

LA EXENCIÓN ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA EL AÑO 2020, ESTABLECIDA CON EL PROPÓSITO DE PROMOVER LA REACTIVACIÓN DE LA ECONOMÍA COLOMBIANA EN EL MARCO DEL ESTADO DE EMERGENCIA GENERADO POR LA PANDEMIA DE COVID 19, CUMPLE CON LOS REQUISITOS FORMALES Y MATERIALES ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ESTATUTARIA DE LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

V. EXPEDIENTE RE-313 - SENTENCIA C-430/20 (septiembre 30)
M.P. Diana Fajardo Rivera

1. Norma objeto de control constitucional

DECRETO LEGISLATIVO 682 DE 2000
(mayo 21)

Por el cual se establece la exención especial del impuesto sobre las ventas para el año 2020 y se dictan otras disposiciones con el propósito de promover la reactivación de la economía colombiana, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretado por el Decreto 637 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 06 de mayo de 2020, «Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional». y

CONSIDERANDO:

Que en los términos del artículo 215 de la Constitución Política, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, en caso de que sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución Política, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y

ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá declarar el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Que según la misma norma constitucional, una vez declarado el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el Presidente de la República, con 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. [...]

DECRETA:

TÍTULO I
EXENCIÓN ESPECIAL EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Artículo 1. Objeto. Se establece la exención del impuesto sobre las ventas -IVA para determinados bienes corporales muebles que sean enajenados dentro del territorio nacional en los días de que trata el artículo 2 del presente Decreto Legislativo y de conformidad con las demás disposiciones del presente Decreto Legislativo.

Artículo 2. Días de exención del impuesto sobre las ventas -IVA para bienes cubiertos. Los días de la exención en el impuesto sobre las ventas -IVA de que trata el presente

Decreto Legislativo corresponderán a las siguientes fechas:

2.1 Primer día: 19 de junio de 2020.

2.2 Segundo día: 3 de julio de 2020.

2.3 Tercer día: 19 de julio de 2020.

Parágrafo. Los días señalados en el presente artículo se rigen por la hora legal de Colombia.

Artículo 3. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

3.1 Complementos de vestuario. Son aquellos complementos que acompañan el vestuario de una persona, que incluyen únicamente los morrales, maletines, bolsos de mano, carteras, gafas de sol, paraguas, pañoletas y bisutería.

3.2 Electrodomésticos, computadores y equipos de comunicaciones. Son los aparatos eléctricos que se utilizan en el hogar, que incluyen únicamente televisores, parlantes de uso doméstico, tabletas, refrigeradores, congeladores, lavaplatos eléctricos, máquinas de lavar y secar para el hogar, aspiradoras, enceradoras de piso, trituradores eléctricos de desperdicios, aparatos eléctricos para preparar y elaborar alimentos, máquinas de afeitar eléctricas, cepillos de dientes eléctricos, calentadores de agua eléctricos, secadores eléctricos, planchas eléctricas, calentadores de ambiente y ventiladores de uso doméstico, aires acondicionados, hornos eléctricos, hornos microondas, planchas para cocinar, tostadores, cafeteras o teteras eléctricas y resistencias eléctricas para calefacción, y computadores personales y equipos de comunicaciones. En esta categoría se incluyen los bienes descritos en este numeral que utilizan el gas natural para su funcionamiento.

3.3 Elementos deportivos. Son los artículos especializados para la práctica de deportes, que incluyen únicamente pelotas de caucho, bolas, balones, raquetas, bates, mazos, gafas de natación, trajes de neopreno, aletas, salvavidas, cascos, protectores de manos, codos y espinillas, y zapatos especializados para la práctica de deportes. Esta categoría incluye bicicletas y bicicletas eléctricas.

3.4 Juguetes y juegos. Son los objetos para entretener y divertir a las personas, especialmente niños, que incluyen únicamente las muñecas, los muñecos que representen personajes, los animales de juguete, muñecos de peluche y de trapo, instrumentos musicales de juguete, naipes, juegos de tablero, juegos electrónicos y videojuegos, trenes eléctricos, sets de construcción, juguetes con ruedas diseñados para ser utilizados como vehículos, rompecabezas y canicas. Esta categoría no

incluye artículos de fiesta, carnavales y artículos recreativos, programas informáticos y softwares. Esta categoría incluye patinetas y patinetas eléctricas.

