corporación en el expediente RE-322.

3. Mediante Auto del 16 de junio del año 2020, la magistrada ponente asumió el conocimiento del Decreto, solicitó al a la Presidencia de la República que informara las razones por las cuales se escogió la fórmula de exención de IVA en los artículos 1, 2 y 3 y la exclusión del IVA en el artículo 4 del Decreto, y cuál es el impacto aproximado en el recaudo tributario que se calcula como efecto de las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020. En el mismo proveído, se comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la Republica, a los Ministros que integran el Gobierno Nacional, y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. De igual manera, se invitó a un grupo de entidades y universidades,<sup>1</sup>

ordenándose fijar en lista el proceso y comunicarlo al Jefe del Ministerio Público. El auto fue publicado mediante Estado No. 089 de 17 de Junio de 2020.

4. En sentencia C-307 de 2020, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del Decreto 637 de 2020 por el cual se declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, en el cual se confirieron las competencias legislativas extraordinarias en cuyo ejercicio se profirió el DL 789 de 2020.

5. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

## II. LA NORMA OBJETO DE EXAMEN

El texto de la norma revisada, según fue publicado en el Diario Oficial número 51.335 del 4 de junio de 2020 es el siguiente:

“DECRETO 789 DE 2020

(Junio 4)

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 del 6 de mayo de 2020

## EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

### CONSIDERANDO

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

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

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

Que 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 últimas 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 (Je 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 y novecientos sesenta y nueve (969) fallecidos.

Que pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social (1) reportó el 10 de mayo de 2020 463 muertes y 11.063 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.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 1 de junio de 2020 969 muertes y 30.493 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.C. (10.370), Cundinamarca (925), Antioquia (1.171), Valle del Cauca (3.586), Bolívar (3.270), Atlántico (4.116), Magdalena (635), Cesar (287), Norte de Santander (129), Santander (72), Cauca (103), Caldas (138), Risaralda (255), Quindío (112), Huila (251), Tolima (273), Meta (977), Casanare (35), San Andrés y Providencia (17), Nariño (1.210), Boyacá (211), Córdoba (136), Sucre (24), La Guajira (64), Chocó (227), Caquetá (24), Amazonas (1.848), 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. CET3 señaló que se encuentran confirmados 179.111 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 7.426 fallecidos, (II) en reporte número 62 de fecha 21 de marzo de 2020 a las 23:59 p.m. CET señaló que se encuentran confirmados 292.142 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 12.783 fallecidos (III) en reporte número 63 de fecha 23 de marzo de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 332.930 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 14.509 fallecidos, (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. CEST2 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. CEST4 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 encuentran 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 202.997 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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 COVI0- 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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 COVI0-19 y 259.474 fallecidos, (XXXV) en el reporte n(1mero 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 COVI0-19 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 COVI0-19 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, (XLI) 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, (L) 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, (LI) 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, (LII) 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, (LIII) 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.

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 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, 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 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 las medidas de control sanitario y de orden público relacionadas con la reducción de la movilidad, la aglomeración y la congregación en los sitios públicos para prevenir y controlar la propagación de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19 ha generado una afectación de las distintas actividades económicas desarrolladas por el sector empresarial, que no puede seguir operando en condiciones normales y encuentra dificultades para mantener sus ingresos y, por lo tanto, para cumplir con sus obligaciones para con sus proveedores y acreedores, incluyendo los gastos necesarios para su normal sostenimiento, tales como cánones de arrendamiento y servicios públicos, entre otros.

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 por medio del artículo 3 de precitado Decreto se 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 el artículo 477 del Estatuto Tributario lista los bienes exentos del impuesto sobre las ventas -IVA, con derecho a compensación y devolución y se requiere tomar medidas de carácter tributario que reduzcan el valor en la importación y adquisición de bienes e insumos

en el territorio nacional, indispensables para la prestación de los servicios médicos de los pacientes que padezcan el Coronavirus COVID-19 y para la atención preventiva de la población colombiana sobre esta pandemia.

Que las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas -IVA, y dada la emergencia sanitaria y la alta demanda de medicamentos, se requiere establecer medidas transitorias durante la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, que excluyan del impuesto sobre las ventas -IVA, las partidas arancelarias mencionadas anteriormente que son insumos indispensables para la elaboración de los medicamentos.

Que según el parágrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas-IVA y por lo tanto las actividades de qué trata el artículo en mención se encuentran gravadas con el referido impuesto.

Que con el fin de promover la reactivación de la economía colombiana y por ende facilitar la protección del empleo en el territorio nacional, se considera necesario establecer una exclusión temporal del impuesto sobre las ventas -IVA para los establecimientos de comercio que lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar cuando el gobierno nacional así lo autorice, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, desarrollados a través de contratos de franquicia.

Es así que según un estudio del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se estima que los efectos de la crisis del COVID 19 generarán una contracción en promedio del 37% en el año en esta actividad, con caídas mayores al 60% entre los meses de junio y octubre.

Que el artículo 477 del Estatuto Tributario, en los numerales 4 y 5, establece como exentos los siguientes bienes: “4. Los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años. 5. Los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años.”

Que los numerales de la disposición de que trata el considerando anterior otorgan el beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA cuando el pequeño transportador adquiere el vehículo de manera directa o a través de leasing financiero dentro del territorio nacional, excluyendo del beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA los vehículos adquiridos bajo cualquier modalidad en la importación.

Que dada la crisis económica generada del sector de la economía transporte público terrestre y de carga, por la suspensión parcial de la movilidad en todo el territorio nacional de pasajeros y de carga, se requiere establecer una disposición que permita a este sector aplicar hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021 la exención del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de los respectivos bienes.

Que según el numeral 26 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se encuentra excluida del

impuesto sobre las ventas -IVA la prestación de servicios de hotelería y turismo en las zonas de régimen aduanero especial, y en razón a la necesidad de reactivar el sector de la hotelería y el turismo en todo el territorio nacional, se igualará el tratamiento tributario de la exclusión del impuesto sobre las ventas -IVA hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA:

## TITULO I

### EXCLUSIÓN TRANSITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA EN MATERIA PRIMAS

ARTÍCULO 1. Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la adquisición de materias primas químicas para la producción de medicamentos. Durante la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06, estarán excluidas del impuesto sobre las ventas -IVA.

## TITULO II

### EXCLUSIÓN TRANSITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA EN CONTRATOS DE FRANQUICIAS

ARTÍCULO 2. Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en contratos de

franquicia. Los establecimientos de comercio que lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, cuando el Gobierno nacional así lo autorice, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, desarrollados a través de contratos de franquicia, se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas-IVA, a partir de la expedición del presente Decreto Legislativo y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020.

### TITULO III

#### EXENCIÓN TRANSITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA EN LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

ARTÍCULO 3. Exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de vehículos automotores de servicio público o particular de pasajeros y/o de vehículos automotores de servicio público o particular de transporte de carga. Está exenta del impuesto sobre las ventas -IVA hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021, la importación de vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros.

Para la procedencia de las exenciones en el impuesto sobre las ventas -IVA de que trata el presente artículo se deberán cumplir los siguientes requisitos:

1. Que el vehículo objeto de importación tenga como beneficiario a un pequeño transportador propietario de hasta dos (2) vehículos de transporte público de pasajeros y que haya sido

objeto de reposición de uno (1) o dos (2) vehículos propios de transporte público de pasajeros.

2. Que el vehículo objeto de importación tenga como beneficiario a un pequeño transportador propietario de hasta dos (2) vehículos de transporte de carga, y que haya sido objeto de reposición de uno (1) o dos (2) vehículos propios de transporte de carga.

3. Que se encuentre debidamente expedido el certificado del cumplimiento del requisito de transporte público de pasajeros -CREIPASAJEROS y/o el certificado de cumplimiento de requisitos de transporte público o particular de carga -CREICARGA por la entidad competente, de acuerdo con el procedimiento establecido en la normativa vigente.

4. Que en la declaración de importación conste el número del certificado y el soporte que acredite el beneficio de la exención mencionado en el numeral anterior. Así mismo, deberá constar el nombre e identificación del transportador beneficiario, cuando este no sea el importador directo.

La importación del vehículo automotor objeto de la exención del impuesto sobre las ventas-IVA- de que trata este artículo, podrá realizarse de manera directa por el pequeño transportador, por el concesionario, distribuidor mayorista o la entidad financiera, siempre que se cumpla los requisitos mencionados anteriormente.

Serán documentos soporte de la declaración de importación, el certificado a que hace referencia el numeral 3 del presente artículo y la autorización que dicho transportador le otorgue al concesionario, distribuidor mayorista o la entidad financiera para realizar la importación, cuando éste no la realice directamente.

## TITULO IV

### EXCLUSIÓN TRANSITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA EN LA PRESTACION DE SERVICIOS DE HOTELERIA Y TURISMO

ARTÍCULO 4. Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la prestación de servicios de hotelería y turismo. Se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas-IVA desde la vigencia del presente Decreto Legislativo y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020 la prestación del servicio de hotelería y turismo.

PARÁGRAFO. A partir del primero (1) de enero de 2021, solo será aplicable la exclusión para las zonas del régimen aduanero especial de que trata el numeral 26 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 5. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C., a los 4 días del mes de junio de 2020

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, 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 GOMEZ; EL MINISTRO DE TRABAJO, ÁNGEL CUSTODIO CABRERA BAEZ; 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 GONZALEZ; EL MINISTRO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE, RICARDO JOSÉ LOZANO PICON; EL MINISTRO DE VIVIENDA, CIUDAD Y TERRITORIO, JONATHAN MALAGON 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 INES VASQUEZ CAMACHO; LA MINISTRA DE CIENCIA, TECNOLOGIA E INNOVACIÓN, MABEL GISELA TORRES TORRES; EL MINISTRO DEL DEPORTE, ERNESTO LUCENA BARRERO”

### III. PRUEBAS E INTERVENCIONES

#### 1. Pruebas recaudadas

1. Respecto de la pregunta sobre las razones por las cuales se escogió la fórmula de exclusión de IVA en los artículos 1, 2 y 4 y la exención del IVA en el artículo 3 del Decreto, la DIAN respondió que:

“Por una parte, el artículo 3 del Decreto Legislativo 789 de 2020 estableció la exención en el impuesto sobre las ventas -IVA para los pequeños transportadores beneficiarios de la reposición de vehículos de servicio público de pasajeros y/o de vehículos de transporte de

carga de más de 10.5 toneladas, cuando se importen los vehículos – o el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar uno nuevo-.

Dicha exención es armónica con el beneficio tributario que ya tenían los pequeños transportadores en la adquisición de dichos vehículos -o el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar uno nuevo-, de conformidad con lo establecido en los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario.

De esta forma, la norma permite que estos pequeños transportadores puedan reponer sus vehículos -para conformar uno nuevo- beneficiándose con la exención, cuando los importen de forma directa o a través del concesionario o entidad financiera, siendo coherente con el beneficio vigente -exención- para la adquisición de dichos bienes.

Por su parte, los artículos 1, 2 y 4 del Decreto Legislativo establecen la exclusión del impuesto sobre las ventas – IVA en la adquisición de materias primas para la elaboración de medicamentos, en la prestación de servicios de expendio de comidas y bebidas desarrollados mediante contratos de franquicia y en la prestación servicios de hotelería y turismo en todo el territorio nacional.

Dicho tratamiento -exclusión- responde al propósito de generar los menores impactos en el recaudo nacional, teniendo en cuenta que, la exclusión del impuesto sobre las ventas -IVA no da lugar a la generación de saldos a favor susceptibles de devolución o imputación en los periodos siguientes, mientras que la exención sí lo permite.”

1. Respecto de la pregunta sobre el impacto aproximado en el recaudo tributario que se calcula como efecto de las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 la DIAN a través del informe remitido por la Presidencia de la República señaló:

“De acuerdo a las estimaciones realizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, el impacto fiscal sobre los ingresos del Estado colombiano, asociado a la expedición del Decreto Legislativo 789 de 2020, asciende aproximadamente a \$1.017,5 miles de millones de 2020.

No obstante, las estimaciones presentadas no capturan plenamente el efecto de la coyuntura macroeconómica de 2020 sobre los sectores sujetos de estas medidas, sobre los cuales existe un elevado grado de incertidumbre.”

1. Por otra parte, en el informe preparado por el Ministerio de Salud y Protección Social, se explicó la importancia de la medida por cuanto existe un riesgo de desabastecimiento temporal debido a sobredemanda de los productos en el país y un consiguiente aumento en los precios y explico que:

“En este sentido, la exclusión del IVA para las materias primas de los medicamentos correspondientes a estas partidas arancelarias busca reducir el costo de producción de los medicamentos excluidos asumiendo que esta medida se verá reflejada como un mantenimiento o posible reducción del precio final del medicamento y evitando también posibles desabastecimiento o escasez de los mismos. En un momento donde la epidemia se ha extendido a nivel global los países productores de principios activos y excipientes han elevado los precios a medida que crece la demanda. La reducción del IVA a estos insumos busca evitar el efecto en los precios nacionales de los medicamentos derivado del alza en los costos de la adquisición de los insumos para su fabricación.”

A continuación, en el informe se señalan los argumentos técnicos sobre la necesidad y la importancia de la medida en el marco de la emergencia del COVID-19, a partir de que actualmente no hay ningún medicamento específico para tratar el COVID-19, por lo que los afectados deben recibir atención en salud para aliviar los síntomas y las personas que presentan casos graves de la enfermedad deben ser hospitalizadas. En este sentido, los insumos correspondientes a las partidas arancelarias beneficiadas con la medida son necesarios para la fabricación de ciertos medicamentos que van a ser requeridos en la atención en salud para dar el soporte necesario a los pacientes con Covid-19.<sup>7</sup>

## 1. INTERVENCIONES

Según informe de la Secretaría General de esta Corporación, la Corte recibió siete escritos de intervención en el presente asunto.<sup>8</sup> A continuación, se resumen de la siguiente manera:

### 1. A favor de la exequibilidad de todo el Decreto 789 de 2020

La Presidencia de la República intervino para señalar que el Decreto legislativo 789 de 2020 supera todos los juicios formales y materiales de constitucionalidad, así: (i) sus consideraciones justifican las medidas adoptadas y estas guardan conexidad inmediata y concreta con las causas que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica (conexidad interna y externa). (ii) Las disposiciones adoptadas son consistentes con las finalidades de la declaratoria del Estado de Excepción, pues se dirigen a reducir los precios para la producción de medicamentos necesarios para pacientes con COVID-19, y a disminuir los costos de bienes y servicios con el fin de reactivar sectores económicos que han sido afectados gravemente con la Pandemia (finalidad). (iii) Cada medida cumple el juicio de necesidad fáctica y jurídica. (iv) Las normas contenidas en el Decreto son proporcionales, dado que resultan útiles para superar los efectos de la pandemia, son transitorias y su impacto fiscal se ve limitado por el hecho de que tres (3) de las cuatro (4) medidas establecen la exclusión del IVA, lo que implica que no hay lugar a compensación o devolución por los pagos realizados. (v) Estas medidas no hubiesen podido ser llevadas a cabo mediante el uso de la normativa vigente. (vi) Ninguna de las normas tiene contenido discriminatorio, son arbitrarias o afectan derechos intangibles. Algunos de los argumentos presentados serán referidos con más detalle en el examen de la norma.

#### 2.1. A favor de la exequibilidad parcial del Decreto 789 de 2020

En resumen, los intervinientes solicitan la declaratoria de exequibilidad de la mayoría de los artículos del Decreto reiterando para ello, en general, las consideraciones de la Presidencia de la República. Sin embargo, todos los intervinientes manifiestan observaciones frente a la exequibilidad de al menos uno de los artículos del Decreto. A continuación se resumen los argumentos de los intervinientes frente a la inexequibilidad de los artículos:

Disposición

Interviniente

Resumen de los argumentos

Artículo 1.

Margarita Diana Salas Sánchez y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

El artículo 1 carecería de conexidad y necesidad por cuanto con la Ley 2010 de 2019 los medicamentos pasaron de ser calificados como excluidos del IVA, a ser exentos y ahora figuran en el artículo 477 del ET. “Por el contrario, en relación con las materias primas químicas destinadas a la producción de medicamentos, ni el texto de la Ley 2010 de 2019, ni la exposición de motivos, ni las discusiones durante el trámite legislativo hicieron modificación alguna, con lo cual, conservan el mismo tratamiento tributario en IVA: continúan como excluidas.”

Artículo 2.

Solicitan la inexequibilidad de la expresión: “desarrollados a través de contratos de franquicia”.

Universidad Sergio Arboleda

Concepto firmado por:

Edgar Iván León Robayo y William David Hernández Martínez.

Del examen de igualdad y no discriminación, resulta para el interviniente que el artículo 2 del Decreto “no contiene justificación alguna que permita realizar una distinción entre los establecimientos que comercializan alimentos a través de franquicia y los que no, razón por la que la norma trae consigo una discriminación dada por la existencia de un contrato, en perjuicio de los que no lo realizan.”

Cesar Augusto Luque Fandiño, Carlos Julio Cardozo Pabón, Néstor Alonso Casallas Ortiz, Héctor Augusto Mateus Olarte y Juver Ernesto Avella Univio

Con la decisión del Gobierno Nacional se afectan a los empresarios del sector comercial que se atreven a explotar su propia marca en las actividades que trae el artículo 2°, en detrimento de aquellas que explotan contratos de franquicia, por lo general de marcas internacionales, que fuera de ir creando una cultura extraña, afectan a dueños y trabajadores de ese tipo de comercios no excluidos.

Artículo 3.

Advierten que debe ajustarse el título del artículo.

Universidad Externado de Colombia

Concepto firmado por:

Olga Lucía González

El artículo 3 contiene una inconsistencia en su título, toda vez que literalmente establece: “Artículo 3. Exención transitoria del impuesto sobre las ventas – IVA en la importación de vehículos automotores de servicio público o particular de pasajeros y/o de vehículos automotores de servicio público o particular de transporte de carga”, ello a pesar de que el contenido del artículo, y la motivación del Decreto, señalan que la exención aplica únicamente sobre la importación de vehículos automotores de servicio público de pasajeros y no servicio particular de pasajeros, lo cual conlleva a una confusión, que solo se resuelve con la lectura de los considerandos del Decreto, y de las normas vigentes en el Estatuto Tributario (numerales 4o y 5o del artículo 477 y numeral 9o del artículo 476).

Artículo 3.

Solicitan la inexecutable de todo el artículo 3.

Procurador General de la Nación

Fernando Carrillo Flórez

Solicita la inexecutable del artículo por no cumplir con los requisitos de finalidad, conexidad y necesidad. Explica que las pérdidas de los transportadores de pasajeros y de carga se han dado por la baja en la demanda y el exceso de oferta en el sector que son resultado de las medidas de confinamiento. En ese sentido, no existe ninguna relación de causa-efecto entre el precio de la importación de vehículos y las pérdidas de los transportadores, que, en épocas de baja demanda, no necesitan importar vehículos nuevos. En ese sentido, la medida no está destinada y no contribuye a mitigar los efectos de la crisis.

Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI

Concepto firmado por:

Bruce Mac Master

La medida no cumple con el requisito de conexidad pues no guarda relación con los hechos que dieron lugar a la declaratoria de emergencia.

“Como puede apreciarse en la parte motiva del Decreto 789 de 2020, el artículo tercero lo que pretende en últimas es corregir un error derivado de la última reforma tributaria. Con las normas actuales, los pequeños transportadores afectados por las medidas de aislamiento social ya cuentan con un alivio tributario. De otro lado, la duración establecida para la exención, hasta el 31 de diciembre de 2021, es mucho mayor al del periodo previsto de afectación.”

César Augusto Luque Fandiño, Carlos Julio Cardozo Pabón, Néstor Alonso Casallas Ortiz, Héctor Augusto Mateus Olarte Y Juver Ernesto Avella Univio

Solicitan la inexequibilidad de todo el artículo por no cumplir con el juicio de igualdad y no contradicción por cuanto afecta a los empresarios del sector de la fabricación de vehículos en el ámbito nacional, cuando crea un sistema desigual en favor de los importadores, que afecta el empleo nacional, ya que los fabricantes en el país ante la competencia con un precio menor, por la exención del IVA de manera transitoria, van a bajar en sus ventas, las que serán ocupadas por los importadores.

Artículo 4.

Solicita el condicionamiento de la medida para que no tenga un carácter general.

Asociación Hotelera y Turística de Colombia – COTELCO

Concepto firmado por:

Gustavo Toro Velásquez

Sostienen que la medida no cumple el requisito de necesidad fáctica, ni con el juicio de proporcionalidad por cuanto, si bien se indica que se expide para apoyar a un sector notoriamente afectado, no es totalmente válido, en la medida en que su aplicación no es

conveniente desde el punto de vista tributario para aquellos establecimientos de alojamiento y hospedaje que tengan que adquirir bienes, servicios e insumos con IVA, porque al ser el servicio excluido estos pagos no pueden cruzarse contra el IVA facturado, afectando el costo y el gasto.

La medida puede resultar beneficiosa pero solo para algunos establecimientos de alojamiento y hospedaje que por su estructura física, modelo de negocios y servicios ofrecidos no pagan mucho IVA en sus compras de bienes, insumos y servicios para desarrollar su actividad y tener un IVA excluido no los afecta tanto.

#### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2°, y 278, numeral 5°, de la Constitución Política, el 23 de julio de 2020 el Procurador General de la Nación rindió el concepto en la presente causa, por medio del cual solicitó declarar la exequibilidad simple de los artículos 2, 4 y 5; la exequibilidad condicionada del artículo 1, en el sentido de extender su vigencia hasta la siguiente vigencia fiscal; y la inexequibilidad del artículo 3 del Decreto legislativo 789 de 2020.

Para el Procurador General de la Nación el Decreto sub examine cumple todos los requisitos formales exigidos por la Constitución y la LEEE.

Respecto de los artículos 1, 2, 4 y 5 del Decreto, concluye que satisfacen las exigencias materiales de constitucionalidad de los decretos legislativos de desarrollo de los estados de excepción. Puntualmente, al examinar la finalidad de las medidas señala que “los beneficios tributarios analizados buscan estimular la fabricación de medicamentos utilizados en el manejo de las patologías causadas como consecuencia de la infección viral por Covid-19, o aliviar las condiciones económicas de los sectores de franquicias de alimentos y el de

hotelería y turismo, que son básicamente las soluciones que se buscan a partir de la expedición del Decreto 637 de 2020. En este marco, las medidas son razonablemente idóneas para conjurar la crisis.”

En el examen del juicio de no contradicción específica señala que: “En cuanto a la vigencia, los artículos 2, y 4 del decreto sub examine, establecen una regla compatible con el artículo 215 de la Constitución Política, pues por tratarse de medidas tributarias tienen vigencia hasta la siguiente vigencia fiscal, esto es, 31 de diciembre de 2021. Sin embargo, el artículo 1 establece que la medida estará vigente hasta la emergencia sanitaria, término que razonablemente es inferior a la siguiente vigencia fiscal, es necesario condicionar la vigencia a la regla prevista en el artículo 215 de la Constitución.”

