

LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS TRANSITORIAS DEL GRAVAMEN DE MOVIMIENTOS FINANCIEROS (GMF) PARA LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PERTENECIENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL Y DEL IVA A LAS DONACIONES DE CIERTOS BIENES CORPORALES INMUEBLES SUPERAN LOS JUICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE SE APLICAN A LAS MEDIDAS DE EXCEPCIÓN EN UN ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL Y ECOLÓGICA

VIII. EXPEDIENTE RE-266 - SENTENCIA C-216/20 (julio 2) M.P. Alberto Rojas Ríos

1. Norma objeto de revisión constitucional

DECRETO 530 DE 2020 (abril 8)

Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias en relación con el gravamen a los movimientos financieros a cargo de las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y el impuesto sobre las ventas en las donaciones de ciertos bienes corporales muebles, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

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 417 del 17 de marzo 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.

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 la Organización Mundial de la Salud declaró el 11 de marzo de 2020 que el brote del nuevo coronavirus COVID-19 es una pandemia, esencialmente por la velocidad en su propagación, por lo que instó a los Estados a tomar acciones urgentes y decididas para la identificación, confirmación, aislamiento, monitoreo de los posibles casos y tratamiento de los casos confirmados, así como la divulgación de las medidas preventivas, todo lo cual debe redundar en la mitigación del contagio.

Que el Ministerio de Salud y Protección Social expidió la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, «Por la cual se declara la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19 y se adoptan medidas para hacer frente al virus», en la que se establecieron disposiciones destinadas a la prevención y contención del riesgo epidemiológico asociado al nuevo coronavirus COVID-19.

Que mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, con fundamento en el artículo 215 de la Constitución Política, el presidente de la República declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, por el término de treinta (30) días calendario, contados a partir de la vigencia de dicho Decreto.

Que en función de dicha declaratoria, y con sustento en las facultades señaladas por el artículo 215 de la Constitución Política, le corresponde al presidente de la República, con la firma de todos los ministros, adoptar las medidas necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, y contribuir a enfrentar las consecuencias adversas generadas por la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19, con graves afectaciones al orden económico y social.

Que el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 9 de marzo de 2020 0 muertes y 3 casos confirmados en Colombia. Que pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 7 de abril de 2020 50 muertes y 1.780 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.C. (861), Cundinamarca (60), Antioquia (209), Valle del Cauca (250), Bolívar (63), Atlántico (63), Magdalena (14), Cesar (17), Norte de Santander (26), Santander (14), Cauca (14), Caldas

(16), Risaralda (44), Quindío (34), Huila (34), Tolima (15), Meta (14), Casanare (2), San Andrés y Providencia (2), Nariño (7), Boyacá (13), Córdoba (7), Sucre (1) y La Guajira (1). Que según la Organización Mundial de la Salud - OMS, en reporte de fecha 7 de abril de 2020 a las 19:00 GMT-5, - Hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 1,282,931 casos, 72,774 fallecidos y 211 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19.

Que mediante el Decreto 457 del 22 de marzo de 2020, «Por el cual se imparten instrucciones en virtud de la emergencia sanitaria generada por la pandemia del Coronavirus COVID-19 y el mantenimiento del orden público», se ordenó «el aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes de la República de Colombia, a partir de las cero horas (00:00 a.m.) del día 25 de marzo de 2020, hasta las cero horas (00:00 a.m.) del día 13 de abril de 2020, en el marco de la emergencia sanitaria por causa del Coronavirus COVID-19.».

Que la medida de aislamiento preventivo presiona a la baja los ingresos de los hogares más vulnerables, por lo cual se requieren condiciones propicias para facilitar la entrega de ayudas en favor de las personas más necesitadas.

Que los efectos que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables, por lo que se requieren adoptar medidas excepcionales con el fin de brindar apoyos económicos a la población más desprotegida.