3.5 Vestuario. Son las prendas de vestir de todo tipo, entendiéndose por cualquier pieza de vestido o calzado, sin tener en cuenta el material de elaboración. Se excluyen las materias primas.

3.6 Útiles escolares. Son el conjunto de artículos necesarios para el desarrollo de actividades pedagógicas en el contexto escolar y universitario que incluyen únicamente cuadernos, software educativo, lápices, esferos, borradores, tajalápices, correctores, plastilina, pegantes y tijeras.

3.7 Bienes e insumos para el sector agropecuario. Esta categoría incluye únicamente las semillas y frutos para la siembra, los abonos de origen animal, vegetal, mineral y/o químicos, insecticidas, raticidas y demás antirroedores, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas, sistemas de riego, aspersores y goteros para sistemas de riego, guadañadoras, cosechadoras, trilladoras, partes de máquinas, aparatos y artefactos de cosechar o trillar, concentrados y/o medicamentos para animales, alambres de púas y cercas.

Artículo 4. Bienes cubiertos. Los bienes cubiertos por el presente Decreto Legislativo (en adelante "bienes cubiertos") son aquellos que se señalan a continuación:

4.1 Vestuario cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a veinte (20) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.2 Complementos del vestuario cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a veinte (20) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.3 Electrodomésticos cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a ochenta (80) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.4 Elementos deportivos cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a ochenta (80) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.5 Juguetes y juegos cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a diez (10) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.6 Útiles escolares cuyo precio de venta por unidad sea igual o inferior a cinco (5) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

4.7 Bienes e insumos para el sector agropecuario cuyo precio de venta por

unidad sea igual o inferior a ochenta (80) UVT, sin incluir el impuesto sobre las ventas -IVA.

Artículo 5. Exención para los bienes cubiertos.

Se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas -IVA, sin derecho a devolución y/o compensación, los bienes cubiertos que sean enajenados en el territorio nacional, dentro de los días de que trata el artículo 2 del presente Decreto Legislativo.

Parágrafo 1. El responsable que enajene los bienes cubiertos tiene derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, siempre y cuando cumpla con los requisitos consagrados en el Estatuto Tributario y, en particular, el artículo 485 de dicho Estatuto. Por lo tanto, el saldo a favor que se genere con ocasión de la venta de los bienes cubiertos podrá ser imputado en la declaración del impuesto sobre las ventas -IVA del periodo fiscal siguiente.

Parágrafo 2. Los bienes cubiertos que se encuentran excluidos o exentos del impuesto sobre las ventas -IVA, de conformidad con el Estatuto Tributario, mantendrán dicha condición y todas sus características, sin perjuicio de la posibilidad de optar por el tratamiento especial reconocido durante los tres (3) días de la exención regulada en el presente Decreto Legislativo. **Artículo 6. Requisitos para la procedencia de la exención.** Adicionalmente, la exención del impuesto sobre las ventas -IVA sobre los bienes cubiertos será aplicable, siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

6.1 Responsable y adquirente. El responsable del impuesto sobre las ventas -IVA solamente puede enajenar los bienes cubiertos ubicados en Colombia y al detal, y directamente a la persona natural que sea el consumidor final de dichos bienes cubiertos.

6.2 Factura o documento equivalente, y entrega de los bienes cubiertos. La obligación de expedir factura o documento equivalente debe cumplirse mediante los sistemas de facturación vigentes tales como factura electrónica, litográfica o documento equivalente POS, según corresponda, en la cual debe identificarse al adquirente consumidor final de dichos bienes cubiertos.

La factura o documento equivalente de los bienes cubiertos que sea expedida al consumidor final, debe ser emitida en el día en el cual se efectuó la enajenación de dichos bienes, de conformidad con el artículo 3 del presente Decreto Legislativo.