Por otra parte, el señor Procurador solicita a la Corte que declare la inexequibilidad del artículo 3 que establece la exención del IVA en la importación de bienes destinados a la reposición de vehículos transporte de carga y pasajeros de pequeños transportadores, por no cumplir con los requisitos de finalidad, conexidad externa y necesidad. Explica que las pérdidas de los transportadores de pasajeros y de carga se han dado por la baja en la demanda y el exceso de oferta en el sector que son resultado de las medidas de confinamiento. En ese sentido, considera que no existe ninguna relación de causa-efecto entre el precio de la importación de vehículos y las pérdidas de los transportadores, que, en épocas de baja demanda, no necesitan importar vehículos nuevos. Concluye que, la medida no está destinada y no contribuye a mitigar los efectos de la crisis.

## V. CONSIDERACIONES

### 1. COMPETENCIA

El Decreto legislativo 789 de 2020 fue expedido en desarrollo del Estado de Emergencia Económico Social y Ecológico declarado a través del Decreto 637 del 6 de mayo de 2020. La Corte Constitucional es competente para decidir acerca de su constitucionalidad, de

conformidad con lo dispuesto por los artículos 215 y 241.7 de la Constitución Política, 55 de la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción (en adelante, LEEE), así como 36 a 38 del Decreto 2067 de 1991.<sup>9</sup>

## 1. PROBLEMA POR RESOLVER Y ESQUEMA DE LA DECISIÓN

Corresponde a esta Corte adelantar el control integral y automático de constitucionalidad del Decreto 789 de 2020 según los parámetros de competencia y validez material que la Carta Política y la LEEE establecen para ello. Por su parte, varios intervinientes en el presente asunto solicitaron la declaración de inexequibilidad de algunas expresiones y artículos de la norma analizada. Por su parte, el Procurador General de la Nación solicitó la declaratoria de exequibilidad de los artículos del decreto analizado con excepción del artículo 3 que, consideró, establece una medida cuya finalidad no está dirigida a mitigar los efectos de la emergencia, ni resulta adecuada para ese fin.

Bajo ese contexto, le corresponde a esta Corporación resolver si el Decreto 789 de 2020, promulgado por el Presidente de la República en virtud de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto legislativo 637 del 6 de mayo de 2020, se ajusta a la Constitución y a la ley estatutaria que regula los estados de excepción (Ley 137 de 1994).

Para examinar las medidas adoptadas en el citado decreto, la Corte reiterará el precedente sobre el parámetro de control judicial y los requisitos exigibles a los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica; a fin de continuar con el examen de constitucionalidad de la norma.

## 1. REQUISITOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS DECRETOS DE DESARROLLO DEL ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL Y ECOLÓGICA.<sup>10</sup>

El Estado constitucional, social y democrático de derecho en Colombia se estructura sobre pilares que mantienen un equilibrio en el ejercicio del poder público a través de la división de funciones y el sistema de frenos y contrapesos. Todo el sistema normativo se instaura y desarrolla a partir de un orden constitucional que propende por la desconcentración del poder, el control interinstitucional y la colaboración armónica, a fin de asegurar los derechos y libertades de ciudadanas. Una de las facetas de dicho modelo se materializa en la división de competencias regulatorias entre el legislador y el gobierno nacional, donde la Constitución reserva al primero de ellos una gran cantidad de materias que solo pueden ser objeto de normas con fuerza de ley.

Sin embargo, el mismo texto constitucional prevé la posibilidad de que, ante contingencias atípicas y extraordinarias que afecten la paz social, se haga necesario el uso de “mecanismos de excepción”, dirigidos para enfrentar la crisis y minimizar sus efectos nocivos tanto para la sociedad como para la propia institucionalidad. Bajo ese entendido, la Carta Política dispone de herramientas que pueden ser implementadas por el Gobierno Nacional, en circunstancias de anormalidad, denominadas estados de excepción, clasificándolos, según su naturaleza en tres clases: (i) el estado de guerra exterior (C. Pol. art. 212), (ii) el estado de conmoción interior (C. Pol. art. 213), y (iii) el estado de emergencia (C. Pol. art. 215). Estos preceptos establecen los límites formales y materiales dentro de los cuales el Gobierno debe actuar para hacer frente a acontecimientos atípicos, imprevisibles.

Ahora bien, la declaratoria de un estado de excepción y el desarrollo normativo de tal declaración implica el ejercicio de competencias extraordinarias. De allí que, los decretos dictados por el gobierno bajo dicho escenario deban ser sometidos a un control constitucional especial, de carácter automático e integral en el que la Corte Constitucional tiene la obligación de asegurar que las normas expedidas cumplan con los objetivos dispuestos por el constituyente primario al establecer estas competencias.

## 1. Fundamento y alcance del control judicial de los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia económica, social o ambiental<sup>11</sup>

### 1. Consideraciones generales

Los estados de excepción son respuestas, fundadas en la juridicidad que impone la Carta 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. Tales requisitos y condiciones son los que, a su vez, justifican la competencia de la Corte para verificar la compatibilidad de los decretos con la Carta Política. Ello, bajo el entendido que los estados de excepción son mecanismos extraordinarios que, en todo caso, se encuentran sometidos a condiciones de validez impuestas por la Constitución.

La Corte ha indicado que los requisitos mencionados se fundamentan en tres fuentes normativas concretas, todas ellas integradas al parámetro de constitucionalidad: (i) las disposiciones de la Carta 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 son una materialización del principio de legalidad que, como lo ha indicado este Tribunal, (i) obliga a que el Gobierno actúe con sujeción a las normas nacionales que rigen los estados de 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.

## 1. Criterios formales y materiales que rigen el control de constitucionalidad

La jurisprudencia de este Tribunal ha establecido que el control constitucional de los decretos expedidos al amparo del Estado de Emergencia tiene dos facetas: una de carácter formal y otra de carácter 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.

El examen formal del decreto 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 de desarrollo no lo excedan.

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.

El juicio de finalidad<sup>12</sup> está previsto por el artículo 10 de la Ley Estatutaria de Estados de

Excepción (LEEE)<sup>13</sup>. A la luz de este juicio, toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos<sup>14</sup>.

El juicio de conexidad material<sup>15</sup> está previsto en los artículos 215 de la Constitución<sup>16</sup> y 47 de la LEEE<sup>17</sup>. A través del mismo, se pretende determinar si las medidas adoptadas en el decreto legislativo guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte Constitucional ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista: (i) interno, esto es, la relación entre las medidas adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente<sup>18</sup> y (ii) externo, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia<sup>19</sup>.

El juicio de motivación suficiente<sup>20</sup> ha sido considerado como un juicio que complementa la verificación formal por cuanto busca dilucidar si, además de haberse formulado una fundamentación del decreto de emergencia, el Presidente ha presentado razones que resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas<sup>21</sup>. Dicha motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas<sup>22</sup>, 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”<sup>23</sup>.

El juicio de ausencia de arbitrariedad<sup>24</sup> 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 Colombia.<sup>25</sup> Bajo ese entendido, la Corte Constitucional debe verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos: (i) no suspendan o vulneren el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales<sup>26</sup>; que (ii) no interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del 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 juzgamiento<sup>27</sup>.

El juicio de intangibilidad<sup>28</sup> parte del reconocimiento que ha hecho la jurisprudencia constitucional acerca del carácter “intocable” de algunos derechos, los cuales, de conformidad con 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.

El juicio de no contradicción específica<sup>29</sup> 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.

El juicio de incompatibilidad<sup>30</sup>, según el artículo 12 de la LEEE, exige que los decretos

legislativos que suspendan leyes expresen las razones por las cuales son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción.

El juicio de necesidad<sup>31</sup>, previsto en el artículo 11 de la LEEE, implica que las medidas que se adopten en el decreto legislativo sean indispensables para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. La Corte ha señalado que este análisis debe ocuparse (i) de la necesidad fáctica o idoneidad, la cual consiste en verificar fácticamente si las medidas adoptadas permiten superar la crisis o evitar la extensión de sus efectos, de manera tal que se evalúa si el Presidente de la República incurrió o no en un error manifiesto respecto de la utilidad de la medida para superar la crisis; y (ii) de la necesidad jurídica o subsidiariedad que implica verificar la existencia dentro del ordenamiento jurídico ordinario de provisiones legales que fueran suficientes y adecuadas para lograr los objetivos de la medida excepcional.

El juicio de proporcionalidad<sup>32</sup>, previsto en el artículo 13 de la LEEE 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 supone 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.

El juicio de no discriminación<sup>33</sup>, el cual encuentra su fundamento en el artículo 14 de la LEEE<sup>34</sup>, 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 sospechosas<sup>35</sup>. Adicionalmente, este análisis implica verificar que el decreto legislativo no imponga tratos diferentes injustificados<sup>36</sup>.

En suma, la facultad del Gobierno nacional para dictar decretos legislativos al amparo de la declaratoria de un estado de emergencia se encuentra sometida a las condiciones de validez formal y material contenidas en los artículos 212 a 215 de la Constitución, en la Ley Estatutaria 137 de 1994 y en los tratados y convenios internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia. El incumplimiento de tales condiciones genera la inconstitucionalidad de la medida. Al respecto, corresponde tener en cuenta que de acuerdo con la jurisprudencia reseñada, esta metodología no exige su agotamiento “cuando se encuentra que la medida no cumple con uno de los juicios antes explicados. Ante esa eventualidad, el decreto de desarrollo devendrá inexecutable, sin necesidad de evaluarlo a partir de los restantes parámetros”<sup>37</sup>.

## 1. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE DECRETOS LEGISLATIVOS QUE HAN ORDENADO EXCLUSIONES Y EXENCIONES DEL IVA<sup>38</sup>

El constituyente primario previó la posibilidad de situaciones extraordinarias, crisis en que las necesidades urgentes requieren de una actuación ágil del Estado que no puede lograrse con las facultades ordinarias. Para ello, y particularmente para aquellas situaciones que dan lugar al estado de emergencia económica, social y ecológica, o de grave calamidad pública, el artículo 215 superior establece los lineamientos en que se deben enmarcar las competencias extraordinarias del Gobierno para enfrentar las crisis.

Específicamente, en lo que corresponde a las competencias para tomar medidas sobre asuntos tributarios, que puedan resultar necesarias para contribuir al impulso económico, recaudar fondos o incentivar el abastecimiento de ciertos productos, entre otros, el tercer inciso de la aludida disposición de la Carta Política establece que: “Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.”

La facultad del Gobierno para crear y modificar tributos durante los estados de emergencia fue desarrollada por el artículo 47 de la Ley 137 de 1994 -declarado exequible en la sentencia C-179 de 1994-. Mediante dicha providencia, la Corte Constitucional precisó que las medidas tributarias que se adopten al amparo de la emergencia económica (i) deben guardar relación de conexidad directa y específica con las causas invocadas para declarar la emergencia; (ii) su finalidad debe ser conjurar la crisis o evitar la expansión de sus efectos; (iii) deben ser proporcionadas a dicha finalidad; y (iv) no pueden desmejorar los derechos sociales de los trabajadores.<sup>39</sup>

Entre las medidas que el Gobierno puede adoptar se cuentan los beneficios, privilegios y exenciones tributarias,<sup>40</sup> las cuales deben ceñirse a los parámetros constitucionales en la materia, esto es los principios de no discriminación, equidad, progresividad e irretroactividad consagrados en los artículos 13 y 363 de la Carta.

Por otra parte, en el estudio de las medidas tributarias de emergencia, esta Corte ha considerado que las exclusiones o beneficios tributarios pueden constituir un instrumento útil para enfrentar los efectos económicos de los fenómenos que dan lugar a la declaratoria de una emergencia, en particular, porque permiten estimular el desarrollo de actividades económicas en sectores o regiones afectados por la crisis, o cuya actividad resulta indispensable para enfrentar sus efectos.<sup>41</sup>

Puntualmente, en lo que corresponde a las medidas de emergencia que establecen exclusiones y exenciones del impuesto al valor agregado – IVA, la jurisprudencia de esta Corporación ha declarado su validez en diversas ocasiones. Así, la Corte ha desarrollado el análisis de las características de las medidas en cuanto a los bienes excluidos o exentos, el alcance de las medidas, los requisitos para la exención y los beneficios que se pretenden lograr, especialmente bajo criterios de conexidad, necesidad y no discriminación.

Mediante sentencia C-884 de 2010<sup>42</sup> esta Corte se pronunció sobre la constitucionalidad del Decreto legislativo 2694 de 2010, el cual adoptó medidas en desarrollo del Estado de Emergencia declarado por el Decreto legislativo 2693 del mismo año con ocasión de la ruptura de relaciones diplomáticas con la República Bolivariana de Venezuela. En dicha oportunidad, se dispuso la exclusión transitoria del IVA respecto de: “a) Alimentos; b) Calzado; c) Confecciones; d) Materiales de Construcción; y e) Electrodomésticos”<sup>43</sup> La medida buscaba mitigar la crisis económica, incentivar la producción y el comercio de esos bienes, sustituyendo los productos que dejaron de llegar del vecino país. En aquella ocasión, esta Corte consideró que la medida cumplía con todos los requisitos exigidos por la Constitución y la ley y en consecuencia declaró su exequibilidad

Posteriormente, a través del Decreto legislativo 2799 de 2010, se introdujeron modificaciones al artículo 1º del Decreto legislativo 2694 de 2010, consistentes en: (i) adicionar a los bienes electrodomésticos excluidos del gravamen, los gasodomésticos; (ii) determinar el tratamiento que debía darse para efectos de que se dejara constancia de la exclusión del impuesto en la facturación de cada venta y el régimen contable de dicha exclusión tributaria; (iii) establecer que la exclusión sólo resultaba aplicable a ventas realizadas por responsables del régimen común; (iv) incluir la definición de cada bien exento del impuesto; y, en relación con el territorio cobijado por el Estado de Emergencia, (v) se adicionó al Anexo del Decreto legislativo 2693 de 2010, además del municipio de Cúcuta, su área metropolitana.

Respecto de lo anterior, la Corte a través de Sentencia C-911 de 2010,<sup>44</sup> declaró la exequibilidad del precitado Decreto 2799 de 2010 tras considerar que lo que pretendía la norma era aclarar y complementar las medidas previstas en el Decreto 2694 de 2010, estableciendo controles más estrictos en su aplicación. En ese sentido, concluyó que sus medidas contribuían “a superar y contrarrestar los efectos negativos que la ruptura de relaciones con la República de Venezuela trajo en las economías de los municipios limítrofes”.

Por su parte, el Decreto legislativo 3148 de 2010 adicionó dos párrafos al artículo 1º del ya mencionado Decreto 2694 de 2010, en el sentido de: (i) agregar, dentro de los bienes electrodomésticos excluidos del impuesto, los gasodomésticos, incluidos los cilindros para gas, necesarios para el funcionamiento de estos últimos; (ii) ampliar la aplicación de la exclusión del IVA a las ventas efectuadas desde el resto del territorio nacional a los responsables del régimen común del impuesto sobre las ventas, inscritos en el Registro Único Tributario – RUT, que a la fecha de entrada en vigencia del mismo decreto, se encontraran domiciliados o tuvieran establecimiento de comercio en cualquiera de los municipios señalados; (iii) incorporar un trámite de comprobación de que la mercancía vendida efectivamente se trasladó a uno de los municipios amparados; (iv) establecer las consecuencias jurídicas de no cumplirse con los requisitos de la exclusión del impuesto; y, finalmente (v) adicionar un párrafo en el que se incluyera la implementación de medios electrónicos de información para hacer el seguimiento de la exclusión. Al respecto, tal y como se expuso en los casos anteriores, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-912 de 2010,<sup>45</sup> declaró la exequibilidad de la norma tomando en cuenta los citados precedentes, luego de considerar cumplidos los requisitos constitucionales y legales propios de tales preceptos normativos.

A través del Decreto legislativo 1770 de 2015 el Gobierno Nacional decretó un nuevo Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica en el país motivado por la crisis generada a partir de la decisión de Venezuela de cerrar intempestivamente la frontera con Colombia. En ese marco el Gobierno nacional dictó el Decreto legislativo 1818 de 2015,<sup>46</sup> en el cual se dispuso, en el artículo 1º, la exención del IVA para un listado de bienes similar a aquel dispuesto a partir del DL 3148 de 2010. La Corte Constitucional, en la Sentencia C-701 de 2015<sup>47</sup>, analizó detalladamente las características y requisitos establecidos en el citado decreto para las excepciones tributarias.

En cuanto a la exención del IVA como herramienta para lograr conjurar los efectos económicos de la crisis, la Corte mantuvo su posición sobre la validez y la proporcionalidad

de la medida, bajo la consideración de la relación entre los bienes exentos y las finalidades que se procuraba perseguir, que para el caso concreto eran incentivar el consumo y evitar la inflación en el precio de bienes de uso indispensable en la zona de frontera afectada. Adicional a lo anterior, la Corte hizo mención del carácter temporal de la medida, lo que sirvió para considerar que la misma resultaba proporcional y adecuada para lograr los fines perseguidos. 48

El 6 de abril de 2017, mediante el Decreto 601, el Gobierno Nacional declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica, por el término de 30 días, en Mocoa -Putumayo - debido a la calamidad pública causada por la avenida torrencial acaecida el 31 de marzo de ese año.<sup>49</sup> Con fundamento en aquel decreto, el Gobierno Nacional expidió el Decreto legislativo 731 de 2017 a través del cual se implementaron varias medidas tributarias, entre ellas la exención del IVA hasta el 31 de diciembre del 2017 respecto del mismo listado de bienes que había sido excluido en los decretos legislativos que atendieron la crisis de la frontera con Venezuela.

Al realizar el examen de constitucionalidad de la aludida norma, esta Corporación en la sentencia C-517 de 2017 reiteró que las medidas de exención del IVA a ciertos productos son una herramienta que el Gobierno ha utilizado en esta clase de situaciones y que, por tal razón, y por su transitoriedad, son constitucionalmente válidas para enfrentar las situaciones de emergencia en distintas ocasiones.<sup>50</sup>

Finalmente, en el marco del Estado de Emergencia declarado en el Decreto legislativo 417 de 2020 como respuesta a la crisis provocada por la pandemia del COVID-19, el Gobierno Nacional profirió cinco normas<sup>51</sup> referidas a beneficios tributarios de exención o exclusión sobre el IVA respecto de algunas de las cuales, esta Corte ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse.

Así, el Decreto 438 de 2020 entre sus artículos 1 a 3 establece la exención transitoria del IVA “por el término de duración de la emergencia de que trata el Decreto 417 de 2020” a 24 bienes de uso hospitalario, incluyendo las condiciones de aplicación y las consecuencias de su incumplimiento. Al respecto, esta Corte declaró la exequibilidad de la medida en la Sentencia C-159 de 2020<sup>52</sup> y en dicha decisión, en el examen de proporcionalidad, en referencia al listado de productos de uso médico enlistados en el artículo 1 del decreto señaló que:

“La exención del IVA a los productos descritos en el artículo 1° se justifica con suficiencia y resulta proporcionada bajo el entendido de que la disminución en el recaudo tributario que se genera con dicha medida esta plenamente superada con el objetivo perseguido de abaratar insumos indispensables para la atención de la salud de las personas afectadas con la pandemia, a fin de que los establecimientos hospitalarios que deben atenderles puedan abastecerse.”

Por otra parte, en el artículo 2 del Decreto 540 de 2020, el Gobierno Nacional estableció un alivio tributario o exención del IVA, por 4 meses, a los servicios de conexión y acceso a voz e internet móviles cuando no se superan las dos (2) Unidades de Valor Tributario -UVT. La Sala Plena de esta Corporación, en la Sentencia C-197 de 2020<sup>53</sup> estimó que la norma resultaba constitucional, por cuanto:

“este beneficio (i) persigue una finalidad legítima e importante, consistente en garantizar el acceso a los servicios de telecomunicaciones en el territorio nacional durante la pandemia; (ii) emplea un medio adecuado y efectivamente conducente -la reducción de la carga financiera- que contribuye razonablemente a lograr dicha finalidad; y (iii) genera una interferencia leve en el deber de contribuir a la financiación de gastos públicos. Se consideró, además, que la medida no era discriminatoria respecto de otros grupos, dado que el régimen tributario ordinario prevé exenciones y beneficios adicionales, que permiten afirmar que el contenido del artículo 2 es razonable.”

Como se observa a lo largo de este recorrido jurisprudencial, esta Corte ha reconocido las atribuciones del legislador de excepción para establecer beneficios tributarios, y ha declarado la validez constitucional de la exclusión o exención del IVA de bienes que resultan indispensable para la subsistencia de la población y la reactivación económica de los municipios afectados por la crisis que da lugar a la declaración de emergencia. Al mismo tiempo, la jurisprudencia ha resaltado la importancia de la temporalidad de las medidas para la evaluación de su proporcionalidad.

Bajo esa línea es posible concluir, a partir de la jurisprudencia analizada que, una vez verificada la temporalidad, la necesidad, y la no discriminación de las medidas relacionadas con la exclusión o exención del IVA de bienes y servicios cuyo precio se requiere disminuir para hacerlos más accesibles y mejorar su comercialización en el marco de un Estado de Emergencia, han sido consideradas por este Tribunal como acordes con la Constitución.

## 1. EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO LEGISLATIVO 789 DE 2020

Para examinar el Decreto 789 de 2020 se iniciará con la descripción del mismo, en particular respecto del alcance de cada una de sus medidas. A continuación se adelantará el examen de los requisitos formales y materiales del Decreto en el orden y bajo los criterios expuestos en el numeral 3 de esta decisión.

### 1. Descripción general del Decreto legislativo 789 de 2020

#### 1. Parte considerativa del Decreto legislativo 789 de 2020

El Decreto 789 de 2020 está conformado por treinta (30) considerandos que explican los fundamentos de las medidas adoptadas de la siguiente forma:

En los tres (3) primeros incisos se hacen explícito el marco constitucional y legal de la declaratoria de un estado de Emergencia Económica Social y Ecológica.

Enseguida, entre los considerandos cuatro (4) a quince (15) el Decreto se refiere a la gravedad de la emergencia, la evolución del contagio del Covid-19, la declaración de la pandemia por la OMS y a los efectos económicos de la misma, con énfasis en los índices de desempleo que ha generado la emergencia.

A partir del considerando dieciséis (16) y hasta el veintiuno (21) se hace un recuento de las medidas adoptadas en ejercicio de la declaratoria de Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica (en adelante EEESE) a través del Decreto legislativo 417 de 2020 y a la nueva declaratoria de emergencia en el Decreto legislativo 637 de 2020, indicando que en su artículo 3 se dispuso tomar todas las medidas necesarias para conjurar la crisis.

Entre los considerandos siguientes se establece la motivación de las diferentes medidas, así: en los incisos veintidós (22) y veintitrés (23) se señala que el artículo 477 del Estatuto Tributario (en adelante ET) establece los bienes exentos de IVA y luego se señala que se requiere tomar medidas tributarias respecto de las materias primas químicas necesarias para la fabricación de medicamentos incluidos en un listado de partidas arancelarias.