Que la Organización Internacional del Trabajo, en el comunicado de fecha de 18 de marzo de 2020 sobre el COVID-19 y el mundo del trabajo: Repercusiones y respuestas», afirma que «[...] El Covid-19 tendrá una amplia repercusión en el mercado laboral. Más allá de la inquietud que provoca a corto plazo para la salud de los trabajadores y de sus familias, el virus y la consiguiente crisis económica repercutirán adversamente en el mundo del trabajo en tres aspectos fundamentales, a saber: 1) la cantidad de empleo (tanto en materia de desempleo como de subempleo); 2) la calidad del trabajo (con respecto a los salarios y el acceso a protección social); y 3) los efectos en los grupos específicos más vulnerables frente a las consecuencias adversas en el mercado laboral [...]».

Que la Organización Internacional del Trabajo, en el referido comunicado, estima «[...] un aumento sustancial del desempleo y del subempleo como consecuencia del brote del virus. A tenor de varios casos hipotéticos sobre los efectos del Covid-19 en el aumento del PIB a escala mundial [...], en varias estimaciones preliminares de la OIT se señala un aumento del desempleo mundial que oscila entre 5,3 millones (caso "más favorable") y 24,7 millones de personas (caso "más desfavorable"), con respecto a un valor de referencia de 188 millones de desempleados en 2019. Con arreglo al caso hipotético de incidencia "media", podría registrarse un aumento de 13 millones de desempleados (7,4 millones en los países de ingresos elevados). Si bien esas estimaciones poseen un alto grado de incertidumbre, en todos los casos se pone de relieve un aumento sustancial del desempleo a escala mundial. A título comparativo, la crisis financiera mundial que se produjo en 2008-9 hizo aumentar el desempleo en 22 millones de personas.»

Que la Organización Internacional del Trabajo -OIT, en el citado comunicado, insta a los Estados a adoptar medidas urgentes para (i) proteger a los trabajadores y empleadores y sus familias de los riesgos para la salud generados por el coronavirus COVID-19; (ii) proteger a los trabajadores en el lugar de trabajo; (iii) estimular la economía y el empleo, y (iv) sostener los puestos de trabajo y los ingresos, con el propósito de respetar los derechos laborales, mitigar los impactos negativos y lograr una recuperación rápida y sostenida.

Que de conformidad con la declaración conjunta del 27 de marzo de 2020 del presidente del Comité Monetario y Financiero Internacional y la directora gerente del Fondo Monetario Internacional, «Estamos en una situación sin precedentes en la que una pandemia mundial se ha convertido en una crisis económica y financiera. Dada la interrupción repentina de la actividad económica, el producto mundial se contraerá en 2020. Los países miembros ya han tomado medidas extraordinarias para salvar vidas y salvaguardar la actividad

económica, Pero es necesario hacer más. Se debe dar prioridad al apoyo fiscal focalizado para los hogares y las empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en 2021.».

Que el Decreto 417 del 17 de marzo 2020 señaló en su artículo 3 que el Gobierno nacional adoptará mediante decretos legislativos, además de las medidas anunciadas en su parte considerativa, todas aquellas «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 conforme con lo previsto en los artículos 870 y siguientes del Estatuto Tributario, los desembolsos de las cuentas de ahorro y corriente que realicen las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial se encuentran gravadas con el gravamen a los movimientos financieros -GMF. Asimismo, tales operaciones no están comprendidas dentro de las exenciones previstas en el artículo 879 del Estatuto Tributario.

Que acorde con lo expuesto en el considerando anterior, y con el fin de generar condiciones que faciliten y maximicen la entrega de ayudas en favor de las personas más necesitadas, se requiere que tales operaciones que realicen las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial se encuentren exentas del gravamen a los movimientos financieros -GMF.

Que según el literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas -IVA: «Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros». En este contexto, por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, se requiere establecer que no se considera venta las donaciones o cualquier otro acto que implica la transferencia del dominio a título gratuito de bienes para el consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo, medicamentos para uso humano o veterinario, materiales de construcción y dispositivos médicos, siempre y cuando se destinen única y exclusivamente para conjurar las causas que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional. Esto, con el fin de que en tales operaciones no se configure el hecho generador del impuesto sobre las ventas -IVA, con la finalidad facilitar y maximizar el recibo de las donaciones por parte de los beneficiarios de las mismas.