Los bienes cubiertos se deben entregar al consumidor final dentro de las dos (2) semanas siguientes, contadas a partir de la fecha en la cual se expidió la factura o documento equivalente.

6.3 Forma de pago. Los pagos por concepto de venta de bienes cubiertos solamente podrán efectuarse a través de tarjetas débito; crédito, y otros mecanismos de pago electrónico entendidos como aquellos instrumentos presenciales que permitan extinguir una obligación dineraria a través de mensajes de datos en los que intervenga al menos una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia. La fecha del comprobante de pago (o voucher) por la adquisición de los bienes cubiertos deberá corresponder al mismo día en el cual se emite la factura o documento equivalente.

6.4 Límite de unidades. El consumidor final puede adquirir hasta tres (3) unidades del mismo bien cubierto y enajenado por el mismo responsable. Son unidades de un mismo bien cubierto aquellas que pertenecen al mismo género.

Cuando los bienes cubiertos se venden normalmente en pares, se entenderá que dicho par corresponde a una unidad. Por ejemplo, un par de zapatos corresponde a una unidad.

6.5 Precio de venta. Los vendedores de los bienes exentos de que trata el presente Decreto Legislativo deben disminuir del valor de venta al público el valor del impuesto sobre las ventas -IVA a la tarifa que les sea aplicable.

Adicionalmente, y para fines de control, el responsable deberá enviar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, a más tardar el treinta y uno (31) de agosto de 2020, la información que ésta defina mediante resolución, respecto de las operaciones exentas de que trata el presente Título. El incumplimiento de estos deberes dará lugar a la aplicación de la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN podrá aplicar la norma general antibusco consagrada en el Estatuto Tributario.

Parágrafo. Cuando se incumpla cualquiera de los requisitos consagrados en este artículo y en otras disposiciones de este Decreto Legislativo, se perderá el derecho a tratar los bienes cubiertos como exentos en el impuesto sobre las ventas -IVA y los responsables estarán obligados a realizar las correspondientes correcciones en sus declaraciones tributarias.

Lo anterior sin perjuicio de las acciones penales, y las facultades y procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, incluyendo las disposiciones en materia de abuso tributario y responsabilidad solidaria.

Artículo 7. Parametrización de sistemas informáticos. Los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA deberán parametrizar sus sistemas informáticos con el fin de ejercer control sobre el número máximo de unidades que pueden ser adquiridas y garantizar que los bienes cubiertos no superen los montos establecidos en el artículo 4 del presente Decreto Legislativo.

Lo anterior sin perjuicio de las alertas y ayudas que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN pueda brindarle al responsable.

Artículo 8. Control tributario sobre los bienes cubiertos para la exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN desarrollará programas y acciones de fiscalización, en aras de garantizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente Título.

TÍTULO II REDUCCIÓN DE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO EN EL EXPEDIO DE COMIDAS Y BEBIDAS

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.

TÍTULO III EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA SOBRE EL ARRENDAMIENTO DE LOCALES COMERCIALES Y CONCESIÓN DE ESPACIOS

Artículo 10. Exclusión del impuesto sobre las ventas -IVA sobre el arrendamiento de locales comerciales. A partir de la vigencia del presente Decreto Legislativo y hasta el 31 de julio de 2020 se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas -IVA los cánones de arrendamiento mensual causado y facturado con posterioridad a la vigencia del presente Decreto Legislativo, y los pagos mensuales causados y facturados con posterioridad al presente Decreto Legislativo y hasta el 31 de

julio de 2020 por concepto de concesión de espacios siempre cuando se cumpla con la totalidad de los siguientes requisitos:

10.1 Que se trate de arrendamientos o concesiones de locales o espacios comerciales.

10.2 Que los locales o espacios comerciales antes de la declaratoria de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social se encontraran abiertos al público.

10.3 Que las actividades desarrolladas en los locales o espacios comerciales estaban necesaria y primordialmente asociada a la concurrencia de los clientes a dichos locales o espacios comerciales.

10.4 Que durante la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social los locales o espacios comerciales hayan tenido que cerrar al público, total o parcialmente, por un periodo superior a dos (2) semanas.