En los considerandos veinticuatro (24) a veintiséis (26) se menciona que en virtud del artículo 426 del ET el desarrollo de los contratos de franquicia está sometido al pago del IVA, y que para reactivar la economía se requiere excluir temporalmente ciertas actividades sometidas

a dicho tributo.

En los considerandos veintisiete (27) a veintinueve (29) se expresa la necesidad de ampliar el beneficio de exención del IVA consagrado en los numerales 4 y 5 del artículo 477 del ET para que cubra igualmente la importación de vehículos destinados a servicio de transporte público.

Finalmente, en el considerando treinta (30) el Decreto señala que para reactivar el sector de hotelería y turismo en el país, se requiere ampliar el beneficio de exclusión del IVA consagrado en el numeral 26 del artículo 476 del ET, a los establecimientos que están por fuera de las zonas de régimen aduanero.

El cuerpo normativo del Decreto 789 de 2020 está compuesto por 5 artículos que desarrollan cuatro medidas tributarias: así, la exclusión transitoria del IVA para: las materias primas para la elaboración de los medicamentos incluidos en un listado de partidas arancelarias (art. 1); los servicios de establecimientos de comidas y bebidas que desarrollen contratos de franquicia (art. 2); y iii) los servicios de hotelería (art. 4). Por otra parte, la exención del impuesto del IVA para la importación de vehículos (completos o sólo chasis y motor) para transporte público de pasajeros y transporte público y privado de carga (art. 3). Estas cuatro medidas tributarias dispuestas en el Decreto están, además, identificadas por sendos títulos.

## 1. Alcance general de las medidas del Decreto 789 de 2020- las diferencias entre exención y exclusión del IVA

Los artículos del Decreto 789 de 2020 establecen medidas tributarias destinadas a reducir los

precios de insumos, bienes y servicios a fin de mitigar los efectos de la pandemia en la economía nacional. Dichas medidas, se agrupan a su vez en dos tipos, así: por una parte, las medidas que disponen la exclusión del IVA estipulada en los artículos 1, 2 y 4 del Decreto, y por otra, la medida de exención del IVA dispuesta en el artículo 3.

Puntualmente, la diferencia entre dichos beneficios radica en que un bien o servicio exento es un bien gravado con IVA pero a una tarifa del 0%. Por tal razón, quienes produzcan bienes o servicios exentos son responsables del impuesto a las ventas, y como tal, deben declarar el IVA. Al ser responsables del IVA y presentar su respectiva declaración, les asiste el derecho de solicitar como descuento los valores que hayan pagado por concepto de IVA en la compra de materiales y demás gastos relacionados con la producción o comercialización de los bienes exentos.

Los bienes excluidos en cambio no están gravados con IVA, por lo tanto, quienes los produzcan o comercialicen no son responsables del impuesto ni deben declararlo, y en consecuencia tampoco pueden solicitar que se descuenta lo que se ha pagado como concepto de IVA por los insumos o servicios que hayan sido necesarios para la producción o comercialización del producto.

Esta diferencia puede tener una incidencia en el precio final del producto. Si bien en ambos casos el bien o servicio no está gravado con IVA, en el caso de los bienes exentos el costo de producción es menor, porque el IVA pagado por los insumos puede ser objeto de devolución o descuento. En el caso de los bienes excluidos el costo de producción es más alto por incluye todo el IVA que se haya pagado en los insumos.

En virtud de esta diferencia relevante entre una y otra medida, esta Corte consideró importante preguntar al Gobierno Nacional sobre las razones que motivaron la utilización de estas dos fórmulas diferentes. Al respecto, en respuesta a la pregunta que esta Corte formuló, la DIAN señaló lo siguiente:

“Por una parte, el artículo 3 del Decreto Legislativo 789 de 2020 estableció la exención en el impuesto sobre las ventas -IVA para los pequeños transportadores beneficiarios de la reposición de vehículos de servicio público de pasajeros y/o de vehículos de transporte de carga de más de 10.5 toneladas, cuando se importen los vehículos- o el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar uno nuevo-

Dicha exención es armónica con el beneficio tributario que ya tenían los pequeños transportadores en la adquisición de dichos vehículos -o el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar uno nuevo-, de conformidad con lo establecido en los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario.

De esta forma, la norma permite que estos pequeños transportadores puedan reponer sus vehículos -para conformar uno nuevo- beneficiándose con la exención, cuando los importen de forma directa o a través del concesionario o entidad financiera, siendo coherente con el beneficio vigente -exención- para la adquisición de dichos bienes.

Por su parte, los artículos 1, 2 y 4 del Decreto Legislativo establecen la exclusión del impuesto sobre las ventas - I V A en la adquisición de materias primas para la elaboración de medicamentos, en la prestación de servicios de expendio de comidas y bebidas desarrollados mediante contratos de franquicia y en la prestación servicios de hotelería y turismo en todo el territorio nacional.

Dicho tratamiento -exclusión- responde al propósito de generar los menores impactos en el recaudo nacional, teniendo en cuenta que, la exclusión del impuesto sobre las ventas IVA no da lugar a la generación de saldos a favor susceptibles de devolución o imputación en los periodos siguientes, mientras que la exención sí lo permite.”<sup>54</sup>

Desde otra perspectiva, como bien lo explica la DIAN, esto tiene a su vez una diferencia importante en cuanto a los efectos en el recaudo tributario que se deja de percibir, particularmente como resultado de las devoluciones o compensaciones a que puede dar lugar la exención del IVA para ciertos bienes o servicios.

Esta aclaración es relevante para entender el alcance de todas las medidas adoptadas por el Decreto 789 de 2020.

#### 1. Alcance del artículo 1º del Decreto 789 de 2020

La disposición analizada establece la exclusión transitoria, durante la vigencia de la emergencia sanitaria, del impuesto sobre las ventas -IVA para las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06.

Al tratarse de la exclusión de IVA, la medida tiene el efecto de que los insumos allí referidos no están gravados con IVA y no hay lugar a devolución o compensación por el IVA que se hubiese pagado para su producción. Por otra parte, estas materias primas son necesarias para la producción de los medicamentos de las partidas arancelarias enlistadas en el mismo artículo. Sobre dichos medicamentos es necesario anotar que ellos, a su vez, están beneficiados con la exención del IVA por el artículo 477 del ET.

Ahora bien, se hace necesario precisar que, tal como claramente lo establece la disposición, la exclusión transitoria del IVA no recae sobre los medicamentos de las partidas arancelarias allí indicadas, sino sobre las materias primas químicas destinadas a su producción. Esta

diferenciación es importante, por cuanto las modificaciones de los beneficios tributarios de que han sido objeto estas partidas es lo que, según señala la Presidencia de la República en su intervención, hizo necesaria la expedición de esta disposición, pero dada las complejidades del alcance de las reformas, se puede dar lugar a conclusiones diversas tal como lo manifestaron algunos intervinientes.<sup>55</sup>

Al respecto se debe señalar que el artículo 424 del Estatuto Tributario<sup>56</sup> establece una lista de partidas arancelarias beneficiadas con exclusión del pago de IVA, dentro de las cuales se encontraban, antes de las reformas de la Ley 2010 de 2019, las partidas incluidas en la disposición analizada (el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 derogó dichas partidas). Adicionalmente, el numeral 1 del artículo 424 del ET señala que son objeto de la exclusión de IVA:

“1. Las materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05 y con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06.”

Por su parte, el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019 incluyó las partidas arancelarias señaladas en el listado del artículo 477 del ET y, en consecuencia, cambió el beneficio de exclusión por el de exención del IVA para los bienes comprendidos en las señaladas partidas.<sup>57</sup> Además, el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 derogó expresamente “las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 del artículo 424,” del Estatuto Tributario.

Respecto del numeral 1 del artículo 424 del ET y de si la exclusión allí dispuesta sigue vigente pese a la derogatoria de las partidas a que ella hace referencia, algunos intervinientes manifestaron que, puesto que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 no hizo derogatoria expresa del numeral 1 del artículo 142, no podría entenderse que dicho beneficio

fue derogado y, en consecuencia, la exclusión estaría aún vigente, y sería necesario ni fáctica, ni jurídicamente, proferir esta medida.

La Presidencia de la República por su parte sostuvo en su intervención, sustentándose para ello en un concepto de la DIAN, que en virtud de la derogatoria de las partidas realizada por la Ley 2010 de 2019 y puesto que lo dispuesto en el numeral 1 resulta accesorio a dichas partidas – ya que se trata de beneficiar los insumos para la preparación de los bienes allí beneficiados-, dicho numeral habría perdido vigencia y por lo tanto, al no haber sido incluidas expresamente en el artículo 477 del ET, dichos insumos estarían gravados con IVA en el momento en que se expidió el decreto bajo examen.<sup>58</sup>

Frente a estas discrepancias interpretativas la Corte Constitucional encuentra que versan sobre la vigencia del inciso 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario, disposición que no es el objeto de control constitucional de la presente ocasión, y por otra parte, cualquiera sea la conclusión al respecto, todos los intervinientes coinciden en la necesidad de mantener el beneficio tributario sobre los insumos, y en no afectar la exención del IVA a los medicamentos.

En suma, la duda hermenéutica planteada sobre la vigencia del inciso 1 del artículo 242 del Estatuto Tributario no es un asunto respecto del cual la Sala Plena de esta Corporación deba pronunciarse en esta sentencia. Por otra parte, frente a la discusión planteada y en orden a adelantar el examen de constitucionalidad del artículo 1 del Decreto 789 de 2020, en particular en lo pertinente al examen de necesidad jurídica y fáctica de la norma, esta Corte agogerá la interpretación de autoridad contenida en el concepto de la DIAN<sup>59</sup> que fue remitida al expediente. Sin embargo, la Corte Constitucional advierte que esta postura bajo ninguna circunstancia supone definir la vigencia permanente del inciso 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario.

#### 1. Alcance del artículo 2º del Decreto 789 de 2020

La expresión “desarrollados a través de contratos de franquicia” fue objeto de solicitud de inexecutable por parte de algunos intervinientes,<sup>60</sup> por considerar que no existe una justificación para la diferenciación que la misma produce frente a los establecimientos que adelantan las mismas actividades de expendio de comidas y bebidas pero por fuera de los contratos de franquicia.

En relación con lo anterior, es importante recordar que, desde el 1 de enero de 2019, los artículos 426 y 512-1 del ET (modificados por los artículos 2 y 27 de la Ley 2010 de diciembre de 2019) establecen una diferenciación en las responsabilidades tributarias de los restaurantes y cafeterías (ya sean de persona natural o jurídica, y sin importar si pertenecen al régimen ordinario, especial o simple, o si son no contribuyentes de renta), según si su actividad la realizan en desarrollo de un contrato de franquicia o no.

Así, aquellos restaurantes (incluyendo dentro de ellos a las cafeterías, panaderías, pastelerías, fruterías y heladerías) que no operen bajo franquicias solo son responsables del Impuesto Nacional al Consumo -INC, por lo tanto no son responsables del IVA.<sup>61</sup> Por su parte, los establecimientos que operan bajo la explotación de franquicias solo son responsables del IVA, el cual tendrán que cobrar y facturar con el 19 % , y no son responsables del INC.

Esta diferenciación en la responsabilidad tributaria de los establecimientos en virtud de si desarrollan o no contratos de franquicia ha sido abordada por el legislador extraordinario durante la actual situación de estado de emergencia a fin de beneficiar con medidas tributarias a los dos tipos de establecimientos de la siguiente forma: el Decreto legislativo 682 de mayo 21 de 2020 en su artículo 9 establece la “Reducción de las tarifas del impuesto nacional al consumo en el expendio de comidas y bebidas. Las tarifas del impuesto nacional al consumo de que tratan los artículos 512-9 y 512-12 del Estatuto Tributario se reducirán al

cero por ciento (0 %) hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020". En el presente caso, el artículo 2 del Decreto Ley 789 de junio 4 de 2020 establece la "Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA- en contratos de franquicia." De tal forma que ambas medidas se complementan para lograr la finalidad de beneficiar a los establecimientos de comercio de alimentos y bebidas con medidas tributarias que permitan reactivar el sector.

Como se explicó al analizar la medida dispuesta en el artículo 1 del decreto bajo examen, la exclusión del IVA implica que dichos bienes o servicios no están gravados, no hay lugar a declaración y tampoco hay lugar a compensación o devolución del IVA pagado para su producción.

#### 1. Alcance del artículo 3º del Decreto 789 de 2020

En el artículo 3º del Decreto 789 de 2020 se establece la exención transitoria (hasta el 31 de diciembre de 2021) del impuesto sobre las ventas -IVA para la importación de vehículos automotores de transporte público de pasajeros, y de servicio público o particular de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular, completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo con las destinaciones antes indicadas.

Se trata de la única disposición del Decreto que establece la medida de exención del IVA (y no de exclusión), lo que implica que en este caso el bien está gravado a una tarifa de IVA del 0% y, en consecuencia, se hace necesario realizar la correspondiente declaración y, además, es posible deducir y compensar el IVA que se haya pagado para la importación de los respectivos bienes.

Como bien lo menciona la Universidad Externado en su concepto, el título del artículo tiene un error al referirse también a los vehículos de transporte privado de pasajeros, los cuales, en realidad, no son objeto de la medida. Sin embargo, como también lo menciona la interviniente, se trata de un error que no modifica ni genera efectos en el alcance de la medida y por lo tanto no requiere de un condicionamiento.

A continuación el artículo 3º del decreto objeto estudio consagra las condiciones de aplicación de la exención tributaria en cuatro numerales que se sintetizan en que la medida se dirige a beneficiar a pequeños transportadores propietarios de hasta dos (2) vehículos de transporte público o de carga, y “que haya sido objeto de reposición” de uno (1) o dos (2) vehículos propios de transporte público o de carga, y que cuenten con el certificado para transporte de pasajeros CREIPASAJEROS o de carga CREICARGA. Además exige que en la declaración de importación conste el número y el soporte del certificado, así como los datos del transportador beneficiario.

A su turno, el artículo 3º en su penúltimo inciso establece que la exención aplica a la importación realizada directamente por el transportador o a través del distribuidor, el concesionario o la entidad financiera, en cuyo caso además del de la declaración de la importación y el certificado del transportador, se requerirá la autorización para que el intermediario realice la importación.

Por lo tanto esta medida extiende, desde la promulgación del Decreto y hasta el 31 de diciembre de 2021, el beneficio tributario de exención del IVA del que gozan, en virtud del artículo 477 del ET,<sup>62</sup> los pequeños transportadores para la reposición de sus vehículos de transporte, de tal forma que se aplique no solo a la compra sino igualmente a la importación de los mismos bienes.

Esta medida dispuesta en el Estatuto Tributario se enmarca en la política pública de

modernización del parque automotor de transporte establecida mediante el Documento CONPES 3759 de 2013 “Lineamientos de Política para la modernización del transporte automotor de carga y declaratoria de importancia estratégica del programa de reposición y renovación del parque automotor de carga” en el que se declaró de importancia estratégica el Programa de Promoción para la Reposición y Renovación del Parque Automotor de transporte de carga. Adicionalmente, en el año 2019 el Ministerio de Transporte expidió las resoluciones 05304 del 24 de octubre de 2019 y 05412 del 5 de noviembre de 2019 en las que reglamentó las condiciones para la reposición de vehículos de transporte público y privado de carga y público de pasajeros,<sup>63</sup> estableciendo la obligación de reponer los vehículos que cumplan 20 años desde la fecha de su registro inicial.

Bajo dicho marco, los transportadores tienen la obligación de reponer sus vehículos con más de 20 años, lo que implica hacer una inversión necesaria para poder seguir trabajando, inversión que, en tiempos de bajos ingresos por efectos de la pandemia se convierte en una carga económica que puede impedir que los pequeños transportadores puedan continuar con labor, que no solo genera empleos directos, sino que es un motor vital para el desarrollo de la economía del país.

En ese marco, la medida procura mitigar los graves efectos económicos que ha tenido la pandemia en el sector del transporte terrestre, por ello disminuye hasta el 31 de diciembre de 2021 el 19% -correspondiente al IVA- del precio de importación de nuevos vehículos para los pequeños transportadores que tengan uno o dos vehículos y que sean objeto de reposición.

#### 1. Alcance del artículo 4º del Decreto 789 de 2020

El artículo 4º constituye el Título IV del Decreto 789 de 2020 y consagra la exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA para el servicio de hotelería y turismo que se

presta en todo el territorio nacional.

Al respecto es necesario recordar que a partir de la modificación realizada por el artículo 11 de la Ley 2010 de 2019, el numeral 26 del artículo 476 del Estatuto Tributario<sup>64</sup> establece la exclusión del IVA para los establecimientos de hotelería y turismo ubicados en zonas del régimen aduanero especial,<sup>65</sup> con el fin de incentivar el desarrollo turístico y empresarial de esas zonas del país. La medida dispuesta en el artículo 4 del Decreto 789 de 2020 extiende hasta el 31 de diciembre de 2020 el beneficio de exclusión del IVA para los servicios de hotelería y turismo que se presten en todo el territorio nacional.

Al igual que lo que sucede con los artículos 1 y 2 del mismo Decreto, por tratarse de la exclusión de IVA, la medida tiene el efecto de que los servicios allí referidos no están gravados con IVA y, en consecuencia, no hay lugar a declaración ni a devolución o compensación por el IVA que se hubiese pagado para su producción.

Por su parte, el párrafo 1º reitera la transitoriedad de la medida, y deja claro que, con la pérdida de vigencia de la misma a partir del primero (1) de enero de 2021, la exclusión del IVA solo será aplicable para las zonas del régimen aduanero especial.

#### 1. Alcance del artículo 5º del Decreto 789 de 2020

El artículo 5º establece la vigencia del Decreto legislativo 789 de 2020 a partir de su publicación, la cual se realizó el 4 de junio de 2020 como consta en el Diario Oficial 51.335 de la misma fecha. Dado que la transitoriedad de las medidas establecidas en cada uno de los artículos anteriores está limitada expresamente por las fechas y los términos allí fijados, lo dispuesto en el artículo 5 se limita a establecer el inicio de la vigencia y por lo tanto no

requiere de ningún examen adicional.

## 1. Examen de los requisitos formales de constitucionalidad del Decreto legislativo 789 de 2020

### 1. Expedirse dentro del término de vigencia del estado de emergencia

En efecto, el Decreto legislativo 789 de 2020 se expidió el día 4 de junio de 2020 durante la vigencia del Decreto 637 de 2020 que declaró el Estado de Emergencia Económico, Social y Ecológico (en adelante EEESE) en todo el territorio nacional, por 30 días, a partir del 6 de mayo de 2020.

### 1. Haber sido suscrito por el Presidente de la República y por todos los Ministros

El Decreto 789 de 2020 lleva la firma del Presidente de la República, Iván Duque Márquez seguida de la de todos los ministros del despacho.

### 1. Contar con una motivación expresa

El Decreto legislativo 789 de 2020 cuenta con una motivación compuesta por 30 considerandos en los que se explican las razones que justifican su expedición y la relación de las medidas adoptadas con el EEESE declarado en el Decreto 637 de 2020.

Así las cosas y en concordancia con lo expuesto por todos los intervinientes y por el Ministerio Público, la Corte Constitucional constata que el Decreto legislativo 789 de 2020 cumple con el lleno de los requisitos formales de constitucionalidad exigidos a este tipo de normas.

## 1. Ámbito territorial de aplicación

La declaratoria del EESE se extiende a todo el territorio nacional, y por su parte, las medidas adoptadas en el Decreto Legislativo 789 del 4 de junio de 2020 tienen el mismo ámbito de aplicación. Por lo tanto, se entiende cumplido este requisito formal.

## 1. Remisión del Decreto

Aunque no es un requisito formal de validez de los decretos legislativos, la Sala advierte que (i) este Decreto legislativo fue remitido por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República a esta Corte para someterlo al control automático de constitucionalidad, el día hábil siguiente a su expedición, esto es, el 5 de junio de 2020; (ii) no era 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 789 no contiene limitaciones al ejercicio de derechos fundamentales.

## 1. Examen de los requisitos materiales de constitucionalidad del Decreto legislativo 789 de 2020

## 1. Juicio de finalidad de las medidas del Decreto 789 de 2020

A la luz de este juicio, toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos<sup>66</sup>.

El artículo 1º Decreto legislativo 789 de 2020 cumple con el requisito de finalidad por cuanto busca facilitar la producción de medicamentos a través de la reducción del costo de los insumos que constituyen la materia prima para su elaboración. Dicha finalidad está directamente encaminada a mitigar los efectos que la pandemia del COVID-19 está generando en el sistema de salud, y resulta acorde con la declaratoria del Estado de Emergencia y la naturaleza de la crisis que la motiva.

El artículo 2 del Decreto tiene la finalidad de mitigar los graves efectos económicos que ha generado la pandemia, puntualmente en el sector de expendio de alimentos y bebidas, que es uno de los más afectados con las medidas de aislamiento social que impiden la atención al público en general, de locales comerciales dedicados al expendio de alimentos y bebidas.

De esta manera, explica el Gobierno nacional que la exclusión temporal del impuesto sobre las ventas -IVA- para estos servicios está encaminada a incrementar el consumo, en razón a la disminución de los costos por el expendio de comidas y bebidas, con lo que se espera el incremento de los ingresos para sus propietarios.

Para la Corte Constitucional resulta evidente que las medidas dirigidas a reducir el precio final de los servicios de expendio de alimentos y bebidas desarrollados a través de contratos de franquicia tienen la finalidad directa y específicamente encaminada a impedir la

agravación de los efectos económicos que está generando la actual crisis generada por el COVID-19 en aquel sector.

El artículo 3 del Decreto 789 de 2020, según lo establece la parte motiva de la norma, tiene como finalidad contrarrestar los efectos de la crisis económica generada en el sector del transporte terrestre público y privado de carga y público de pasajeros, “por la suspensión parcial de la movilidad en todo el territorio nacional de pasajeros y de carga”. La Presidencia de la República en su intervención manifestó que la medida “tiene por objeto incentivar la productividad del sector para la reactivación de sus actividades, dada la afectación generada por la suspensión parcial de la movilidad en todo el territorio nacional, facilitando la adquisición de los vehículos, y la generación de los ingresos necesarios para superar los efectos económicos negativos derivados de la crisis, y también contribuir a la protección del empleo en la medida en que se reactiva este sector.”

La ANDI y el Procurador General de la Nación se opusieron a la exequibilidad de la disposición alegando la falta adecuación de la finalidad y de conexidad con la declaratoria del EEESE. Por una parte por cuanto la medida puede afectar a los comerciantes de vehículos,<sup>67</sup> y por otra, por cuanto el legislador extraordinario habría partido de una consideración errónea en la expedición de la norma, que consistiría en suponer que la crisis económica del transporte terrestre de carga y pasajeros se genera en la falta de oferta de transporte terrestre de carga y pasajeros, cuando en realidad la crisis en el sector se generaría por “la falta de demanda de dichos servicios, como consecuencia de las políticas de aislamiento social decretadas por el Gobierno Nacional y por las consecuencias de la de recesión económica derivadas de dichas políticas, de conformidad con las consideraciones de los Decretos 637 y 789 de 2020”.