Que de acuerdo con lo anterior se requieren tomar medidas de carácter tributario que disminuyan la carga impositiva en materia del gravamen a los movimientos financieros -GMF- a cargo de las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial, cuando los recursos estén destinados exclusivamente a la atención de la población más vulnerable del país, con el propósito de conjurar la crisis que dio lugar a la declaratoria de la Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional, así como disponer un tratamiento especial en el impuesto sobre las ventas -IVA- para las donaciones y para los otros actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito de los bienes corporales muebles necesarios para atender la crisis generada por la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19,

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA

Artículo 1. Exención transitoria del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF. Por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF- los retiros que realicen las entidades sin ánimo de lucro, pertenecientes al Régimen Tributario Especial de las cuentas corrientes y/o de ahorro constituidas en entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Para efectos de esta exención, las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial deberán marcar como exentas del gravamen a los movimientos financieros -GMF- ante las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, las cuentas corrientes y/o de ahorros destinadas única y exclusivamente a los retiros para beneficiar a la población más vulnerable, con el único propósito de conjurar la crisis que dio lugar a la Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional.

Parágrafo. Para efectos de esta exención, las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial podrán marcar como exentas hasta dos (2) cuentas corrientes y/o de ahorro en todo el sistema financiero, destinadas única y exclusivamente a los retiros para beneficiar a la población más vulnerable, con el único propósito de conjurar las causas que dieron lugar a la Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional.

Artículo 2. Requisitos para la procedencia de la exención transitoria del gravamen a los movimientos financieros -GMF-. Para la procedencia de la exención de que trata el artículo 1 del presente Decreto Legislativo, la entidad sin ánimo de lucro perteneciente al Régimen Tributario Especial, por intermedio de su representante legal deberá cumplir la totalidad de los siguientes requisitos:

2.1 Solicitar por escrito a la entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia la marcación de las cuentas corrientes y/o de ahorro, de conformidad con lo previsto en el artículo 1 del presente Decreto Legislativo.

2.2 Manifiestar ante la entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, bajo la gravedad del juramento, que los retiros de las cuentas corrientes y/o de ahorro a marcar serán destinados única y exclusivamente para los propósitos previstos en el artículo 1 del presente Decreto Legislativo.

2.3 Allegar dentro de los quince (15) días siguientes a la marcación de las cuentas corrientes y/o de ahorro, y ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- en la cual tenga el domicilio fiscal la entidad sin ánimo de lucro perteneciente al Régimen Tributario Especial, copia de los documentos, de que tratan los numerales 2.1. y 2.2. del presente artículo.

2.4 Allegar dentro de los quince (15) días siguientes a la culminación de las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 y ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- en la cual tenga el domicilio fiscal la entidad sin ánimo de lucro perteneciente al Régimen Tributario Especial la siguiente información:

2.4.1 El monto total de los retiros de las cuentas corrientes y/o de ahorro de que trata el artículo 1 del presente Decreto Legislativo por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 y las respectivas cuentas.

2.4.2 El destino y la identificación de los beneficiarios de los retiros de las cuentas corrientes y/o de ahorro de que trata el artículo 1 del presente Decreto Legislativo, por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020.

Parágrafo. Lo anterior, sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- de conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario, que podrá solicitar directamente a las entidades sin ánimo de lucro, pertenecientes al Régimen Tributario Especial el pago del gravamen a los movimientos financieros -GMF- en los casos a que haya lugar. El incumplimiento de los deberes de que trata este artículo dará lugar a la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Artículo 3. Donaciones que no se consideran venta. Por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, no se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas -IVA- las donaciones o cualquier otro acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito de los bienes comprendidos dentro del tratamiento que trata el presente artículo.