Parágrafo 1. El presente artículo no es aplicable al arrendamiento de otros inmuebles comerciales, como oficinas y bodegas.

Parágrafo 2. A Los cánones de arrendamiento causados y facturados antes de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo no le son aplicables las disposiciones aquí contenidas.

Artículo 11. Exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA de que trata la Ley 2010 de 2019. Para el año 2020 la exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA de que tratan los artículos 22, 23, 24, 25 y 26 de la Ley 2010 de 2019 no serán aplicables, en consecuencia, y teniendo en cuenta lo anterior en el presente Decreto Legislativo se establece una exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA para el año 2020.

Artículo 12. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación.

2. Decisión

Primero. Levantar la suspensión de términos que, mediante el Auto 257 de 2020, fue decretada dentro del presente proceso.

Segundo. Declarar **EXEQUIBLE** el Decreto Legislativo 682 de 2020, “[p]or el cual se establece la exención especial del impuesto sobre las ventas para el año 2020 y se dictan otras disposiciones con el propósito de promover la reactivación de la economía colombiana, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretado por el Decreto 637 de 2020”.

3. Síntesis de la providencia

Al examinar la constitucionalidad del Decreto Legislativo 682 de 2020, la Sala Plena abordó inicialmente el cumplimiento de los requisitos procedimentales para su expedición. Constató que fue suscrito por el Presidente de la República y todos sus ministros, se emitió en desarrollo y durante la vigencia del Estado de emergencia declarado por el Decreto 637 de 2020, para todo el territorio nacional, y fue provisto de la debida motivación. En consecuencia, determinó que la regulación analizada cumplía las exigencias formales de validez constitucional.

A continuación, la Corte se ocupó de estudiar la justificación del contenido del Decreto Legislativo. Para ello, procedió a aplicar los juicios de finalidad, conexidad material, motivación suficiente, ausencia de arbitrariedad, intangibilidad, no contradicción específica, incompatibilidad, necesidad, proporcionalidad y no discriminación. A partir de lo anterior, concluyó que las tres medidas adoptadas superaban el examen material de constitucionalidad.

La Sala observó que mediante el Decreto Legislativo 682 de 2020, el Gobierno nacional puso en marcha tres medidas tributarias transitorias. En primer lugar, (i) estableció la exención del IVA para un conjunto de bienes determinados, en tres fechas específicas del año en curso. En segundo lugar, (ii) redujo a 0% las tarifas del impuesto nacional al consumo en el expendio de comidas y bebidas, hasta el 31 de diciembre de la presente anualidad. Y, en tercer lugar, (iii) excluyó del IVA los cánones de arrendamiento de locales comerciales y los pagos mensuales por concepto de concesión de espacios, hasta el 31 de julio de 2020. La Corte consideró que los anteriores beneficios tributarios cumplen los presupuestos constitucionales aplicables a la legislación de excepción.

Señaló que las dos primeras medidas fueron instituidas con la finalidad de incentivar el consumo, objetivo materialmente articulado con las acciones destinadas a impulsar la reactivación del comercio, como uno de los sectores más impactados por la crisis económica. En un sentido similar, estimó que la tercera medida tiene el propósito de aliviar los impactos derivados de la reducción sistemática de las ventas, que se reflejan en afectaciones como la imposibilidad de asumir altos costos de arrendamiento y la necesaria obligación de clausurar los establecimientos de comercio. Así, constatada también la debida justificación, determinó que las tres medidas superaban los *juicios de conexidad material, finalidad, conexidad interna, motivación suficiente y necesidad fáctica*.

De igual forma, la Sala Plena encontró que los tres beneficios transitorios se encuentran sujetos a límites y requisitos, así como a controles para su aplicación, además de no comportar un gran desmedro al recaudo del presente año fiscal. Observó que, en cambio, tienen la potencialidad de incidir en la reactivación y el mantenimiento del sector comercial, razón por la cual superan el juicio de *proporcionalidad*. Adicionalmente, afirmó que, pese a no suspender expresamente las reglas tributarias ordinarias sobre el IVA y el impuesto nacional al consumo, estas dejan transitoriamente de operar, lo que se encuentra justificado en la medida en que su rígida aplicación impediría los fines que se pretenden, relativos a la mitigación de la crisis, mediante el recurso a los alivios fiscales. Así, determinó que aprobaban el juicio de *motivación de incompatibilidad*.