Para el Sr. Procurador los efectos económicos negativos en el sector del transporte terrestre se darían porque, “en el país hay un exceso de oferta de transporte de carga y pasajeros que requiere de políticas que estimulen la demanda”, por lo que una medida destinada a adquirir nuevos vehículos de transporte y con ello aumentar la oferta resultaría innecesaria e incluso contraproducente.

Al respecto, es importante indicar que la medida está específicamente dirigida a la

importación de vehículos para reposición, esto significa que no se trata de ingresar nuevos vehículos que amplíen la oferta de transporte, sino de reemplazar aquellos vehículos que ya estaban siendo utilizados para el servicio, pero que el pequeño transportador tiene el deber de reemplazar por fallas que impiden su correcto funcionamiento o por que cumplen 20 años desde su registro.

El sector del transporte intermunicipal especialmente de pasajeros pero también el transporte de carga se ha visto fuertemente afectado por las medidas destinadas a mitigar el contagio del COVID-19.<sup>68</sup> Parte importante de este sector está conformado por pequeños transportadores, dueños de hasta dos (2) vehículos que difícilmente tienen la capacidad de amortizar las pérdidas de ingresos provocadas por la pandemia, y que, además, según la normatividad vigente, podrían necesitar adquirir un vehículo nuevo para reponer uno o sus dos vehículos. De no hacerlo, por la falta de recursos económicos y los altos precios de la importación, no solo se afecta a los dueños de los vehículos, sino que ello puede repercutir en la pérdida de empleos, no solo de conductores sino de quienes requieren del transporte terrestre para el desarrollo de sus actividades laborales y empresariales.

Actualmente el ET concede la exención del IVA en la compra para los pequeños transportadores que requieran adquirir un vehículo para reposición. Pero no siempre los transportadores encuentran en el mercado nacional los vehículos que se adapten a las necesidades del servicio que prestan y por lo tanto requieren importarlos, en cuyo caso deberían pagar el 19% del IVA, lo que bajo los efectos de la pandemia, puede convertirse en un obstáculo insalvable.

En ese sentido, lo dispuesto en el artículo 3 tiene como finalidad mitigar los efectos económicos negativos generados a los pequeños transportadores (dueños de hasta dos (2) vehículos) con ocasión de la emergencia y de las restricciones de movilidad que han impedido desarrollar la respectiva actividad como fuente generadora de ingresos.

Por las razones expuestas, la Sala Plena de esta Corporación puede concluir que al permitirles la importación de los vehículos con la exención transitoria del IVA, la finalidad de la medida está directa y específicamente encaminada a impedir la extensión de los efectos económicos que la crisis generada por el COVID-19 ha producido a los pequeños transportadores -propietarios y, en ese sentido, cumple con la exigencia constitucional.

El artículo 4 del Decreto legislativo 789 de 2020 cumple con el requisito de finalidad por cuanto se trata de un beneficio tributario que persigue mitigar los graves efectos económicos que ha generado la pandemia, puntualmente en el sector de la hotelería y el turismo, sector que explícitamente fue destacado por el Decreto 637 de 2020 en el que se declaró el Estado de Emergencia, como uno de los más afectados por la crisis y respecto de los cuales se hacía necesario tomar las medidas necesarias para mitigar los efectos económicos que está generando la actual crisis generada por el COVID-19.<sup>69</sup>

La Presidencia de la República en su intervención, luego de explicar los graves efectos económicos de la crisis en el sector de hotelería y turismo, explicó que:

“En este sentido, y con miras a reactivar la economía -en la cual se incluye la reactivación de la prestación del servicio de hotelería y turismo- se incluyó esta medida asertiva, con el fin de aliviar ciertas cargas de aquellos prestadores del servicio de hotelería y turismo en todo el territorio nacional, contrarrestando así los efectos económicos sufridos en el marco de la coyuntura referida.”

Es evidente para esta Corte que la finalidad perseguida por la medida está directa y específicamente encaminada a impedir la agravación de los efectos económicos que la crisis provocada por el COVID -19 ha provocado en el sector de hotelería y turismo.

#### 1. Juicio de conexidad de las medidas establecidas en el Decreto 789 de 2020

La Corte Constitucional ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista: (i) interno, esto es, la relación entre las medidas adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente y

(ii) externo, es decir, el vínculo entre las medidas de excepción y los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia.

i. Juicio de conexidad interna de las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 con la parte motiva del mismo decreto

El artículo 1 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de conexidad interna. La atención de la salud de los pacientes con COVID-19 es la motivación general de la medida y a su vez una de las motivaciones que expone la parte considerativa del Decreto.

El Decreto 789 de 2020 está motivado por la situación de crisis generada por la pandemia del COVID-19. Dicha motivación se encuentra explícita en los primeros quince considerandos de la norma en que se manifiesta la gravedad de la emergencia de salud, el alto número de personas contagiadas en Colombia y el mundo y los efectos económicos en las pérdidas de empleo.

Por su parte, las motivaciones concretas de la medida dispuesta en el artículo 1 se encuentran en los considerandos veintidós (22) y veintitrés (23) del Decreto. En ellos se señala que el artículo 477 del ET establece los bienes exentos de IVA y luego señala:

“Que las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 Y 30.06 se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas -IVA, y dada la emergencia sanitaria y la alta demanda de medicamentos, se requiere establecer medidas transitorias durante la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, que excluyan del impuesto sobre las ventas -IVA, las partidas arancelarias mencionadas

anteriormente que son insumos indispensables para la elaboración de los medicamentos.”

El artículo 2 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de conexidad interna. La atención a los efectos económicos causados por la crisis es la segunda motivación general de las medidas que expone la parte considerativa del Decreto. Puntualmente, los considerandos veinticuatro (24) a veintiséis (26) del Decreto hacen explícita la motivación de la exclusión transitoria del IVA para ciertos establecimientos de comercio que desarrollan contratos de franquicia, así:

“Que según el párrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas - IVA y por lo tanto las actividades de que trata el artículo en mención se encuentran gravadas con el referido impuesto.

Que con el fin de promover la reactivación de la economía colombiana y por ende facilitar la protección del empleo en el territorio nacional, se considera necesario establecer una exclusión temporal del impuesto sobre las ventas -IVA para los establecimientos de comercio que lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar cuando el gobierno nacional así lo autorice, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, desarrollados a través de contratos de franquicia.

Es así que según un estudio del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se estima que los efectos de la crisis del COVID-19 generarán una contracción en promedio del 37% en el año en esta actividad, con caídas mayores al 60% entre los meses de junio y octubre.”

El artículo 3 resulta conexo con la parte motiva del Decreto 789 de 2020 por cuanto está dirigido a tomar medidas tributarias necesarias para mitigar los efectos económicos de la pandemia en sectores como el del transporte terrestre de carga y pasajeros. Puntualmente, el Decreto 789 de 2020 en su parte motiva, explícitamente se refiere a la motivación de la decisión de la siguiente forma:

“Que el artículo 477 del Estatuto Tributario, en los numerales 4 y 5, establece como exentos

los siguientes bienes: “4. Los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años. 5. Los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años.”.

Que los numerales de la disposición de que trata el considerando anterior otorgan el beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA cuando el pequeño transportador adquiere el vehículo de manera directa o a través de leasing financiero dentro del territorio nacional excluyendo del beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA los vehículos adquiridos bajo cualquier modalidad en la importación.

Que dada la crisis económica generada del sector de la economía transporte público terrestre y de carga, por la suspensión parcial de la movilidad en todo el territorio nacional de pasajeros y de carga, se requiere establecer una disposición que permita a este sector aplicar hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021 la exención del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de los respectivos bienes.

El artículo 4 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de conexidad interna. El considerando treinta (30) el Decreto señala que para reactivar el sector de hotelería y turismo en el país, se requiere ampliar el beneficio de exclusión del IVA consagrado en el numeral 26 del artículo 476 del ET, a los establecimientos que están por fuera de las zonas de régimen aduanero especial.

Así, para esta Corte resulta claro que las medidas de exclusión del IVA consagradas en el artículo 4 del Decreto legislativo 789 de 2020 están dirigidas a mitigar los efectos

económicos producidos por la pandemia en el sector de hotelería y turismo y en consecuencia es claro que tienen una relación directa y evidente con las motivaciones expuestas en la parte motiva del mismo decreto.

i. Juicio de conexidad externa de las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 con el Decreto 637 de 2020.

La Corte Constitucional pudo verificar que las medidas adoptadas en el Decreto Legislativo 789 de 4 de junio de 2020 consistentes en el establecimiento de beneficios en el impuesto sobre las ventas -IVA, tendientes a (i) reducir el valor de ciertos bienes para la producción de medicamentos necesarios para la prestación de los servicios médicos para la atención y prevención del virus, y (ii) aliviar algunas cargas tributarias para apoyar y promover la reactivación de sectores económicos que se han visto especialmente afectados por las medidas sanitarias adoptadas y proteger así el empleo en el territorio nacional, tienen una relación de conexidad directa y específica con los motivos que dieron lugar a la declaratoria del EESE en el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020 cuya finalidad es la de atender la emergencia de salud pública, así como a contrarrestar el impacto negativo de la crisis en la economía del país a partir de la adopción de distintas medidas, incluidas aquellas de carácter tributario.

En efecto, dentro de las motivaciones y presupuestos valorativos esbozados en la parte considerativa del Decreto Legislativo 637 de 6 de mayo de 2020 se hace referencia a las circunstancias imprevistas y detonantes de la crisis económica, social y de salud generada por la pandemia del nuevo CoronavirusCOVID-19.

Respecto de los aspectos relacionados con la gravedad de la pandemia desde la perspectiva de la salud pública y la consecuente necesidad de la medida dispuesta en el artículo 1º que establece el beneficio de exclusión tributaria de IVA para abaratar los insumos necesarios para la producción de medicamentos que permitan la atención de los pacientes, el Decreto 637 de 2020 contiene las siguientes consideraciones:

“Que el comportamiento del virus y las proyecciones epidemiológicas consecuentes eran en esa fecha, y continúan siendo, altamente inciertas, de tal forma que resultaba imposible

prever con precisión la duración exacta del confinamiento necesario para enfrentar el desafío y proteger la vida de los colombianos.

Que el elevado grado de incertidumbre en materia de la trayectoria apropiada para la política de salud pública acarrea una incertidumbre paralela y simétrica en materia de los costos económicos y sociales derivados de dicha trayectoria.”

El artículo 2 del Decreto legislativo 789 de 2020 cumple con el requisito de conexidad externa. Al respecto, en cuanto a las medidas dirigidas a mitigar los efectos económicos que la pandemia ha generado en diversos sectores de la economía, el Decreto 637 de 2020 señala:

“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 seguir continuando 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 significativo en la actividad económica del país.

Que debido al aislamiento obligatorio que se ha ampliado en 3 ocasiones y del cual no se tiene certeza de cuándo puede ser levantado, se ha producido un cese casi total de la vida social, lo cual implica que existan sectores de la economía como puede ser el sector turismo o el de transporte aéreo cuyas afectaciones son casi absolutas y frente a los cuales deben tomarse medidas excepcionales a fin de contener sus efectos en los ingresos de las personas. (...)

Que, de acuerdo con la encuesta de medición del impacto del COVID-19 de CONFECAMARAS, con corte a 17 de abril, el 85% de las empresas reportan no tener recursos para cubrir sus obligaciones más allá de 2 meses, y cerca del 54% de los empresarios espera disminuir su planta de personal en los próximos 3 meses. (...)

Que las medidas de distanciamiento social-fundamentales para la salud pública están afectando especialmente a los sectores de la economía que, por su naturaleza, deben permanecer completamente cerrados. En particular, el sector de comercio y en el de

reparación de vehículos reportó una destrucción de 1.5 millones de empleos, siendo el sector que más contribuyó a la destrucción de empleos en las principales ciudades. Asimismo, las restricciones han afectado la confianza de los consumidores, empresarios e inversionistas. En particular, el índice de confianza comercial se ubicó en -31 % en este mismo periodo. Lo anterior representa un deterioro de 58% frente a marzo de 2019, y corresponde al peor registro histórico del indicador.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 3 del Decreto 789 de 2020 que extiende transitoriamente la exención del IVA a la importación, a fines de reposición, de vehículos de transporte de carga y pasajeros de pequeños empresarios del transporte, además de las anteriores consideraciones, el Decreto 637 de 2020 señala:

“Que como consecuencia del aislamiento obligatorio la prestación del servicio público de transporte se encuentra afectada debido a una reducción que supera el 60%.”

Finalmente, respecto del artículo 4 del Decreto legislativo 789 de 2020, dentro de las motivaciones y presupuestos valorativos esbozados en la parte considerativa del Decreto Legislativo 637 de 6 de mayo de 2020 se hace referencia a las graves consecuencias económicas generadas en el sector del turismo por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, así:

Que en el sector turismo se evidencia una inmensa afectación. En este sentido, en cuanto a los visitantes no residentes, se estima que cayeron en el mes de marzo en más de 47% frente al mismo mes de 2019 y en el mes de abril esta cifra llegará a ser cercana al 100%. Lo anterior, a raíz de la decisión de no permitir temporalmente la entrada de extranjeros residentes en el exterior y el arribo de los cruceros, medida adoptada para minimizar el impacto de la pandemia. (Fuente: Migración Colombia y Sociedades Portuarias. Cálculos: OEE-Mincit).

Que, luego de que el país alcanzara los mayores niveles históricos de ocupación hotelera en 2019 (57,7%), así como durante el periodo enero-febrero de 2020 (59,7%), se proyecta que para el mes de marzo llegue solo al 30,2% y en el mes de abril sea de 2,9% alcanzando el mínimo histórico (menor en 28,2% y 49,6% respectivamente). El daño que ha ocasionado la pandemia sobre este sector es profundo, se estima que la tasa de ocupación hotelera llegue solo al 24% en todo el año 2020. (Fuente: OANE. Cálculos: OEE-Mincit)”

Por otra parte, para conjurar los efectos económicos que ha producido la pandemia, el Decreto 637 señaló en la parte considerativa que: “Que se deben tomar medidas adicionales en materia tributaria para afrontar la crisis;” y a través del artículo 3, el Gobierno nacional 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.”

Para la Corte Constitucional resulta evidente la relación de conexidad directa y específica entre las causas y finalidades perseguidas con la declaratoria de Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica por parte del Gobierno nacional a través del Decreto 637 de 2020 y las medidas dispuestas en el Decreto legislativo 789 de 2020.

#### 1. El juicio de motivación suficiente de las medidas del Decreto 789 de 2020

El Decreto legislativo 789 de 2020 en su parte motiva explica detalladamente las razones por las cuales se hace indispensable acudir a las medidas dispuestas, en particular, entre los considerandos cuatro (4) a quince (15) el Decreto se refiere a la gravedad de la emergencia, la evolución del contagio del Covid-19, la declaración de la pandemia por la OMS y al grave aumento de contagios en el mundo entero y en Colombia que ha generado la pandemia, con las implicaciones en las necesidades médicas que ello implica. Entre los considerandos siguientes, la parte motiva del Decreto se refiere a los efectos económicos de las medidas destinadas a evitar la expansión de la pandemia, particularmente la grave pérdida de ingresos en sectores como el transporte, el comercio de alimentos y bebidas, así como en el sector de la hotelería y turismo, con el consecuente impacto en el desempleo que ello ha traído al país.

Adicionalmente, como se explicó en el juicio de conexidad interna, en los considerandos 22 a 30 el Decreto manifiesta la motivación concreta de cada una de las medidas tributarias, señalando que se trata de hacer más accesibles los insumos para la producción de medicamentos necesarios para atender a los pacientes del COVID-19 y especificando las razones por las cuales se hacen necesarias las exclusiones del IVA para el sector de la hotelería y turismo y el comercio de bebidas y alimentos en contratos de franquicia, así como la exención del mismo impuesto para la importación de bienes destinados a la reposición de vehículos de transporte público y privado de carga y público pasajeros, pertenecientes a pequeños transportadores.

Para esta Corte la motivación expuesta en la parte considerativa del Decreto 789 de 2020 resulta suficiente para justificar las medidas adoptadas, que en cualquier caso, por no limitar derechos constitucionales de los ciudadanos, no requieren de una exigente carga de motivación.

#### 1. Juicio de ausencia de arbitrariedad de las medidas del Decreto 789 de 2020

El Decreto 789 de 2020 (i) no suspende ni afecta el núcleo esencial de los derechos fundamentales de los ciudadanos; y (ii) no interrumpe el normal funcionamiento de las ramas del poder público, y (iii) tampoco suprime ni modifica los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento. El decreto analizado establece beneficios tributarios respecto del IVA para insumos necesarios para la fabricación de medicamentos y para algunos bienes y servicios de actividades económicas que han sido particularmente afectados por la pandemia, sin que de ello pueda derivarse la afectación a algún derecho constitucional.

En consecuencia, la Sala Plena de esta Corporación concluye que en el Decreto 789 de 2020 no se prevén medidas que desconozcan las prohibiciones para el ejercicio de las facultades legislativa reconocidas en la Constitución, la LEEE y los tratados internacionales de derechos

humanos ratificados por Colombia.

#### 1. El juicio de intangibilidad de las medidas del Decreto 789 de 2020

El Decreto Legislativo 789 de 2020 no suspende ni limita derecho constitucional alguno y mucho menos aquellos derechos o sus garantías, respecto de los cuales la Carta política en el artículo 214, y los tratados a que hace referencia el artículo 93 superior, señalan que no podrán ser suspendidos en estados de excepción.

#### 1. El juicio de no contradicción específica de las medidas del Decreto 789 de 2020

Considera esta Corporación que el Decreto legislativo 789 de 2020 establece normas de carácter tributario que:

i. No contrarían de manera específica a la Constitución o los tratados internacionales; por cuanto no existe ninguna disposición en la Carta Política o en algún tratado internacional que conforme el parámetro de control, que establezcan una prohibición a las exenciones o exclusiones tributarias del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

Al respecto, es preciso señalar que esta Corte, en reiteradas ocasiones, ya ha examinado y avalado las medidas que prevean exenciones o exclusiones del IVA en estados de emergencia.<sup>70</sup>

Bajo ese supuesto, la idoneidad de las medidas en la presente ocasión no solo resulta

remarcada por el hecho de que la finalidad del artículo 1º de abaratar el listado de partidas arancelarias justifica su legitimidad en que los bienes exentos son requeridos para la fabricación de medicamentos útiles para la atención de la vida, la salud y la integridad de las personas afectadas con el virus que ha generado la crisis, sino porque además, las medidas dispuestas en los artículos 2, 3 y 4 procuran mitigar los graves efectos económicos que la pandemia ha causado en el sector del turismo, del transporte y de restaurantes, a fin de incentivar la reactivación de estos sectores y, con ellos, de la economía y el empleo en el país. Por lo tanto, concluye la Corte que no hay en ellas ninguna contradicción con lo dispuesto en la Carta Política o en el bloque de constitucionalidad.

Por otra parte, respecto del artículo 1º, la medida establece que tendrá efecto “[d]urante la vigencia de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social”. El Sr. Procurador General de la Nación solicitó que se condicionara la exequibilidad de la norma, por considerar que lo dispuesto en el artículo 215 de la Carta Política implica que las medidas fiscales dictadas en desarrollo de un Estado de Emergencia deben tener vigencia hasta la finalización de la siguiente vigencia fiscal.

Al respecto, como se ha reiterado en la jurisprudencia de esta Corporación,<sup>71</sup> un requisito específico de las medidas de índole tributaria expedidas al amparo de un estado de emergencia es la transitoriedad. Dicha transitoriedad está establecida por mandato constitucional de conformidad con lo señalado en el artículo 215 de la Constitución Política, según el cual “las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”, regla que se reitera en la Ley Estatutaria 137 de 1994.

Ahora bien, la Corte Constitucional ha entendido que el carácter transitorio de las medidas está dirigido a generar la menor interrupción posible en la normalidad legal e institucional, por lo que el término dispuesto en el artículo 215 superior se ha entendido como el límite máximo de extensión temporal de las medidas de naturaleza tributaria, sin que, por

supuesto, ello suponga que el legislador extraordinario no tenga la posibilidad de establecer un término menor.

En efecto, tal como se expuso en el numeral 4 de la parte considerativa de esta decisión, la mayor parte de las medidas de exención y exclusión del IVA tomadas en el marco de Estados de Emergencia han tenido una duración concreta, relacionada con la vigencia de la declaratoria de la emergencia o con plazos menores. La jurisprudencia de esta Corte ha considerado que establecer un plazo menor a lo dispuesto en el artículo 215 superior no solo no contraría la regla constitucional, sino que, por el contrario, es un elemento que favorece la proporcionalidad de la medida por cuanto genera un menor impacto en los ingresos del Estado.

El problema constitucional que puede surgir de la redacción del artículo 1 del Decreto 789 de 2020 no está en que el plazo dispuesto para la vigencia de la medida tributaria sea menor que aquel establecido por el artículo 215 superior, sino, por el contrario, se trata de un plazo indeterminado que podría superar el límite temporal fijado por la Carta Política para las medidas tributarias, pues la vigencia de la Emergencia Sanitaria se puede prorrogar por parte del Ministerio de Salud, sin que exista claridad en cuanto a que estas prórrogas no irán más allá del 31 de diciembre de 2021.<sup>72</sup>

En ese sentido, la temporalidad establecida para la vigencia del artículo 1º del Decreto 789 de 2020 no contraría el artículo 215 de la Carta Política siempre que la vigencia de la Emergencia Sanitaria no se prorrogue más allá del 31 de diciembre de 2021, que es la fecha en que termina la segunda vigencia fiscal de la medida.

Podría suponerse que, dadas las expectativas actuales sobre la disminución de las tasas de contagio o el arribo de una posible vacuna en los próximos meses, la Emergencia Sanitaria no se prorrogue más allá del 31 de diciembre de 2020, sin embargo, en virtud del principio

de certeza tributaria y fundamentalmente por la existencia de un mandato constitucional concreto en la materia, se hace indispensable un pronunciamiento al respecto.

Por esta razón, la Corte Constitucional declarará la exequibilidad del artículo 1º del Decreto legislativo 789 de 2020, bajo el entendido de que la fecha máxima de vigencia de la medida es el 31 de diciembre de 2021.

i. Las disposiciones del Decreto 789 de 2020 no desconocen el marco de referencia de la actuación del Ejecutivo en el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por cuanto no modifican las competencias del Congreso y en nada afectan el libre ejercicio de la función legislativa durante la emergencia, ni durante el año siguiente previsto por la norma.

En plena correspondencia con lo expuesto, la Corte Constitucional encuentra que las medidas contempladas en el Decreto legislativo 789 de 2020 se ajustan al requisito de no contradicción específica.

#### 1. Juicio de motivación de incompatibilidad de las medidas del Decreto 789 de 2020

El artículo 1 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de incompatibilidad.

La parte motiva del Decreto hace explícita la incompatibilidad del régimen tributario actual, por cuanto, si bien los medicamentos de las partidas arancelarias están exentos en virtud del artículo 477 del ET, las materias primas para su producción, -en virtud de la Ley 2010 de

2019- “se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas -IVA,”.