Parágrafo 1. Los bienes comprendidos dentro del tratamiento de que trata el presente artículo son los bienes para el consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo, medicamentos para uso humano o veterinario, materiales de construcción y dispositivos médicos, siempre y cuando se destinen única y exclusivamente para conjurar las causas que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional. Las disposiciones de este artículo no son aplicables a las bebidas embriagantes.

Parágrafo 2. El tratamiento especial en el impuesto sobre las ventas -IVA- consagrado en el presente artículo no será aplicable cuando el beneficiario de la donación o cualquier otro acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito, bien sea de forma directa o por intermedio de terceros, sea un vinculado económico del donante o de quien transfiere el dominio a título gratuito de los respectivos bienes, de

conformidad con lo previsto en los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

Artículo 4. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación.

2. Decisión

Primero. Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 1º y 3º del Decreto Legislativo 530 de 2020 salvo la expresión “*Por el tiempo que perduren las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 de 17 de marzo de 2020*” que se declara condicionadamente exequible en el entendido de que las medidas adoptadas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal que concluyen en 31 de diciembre de 2021, de acuerdo con lo indicado en el parágrafo del artículo 47 de la Ley 137 de 1994.

Segundo. Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 2º y 4º del Decreto 530 de 2020 “*Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias en relación con el gravamen a los movimientos financieros a cargo de las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y el impuesto sobre las ventas en las donaciones de ciertos bienes corporales muebles, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica*”.

3. Síntesis de la providencia

La Corte Constitucional asume el control oficioso de constitucionalidad del Decreto 530 de 2020 en el que se adoptan medidas tributarias transitorias en relación con i) el gravamen a los movimientos financieros a cargo de las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y ii) el impuesto sobre las ventas en las donaciones de ciertos bienes corporales muebles, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Previo a resolver hace (i) una caracterización general de los estados de excepción y, en particular, del estado de emergencia económica, social y ecológica; luego (ii) explica el alcance del control judicial; así como (iii) las reglas jurisprudenciales en materia de exenciones tributarias y (iv) el papel del principio de solidaridad en las organizaciones sin ánimo de lucro.

A continuación, realiza el control de constitucionalidad formal del Decreto 530 de 2020. Constata que fue suscrito y firmado por el Presidente y todos sus ministros; se expidió durante el tiempo de vigencia del estado de emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 417 de 2020 y fue debidamente motivado.

Como metodología para asumir el control material, la Corte determina que el Decreto Legislativo 530 de 2020 establece dos tipos de medidas y a cada una de ellas le realiza el respectivo análisis. Explica que el primer grupo de medidas, que están establecidas en los artículos 1 y 2 del referido Decreto, disponen la exención transitoria del gravamen a los movimientos financieros a las entidades sin ánimo de lucro, que pertenezcan al régimen tributario especial, siempre que se cumpla con un trámite de control ante la DIAN con el que se busca garantizar que los retiros de las cuentas de ahorro y/o corrientes se dirijan a beneficiar a la población más vulnerable, con el único propósito de conjurar las causas que dieron lugar a la Emergencia Económica, Social y Ecológica en el territorio nacional.

La Corte encuentra que la medida incorporada en los artículos 1 y 2 relacionadas con la exención del gravamen a los movimientos financieros de las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial superan el control de validez material. Así sostiene que se satisface el i) juicio de finalidad y de conexidad material en tanto lo que busca el decreto es la promoción del principio de solidaridad en época de pandemia que busca incentivar las acciones altruistas y para ello se prevé un control por parte de la DIAN para que dichos recursos sean invertidos en los hogares vulnerables; ii) el juicio de motivación suficiente se supera en tanto se explica que la exención es pertinente para abordar una de las problemáticas que genera la pandemia, la cual

