

III. EXPEDIENTE RE-322 - SENTENCIA C-325/20 (agosto 19)
M.P. Cristina Pardo Schlesinger

1. Norma objeto de revisión constitucional

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

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994, y en desarrollo de lo previsto en el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, «Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional», y

CONSIDERANDO

[...]

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.

Así mismo, está exenta del impuesto sobre las ventas -IVA hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021, la importación de 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.

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.

2. Decisión

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.

3. Síntesis de la providencia

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, y, finalmente, (iii) procedió a examinar la constitucionalidad de la norma.

Del examen de los **requisitos formales** la 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 del despacho, 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.

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.

En el examen del requisito de **conexidad** la Corte Constitucional encontró que las normas tienen estrecha conexidad externa 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, como conclusión del **juicio de motivación suficiente**, la Corte encontró que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 estaban suficientemente sustentadas y motivadas.

Frente 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 público, y de los órganos del Estado y en particular y **(iii)** no suprimen ni modifican 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.

La Corte Constitucional comprobó que las medidas dispuestas en el Decreto 789 de 2020 superan **el juicio de motivación de incompatibilidad** por cuanto la parte motiva del Decreto hace explícitas las razones por las cuales el marco jurídico ordinario, al gravar con IVA los bienes y servicios beneficiados con las medidas, resulta incompatible con la finalidad perseguida.

En cuanto al **juicio de necesidad**, la Corporación concluyó que las medidas establecidas en los artículos 1, 2, y 3 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.

Al realizar el **juicio de proporcionalidad**, la Corte Constitucional partió de considerar que las medidas establecidas en el Decreto 789 de 2020 no limitan derechos ni garantías constitucionales, sino que establecen 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, lo que no permite devoluciones, y puesto que todas las medidas 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.

Por su parte, al examinar a profundidad la medida dispuesta en el **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 la prestación del servicio, por lo que puede resultar contraproducente, especialmente para aquellos establecimientos que por la modalidad de sus servicios incurren en importantes pagos de IVA en la adquisición de insumos, de forma que al no poder descontar el IVA pagado, se generan 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, la Sala Plena de la Corporación consideró necesario condicionar el artículo 4 del Decreto, de tal forma que la medida resulte optativa para los establecimientos que prestan servicios de hotelería y turismo, y así puedan obtener provecho de ella aquellos establecimientos para los que resulta conveniente, sin que se afecten los demás establecimientos.

En concordancia con el condicionamiento, la Corte Constitucional encontró necesario exhortar al Gobierno nacional para que reglamente la medida dispuesta en el artículo 4 del Decreto 789 de 2020, de manera que la misma adquiera la naturaleza optativa para los beneficiarios allí dispuestos.

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.

4. Salvamentos y aclaración de voto

La magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** salvó parcialmente el voto. En su opinión, se debió declarar la exequibilidad simple del artículo 4º, sin ningún tipo de condicionamiento. Esta disposición consagró la exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas (IVA) en la prestación de servicios de hotelería y turismo. Aunque es posible que dicha 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, también es cierto que cuando el beneficio no sea el mismo para todos y cada uno de los establecimientos del sector, ello no implica automáticamente que la medida sea desproporcionada.

Para la magistrada Fajardo, el análisis del Gobierno en este punto 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 a atraer la ocupación por parte de los usuarios. En este sentido, si la exclusión del IVA tiene la capacidad, en general, para mejorar los ingresos de los hoteles, 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 traerá. 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. Además, la sentencia no aporta los datos o proyecciones necesarios para llegar a la conclusión de que esta medida será, de forma general, contraproducente para el sector.

La sentencia tampoco 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 el impuesto. En este punto, debe recordarse que, mediante diversos decretos legislativos durante estas recientes emergencias, el Gobierno ha generado múltiples exenciones.

Por último, la magistrada Fajardo consideró que la sentencia no prestó suficiente atención a los principios que rigen el sistema tributario, en especial, los de legalidad y eficiencia. 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 resulta aplicable. Esto genera mayores traumatismos, burocracia e ineficiencia en la recaudación del Estado.

El magistrado (e) **RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES** suscribió salvamento parcial de voto en relación con las decisiones adoptadas en los resolutivos tercero y cuarto. En su criterio, el artículo 4 del Decreto Legislativo 789 de 2020 debió ser declarado exequible, sin condicionamiento, pues responde de manera equilibrada a los hechos que generaron el estado de emergencia. A su juicio, la exclusión del IVA en la prestación de los servicios de hotelería y turismo prevista en esta disposición (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. Asimismo, advirtió que el condicionamiento previsto en el resolutivo tercero y la orden impartida al Gobierno en el resolutivo cuarto contradicen los principios de legalidad y certeza tributaria. Según indicó, 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 ello, las decisiones adoptadas en los resolutivos tercero y cuarto 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.

De igual manera, el magistrado **ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO** salvó su voto en relación con las decisiones adoptadas por la mayoría respecto de los artículos 3º y 4º del Decreto 789 de 2020.