Los considerandos 23 y 24 del Decreto fueron ampliados por la Presidencia de la República en su intervención y sustentados en un concepto de la DIAN, a fin de aclarar la situación tributaria de los bienes objeto del beneficio tributario.

El artículo 2 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de incompatibilidad con la normatividad ordinaria.

La parte motiva del Decreto hace explícita la incompatibilidad del régimen tributario actual con la medida establecida, por cuanto, como lo indica el considerando veinticinco (25) del proyecto, si los establecimiento de comercio que desarrollan las actividades descritas en el artículo analizado están excluidas del IVA y en cambio son responsables del Impuesto Nacional al Consumo, el parágrafo del artículo 426 del ET señala que dicha exclusión no opera frente a los contribuyentes que realicen esas actividades en desarrollo de contratos de franquicia, quienes sí se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas -IVA. En efecto el señalado artículo dispone lo siguiente:

**ARTICULO 426. SERVICIO EXCLUIDO.** Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas (IVA) y está sujeta al impuesto nacional al consumo al que hace referencia el artículo 512-1 de este Estatuto.

**PARÁGRAFO.** El presente artículo no aplica para los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia, los cuales se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA).

Por lo tanto, la normatividad ordinaria resultaría incompatible con la medida que pretende reducir el precio de los servicios a través de la exclusión transitoria del IVA.

El artículo 3 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de incompatibilidad con la normatividad ordinaria.

La parte motiva del Decreto hace explícita la incompatibilidad del régimen tributario actual con la medida establecida, por cuanto, si bien los numerales 4 y 5 del artículo 477 del ET establecen la exención del IVA para la compra de vehículos en reposición de pequeños transportadores-propietarios, dicha medida no incluye la importación de dichos vehículos, la cual por consecuencia, está gravada por el impuesto.<sup>73</sup>

Por lo tanto, la normatividad ordinaria resultaría incompatible con la medida que pretende reducir el precio de los servicios a través de la exclusión transitoria del IVA.

El artículo 4 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de incompatibilidad con la normatividad ordinaria.

La parte motiva del Decreto hace explícita la incompatibilidad del régimen tributario actual con la medida establecida, por cuanto, el numeral 26 del artículo 476 del Estatuto Tributario excluye el impuesto sobre las ventas -IVA de los servicios de hotelería y turismo pero exclusivamente en las zonas de régimen aduanero especial, por lo que los servicios prestados en el resto del territorio nacional están gravados con IVA según la normatividad ordinaria.

La necesidad de las medidas se analiza desde dos perspectivas, en primer lugar es necesario verificar la necesidad fáctica o idoneidad de las medidas para conjurar los efectos de la crisis, para lo cual se analizará cada una de las medidas por separado, y, en segundo lugar, la necesidad jurídica de acudir a las competencias extraordinarias para proferir cada una de las disposiciones.

(i). La necesidad fáctica o idoneidad.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 1º, respecto de la exclusión del IVA a un listado de insumos para la fabricación de medicamentos, la necesidad fáctica de la medida se explica a lo largo de la parte motiva del Decreto, cuando se hace la relación del alto y creciente número de casos reportados en el país, para luego explicar en el considerando que específicamente se refiere a la medida que: “dada la emergencia sanitaria y la alta demanda de medicamentos, se requiere establecer medidas transitorias (..) que excluyan del impuesto sobre las ventas -IVA, las partidas arancelarias mencionadas anteriormente que son insumos indispensables para la elaboración de los medicamentos.”

Por otra parte, a través de la Presidencia de la República, el Ministerio de Salud y Protección Social envió a esta Corporación un informe detallado en el que explica puntualmente la idoneidad de los medicamentos pertenecientes a cada una de las partidas arancelarias incluidas en la disposición, para la atención médica de los síntomas y efectos que produce el contagio con el COVID-19, lo que demuestra la necesidad de reducir el costo de los insumos indispensables para la producción de estos medicamentos.<sup>74</sup>

Por otra parte, tal como se pudo constatar en la parte motiva de esta decisión, la Corte Constitucional ya ha evaluado medidas que establecen excepciones del Impuesto al Valor

Agregado a ciertos bienes con la finalidad de afrontar los efectos de situaciones en que han sido declaradas como EEESE. En esta ocasión, dado que la provisión de esos bienes está dirigido justamente a la protección de la vida, la salud y la integridad física de los ciudadanos, la medida que está dirigida a abaratar los costos de compra e importación de estos insumos se demuestra particularmente necesaria y legítima. En ese sentido, para esta Corte la necesidad fáctica de la medida que exceptúa del IVA a los insumos necesarios para la producción de los medicamentos correspondientes a las partidas arancelarias incluidas en el artículo 1° del Decreto 789 de 2020 está debidamente acreditada.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 2º, respecto de la exclusión transitoria del IVA a los establecimientos de comercio que llevan a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, o para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, siempre que sea en desarrollo de un contrato de franquicia, la necesidad de la medida está sustentada en la parte motiva del Decreto por los graves efectos económicos, especialmente en el índice de desempleo generado por la emergencia y por las consecuentes medidas de restricciones de movilidad y aislamiento social que han incidido en que muchos locales comerciales dedicados a las actividades señaladas hayan disminuido notablemente sus ingresos, por lo que la medida está destinada a “promover la reactivación de la economía colombiana y por ende facilitar la protección del empleo en el territorio nacional”.

Según explica la Presidencia de la República en su intervención, “el sector de expendio de comidas y bebidas constituye uno de los más afectados por los efectos de la crisis al no poder prestar sus servicios al público, debido a las medidas sanitarias que prevén la clausura de los locales comerciales.”

Explica puntualmente, y así consta también en las consideraciones de los Decretos Legislativos 637 y 789 de 2020, que “según estudio de la Oficina de Estudios Económicos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, los efectos de la crisis de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19 generaría una contracción económica en promedio del 37% en el año en la actividad de los restaurantes, con caídas mayores al 60% entre los meses de junio y

octubre.”

En ese marco, la exclusión del IVA a estos establecimientos de comercio responde a la necesidad de incentivar el consumo de estos bienes y servicios a través de la disminución del precio en un 19% y con ello, se pretende reactivar estos sectores con los beneficios que ello conlleva para la economía colombiana y el empleo, teniendo en cuenta el cierre forzoso de los establecimientos que los propietarios han tenido que soportar por cuenta de las medidas de aislamiento decretadas, así como la imposibilidad de que los habitantes del territorio se puedan desplazar fuera de sus hogares, y que han causado a estos y a sus empleados graves consecuencias económicas ante la dificultad para generar ingresos.

La medida resulta necesaria e idónea para contribuir a mitigar los efectos económicos que la crisis ha generado en los establecimientos de comercio de este sector de la economía.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 3º, respecto de la exención transitoria del IVA a la importación para la reposición de vehículos de transporte terrestre de carga y de pasajeros de propiedad de pequeños transportadores, la necesidad de la medida está sustentada en la parte motiva del Decreto 637 de 2020 que declaró el Estado de Emergencia de la siguiente forma:

Que como consecuencia del aislamiento obligatorio la prestación del servicio público de transporte se encuentra afectada debido a una reducción que supera el 60%.

Que los efectos graves e inesperados de esta crisis, que empeora constantemente, han lesionado de tal manera a todos los trabajadores de Colombia y a la capacidad productiva del país que es incapaz de generar las condiciones para mantener el empleo y todo de lo que ello deriva. .

Que es absolutamente necesario e ineludible que se adopten medidas para conjurar la crisis y evitar la extensión de sus efectos. [“.”]

Esta fuerte disminución en la demanda de transporte público de carga y pasajeros tiene como efecto la disminución de los ingresos de los empresarios del transporte, lo cual limita su posibilidad de hacer las inversiones necesarias para mantener la presentación del servicio. Una de esas inversiones necesarias, es la compra o importación de vehículos nuevos para la reposición de aquellos que por vetustez o mal funcionamiento deben ser chatarrizados. Tratándose de pequeños transportadores – propietarios, es decir dueños de hasta dos (2) vehículos de transporte de carga o pasajeros, el efecto económico de la crisis puede dificultar gravemente la posibilidad de la inversión, sobre todo en los casos de importación que está gravada con un IVA del 19%.

Según explica la Presidencia de la República en su intervención, cuando se refiere a la necesidad de la medida, sostiene que la misma: “atiende a la necesidad de aliviar las cargas económicas asociadas a la causación de dicho valor, en favor los pequeños transportadores que también importen los referidos bienes para el desarrollo de su actividad económica, ante la reducción de sus ingresos ocasionada por la suspensión parcial de la movilidad en todo el territorio nacional.”

Desde esa perspectiva, la exención transitoria del 19% del IVA para la importación de bienes destinados a la reposición de vehículos de transporte de carga o de pasajeros resulta necesaria dado que la grave afectación al sector transportador ha generado una pérdida importante de ingresos de los pequeños transportadores, lo que se constituye en una barrera económica para realizar la reposición de sus vehículos cuando se requiera hacer a través de la importación de los mismos ya que está gravada con IVA.

Al exentuar el impuesto hasta el 31 de diciembre de 2021, se produce un beneficio importante en el precio de importación que puede incidir para que los pequeños empresarios logren continuar con sus actividades, evitando así la pérdida de empleos e incentivando la reactivación económica, con lo cual esta Corte constata que, en efecto, la medida cumple con el requisito de necesidad fáctica.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 4º, respecto de la exclusión transitoria del IVA a los servicios de hotelería y turismo que se presten en el territorio nacional, la necesidad de la medida está sustentada en la grave pérdida de ingresos que el sector turístico y hotelero han sufrido como efecto directo de la pandemia y de las medidas de restricción de la

movilidad y aislamiento social que se han hecho necesario tomar para evitar la expansión del contagio.

La grave afectación económica del sector turístico y hotelero está manifestada en la parte motiva del Decreto 637 de 2020 que señala que “en el sector turismo se evidencia una inmensa afectación. En este sentido, en cuanto a los visitantes no residentes, se estima que cayeron en el mes de marzo en más de 47% frente al mismo mes de 2019 y en el mes de abril esta cifra llegará a ser cercana al 100%.” Lo cual además se contrasta en el Decreto con los buenos resultados obtenidos en el sector a inicios de año, antes de que se tomaran las medidas de confinamiento, y se concluye que, “se estima que la tasa de ocupación hotelera llegue solo al 24% en todo el año 2020. (Fuente: OANE. Cálculos: OEE-Mincit).” Esto en comparación con el (57,7%), del 2019.

Esta grave situación también es descrita en la parte motiva del Decreto 789 de 2020 que, al respecto indica:

“...las medidas de control sanitario y de orden público relacionadas con la reducción de la movilidad, la aglomeración y la congregación en los sitios públicos para prevenir y controlar la propagación de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19 ha generado una afectación de las distintas actividades económicas desarrolladas por el sector empresarial, que no puede seguir operando en condiciones normales y encuentra dificultades para mantener sus ingresos y, por lo tanto, para cumplir con sus obligaciones para con sus proveedores y acreedores, incluyendo los gastos necesarios para su normal sostenimiento, tales como cánones de arrendamiento y servicios públicos, entre otros.”

Al respecto, la Asociación Hotelera y Turística de Colombia – COTELCO manifestó que la emergencia económica y social y las medidas de aislamiento social obligaron al cierre de la gran mayoría de los establecimientos del sector y señala que, “más del 80% de los hoteles en Colombia se encuentra al día de hoy cerrados al público y los que mantienen sus puertas

abiertas, presentan una ocupación promedio del 2.5%". A su vez, manifiesta que el sector hotelero ha tenido una caída en sus ingresos de más del 90%, con respecto a los registros presentados en los meses de marzo, abril y mayo del año 2019, y coincide con el Gobierno nacional en que, en un escenario optimista, es posible que la tasa de ocupación del 2020 llegue al 24%, una caída cercana al 50% frente a la tasa de ocupación del 2019.<sup>75</sup>

En ese mismo sentido, la necesidad de la medida está explícita en la parte motiva del Decreto 789 de la siguiente forma: "y en razón a la necesidad de reactivar el sector de la hotelería y el turismo en todo el territorio nacional, se igualará el tratamiento tributario de la exclusión del impuesto sobre las ventas -IVA hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020."

Como se explicó en el análisis de la finalidad de la medida, el beneficio tributario establecido en el artículo 4 del Decreto 789 de 2020 está destinado a disminuir el precio de los servicios de hotelería y turismo prestados en lugares del territorio nacional que, por no ser zonas de régimen aduanero especial, están gravadas con el Impuesto al Valor Agregado -IVA del 19%. Al excluir del IVA estos servicios, el precio resulta más atractivo para los usuarios, lo que incita a su consumo y de esa forma se convierte en un incentivo para la reactivación del sector.

Por lo tanto, no surge ninguna duda sobre la necesidad de tomar medidas para reactivar el sector turístico y hotelero, que según lo muestran las cifras allegadas a esta Corporación, ha sido gravemente afectado con la crisis generada por la pandemia del COVID-19.

Por otra parte, respecto de la idoneidad de la medida para contribuir a mitigar los efectos económicos de la crisis en el sector, la Asociación Hotelera y Turística de Colombia - COTELCO, como interviniente en este asunto, manifestó que la medida no resulta beneficiosa para todos los prestadores de los servicios del sector, pues la exclusión del IVA al no permitir el descuento del IVA gastado en la producción de los servicios, puede trasladar

mayor costos, especialmente a los establecimientos de comercio que incurren en altos pagos de IVA para la adquisición de bienes y servicios necesarios para su funcionamiento.

En este estadio del juicio de constitucionalidad, la Corte considera que un beneficio tributario destinado a disminuir los precios de los servicios de hotelería y turismo e incentivar con ello a los usuarios, resulta fácticamente necesario, sin perjuicio de que, al realizar el examen de proporcionalidad de la medida, la Sala Plena tome en consideración los efectos económicos y tributarios de la medida respecto de los diferentes prestadores de servicios del sector, y de acuerdo con ello, adopte las decisiones que considere pertinentes.

(ii) La necesidad jurídica de las medidas.

En primer lugar, la Corte Constitucional constata que el Gobierno no contaba con medios ordinarios para establecer las medidas tributarias de exclusión y exención transitoria del IVA dispuestas en el Decreto 789 de 2020, puesto que la competencia para establecer este tipo de beneficios tributarios es del Congreso en aplicación del principio de legalidad del tributo (arts. 150-12 y 338 C.P.).

Por otro lado, la necesidad jurídica de acudir a las competencias legislativas extraordinarias para excluir del IVA a los insumos descritos en el artículo 1 del Decreto 789 de 2020 está sustentada por el Gobierno nacional en que, por una parte, si bien dichos bienes estaban excluidos del impuesto en virtud del numeral 1º del artículo 424 del ET, luego de la reforma de dicho artículo realizada por la Ley 2010 de 2019, las partidas arancelarias allí enlistadas fueron beneficiadas con la exención del IVA en el artículo 477 del ET, pero en dicho artículo no se incluyeron los insumos, por lo que, según sustentó el Gobierno con fundamento en la interpretación de autoridad emitida por la DIAN, estos insumos habrían perdido el beneficio tributario y por lo tanto quedaron gravados con IVA.

Reitera esta Corporación que, con independencia de la vigencia o no del numeral 1 del artículo 424 del ET, para la Corte Constitucional el concepto emitido por la DIAN resulta suficiente para determinar que, en efecto, se hacía necesario acudir a las competencias extraordinarias para establecer la medida dispuesta en el artículo 1 del Decreto 789 de 2020.

En cuanto al artículo 2, la necesidad jurídica de acudir a las competencias legislativas extraordinarias para excluir transitoriamente del IVA se sustenta en que, en virtud del párrafo del artículo 426 del ET, la exclusión allí dispuesta para los establecimientos de comercio que lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, o para ser llevadas por el comprador, no opera “para los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia, los cuales se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA).”

En cuanto al artículo 3, la Presidencia de la República destaca que en la legislación ordinaria no existen disposiciones que contemplen o autoricen los tratamientos previstos en las normas objeto de estudio, y que, por lo tanto, permitan superar los efectos económicos adversos generados por la crisis que se propone mitigar. Puntualmente indica, tal como lo hace la parte motiva del decreto analizado, que:

“Frente a la exención del IVA en la importación de vehículos de transporte público y particular de pasajeros o de carga, previo a la expedición del Decreto Legislativo objeto de revisión, en los términos de los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario, el beneficio de la exención se encuentra previsto para el pequeño transportador que adquiere el vehículo el chasis con motor y la carrocería para conformarlo- para reposición de manera directa, o mediante leasing financiero dentro del territorio nacional, sin incluir los vehículos adquiridos bajo la modalidad de importación. Así, en condiciones ordinarias la importación de estos bienes se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas -IVA- a la tarifa general del 19%.

En tal sentido, para enfrentar los hechos que dieron lugar a la declaratoria del estado de emergencia consignados en el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, las atribuciones ordinarias del Ejecutivo no permitían alcanzar los fines que se proponen las medidas excepcionales, consistentes en el establecimiento de precisos beneficios tributarios transitorios en materia del impuesto sobre las ventas – IVA.”

Esta Corporación constata que, en efecto, la legislación tributaria ordinaria grava con IVA la importación de los bienes a que hace referencia la medida dispuesta en el artículo 3 del Decreto 789 de 2020 y por lo tanto, para modificar tal mandato legal y crear la exención tributaria transitoria, el Gobierno necesitaba acudir al ejercicio de las facultades legislativas extraordinarias.

Respecto de la necesidad jurídica de la medida dictada a través del artículo 4, la Presidencia de la República destaca que en la legislación ordinaria la exclusión del impuesto a las ventas está autorizada únicamente para las zonas de régimen aduanero especial determinadas en el numeral 26 del artículo 476 del ET y no para todas en general.

Esta Corporación constata que, en efecto, la legislación tributaria ordinaria grava con IVA los servicios de hotelería y turismo que se prestan en el territorio nacional por fuera de las zonas de régimen aduanero especial y por lo tanto, para modificar tal mandato legal y extender la exclusión tributaria del IVA de forma transitoria a todo el territorio nacional se necesitaba el ejercicio de las facultades legislativas extraordinarias del Gobierno.

Para la Sala Plena de esta Corporación estos argumentos dan cuenta de la necesidad jurídica de las medidas.

#### 1. Juicio de proporcionalidad de las medidas del Decreto 789 de 2020

En cuanto a las medidas dispuestas en el DL 789 de 2020, de antemano se debe concluir que los beneficios tributarios de exclusión o exención del IVA a insumos necesarios para la producción de medicamentos, o a bienes cuya disminución en el precio resulta útil para incentivar el comercio y reactivar la economía, son medidas que esta Corte ya ha analizado en anteriores oportunidades y ha concluido que no restringen derechos de los ciudadanos y

que dada la actual emergencia constituyen respuestas equilibradas frente a la gravedad de los efectos en la salud y en la economía generados por la pandemia del COVID-19.

Según informa el Ministerio de Hacienda en la respuesta enviada a la Corte en el presente proceso “De acuerdo a las estimaciones realizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, el impacto fiscal sobre los ingresos del Estado colombiano, asociado a la expedición del Decreto Legislativo 789 de 2020, asciende aproximadamente a \$1.017,5 miles de millones de 2020.”<sup>76</sup>

Conforme a lo expresado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en la mayoría de los casos se trata de exclusiones del impuesto sobre las ventas -IVA- artículos 1, 2 y 4-, que no dan lugar a la generación de saldos a favor susceptibles de devolución o imputación en los periodos siguientes, propendiendo por proteger así también, las arcas del Estado.

En ese sentido, la exención del IVA a los bienes, productos y servicios descritos en el Decreto resulta proporcionada bajo el entendido de que la disminución en el recaudo tributario que se genera con dicha medida esta plenamente justificada con el objetivo perseguido de (i) reducir el valor en la adquisición de insumos con destino a la producción de medicamentos esenciales para la prevención, atención y tratamiento del virus, permitiendo su disponibilidad y fácil acceso, y (ii) estimular la reactivación de ciertos sectores económicos altamente afectados por la crisis, objetivos que no podrían lograrse mediante los mecanismos ordinarios.

Además, se trata de medidas con una transitoriedad precisa, limitadas en el tiempo a las fechas 31 de diciembre de 2020 (arts. 2 y 4) y 31 de diciembre de 2021 (art. 3), según el caso. Se reitera que en el caso del artículo 1º, la Corte Constitucional ha decidido declarar su exequibilidad condicionada de bajo el entendido de que el límite máximo de vigencia de la medida es el 31 de diciembre de 2021. Esto implica que sus impactos han sido limitados al

tiempo estrictamente necesario para cumplir exclusivamente con la finalidad de su adopción asociada a la emergencia.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 3, algunos intervinientes manifestaron su preocupación por la afectación que podrían sufrir la producción nacional de automotores con la medida. Al respecto, resulta importante señalar que la medida no crea una ventaja para la importación de vehículos, sino que iguala, con el mismo beneficio, a los vehículos importados con los vehículos vendidos en el mercado nacional.

En ese sentido, y puesto que el gremio que se pretende favorecer, por tratarse de uno de los gremios con mayor afectación económica como efecto de la Pandemia, es el sector de los pequeños transportadores, el beneficio para este grupo afectado resulta significativo.

Por otra parte, el sector nacional dedicado a la producción y venta de vehículos aptos para el transporte de carga y de pasajeros, podría verse afectado por la pérdida de competitividad en los precios frente a los vehículos importados, pero exclusivamente en aquellos casos en que se traté de la importación realizada por un pequeño empresario-transportador, que sea dueño de hasta 2 vehículos, y que cumpla con todos los requisitos dispuestos en el artículo 3 del Decreto.

Esta norma no beneficia a las grandes empresas transportadoras, ni siquiera a las medianas que cuentan con 3 o más vehículos, y mucho menos a los particulares que no cuentan con el registro como transportadores. Se trata de una medida sumamente restringida en cuanto al grupo de beneficiarios y, en consecuencia, el posible impacto de la medida solo afectaría un renglón muy específico del mercado de automotores, dejando indemne la mayor parte del comercio en ese sector.

Adicionalmente, la disminución de precio generada por la exención del IVA en la importación, tampoco implica indefectiblemente que los pequeños transportadores vayan a importar sus vehículos, en particular si en el mercado nacional existen vehículos con las especificaciones técnicas y precios que resulten competitivos, los cuales, como antes se indicó, también están exentos del impuesto de IVA.

Para la Sala Plena, no hay elementos de los cuales se pueda deducir que la medida implique un impacto económico relevante en los productores y comercializadores de vehículos nacionales, que pudiese resultar mayor al beneficio que perciben los empresarios-transportadores, quienes además han sido particularmente afectados por la pandemia.

En consecuencia, dado que se trata de una materia económica y que no existe una afectación de derechos constitucionales, se trata de una regulación que debe analizarse bajo un test flexible de proporcionalidad. En consecuencia, visto que la exención del IVA no es una medida constitucionalmente prohibida y que la misma está dirigida y resulta útil para contribuir a mitigar los efectos económicos de la pandemia en el sector de los pequeños transportadores, para esta Corporación la medida resulta claramente proporcional.