erosiona la posibilidad de acceso a recursos económicos con una intensidad diferenciada y mayúscula en población de escasos recursos económicos, y se indica que uno de los actores relevantes para coadyuvar al Estado en su labor son las organizaciones sociales, especialmente las que no tienen ánimo de lucro; también se solventa el iii) juicio de ausencia de arbitrariedad pues no se afectan derechos fundamentales sino por el contrario se crean incentivos tributarios que buscan realizarlos; en relación con el iv) juicio de intangibilidad explica que en el Decreto no se suspenden o limitan derechos fundamentales y sobre v) el juicio de no contradicción específica advierte que aun cuando el Decreto mantiene la medida “*hasta tanto duren las causas que le dieron origen*” esto debe entenderse, junto con lo señalado en el artículo 3° del Decreto 530, que estas medidas no puede exceder del término de la siguiente vigencia fiscal, tal como lo dispone el parágrafo del artículo 47 de la Ley 137 de 1994, de manera que así se condicionan tales apartados.

A su vez indica que se cumplen con los parámetros del vi) juicio de necesidad jurídica pues no existe norma que prevea esta exención y no existía un mecanismo expedito para adoptarla distinto del utilizado, y también la fáctica porque surge como una herramienta que complementa la acción del ejecutivo para alcanzar la protección del mayor número de personas afectadas con la crisis. Finalmente sostuvo que se satisfacen los juicios de vii) proporcionalidad pues la medida busca un fin legítimo, y resultaba razonable que solo cobijara a las entidades pertenecientes al régimen tributario especial dado que estas realizan actividades meritorias que se requieren y además están fiscalizadas por la DIAN. Así mismo se cumple el viii) juicio de no discriminación pues no se está frente a una categoría sospechosa de discriminación, ni se evidencia un trato desigual injustificado.

Así mismo la Corte analiza que el artículo 3° del Decreto Legislativo 530 de 2020 en el que se dispone que no se considerarán venta, para efectos del impuesto sobre las ventas IVA, las donaciones o cualquier otro acto que implique la transferencia de dominio a título gratuito, que se destinen a conjurar las causas que originario la Declaratoria de Emergencia de i) bienes para el consumo humano y animal; ii) vestuario; iii) elementos de aseo; iv) medicamentos para uso humano o veterinario; v) materiales de construcción; vi) dispositivos médicos, satisface todos los juicios de validez material, en tanto se alivia la carga tributaria para facilitar y maximizar el recibo de estos bienes a quienes padecen duramente los cambios sociales que ha traído el COVID-19. Y también encuentra satisfecho el análisis en relación con que esta exención no aplica para las bebidas embriagantes, ni cuando el beneficiario de la donación o acto traslativo de dominio sea un vinculado económico del donante, tras advertir que tienen por objeto el cumplimiento de la finalidad constitucional para la cual fue expedido el Decreto, además este tipo de cláusulas buscan evitar la evasión y de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, entre otras la sentencia C-551 de 2015, garantizan el principio de eficiencia tributaria.

En relación con el artículo 4° se alude a que allí se reitera el principio general de que los efectos jurídicos del Decreto rigen a partir de su publicación, sin que se incorpore consideración presupuestal o material que deba analizarse.

4. Salvamento parcial de voto

El magistrado **Alberto Rojas Ríos** salvó parcialmente el voto. Aseguró que debió declararse inexecutable la expresión “*pertenecientes al régimen tributario especial*” contenida en los artículos 1 y 2 del Decreto 530 de 2020 por no superar el escrutinio de motivación suficiente, proporcionalidad y no discriminación.

Explicó que no podía superarse el juicio de motivación suficiente pues en el Decreto no se encontraban razones, siquiera tangenciales, para haber señalado que las únicas entidades sin ánimo de lucro que podían beneficiarse de la exención al gravamen a los movimientos financieros fueran las que pertenecieran al régimen tributario especial, menos si se tiene en cuenta que todas las ESAL cumplen dicha tarea y tienen idéntica naturaleza, y que la inclusión al referido régimen solo tiene algunos efectos tributarios. En

ese sentido, existía una deficiencia en la motivación, máxime cuando el propio Ejecutivo ante la Corte admitió que la medida buscaba incentivos tributarios para todas aquellas entidades que llevaran a cabo actividades meritorias.