De otra parte, la Sala encontró que el conjunto de medidas analizadas es de reserva ordinaria del Legislador y solo podía ser establecido por el Gobierno nacional mediante el uso de sus competencias de excepción, de tal modo que cumplía con el juicio de *necesidad jurídica*. De similar manera, determinó que ninguna de las disposiciones que componen el Decreto Legislativo 682 de 2020 desconoce normas constitucionales y, por lo tanto, superan el juicio de *no contradicción específica*.

Por último, la Corte indicó que las tres medidas cumplen los requisitos de *no discriminación, intangibilidad y ausencia de arbitrariedad*. Planteó que en ningún caso se introducen tratos diferenciados injustificados o reglas que limiten irrazonablemente principios constitucionales. Advirtió que no se fijan medidas (i) que conduzcan a una alteración del normal funcionamiento de las ramas del poder público; (ii) que impliquen una modificación o suspensión de las funciones jurisdiccionales de acusación y juzgamiento, o (iii) que desmejoren o limiten los derechos de los trabajadores o la dignidad humana, la intimidad, la libertad de asociación, la educación, la libertad de expresión u otras garantías previstas en la Constitución.

De esta manera, la Sala Plena dispuso declarar la exequibilidad de la totalidad del Decreto Legislativo 682 de 2020.

4. Aclaración de voto

El magistrado **Alberto Rojas Ríos** aclaró de manera parcial su voto al considerar que, si bien el Decreto Legislativo 682 de 2020, en términos generales, está orientado a incentivar el consumo de ciertos bienes y a reducir la caída masiva de algunas actividades económicas a través del alivio temporal y en días o periodos específicos de cargas fiscales para los consumidores finales,

la forma de pago establecida en el numeral 6.3 de dicho decreto quebranta el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución, toda vez que impone un trato diferenciado injustificado frente a los consumidores que pagan con moneda de curso legal.

Sobre esta disposición, sostuvo que la Sala Plena debió tener en cuenta que las transacciones que realizan los sectores más vulnerables de la población son precisamente en moneda de curso legal y, para lo cual, a la luz del principio de buena fe (art. 83 C.P.) la factura constituye prueba suficiente de la fecha en que se realizó la correspondiente transacción.

En sustento de lo anterior, explicó que en virtud de la sentencia C-117 de 2018, la Corte Constitucional señaló que de acuerdo con el principio de equidad en materia tributaria: *"(...) la asignación de beneficios tributarios en virtud de una condición específica debe extenderse a todos los sujetos que la comparten y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios deben obedecer a un criterio válido de diferenciación, además que la medida debe guardar correspondencia con tal criterio."*

Así, a partir de la jurisprudencia constitucional, indicó que la forma de pago prevista en el numeral 6.3 para la exención especial del IVA, no supera los juicios de validez material, al prever una medida discriminatoria, que implica la violación del derecho a la igualdad de las personas que hubiesen querido adquirir los productos con rebaja del IVA y pagar con dinero en efectivo, es decir, con billetes emitidos por el Banco de la República. En ese sentido, precisó con el fin de armonizar dicha medida a una interpretación que se ajustara a la Constitución, debió condicionarse en el entendido que también incluyera a las personas que adquirieran bienes con moneda de curso legal.

Con todo, señaló que si bien en la práctica tal condicionamiento *prima facie* sería ineficaz frente a las fechas de exención tributaria ya surtidas el 19 de junio, el 3 de julio y el 19 de julio de la presente anualidad, aún así el control de constitucionalidad debió modularse³, de modo que el condicionamiento surtiera efectos jurídicos en el marco de la revisión automática que se ejerce sobre las medidas que se adoptan en virtud de los estados de excepción.

³ Sentencia C-619 de 2003.