Por otra parte, respecto de la medida establecida en el artículo 4 del Decreto, su análisis de su proporcionalidad requiere de un estudio más detallado respecto de los efectos que genera a los establecimientos del sector. Al respecto, la Asociación Hotelera y Turística de Colombia -COTELCO, como interviniente en este asunto, manifestó su discrepancia con la medida por considerar que en realidad la medida genera efectos económicos negativos para la gran mayoría de los establecimiento del sector, puesto que la exclusión del IVA (al contrario de la exención que es lo que la Asociación había solicitado al Gobierno) impide que se descuente el IVA que se ha pagado por las compras de los bienes y servicios adquiridos para la prestación del servicio hotelero o turístico y, en consecuencia, termina generando un mayor costo, particularmente para aquellos establecimientos que deben adquirir un sinnúmero de insumos, bienes y servicios para prestar los servicios de alojamiento y hospedaje. El

interviniente sustenta esta afirmación con una tabla de costos y descuentos tributarios que da cuenta de los mayores costos que puede implicar la medida analizada.<sup>77</sup>

Además, explica COTELCO que a diferencia con lo que puede suceder con los establecimientos del resto del país, la exclusión del IVA para los establecimientos de las zonas de régimen aduanero especial resulta beneficioso por cuanto, al operar en dichas zonas “tienen otras normas que complementan dicho régimen y que hacen que sus costos y gastos tengan un impacto distinto en la operación, a diferencia de quienes prestan esos servicios fuera de esas zonas”, y por lo tanto, consideran que la igualación en el tratamiento tributario de exclusión del IVA resulta inconveniente para la gran mayoría de establecimientos de alojamiento y hospedaje que no están en estas zonas, por lo que solicita a la Corte que declare la exequibilidad condicionada de la medida para que solo lo apliquen aquellos establecimientos de alojamiento y hospedaje que así lo consideren conveniente.

A la luz de la información recolectada en el proceso, la Sala plena de esta Corporación encuentra que, tal como está redactada, la medida dispuesta en el artículo 4 no resulta adecuada y proporcional para todos los establecimientos del sector de hotelería y turismo, pues la exclusión del IVA no representa un beneficio a los establecimientos de comercio que incurren en altos pagos de IVA para la adquisición de bienes y servicios necesarios para su funcionamiento. Al no poder descontar los pagos de IVA, estos se convierten en gastos que terminan por incrementar el precio del servicio, lo que, contrario a lo buscado por la medida, puede terminar desincentivando a los usuarios, o trasladando más costos a los establecimientos de comercio a fin de mantener los precios. En esos casos, la medida tendría un efecto lesivo que vendría a agravar los daños ocasionados con la crisis generados por la pandemia en el sector de hotelería y turismo.

En ese sentido, dada la diversidad de modelos de servicios de hotelería y turismo, la medida puede resultar idónea y beneficiar a una parte de los establecimientos, particularmente a aquellos que “por su estructura física, modelo de negocios y servicios ofrecidos no pagan

mucho IVA en sus compras de bienes, insumos y servicios para desarrollar su actividad y tener un IVA excluido no los afecta tanto”, pero como lo manifiesta COTELCO, buena parte de los establecimientos del sector podrían verse afectados. En general, entre más compleja es la infraestructura y la oferta de servicios que ofrezca un establecimiento, mayor es el efecto negativo que la medida generaría, lo que implica a su vez, que la medida impactaría negativamente a los establecimientos que generan la mayor cantidad de empleo en el sector.

En ese sentido, al evaluar la proporcionalidad de la medida, la Corte Constitucional constata que los beneficios que la medida genera a una parte de los establecimientos del sector hacen necesario evaluar la forma de mantener la vigencia de la medida, y a la vez evitar que la misma genere efectos negativos a los demás establecimientos pertenecientes al sector de hotelería y turismo.

Aunque podría pensarse que la medida más beneficiosa para el sector es la exención del IVA para los servicios de hotelería y turismo, la función de la Corte Constitucional es la de evaluar la constitucionalidad de las medidas, y no la de diseñarlas según la mayor o menor conveniencia, mucho menos cuando se trata de normas en materia tributaria cuyo diseño implica necesariamente un análisis de los impactos fiscales, cuestión que escapa a las funciones de esta Corporación.

Bajo esas consideraciones, para mantener la proporcionalidad de la medida, salvaguardar los beneficios que la medida diseñada y adoptada por el Gobierno nacional puede generar a algunos establecimientos y al mismo tiempo no agravar la situación de aquellos que se verían afectados, esta Corte declarará la exequibilidad condicionada del artículo 4 del Decreto 789 de 2020, en el sentido según el cual el régimen de exclusión del IVA a que se refiere el artículo 4º es optativo y ordenará al Gobierno nacional que expida una reglamentación para permitir que los establecimientos que decidan no acogerse al beneficio de exclusión del IVA puedan hacerlo.

En este sentido, dada la magnitud de la crisis que se requiere conjurar, la Corte Constitucional constata que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020, bajo los condicionamientos a la temporalidad del artículo 1º y al alcance del artículo 4º, no resultan desproporcionadas, ni desde el punto de vista de su temporalidad, ni de la afectación de los ingresos del Estado, ni de su relación con la necesidad excepcional que se busca atender.

#### 1. Juicio de no discriminación respecto de las medidas del Decreto 789 de 2020

En primer lugar, la Corte Constitucional constata que la medida adoptada en el artículo 1 del Decreto 789 de 2020 no entraña ningún tipo de discriminación fundada en razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas.

Adicionalmente, se verifica que el Decreto legislativo en cita no impone tratos diferenciados injustificados por cuanto, tal como se expuso en la descripción del artículo, la medida de exclusión del IVA versa sobre insumos que son necesarios para la fabricación de los medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06, respecto de los cuales el Gobierno nacional adjuntó una minuciosa explicación de su necesidad para la atención de pacientes afectados por el COVID-19.

El artículo 2 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de no discriminación.

En primer lugar, la Corte Constitucional constata que la medida adoptada en el artículo 1 del Decreto 789 de 2020 no entraña ningún tipo de discriminación fundada en razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras

categorías sospechosas.

Adicionalmente, se verifica que el Decreto legislativo en cita no impone tratos diferenciados injustificados.

Al respecto algunos intervinientes consideraron que la norma viola el derecho a la igualdad porque establece un beneficio tributario únicamente a los establecimientos de comercio que adelanten las actividades descritas como desarrollo de contratos de franquicia, lo que generaría un trato desfavorable injustificado frente aquellos negocios que no fueren franquiciados.

Sin embargo, como se explicó al describir la norma, la diferenciación no surge del decreto analizado sino de la legislación tributaria que establece la exclusión del IVA para los establecimientos de comercio que adelanten actividades de venta de alimentos y bebidas los cuales responden por el Impuesto Nacional de Consumo, pero excluye de dicha regla a aquellos establecimientos de comercio que adelanten sus actividades como desarrollo de un contrato de franquicia, los cuales por lo tanto siguen siendo responsables de IVA. Por lo tanto, la medida que excluye el pago de IVA solo podría ir dirigida a estos últimos.

Además, es importante recordar que el Gobierno Nacional también estableció un beneficio tributario transitorio, como medida de emergencia, para los establecimientos de comercio no franquiciados. En efecto, se trata del Decreto Ley 682 de 2020, que dispone lo siguiente: “Artículo 9. Reducción de las tarifas del impuesto nacional al consumo en el expendio de comidas y bebidas. Las tarifas del impuesto nacional al consumo de que tratan los artículos 512-9 y 512-12 del Estatuto Tributario se reducirán al cero por ciento (0 %) hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2020”.

En conclusión, para la Sala Plena de esta Corporación resulta claro que la medida dispuesta

en el artículo 2 del Decreto 789 de 2020 no genera un trato discriminatorio.

El artículo 3 del Decreto 789 de 2020 cumple con el requisito de no discriminación, por cuanto la disposición no impone tratos diferenciados injustificados. Por el contrario, la norma replica una categoría establecida por el legislador en el artículo 477 del ET para el beneficio de exención del IVA en la compra de los bienes destinados a reposición. Los sujetos beneficiarios son los pequeños empresarios del transporte (transportadores-propietarios de hasta dos (2) vehículos de transporte público o privado de carga o de transporte público de pasajeros). Y respecto de esos sujetos, amplía el alcance del beneficio tributario que ya había diseñado el legislador ordinario a fin de que no solo se aplique a la compra sino igualmente a la importación de dichos bienes.

Además, en virtud de los requisitos establecidos en los numerales 1 a 3 del artículo analizado, se garantiza que la medida esté destinada a beneficiar exclusivamente al grupo objetivo al exigir la presentación del documento que acredita la calidad de transportador de carga o de pasajeros.<sup>78</sup>

Finalmente, la Corte Constitucional constata que la medida adoptada en el artículo 4 del Decreto 789 de 2020 no entraña ningún tipo de discriminación. La medida en cita pretende extender a todo el territorio nacional, de forma transitoria, la exclusión tributaria del IVA de que son beneficiarios los servicios de hotelería y turismo en las zonas de régimen aduanero especial, sin que de ello se pueda derivar ningún trato diferencial injustificado.

## 1. CONCLUSION

Para examinar las medidas adoptadas en el Decreto 789 de 2020, la Corte Constitucional: (i)

reiteró sus precedentes sobre el parámetro de control judicial y los requisitos exigibles a los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social o ecológica; (ii) se refirió a los precedentes jurisprudenciales en materia de medidas de exención y exclusión del IVA en Estados de Emergencia, (iii) procedió a examinar la constitucionalidad de la norma.

En cuanto al contenido de la norma, luego de la parte motiva conformada por 30 considerandos que reiteran el marco de la emergencia y justifican la necesidad de las medidas, el Decreto 789 de 2020 establece 4 medidas tributarias transitorias.

La primera medida, establecida en el artículo 1, consiste en la exclusión del IVA, durante la vigencia de la Emergencia Sanitaria, para los insumos necesarios para la producción de una serie de medicamentos que, a su vez, están incluidos como exentos de IVA en el Estatuto Tributario. En el análisis de esta medida la Corte se refirió al alcance, en materia tributaria, de los conceptos de exclusión y exención del IVA, señalando que el segundo implica la posibilidad de devolución o compensación del IVA pagado para la compra de bienes o servicios necesarios para la producción, mientras que la exclusión del IVA implica que no se declara el impuesto y por lo tanto no permite devolución o compensación. Esta aclaración permite entender el alcance de todas las medidas adoptadas en el Decreto 789 de 2020.

La medida adoptada en el artículo 2 establece la exclusión, hasta el 31 de diciembre de 2020, del impuesto del IVA a los restaurantes que desarrollen contratos de franquicia. La Corte constató que la razón de beneficiar exclusivamente a los establecimientos que desarrollan contratos de franquicia es que estos son los únicos obligados a cobrar y declarar el IVA. En ese sentido los establecimientos que no desarrollan contratos de franquicia fueron beneficiados por la medida dispuesta en el artículo 9 del Decreto 682 de 2020 por el cual se les exime del Impuesto Nacional al Consumo, que es el impuesto a su cargo.

El artículo 3 amplía la exención del IVA dispuesta en el ET únicamente para la compra, para

que se aplique hasta el 31 de diciembre de 2021 a la importación de vehículos destinados a la reposición en el transporte público de pasajeros y público o particular de carga de pequeños transportadores – propietarios de hasta dos (2) vehículos. La Corte resaltó que la medida está ligada exclusivamente a la reposición de los vehículos de transporte de carga y pasajeros que deban ser objeto de tal medida como resultado de las políticas públicas en materia de modernización de la flota transportadora del país.

El artículo 4, por su parte, establece la exclusión transitoria del IVA, hasta el 31 de diciembre de 2021, para los servicios de hotelería y turismo que se presten por fuera de las zonas de régimen aduanero especial.

Del examen de los requisitos formales esta Corte concluyó que el Decreto 789 de 2020 cumple con el lleno de las exigencias por cuanto fue expedido por el Presidente de la República, en el ejercicio de las competencias y dentro del término del Estado de Emergencia declarado por el Decreto 637 de 2020; lleva la firma del Presidente de la República y de los dieciocho (18) ministros, y cuenta con una motivación expresa conformada por treinta (30) considerandos en los que se explican las razones que justifican la adopción de las medidas.

En cuanto al análisis material de las medidas desarrolladas en el articulado del Decreto 789 de 2020, la Corte Constitucional siguió el orden de los requisitos establecida en la parte considerativa de la decisión y llegó a las siguientes conclusiones:

En cuanto al requisito de finalidad, las medidas adoptadas por el Decreto 789 de 2020 tienen como propósito disminuir el precio de los insumos necesarios para la producción de medicamentos y mitigar los efectos económicos negativos que la emergencia provocada por el COVID-19 ha generado en los sectores del transporte terrestre, los restaurantes y la hotelería y turismo. En este examen la Corte hizo énfasis en que la medida dispuesta en el artículo 3 está destinada a reducir el costo de importación de vehículos destinados a la reposición en el transporte público de pasajeros o público y privado de carga, por lo que no

hay un incremento de la flota vehicular que redunde en un incremento de la oferta. s

Al respecto la Corte consideró que la finalidad perseguida por las medidas está dirigida directa y específicamente a mitigar y frenar los efectos provocados por la crisis que dio lugar a la declaratoria de emergencia.

El requisito de conexidad la Corte Constitucional encontró que las norma tiene estrecha conexidad con el Decreto 637 de 2020.

En cuanto a la conexidad interna de las medidas dispuestas en el articulado y la parte motiva de la misma norma, la Corte encontró que todas las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 contaban con motivaciones y justificaciones esgrimidas en la parte considerativa de la norma.

En concordancia con el anterior examen, bajo el juicio de motivación suficiente, la Corte encontró que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 estaban suficientemente sustentadas y motivadas.

En cuanto al juicio de arbitrariedad la Corte encontró que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 (i) no regulan aspectos relativos al núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; (ii) no interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder publico, y de los órganos del Estado y en particular y (iii) no suprime o modifica los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

Al realizar el juicio de intangibilidad la Corte Concluyó que ninguna de las medidas dispuestas

en el Decreto 789 de 2020 suspende o limita derechos constitucionales o sus garantías, respecto de los cuales la Carta política en el artículo 214, y los tratados a que hace referencia el artículo 93 superior, señalan que no podrán ser suspendidos en estados de excepción.

En el examen de no contradicción específica, la Corte encontró que: (i) En las disposiciones del Decreto 789 de 2020 no hay contradicción alguna con lo dispuesto en la Carta Política o en el Bloque de Constitucionalidad. (ii) Las disposiciones del Decreto legislativo 789 de 2020 no desconocen el marco de referencia de la actuación del Ejecutivo en el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por cuanto no modifican las competencias del Congreso y en nada afectan el libre ejercicio de la función legislativa durante la emergencia, ni durante el año siguiente previsto por la norma. (iii) Las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 no desmejoran los derechos sociales de los trabajadores.

En cuanto al juicio de necesidad, la Corporación concluyó que las medidas establecidas en los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 789 de 2020 resultaban fácticamente necesarias e idóneas para contribuir a mitigar los efectos de la pandemia al disminuir el precio de los insumos que se encontraban gravados con IVA y resultan necesarios para la producción de medicamentos indispensables para tratar a los pacientes con COVID-19; abaratar los costos de importación de los vehículos que requieran pequeños empresarios del transporte para la reposición de los suyos; y, para fomentar el consumo en los restaurantes que desarrollen contratos de franquicia.

En cuanto a la necesidad jurídica, la Corte Constitucional verificó que todas las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 requerían de las competencias legislativas extraordinarias en virtud del principio de legalidad tributaria. Puntualmente frente al artículo 1, la Corte Constitucional declaró, con fundamento en la interpretación de autoridad de la DIAN, que la medida resultaba fáctica y jurídicamente necesaria, pero resaltó que dicha

postura, bajo ninguna circunstancia supone definir la vigencia permanente del inciso 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Al realizar el juicio de proporcionalidad, la Corte Constitucional partió de considerar que las medidas establecidas en el Decreto 789 de 2020 no limita derechos ni garantías constitucionales, sino que establece beneficios tributarios. Al respecto, con las cifras aportadas con la DIAN sobre el impacto fiscal de las medidas, la Corte comprobó que, en virtud de que la mayor parte de las mismas se refieren a la exclusión del IVA, que no permite devoluciones, y todas están limitadas a un marco temporal específico, el impacto generado es mucho menor que el beneficio que se logra en el alivio a sectores que han sido gravemente afectados por la pandemia.

En cuanto al artículo 3, la Corte Constitucional consideró que la exención en la importación de vehículos para pequeños empresarios-transportadores no estaba prohibida por la Carta y perseguía la finalidad constitucionalmente legítima de mitigar los efectos económicos de la pandemia. Por otra parte, también concluyó que, dadas las restricciones de la medida en cuanto a sus beneficiarios, la afectación al sector del comercio y la producción de vehículos en el mercado nacional era notablemente menor frente a los beneficios que la norma genera a un sector particularmente afectado como es el de los pequeños transportadores.

Por su parte, en cuanto al artículo 4, la Corte Constitucional concluyó que la medida no resultaba proporcionada para todos los establecimientos que desarrollan actividades de hotelería y turismo, puesto que la exclusión del IVA impide descontar el IVA gastado para el servicio, por lo que puede resultar contraproducente al generar mayores gastos y por ende incrementos en el precio final de sus servicios, desincentivando el consumo y agravando los efectos de la crisis provocada por la pandemia. Por esa razón consideró necesario condicionar la medida y exhortar al Gobierno nacional a reglamentar la disposición de tal forma que resulte optativa.

Por lo tanto, bajo los condicionamientos a la temporalidad del artículo 1º y al alcance del artículo 4, la Corte Constitucional encontró que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 resultan proporcionales.

Finalmente, en cuanto al juicio de no discriminación, la Corte Constitucional encontró que las medidas adoptadas en el Decreto 789 de 2020 no entrañan ningún tipo de discriminación fundada en razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas.

Adicionalmente, las medidas no generan diferenciaciones injustificadas, sino que se sirven de criterios que ya han sido desarrollados por el legislador como referentes para la distinción del trato tributario.

En razón a lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional procederá a declarar la exequibilidad del Decreto 789 de 2020.

## VI. DECISIÓN

La Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución

RESUELVE

PRIMERO.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 2, 3 y 5 del Decreto legislativo 789 del 4 de junio 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 del 6 de mayo de 2020”.

SEGUNDO.- Declarar EXEQUIBLE del artículo 1º del Decreto legislativo 789 de 2020 bajo el entendido de que la fecha máxima de vigencia de la medida es el 31 de diciembre de 2021.

TERCERO.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 4 del Decreto legislativo 789 de 2020 bajo el entendido para los prestadores de los servicios de hotelería y turismo es optativo acogerse al beneficio de exclusión del IVA.

CUARTO.- EXHORTAR al Gobierno Nacional que, en el término máximo de 30 días contado a partir de esta sentencia, expida la reglamentación para permitir que los prestadores de los servicios de hotelería y turismo puedan optar por acogerse a la medida de exclusión del IVA dispuesta en el artículo 4 del Decreto 789 de 2020.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

ALBERTO ROJAS RÍOS

Presidente

RICHARD STEVE RAMIREZ GRISALES

Magistrado (E)

Con salvamento parcial de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con salvamento parcial de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DEL MAGISTRADO (E)

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES

A LA SENTENCIA C-325/20

Referencia: Expediente RE-322

Magistrada ponente: Cristina Pardo Schlesinger

Con mi respeto por las decisiones de la Sala Plena de la Corte Constitucional, suscribo este salvamento parcial de voto en relación con la sentencia de la referencia. En concreto, disiento de la declaratoria de exequibilidad condicionada del artículo 4 del Decreto

Legislativo 789 de 2020 y de la orden que, en consecuencia, se le da al Gobierno para expedir una reglamentación con el fin de que los prestadores de los servicios de hotelería y turismo opten por no acogerse a la medida de exclusión del IVA dispuesta en ese artículo. Contrario a lo sostenido por la mayoría de la Sala Plena, considero que dicho artículo ha debido ser declarado exequible, sin condicionamiento, pues responde de manera equilibrada a los hechos que generaron el estado de emergencia. Asimismo, advierto que este condicionamiento y la orden impartida al Gobierno contradicen los principios de legalidad y certeza tributaria.

La medida prevista en el artículo 4 del Decreto Legislativo 789 de 2020 responde de manera equilibrada a los hechos que generaron la emergencia. Ello es así, por cuanto la exclusión del IVA en la prestación de los servicios de hotelería y turismo (i) obedece a la amplia potestad de configuración normativa del legislador en materia tributaria; (ii) busca un fin constitucionalmente legítimo: incentivar la demanda de estos servicios; (iii) es adecuada para conseguir esa finalidad, pues reduce el costo total que deben pagar los usuarios, y (iv) está limitada en el tiempo a una vigencia incluso menor a la máxima prevista en el artículo 215 de la Constitución para las medidas legislativas que establecen o modifican tributos, pues no se extiende más allá de la presente vigencia fiscal.

Si bien, en su intervención en el proceso de la referencia, la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (Cotelco) advirtió que la exclusión del IVA afectaría a los prestadores del servicio de hotelería, pues no les permite descontar o compensar el IVA pagado durante la vigencia de la medida, (i) no hay certeza de a cuánto ascendería esa afectación ni de si esta excede o no el beneficio en los ingresos que generaría una mayor demanda de servicios de hotelería por cuenta de la exclusión del IVA, (ii) la propia asociación afirmó que la medida beneficiaría a los prestadores de servicios de hotelería que no incurren en mayores gastos gravados con IVA y (iii) la medida se aplica a otros prestadores de servicios turísticos (no solo a los hoteleros), que también podrían percibir beneficios por cuenta de una mayor demanda.

Las decisiones adoptadas en los resolutivos tercero y cuarto de la sentencia contradicen los principios de legalidad y certeza tributaria. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la concesión de beneficios tributarios, como manifestación de la política fiscal, está cobijada por los principios de legalidad y certeza tributaria<sup>79</sup>, que derivan de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución. El primero de estos prevé que el legislador es la autoridad competente para establecer contribuciones fiscales y determinar su alcance. El segundo, que dichas contribuciones no pueden ser indeterminadas; por tanto, los elementos de cualquier beneficio tributario (por ejemplo, los supuestos de no sujeción y exenciones fiscales) deben estar previamente definidos por el legislador<sup>80</sup>. Estos principios, que están intrínsecamente relacionados, buscan brindar seguridad jurídica a los contribuyentes acerca de sus obligaciones fiscales y responden a la necesidad de promover una política fiscal coherente.

Contrario a lo previsto en estos mandatos superiores, las decisiones adoptadas en los resolutivos tercero y cuarto de la sentencia de la que me aparto parcialmente generan inseguridad jurídica y le restan coherencia al sistema tributario, pues dejan a discreción de los prestadores de los servicios de hotelería y turismo la exclusión del IVA en la prestación de esos servicios, por razones de estricta conveniencia, que no de política fiscal. Esto, de un lado, traslada del legislador a los contribuyentes la potestad para determinar la aplicación o no de un beneficio tributario a la prestación de un servicio, bajo condiciones que son fijadas por el Ejecutivo, y no por el legislador. De otro lado, genera incertidumbre entre los usuarios, que son los beneficiarios de la exclusión del IVA, en cuanto a los servicios de hotelería y turismo que están efectivamente excluidos del impuesto.

La jurisprudencia constitucional<sup>81</sup> ha señalado que los beneficios fiscales son (i) excepcionales, pues la Constitución no prevé un derecho a recibir y, por lo tanto, conservar beneficios tributarios; (ii) taxativos, en la medida en que favorecen únicamente a los sujetos pasivos que se enmarcan en los supuestos normativos previstos por el legislador, y (iii) personales, ya que deben tener un destinatario concreto. Así, esta Corte ha precisado que en la medida en que los beneficios tributarios favorecen únicamente a los sujetos pasivos que se enmarcan en los supuestos normativos previstos por el legislador, no pueden ser trasladados

a otros sujetos, entre otras razones, porque únicamente el legislador puede determinar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertas personas o actividades del pago de un tributo determinado, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten el otorgamiento del beneficio fiscal<sup>82</sup>.

Dejar a la discreción de los prestadores de servicios de hotelería y turismo la exclusión del IVA en esos servicios, bajo los parámetros que señale el Gobierno, desconoce la autonomía del legislador para crear, modificar y eliminar tributos siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a lo más conveniente para la economía y la actividad estatal<sup>83</sup>. Mientras esas decisiones legislativas en el ámbito tributario no se opongan a los mandatos constitucionales, como ocurre con los beneficios fiscales previstos en el decreto legislativo analizado, “debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales”<sup>84</sup>.

Fecha ut supra,

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES

Magistrado (e)

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-325/20

Referencia: Expediente RE-322

Magistrada ponente:

Cristina Pardo Schlesinger

1. En la Sentencia C-325 de 2020, la Corte revisó la constitucionalidad del Decreto Legislativo 789 de 2020, por el cual se adoptaron medidas tributarias transitorias para varios sectores de la economía, especialmente golpeados por la pandemia por Covid-19. En términos generales, acompañé la decisión de exequibilidad adoptada por la mayoría pues coincido en la validez constitucional que reviste esta norma, y entiendo su importancia para brindar un alivio tributario, especialmente en los momentos actuales de crisis ante el nuevo coronavirus. Sin embargo, salvé parcialmente mi voto pues la mayoría introdujo un condicionamiento innecesario al artículo 4º y un extraño exhorto al Gobierno Nacional, los cuales no comparto.

1. El mencionado artículo 4 establece la exclusión del impuesto sobre las ventas (IVA) en la prestación servicios de hotelería y turismo en todo el territorio nacional. Aunque es posible que esta exclusión conduzca a que algunos hoteles tengan que aumentar el costo de sus servicios, pues no podrían recuperar el IVA que han gastado en su prestación -como sí ocurriría de haberse decretado la exención del tributo-, el hecho de que el beneficio no sea el

mismo para todos y cada uno de los establecimientos del sector no implica automáticamente que la medida sea desproporcionada. Sobre todo, cuando la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (Cotelco) reconoce que, de ser perjudicial, lo sería para las cadenas con mayor infraestructura y oferta de servicios, que también equivalen a las empresas más consolidadas del sector, que no necesariamente son las que generan más empleo.

1. Pienso que el análisis del Gobierno que motivó esta disposición era razonable: la exclusión del IVA en el sector hotelero tiene el potencial de beneficiarlo, al reducir la carga tributaria para el consumidor y contribuir de esta forma a una mayor ocupación. En este sentido, si la exclusión del IVA tiene la capacidad, en general, de mejorar los ingresos de este renglón de la economía, los cuales se han visto sustancialmente disminuidos en la crisis, entonces la medida logrará mayores beneficios en comparación con los límites o efectos indeseados que traería para algunos participantes específicos (que en este caso, además, parecerían ser los más poderosos del sector). El impacto de las medidas fiscales debe analizarse conjuntamente, no a partir de algunos casos, en los cuales no se cumpla o se cumplan de manera incompleta las finalidades buscadas. Exigir que un alivio tributario beneficie en iguales términos a todos los miembros de un determinado sector equivaldría a un estándar irrazonable -e irrealizable- de control constitucional.

1. Además, la sentencia no aporta los datos o proyecciones necesarias para llegar a la conclusión de que esta medida será, de forma general, contraproducente para el gremio hotelero y del turismo, más allá de apoyarse en algunas afirmaciones generales presentadas por Cotelco. Dicho en otras palabras, no existe certeza sobre la presunta afectación, y si esta excede el beneficio en los ingresos que causaría para el sector de hotelería y turismo, una mayor demanda del servicio resultado de la exclusión del IVA, en los términos originalmente propuestos por el Decreto Legislativo 789 de 2020.

1. Es preciso advertir en este punto que la actual emergencia por Covid-19 supone un alto grado de incertidumbre que justifica un mayor margen de discreción al Gobierno, al

momento de diseñar, de forma estructural, los alivios tributarios; claro está, siempre que aquellos se mantengan dentro de los cauces constitucionales. A diferencia de otras emergencias económicas y sociales conocidas por esta Corporación y que obedecían a un hecho puntual o afectaban únicamente a un determinado sector del país (v.gr. crisis en los municipios de frontera<sup>85</sup> o la calamidad pública por una tragedia natural<sup>86</sup>), la pandemia por coronavirus impacta de forma transversal a la sociedad y la economía colombiana. Ante este escenario, “el Gobierno está llamado a encontrar un delicado balance que le permita atender los requerimientos urgentes en salud, pero también los muchos otros sectores que como la educación, el trabajo, la cultura, la vivienda, el comercio o la banca también esperan una respuesta del Estado.”<sup>87</sup> Sería desproporcionado, ante este trasfondo, reprochar una medida tributaria porque podría eventualmente ser contraproducente para algunos miembros del gremio. Tampoco es razonable en este contexto exigir al Gobierno Nacional diseñar un mecanismo tributario que prevea de antemano todos los posibles escenarios y consecuencias particulares.

1. Además, la sentencia no toma en cuenta por qué el Gobierno optó por la exclusión en lugar de la exención tributaria. Dentro del juicio de proporcionalidad la posición mayoritaria examinó solamente los efectos particulares que sobre algunos hoteles podría tener la medida. Pero no estudió si, a nivel global, la norma podría alcanzar las finalidades pretendidas por el Gobierno en términos de reactivación económica, y además, si con la exclusión (en lugar de la exención) se preservan en mayor medida los recursos del Estado para financiar los gastos e inversiones públicas. A la luz de un análisis que integre todas estas variables, la medida de exclusión de IVA se observa razonable y proporcionada, por cuanto, si de forma adicional a descargar del impuesto al consumidor final también debe reconocer a los prestadores del servicio el IVA asumido como gasto, el Estado renuncia a una mayor cantidad de ingresos por este concepto. En este punto, debe recordarse que, mediante diversos decretos legislativos durante estas recientes emergencias, el Gobierno ha generado múltiples exenciones. Y si disminuyen los ingresos del Estado, también se reduce su capacidad para enfrentar los desafíos que trae la pandemia en múltiples frentes.

1. Por último, considero que la sentencia de la que me aparto parcialmente no prestó suficiente atención a los principios que rigen el sistema tributario, en especial, al de legalidad y eficiencia. La jurisprudencia ha explicado que “los principios de certeza y legalidad tributaria están sustentados en el vínculo entre dicha función del Legislador y la legitimidad democrática, que para el caso significa que sea el órgano de representación popular el que defina, de manera suficiente, los elementos estructurales de los tributos.”<sup>88</sup> De hecho, la reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática -que supone una deliberación suficiente y plural- para las normas de índole fiscal, es una de las características definitorias del Estado constitucional.

1. Es así como la intervención de la Corte Constitucional en el rediseño de una medida tributaria -que corresponde por regla general al Congreso de la República y, en estado de emergencia, también al Gobierno nacional- solo resulta procedente cuando se constate una verdadera transgresión a algunos de los principios tributarios y resulte indispensable para ajustar la norma a la Constitución; de lo contrario, se produce una afectación al principio de legalidad. En este caso, sin embargo, la posición mayoritaria dejó de lado que los principios tributarios se predicen del sistema en su conjunto, no de algunas cargas en particular y, mucho menos, de los efectos especiales que tales exacciones puedan implicar para algunos contribuyentes. Y si bien es posible en este asunto que la exclusión del IVA trajera algunos sacrificios para ciertos contribuyentes, la medida no podía entenderse inconstitucional, porque en general -y de forma razonable- tenía la finalidad de ser tributariamente justa, equitativa y eficiente, en el marco de la emergencia económica. Por lo anterior, estimo que el condicionamiento y el exhorto que trae la parte resolutive configura una intervención indeseable e injustificada de la Corte en el diseño del tributo, tal y como fue diseñado originalmente por el Gobierno nacional.

1. El principio tributario de eficiencia, por su parte, “reclama un sistema [...] capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos.”<sup>89</sup> Esto cobra especial relevancia en escenarios de grave crisis económica y social como la que ha ocasionado el Covid-19. No parece razonable en estos momentos condicionar la exequibilidad

de la norma a que el Gobierno diseñe un reglamento para que los distintos miembros del sector hotelero puedan elegir, a discreción, cuál régimen les es aplicable. Esto genera mayores traumatismos, burocracia e ineficiencia en la recaudación del Estado.

1. Aunque la posición mayoritaria admite que las situaciones extraordinarias de crisis requieren “de una actuación ágil del Estado que no puede lograrse con las facultades ordinarias”;<sup>90</sup> en esta ocasión el remedio fue condicionar el artículo 4 a un modelo optativo en el que cada interesado define qué régimen tributario le aplica y que requiere, previamente, que el Gobierno nacional expida una reglamentación guía. Esto ciertamente no será ágil, sino que generará nuevas dudas sobre los criterios que determine el Gobierno para que cada operador hotelero y turístico decida, caso a caso, si le resulta beneficioso o no el sistema de exclusión del IVA.

1. En los anteriores términos salvo parcialmente el voto dada mi inconformidad con la manera cómo la Sala Plena condicionó el artículo 4 e introdujo un confuso exhorto al Gobierno nacional, sin tener argumentos sólidos sobre los presuntos efectos contraproducente de la medida, y creando una suerte de alivio tributario “a la carta” en favor de los miembros más fuertes del sector, y en detrimento de la integralidad y la eficiencia del ordenamiento tributario visto en su conjunto. Lo correcto habría sido declarar la exequibilidad simple del artículo 4.

Fecha ut supra.

DIANA FAJARDO RIVERA

1 En el Auto del 16 de junio del 2020 se ordenó: “Quinto A través de la Secretaría General, INVITAR a la ANDI, FENALCO, a las Universidades del Rosario, ICESI, Javeriana, Nacional, Sergio Arboleda y Andes; para que durante el término de fijación en lista del presente asunto, si lo consideran pertinente, envíen sus intervenciones escritas al correo electrónico de la Secretaría General de esta Corporación.”

3 CET: Central european time.

4 CEST: Central european summer time.

5 Presidencia de la República, intervención ante la Corte Constitucional en el proceso con radicado RE-322, Anexo 1. “INFORME DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN Y DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO SOBRE LA SOLICITUD DEL NUMERAL SEGUNDO DE LA PARTE RESOLUTIVA DEL AUTO DE 16 DE JUNIO DE 2020 EXP.RE-322, OFICIO N° OPC-696/20 (DECRETO LEGISLATIVO 789 DE 2020), de fecha 23 de junio de 2020”.

6 Presidencia de la República, intervención ante la Corte Constitucional en el proceso con

radicado RE-322, Anexo 2. “INFORME DEL MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL SOBRE LA NECESIDAD E IMPORTANCIA DE LA MEDIDA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1 DEL DECRETO LEGISLATIVO 789 DE 2020. identificado con el radicado 202024000924101, de fecha 19 de junio de 2020”

7 El informe del Ministerio de Salud y Protección Social hace un recuento detallado de la importancia de los bienes correspondientes a cada una de las partidas arancelarias incluidas en el artículo 1º del Decreto 789 de 2020 para la fabricación de medicamentos necesarios en atención en salud de los pacientes con Covid-19. Las explicaciones contenidas en el informe serán estudiadas en el análisis de necesidad de las medidas, por lo que se omite su transcripción.

8 Según Informe del 23 de Julio de 2020 de la Secretaría General de esta Corporación, se recibieron cuatro (4) intervenciones dentro del término de fijación el lista del auto por el que se asumió el estudio del Decreto 789 de 2020 y otras tres (3) intervenciones por fuera de dicho término. Además, se recibió escrito de la Universidad de los Andes envió escrito en el que manifestó que: “dadas las actuales circunstancias, y las medidas de aislamiento social obligatorio derivadas de los Decretos 457 y 749 de 2020, y el tiempo que demanda para los docentes las medidas académicas de virtualización de actividades, les resulta imposible pronunciarse”.

9 De conformidad con lo previsto en el numeral 6º del artículo 214 de la Constitución Política, el Presidente de la República debe remitir a esta Corporación, al día siguiente de su expedición, todos los decretos legislativos que profiera en ejercicio de las facultades que le confiere la declaratoria de cualquiera de los estados de excepción. Por su parte, el parágrafo del artículo 215 superior prevé el mismo deber para el caso específico de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. A su turno, en el numeral 7º del artículo 241 del mismo texto constitucional se incluye, dentro de las competencias estrictas y precisas las Corte Constitucional, la obligación de garantizar la integridad y supremacía la Carta Política, específicamente, la de decidir sobre la constitucionalidad de los decretos legislativos que dicte el Gobierno Nacional con fundamento en los artículos 212, 213 y 215 constitucionales.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 55 de la Ley 137 de 1994, “Por la cual se reglamentan

los Estados de Excepción en Colombia”, dispone que el control jurisdiccional de los mencionados decretos debe llevarse a cabo de manera automática, dentro de los plazos establecidos en el artículo 242 Superior y de conformidad con las condiciones previstas en el Decreto 2067 del 4 de septiembre de 1991 o las normas que lo modifiquen.

10 Este capítulo se basa en un texto construido de forma conjunta con la participación de funcionarios de la mayor parte de los despachos de la Corte Constitucional en el mes de marzo de 2020.

11 Este capítulo se ha apoyado en las consideraciones contenidas entre otras, en las sentencias de la Corte Constitucional, C-465 de 2017 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido) y C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz). Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de dichas sentencias.

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

13 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.”

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

15 La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre este juicio en las sentencias C-517 de 2017 (M.P. Iván Escruería Mayolo), C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz), C-466 de 2017

M.P. Carlos Bernal Pulido, C-437 de 2017 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo) y C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo), entre otras.

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

17 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”.

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

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

20 El juicio de motivación suficiente de las medidas ha sido desarrollado por esta Corte en las sentencias C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-434 de 2017 (M.P. Diana Fajardo Rivera), C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo), C-241 de 2011 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto), C-227 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez), C-224 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva) y C-223 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

21 Corte Constitucional, Sentencia C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido). En la providencia se reiteran las consideraciones de las sentencias C-722 de 2015 (M.P. Myriam

Ávila Roldán) y C-194 de 2011 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto).

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

23 Ley 137 de 1994, “Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia”, artículo 8.

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

26 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”.

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

28 El juicio de intangibilidad ha sido desarrollado por este Tribunal en las Sentencias C-517 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escruce Mayolo), C-468 de 2017 (M.P. Alberto rojas Ríos), C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo), C-751 de 2015 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-723 de 2015 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva) y C-700 de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), entre otras.

29 Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-437 de 2017 (M.P. Antonio

José Lizarazo Ocampo), C-434 de 2017 (M.P. Diana Fajardo Rivera), C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo) y C-723 de 2015 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

30 Esta Corporación se ha referido a este juicio en las sentencias C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-434 de 2017 (M.P. Diana Fajardo Rivera), C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo) y C-723 de 2015 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

31 Sobre el particular se han pronunciado, entre otras, las sentencias C-517 de 2017 (M.P. Ivan Humberto Escruceria Mayolo), C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-465 de 2017 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger), C-437 de 2017 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo), C-409 de 2017 (M.P. Alejandro Linares Cantillo) y C-723 de 2015 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

32 Sobre el juicio de proporcionalidad es posible consultar las sentencias: C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-227 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez), C-225 de 2011 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-911 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-224 de 2009 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio), C-145 de 2009 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla) y C-136 de 2009 (M.P. Jaime Araújo Rentería).

33 Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), C-701 de 2015 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez), C-672 de 2015 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-671 de 2015 (M.P. Alberto Rojas Ríos), C-227 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez), C-224 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva) y C-136 de 2009 (M.P. Jaime Araújo Rentería).

34 “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 (...)”.

35 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”.

36 En este sentido, en la Sentencia C-156 de 2011 (M.P. Mauricio González Cuervo), 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”.

37 Corte Constitucional, Sentencia C-723 de 2015 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

38 Este capítulo tiene como base la línea jurisprudencial construida en la Sentencia C-159 de 2020 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger) que resolvió sobre la constitucionalidad del Decreto legislativo 438 de 2020.

39 Corte Constitucional, Sentencia C-179 de 1994 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

40 Sobre las exenciones tributarias, esta Corte en la Sentencia C-136 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindez) sostuvo: “así como el legislador ordinario es el titular de la potestad para establecer tributos, lo que implica que también goza de atribuciones para contemplar exenciones, el extraordinario puede, en estado de emergencia económica, dentro de los límites que consagra el artículo 215 de la Constitución, obrar en ambos sentidos”

41 Al respecto, en la Sentencia C-911 de 2010 esta Corte manifestó que: “(...) dado que las decisiones que el Presidente puede adoptar en tiempos de alteración del orden social o económico son aquellas destinadas exclusivamente a conjurar la crisis, es previsible que las medidas tributarias de exención se dirijan a los individuos que han resultado afectados por los hechos que motivaron la declaración del estado de excepción o a aquellos que podrían contribuir a levantarlo.

42 Corte Constitucional, Sentencia C-884 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

43 ARTÍCULO PRIMERO. Por un término de ciento veinte (120) días contados a partir de la promulgación del presente Decreto, los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto sobre las ventas y, por consiguiente, su venta dentro de los municipios a que se refiere el Artículo 1 del Decreto 2693 de 2010, no causa este gravamen: a) Alimentos // b) Calzado // c) Confecciones // d) Materiales de Construcción // e) Electrodomésticos.

44 Corte Constitucional, Sentencia C-911 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

45 Corte Constitucional, Sentencia C-912 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

46 Corte Constitucional, Sentencia C-701 de 2015 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez) por la cual se declaró la exequibilidad del Decreto legislativo 1818 del 15 de septiembre de 2015, “Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias para estimular la actividad económica y conjurar la crisis económica, humanitaria y social en los municipios señalados en el artículo 1º del Decreto 1770 del 7 de septiembre de 2015”.

47 Sentencia C-701 de 2015 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez) por la cual se declaró la exequibilidad del Decreto legislativo 1818 del 15 de septiembre de 2015, “Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias para estimular la actividad económica y conjurar la crisis económica, humanitaria y social en los municipios señalados en el artículo 1º del Decreto 1770 del 7 de septiembre de 2015”.

48 Puntualmente sobre la proporcionalidad de la medida, señaló la Corte que: “6.5.4. Si bien el IVA es una de las fuentes de ingresos del Estado, cuyo recaudo puede destinarse para la inversión social y otras necesidades insatisfechas de la población, en este caso en particular, establecer una exención de tal impuesto sobre algunos bienes gravados ordinariamente, justamente, pretende atender una situación extraordinaria de afectación de los derechos de las personas que se ha visto afectadas por la crisis fronteriza. En tal sentido, resulta proporcional una exención de este tipo, por demás transitoria, para atender la crisis y proteger los derechos afectados con ella.”

49 Se refiere a la tragedia producida en la ciudad de Mocoa por el desbordamiento de los ríos Mocoa, Mulato y Sancoyaco. “Las avenidas torrenciales son un tipo de movimiento en masa que se desplazan generalmente por los cauces de las quebradas, llegando a transportar volúmenes importantes de sedimentos o escombros, con velocidades peligrosas para los habitantes e infraestructura ubicados en las zonas de acumulación de cuencas de montaña susceptibles de presentar este tipo de fenómenos.” José Humberto Caballero Acosta “Las avenidas torrenciales” en Revista Gestión y Ambiente, 2011.

50 Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escruería Mayolo): “Con esta medida se disminuye el precio de los artículos afectados, con lo cual la demanda y el consumo se incrementan, beneficiando a productores, comerciantes y consumidores. En crisis causadas por terremotos, como el ocurrido en el eje cafetero; o por cierres fronterizos y

el consecuente desplazamiento masivo de nacionales, como ocurrió en la zona aledaña a la República Bolivariana de Venezuela, el Gobierno ha declarado el estado de emergencia económica y en desarrollo de éste tomado medidas similares, es decir, ha decretado una exención tributaria para determinados bienes y durante un determinado periodo. // En los casos que se mencionan la Corte ha declarado exequible la medida luego de llevar a cabo el examen correspondiente, aplicando para este propósito criterios similares a los empleados en el presente asunto.”

51 Decretos legislativos: 438 de 2020 por el que se exceptúan transitoriamente de IVA en la importación y adquisición de bienes e insumos en el territorio nacional, indispensables para la prestación de los servicios médicos de los pacientes que padezcan el Coronavirus COVID-19; 540 de 2020, que decreta la exención del IVA a los servicios de conexión y acceso a voz e Internet móviles cuyo valor no supere dos (2) – UVT, durante los cuatro meses siguientes. 551 de 2020 que define 211 bienes a los cuales se les aplica exención del impuesto sobre las ventas -IVA necesarios para la prevención, diagnóstico y tratamiento del Coronavirus COVID-19; 573 de 2020 que excluye del impuesto sobre las ventas -IVA, hasta el 31 de diciembre del año 2021 a las comisiones por el servicio de garantías otorgadas por el Fondo Agropecuario de Garantías – FAG, focalizadas única y directamente para enfrentar las consecuencias adversas generadas por la pandemia del Coronavirus COVID-19.

52 Corte Constitucional, Sentencia C-159 de 2000 (M.P. Cristina Pardo Schlesinger).

53 Corte Constitucional, Sentencia C-197 de 2020 (M.P. Diana Fajardo Rivera).

54 Concepto enviado por la DIAN, adjunto a la intervención de la Presidencia de la República en el expediente de la referencia.

55 A ese respecto, en la intervención presentada por los ciudadanos Margarita Diana Salas Sánchez y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas manifestaron su oposición con la necesidad de la norma, y consideraron que existía falta de certeza en la motivación por cuanto, bajo su consideración, el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, si bien eliminó la exclusión para los bienes señalados en las partidas arancelarias que en esta ocasión se analizan, no eliminó la exclusión de las materias primas destinadas a la producción de los medicamentos allí señalados, por lo que dichos insumos estarían excluidos del IVA o en su defecto habrían seguido la suerte de las partidas y por lo tanto estarían exentos de IVA lo que a la postre

resulta más beneficioso, y en ese sentido la afirmación de la parte considerativa del Decreto sería falsa y la medida no cumpliría con el requisito de necesidad.

56 Estatuto Tributario, artículo 424. “BIENES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Andina vigente: (...)”

29.36

Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales) y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre sí o en disoluciones de cualquier clase.

29.41

Antibióticos.

30.01

Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados, extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos, heparina y sus sales, las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidas en otra parte.

30.02

Sangre humana, sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico, antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico, vacunas, toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares.

30.03

Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor.

## 30.04

Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor.

## 30.06

Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo.

58 La Presidencia de la República señala en su intervención: “En cuanto al alcance de la medida se debe tener en cuenta que en vigencia de la Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”, las referidas materias primas con destino a la producción de medicamentos de las posiciones arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.01, 30.04 y 30.06, se encuentran gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas -IVA-. El Concepto con número de radicado 100208221000207 de 20 de febrero de 2020 emitido por la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales – DIAN, señala que el artículo 160 de dicha Ley derogó las exclusiones del impuesto respecto de los bienes clasificados en dichas partidas, entendiendo con ello que también pretendió derogar la exclusión de las materias primas químicas con destino a su producción, que se encontraba prevista en el numeral 1 del citado artículo. 31 Al respecto, indicó: // “Así las cosas, la derogatoria consagrada en el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 cubre la exclusión de IVA de las materias primas químicas destinadas con destino a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 Y 30.06 del artículo 424 del Estatuto Tributario. En otras palabras, al desaparecer la exclusión sobre los bienes señalados en las partidas arancelarias bajo análisis, el numeral 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario fue eliminado del ordenamiento jurídico por carecer de objeto, respecto a las materias primas químicas destinadas a la producción de los medicamentos de que tratan las mismas partidas.” // Por su parte, el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019 adicionó al artículo 477 del Estatuto Tributario, incluyendo como bienes exentos del impuesto los señalados en dichas partidas, sin incluir las

referidas materias primas para su producción.”

59 Decreto 4048 de 2008, artículo 3º: “FUNCIONES GENERALES. Corresponde a la DIAN ejercer las siguientes funciones: (...) 11. (Modificado por el Artículo 2º del Decreto 1292 de 2015) Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones”.

60 La Universidad Sergio Arboleda y los ciudadanos Cesar Augusto Luque Fandiño, Carlos Julio Cardozo Pabón, Néstor Alonso Casallas Ortiz, Héctor Augusto Mateus Olarte y Juver Ernesto Avella Univio, solicitaron en sus intervenciones la inexequibilidad de la expresión señalada.

61 Estatuto Tributario ARTICULO 426. SERVICIO EXCLUIDO. -Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 2010 de 2019-. Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas (IVA) y está sujeta al impuesto nacional al consumo al que hace referencia el artículo 512-1 de este Estatuto.

PARÁGRAFO. El presente artículo no aplica para los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia, los cuales se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA).

62 Que el artículo 477 del Estatuto Tributario, en los numerales 4 y 5, establece como exentos los siguientes bienes: “4. Los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros. Este

beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años. 5. Los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años.”

63 Ministerio de Transporte, Resolución 05412 del 5 de noviembre de 2019, “Artículo 8: Plazo máximo para reponer: Con excepción del parque automotor de servicio público de pasajeros por carretera y mixto (camperos, chivas) del sector rural, los propietarios de los vehículos vinculados a las empresas de transporte terrestre automotor de pasajeros por carretera y mixto deberán realizar la reposición de sus equipos a más tardar cumplidos 20 años contados desde la fecha de su registro inicial. Parágrafo. Se establece como fecha límite el 31 de diciembre de 2023, para que los vehículos destinados al servicio público de pasajeros por carretera y mixto, que al momento de la entrada en vigencia de la presente resolución, hayan cumplido el plazo máximo para efectuar la reposición de conformidad con lo dispuesto en este artículo.”

64 Estatuto Tributario, Artículo 476. Servicios Excluidos del Impuesto Sobre las Ventas -IVA-. (Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 2010 de 2019). “Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación: (...) 26. Están excluidos de IVA los servicios de hotelería y turismo que sean prestados en los municipios que integran las siguientes zonas de régimen aduanero especial: a) Zona de régimen aduanero especial de Urabá, Tumaco y Guapi. b) Zona de régimen aduanero especial de Inírida, Puerto Carreño, La Primavera y Cumaribo. c) Zona de régimen aduanero especial de Maicao, Uribia y Manaure.”

65 “Las zonas de régimen aduanero especial de unos departamentos del país consagran estímulos que buscan promover nuevos desarrollos industriales, comerciales y de turismo, con el propósito de desarrollar en ellos la actividad económica y el empleo. Los beneficios aduaneros de las zonas se otorgan si las mercancías importadas se destinan al consumo o

utilización dentro de las mismas. // Las importaciones que se realicen a estas zonas se presentarán en una Declaración de Importación Simplificada bajo la modalidad de franquicia y no requerirán de registro o licencia de importación, ni de ningún otro visado, autorización o certificación. // A las Zonas de Régimen Aduanero Especial se pueden importar toda clase de mercancías, con excepción de armas, publicaciones que atenten contra la moral y las buenas costumbres, productos precursores en la elaboración de narcóticos, estupefacientes o drogas no autorizadas por el Ministerio de Salud y mercancías cuya importación se encuentre prohibida por el Artículo 81 de la Constitución Política o por convenios internacionales a los que haya adherido o adhiera Colombia. // En Colombia existen tres Zonas de Régimen Aduanero Especial: 1) La Zona de Régimen Aduanero Especial de Urabá, Tumaco y Guapi 2) La Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao Uribia y Manaure y 3) La Zona de Régimen Aduanero Especial de Leticia. // Para cada una de estas zonas, se establecen parámetros especiales de tributación,”. En DIAN-Oficina de Estudios Económicos- Cuaderno de Trabajo: “Zonas de Regulación Aduanera Especial y las Declaraciones de Importación Simplificadas 2005-2007”, 2008. Pág. 8.

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

67 Al respecto en su intervención la ANDI señala: “En relación con el artículo 3, este no cumple con el juicio de finalidad. Como se indicó, la medida de política de estímulo a la importación para la reposición de vehículos automotores de carga y pasajeros mediante la exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA- sobre tales importaciones, no está destinada a conjurar la crisis por la que se declaró el estado de emergencia económica y social mediante el Decreto 637 de 2020, ni a evitar la expansión de sus efectos. Por el contrario, dicha política produce varios efectos contrarios a la superación del estado de emergencia y a la finalidad de evitar o contener la extensión de sus efectos adversos. Por un

lado, afecta la confianza legítima de quienes en este momento están en el comercio de vehículos de carga y de pasajeros (distribuidores mayoristas, concesionarios, etc.). Por otro, esa política de estímulo a las importaciones podría afectar la política cambiaria, pues acrecienta el déficit en la cuenta corriente de la balanza de pagos con importaciones que el país no requiere en este momento para superar la crisis económica y social derivada de las medidas para contrarrestar la pandemia. Por lo tanto, se reitera la solicitud para que se declare contrario al orden superior el artículo 3 del Decreto 789 de 2020.”

68 Según indica la parte motiva del Decreto 789 de 2020 “Que como consecuencia del aislamiento obligatorio la prestación del servicio público de transporte se encuentra afectada debido a una reducción que supera el 60%.”

69 Que debido al aislamiento obligatorio que se ha ampliado en tres (3) ocasiones y del cual no se tiene certeza de cuándo puede ser levantado, se ha producido un cese casi total de la vida social, lo cual implica que existan sectores de la economía como puede ser el sector turismo o el de transporte aéreo cuyas afectaciones son casi absolutas y frente a los cuales deben tomarse medidas excepcionales a fin de contener sus efectos en los ingresos de las personas. // Que en el sector turismo se evidencia una inmensa afectación. En este sentido, en cuanto a los visitantes no residentes, se estima que cayeron en el mes de marzo en más de 47% frente al mismo mes de 2019 y en el mes de abril esta cifra llegará a ser cercana al 100%. Lo anterior, a raíz de la decisión de no permitir temporalmente la entrada de extranjeros residentes en el exterior y el arribo de los cruceros, medida adoptada para minimizar el impacto de la pandemia. (Fuente: Migración Colombia y Sociedades Portuarias. Cálculos: OEE-Mincit). (...) Que, luego de que el país alcanzara los mayores niveles históricos de ocupación hotelera en 2019 (57,7%), así como durante el período enero-febrero de 2020 (59,7%), se proyecta que para el mes de marzo llegue sólo al 30,2% y en el mes de abril sea de 2,9% alcanzando el mínimo histórico (menor en 28,2% y 49,6% respectivamente). El daño que ha ocasionado la pandemia sobre este sector es profundo, se estima que la tasa de ocupación hotelera llegue solo al 24% en todo el año 2020. (Fuente: OANE. Cálculos: OEE-Mincit).

70 Ver supra numeral 4. Al respecto, sobre el análisis de las medidas de exención del IVA proferidas en EESE, se pueden ver: la Sentencia C-884 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) en que la Corte se pronunció sobre la constitucionalidad del Decreto legislativo 2694 de 2010; la Sentencia C-911 de 2010, (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) en que la Corte declaró la exequibilidad del Decreto 2799 de 2010; la Sentencia C-912 de 2010, (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) en que se declaró la exequibilidad del Decreto legislativo 3148 de 2010; la Sentencia C-701 de 2015 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez) en que se declaró la constitucionalidad del Decreto legislativo 1818 de 2015, y la Sentencia C-517 de 2017 (MP Iván Humberto Escrucería Mayolo) en que se analizó y declaró la exequibilidad del Decreto legislativo 731 de 2017.

71 Entre otras, Corte Constitucional, Sentencia C-243 de 2011 (M.P. Mauricio González Cuervo).

72 La Emergencia Sanitaria fue declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social a través de la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020 y se estableció inicialmente su vigencia hasta el 30 de mayo de 2020. Posteriormente, con la Resolución 844 de 2020 el Ministerio de Salud y Protección Social, extendió su vigencia hasta el 31 de agosto del 2020, pero en su artículo 1º señala que “el término podrá prorrogarse nuevamente”.

73 Estatuto Tributario, Art. 477. Bienes que se encuentran exentos del impuesto. // Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución, los siguientes bienes: (...) 4. Los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y elchasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar unvehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros. Estebeneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadorespropietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años. // 5. Los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular. Este beneficio será

aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años. (...) PARÁGRAFO 4. Para la aplicación de la exención a que se refieren losnumerales 4 y 5 de este artículo, los vehículos automotores completos nuevos oel que se conforme por el chasis con motor o carrocería adquiridos individualmente, deberán destinarse para el respectivo servicio, público oparticular según el caso, en el cual se encontraba registrado el vehículo objeto de reposición, para lo cual deberán cumplir los procedimientos que para el efecto fijen los Ministerios de Transporte y Hacienda y Crédito Público para laaplicación de dicho beneficio. Los beneficiarios de esta exención deberán mantener los bienes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario como activo fijo y su incumplimiento dará lugar al pago delimpuesto sobre las ventas correspondiente. Cuando el vendedor de los bienes de que tratan los numerales 4 y 5 de esteartículo, responsable del impuesto sobre las ventas sea un comercializador,podrá aplicar el procedimiento de devolución y/o compensación previsto en elartículo 850 del Estatuto Tributario, según corresponda. El beneficio establecido en los numerales 4 y 5 de este artículo también seráaplicable cuando se adquieran por arrendamiento financiero o leasing conopción irrevocable de compra. Su incumplimiento dará lugar al pago delimpuesto correspondiente.

74 A ese respecto señala el Ministerio de Salud y Seguridad Social: “Dado el aumento de casos de enfermos críticos que ingresan en las Unidades de Cuidado Intensivo a causa de la infección con COVID- 19 se requiere garantizar la disponibilidad de diversos medicamentos como heparinas para reducir la incidencia de tromboembolismo venoso, complicación que se ha descrito sucede con mayor frecuencia en este tipo de pacientes. A su vez, los anestésicos, sedantes, analgésicos/antipiréticos, relajantes musculares, corticoesteroides, insulinas y agentes vasoactivos (partidas arancelarias 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 Y 30.06) son necesarios para el manejo de los pacientes más graves que requieren ventilación mecánica, que presentan descompensación de la diabetes o cuadro de choque distributivo. // La partida arancelaria 29.41 incluye los antibióticos. Si bien su uso no está indicado para el tratamiento directo de la infección por el Coronavirus (COVID -19), los antibióticos de uso

intrahospitalario son indispensables para el tratamiento de pacientes críticos que desarrollan infecciones bacterianas durante la atención hospitalaria. Los estudios descriptivos de la evolución de los pacientes afectados por Sars-Cov-2 han mostrado que hasta en un 40% de los casos desarrollan coinfecciones bacterianas agudas que requieren manejo antibiótico. Por ejemplo, el documento “GUÍA PARA EL CUIDADO CRÍTICO DE PACIENTES ADULTOS GRAVES CON CORONAVIRUS (COVID-19) EN LAS AMÉRICAS VERSIÓN CORTA - V1” de la OPS, frente a la pregunta “¿Cuál es la eficacia y seguridad de las intervenciones farmacológicas para el tratamiento de los pacientes críticos con covid-19 en la unidad de cuidados intensivos? recomienda como punto de buena práctica que “La administración de antibióticos debe iniciarse en menos de una hora de la evaluación del paciente. La terapia antibiótica debe ser desescalada con base en los resultados microbiológicos y el juicio clínico.” // “En lo relacionado con la partida arancelaria 30.02, en la que se encuentra la sangre y plasma humano, es de señalar que las transfusiones de los componentes sanguíneos son un procedimiento por medio del cual, previa formulación médica y practicadas las pruebas necesarias, se aplica alguno de sus componentes a un paciente con fines terapéuticos o preventivos. La transfusión se encuentra relacionada con la atención del COVID-19 ya que los pacientes críticos entran en falla orgánica múltiple con frecuencia requieren transfusiones de sangre o sus derivados como parte del manejo.” // “De otro lado el uso de las vitaminas, que se encuentra dentro de la partida arancelaria 29.36, es útil para la atención del COVID-19 ya que no todos los pacientes se encuentran en igual estado nutricional al comienzo de la enfermedad, por lo que cada paciente tiene una condición particular de base. En ese sentido, teniendo presente que existen poblaciones o grupos etarios de mayor riesgo de fallecer al contraer COVID-19, (e.g. personas con diabetes, inmunosuprimidas, personas que viven con VIH o cáncer) es útil la suplementación con vitaminas. Por ejemplo, poblaciones específicas como los mayores de 70 años que debido al confinamiento obligatorio pueden llegar a padecer de deficiencias de la vitamina D por la falta de exposición a los rayos solares se beneficiarían de su suplementación. “La reducción del IVA es una medida, que junto a otras, buscar garantizar el acceso a medicamentos en un momento en que la demanda se espera se eleve muy por encima de la habitual. Este incremento súbito de la demanda puede traducirse en una reducción de la oferta y elevación de los precios. Para enfrentar la situación es necesario establecer medidas que mantengan la oferta acorde a la demanda (como las que se presentan aquí o la flexibilización de requisitos para la fabricación o importación de tecnologías de salud). A su vez, se establecen medidas que reduzcan la

demanda (como las medidas de distanciamiento social, implementación de estrategias de realización de pruebas, identificación de contactos y aislamiento selectivo). Todas estas medidas en conjunto buscan mitigar el impacto negativo de la epidemia.”

75 A continuación se presenta un panorama de la situación laboral enfrenta el sector hotelero con ocasión de la pandemia: // a). La emergencia económica y social y las medidas de aislamiento social tomaron por sorpresa al sector hotelero, el cual se vio en la necesidad de paralizar su actividad productiva, motivo por el cual, más del 80% de los hoteles en Colombia se encuentra al día de hoy cerrados al público y los que mantienen sus puertas abiertas, presentan una ocupación promedio del 2.5%. A partir de los análisis del Centro de Pensamiento Turístico de Colombia – CPTUR, unidad de investigación y reflexión integrada por COTELCO y UNICAFAM, la hotelería como actividad económica, junto con los servicios de comida, aporta el 3.9% en el PIB del país y genera en promedio 110.000 empleos directos. Por su parte, de acuerdo con los estudios de operación hotelera que realiza COTELCO anualmente, el sector hotelero del país genera ingresos anuales por 14.4 billones de pesos, lo que significa que cada mes de cierre de actividades representa una disminución de ingresos por 1.2 billones de pesos y 110.000 empleos en riesgo ante la previsible lenta recuperación del sector. En tal sentido, en lo que va de la emergencia, el sector ha acumulado una disminución de ingresos de 4,8 billones de pesos, como consecuencia de la ausencia de huéspedes, la no operación del servicio de ntos y bebidas y la no ejecución de actividades relacionadas con eventos, tanto corporativos como sociales. El estudio “El empleo en el sector turismo: análisis de los indicadores laborales para Colombia 2007-2017” realizado por el Centro de Pensamiento Turístico – CPTUR, indica que la mayor parte de la población vinculada con las actividades turísticas y en específico las hoteleras, corresponde a mujeres, en edades entre los 18 y 35 años, pertenecientes a estratos 1 y 2, muchas de ellas madres cabeza de hogar con un nivel de formación máximo de bachillerato. Sin duda, la dificultad de la hotelería para cubrir la nómina se traslada a una dificultad social de las personas que derivan su sustento de la hotelería. A partir del estudio de cargos y salarios que realiza COTELCO cada dos años, el 84.5% de los trabajadores del sector tienen ingresos menores o iguales a dos salarios mínimos legales mensuales. De igual forma, a partir de este estudio, se estima que la nómina mensual del sector hotelero es de 250.000 millones de pesos, por lo cual, el sector requeriría para cubrir a la población de menores ingresos, cerca de 211.000 millones de pesos mensuales. // b) la falta de liquidez. De acuerdo con análisis realizados por Cotelco, el sector hotelero ha tenido una caída en sus ingresos de más del 90%, con respecto

a los registros presentados en los meses de marzo, abril y mayo del año 2019. Adicionalmente, tal y como lo ha indicado el Gobierno nacional, la prestación de estos servicios es catalogada como “no esencial”, razón por la cual su reactivación económica será de las últimas en llevarse a cabo. Sin embargo, este sector productivo continúa haciendo esfuerzos desesperados para sostener la carga laboral y prestacional de sus trabajadores. Ante la extensión de la cuarentena hasta el 31 de julio y bajo la esperanza de empezar a reactivar operaciones en agosto, el panorama, incluso optimista, permite estimar una ocupación promedio de 25.35% anual, cifra significativamente inferior a la registrada en 2019. Lo anterior, considerando el anuncio del Presidente de la República de la no reactivación del tráfico aéreo nacional y el transporte intermunicipal hasta el mes de agosto y el tráfico aéreo internacional hasta el mes de septiembre. Bajo el escenario de recuperación planteado, al sector le tomará un poco más de un año alcanzar un punto de equilibrio entre sus ingresos y sus costos y gastos, lo que afectará de manera significativa la liquidez de las empresas y por consiguiente, conllevará dificultades para poder cumplir con los compromisos adicionales que se adquieran durante el periodo de la emergencia, en especial los créditos solicitados para cubrir la nómina, tendiente a mantener el nivel de empleo.

76 El Ministerio de Hacienda señala adicionalmente que: “No obstante, las estimaciones presentadas no capturan plenamente el efecto de la coyuntura macroeconómica de 2020 sobre los sectores sujetos de estas medidas, sobre los cuales existe un elevado grado de incertidumbre.”

77 A continuación un cuadro ilustrativo/ comparativo de escenarios IVA al 19% vs. IVA excluido:

RESUMEN DE IVA QUE SE TOMA COMO MAYOR VALOR DEL COSTO O GASTO AL SER EL INGRESO EXCLUIDO

COSTO CON IVA DEDUCIBLE

## COSTO CON IVA EXCLUIDO

### ALOJAMIENTO

Valor compra

Sus costos y gastos son entre otros:

19%

Lencería: sábanas, toallas y demás

\$ 24.000.000

\$ 4.560.000

\$ 28.560.000

Papel higiénico etc.

10.000.000

1.900.000

11.900.000

Insumos de aseo: guantes, detergentes, escobas etc.

2.000.000

380.000

2.380.000

Bolsas, canecas etc.

800.000

152.000

952.000

Amenities: champú, jabón, crema etc.

5.000.000

950.000

5.950.000

Dotación de trabajadores

25.000.000

4.750.000

29.750.000

Llaves (tarjetas electrónicas)

2.200.000

418.000

Mantenimientos frecuentes: aires acondicionados, TV.

2.000.000

380.000

2.380.000

Papelería impresa

2.000.000

380.000

2.380.000

Papelería y útiles

3.500.000

665.000

4.165.000

Generales:

Contrato de mantenimientos

maquinarias y equipos

5.000.000

950.000

5.950.000

Asesorías: laboral, tributaria y comercial

5.200.000

988.000

6.188.000

Ayudas audiovisuales

25.000.000

4.750.000

29.750.000

Decoraciones

4.000.000

760.000

4.760.000

\$ 115.700.000

21.983.000

COSTO O GASTO

IVA DESCONTABLE

COSTO O GASTO

78 Decreto legislativo 789 de 2020, Artículo 3, Exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de vehículos automotores de servicio público o particular de pasajeros y/o de vehículos automotores de servicio público o particular de transporte de carga. (...) // Para la procedencia de las exenciones en el impuesto sobre las ventas -IVA de que trata el presente artículo se deberán cumplir los siguientes requisitos: // 1. Que el vehículo objeto de importación tenga como beneficiario a un pequeño transportador propietario de hasta dos (2) vehículos de transporte público de pasajeros y que haya sido objeto de reposición de uno (1) o dos (2) vehículos propios de transporte público de pasajeros. // 2. Que el vehículo objeto de importación tenga como beneficiario a un pequeño transportador propietario de hasta dos (2) vehículos de transporte de carga, y que haya sido objeto de reposición de uno (1) o dos (2) vehículos propios de transporte de carga. // 3. Que se encuentre debidamente expedido el certificado del cumplimiento del requisito de transporte público de pasajeros -CREIPASAJEROS y/o el certificado de cumplimiento de

requisitos de transporte público o particular de carga -CREICARGA por la entidad competente, de acuerdo con el procedimiento establecido en la normativa vigente. // 4. Que en la declaración de importación conste el número del certificado y el soporte que acredite el beneficio de la exención mencionado en el numeral anterior. Así mismo, deberá constar el nombre e identificación del transportador beneficiario, cuando este no sea el importador directo.

79 Sentencia C-602 de 2015.

80 Sentencia C-333 de 2017.

81 Sentencias C-333 de 2017 y C-083 de 2018.

82 Sentencia C-748 de 2009.

83 Sentencia C-511 de 1996.

84 Sentencia C-709 de 1999.

85 Decreto Legislativo 1770 de 2015, motivado por la crisis en la frontera con Venezuela.

86 Decreto Legislativo 601 de 2017, se refiere a la tragedia producida en la ciudad de Mocoa por el desbordamiento de los ríos Mocoa, Mulato y Sancoyaco.

87 Sentencia C-161 de 2020. M.P. Diana Fajardo Rivera.

88 Sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

89 Sentencia C-833 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

90 Supra. Capítulo 4.

{p}