En relación con el juicio de proporcionalidad el magistrado **ROJAS RÍOS** refirió que aun cuando en principio es válido que el legislador de excepción acuda a las exenciones para promover un tipo de acciones específicas, aquel debe poder justificar por qué tratándose de similares sujetos pasivos incorpora a unos y excluye a otros. Puntualmente dijo que este tipo de organizaciones sin ánimo de lucro son vitales para apoyar al Estado, pues conocen de primera mano lo que sucede en los territorios y además muchas han tenido intervenciones de largo aliento en las comunidades, de manera que conocen las estrategias para poder incidir realmente y además cuáles son los programas o apoyos más inmediatos que, dada la complejidad del país se requieren. Por demás es por su naturaleza y utilidad social que se encuentran protegidas también por la Constitución Política, en sus artículos 38, 39, 70 y 71.

Argumentó que no existía justificación constitucional para considerar que la exención únicamente recaiga en relación con las entidades sin ánimo de lucro que se encuentran en el Registro Tributario Especial y se excluyan aquellas que teniendo idéntica naturaleza no están registradas allí. Esto tiene especial pues según el Decreto uno de los objetivos esenciales que se trazó el legislador de emergencia fue promover la solidaridad, de allí que no resultara proporcionado que excluya a un porcentaje significativo de entidades que las llevan a cabo, pues de acuerdo con información entregada por la DIAN, en Colombia existen 170.100 entidades sin ánimo de lucro, y que de ellas solo 18.950 pertenecen al régimen tributario especial. Las razones para su no inclusión son de todo tipo, desde dificultades en el acceso a un computador, hasta falta de conocimiento sobre la materia. Pese a ello continúan operando desde el régimen ordinario, incluso sin ser beneficiadas de las reglas especiales.

Recordó que las entidades sin ánimo de lucro se encuentran en el sistema tributario de la siguiente manera: a) el ordinario o de contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, al cual pertenecen todas las asociaciones, fundaciones y entidades sin ánimo de lucro contempladas en el artículo 19 inciso 1 del Estatuto Tributario - modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016-; b) el régimen de no contribuyentes ni declarantes, consagrado en el artículo 22 inciso 2 del Estatuto Tributario y que comprende, entre otros, a las asociaciones de padres de familia, las juntas de copropietarios, las asociaciones de exalumnos y las asociaciones de hogares comunitarios; c) el régimen de no contribuyente, pero sí declarantes, consagrado en el artículo 23 del Estatuto tributario y que comprende, entre otros, a los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empelados, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o la ley y las asociaciones de alcohólicos anónimos, y; d) el régimen tributario especial, contemplado en el artículo 19 inciso 2 del Estatuto Tributario. De manera que las entidades sin ánimo de lucro bien pueden mantenerse en el régimen ordinario, sin que por ello pierdan su naturaleza, ni su finalidad. Siendo ello así no aparece proporcional que la exención solo recayera en unas, pues tratándose de los mismos sujetos (entidades sin ánimo de lucro), ante el mismo supuesto de hecho (exención), bajo los principios que hacen un sistema tributario justo no resultaba admisible que solo una fracción minúscula de las entidades sin ánimo de lucro puedan acceder a las exenciones, máxime cuando de acuerdo a la propia finalidad expresada por el Decreto la misma se funda en que se requiere de su concurso en todos los niveles para apoyar a la población más vulnerable que, generalmente es al interior de sus propias comunidades que encuentra dicha asistencia, como efectivamente lo llevan a cabo Asociaciones Comunitarias, Organizaciones campesinas, Congregaciones Religiosas, Cooperativas, Sindicatos que, no estando obligados a estar en el régimen tributario especial, siguen cumpliendo con sus labores de utilidad social.

Finalmente, en relación con el juicio de no discriminación el magistrado **ROJAS RÍOS** sostuvo que las exenciones tributarias previstas en el Decreto Legislativo 530 de 2020 se encaminan, desde un plano inmediato, a facilitar que las ayudas, destinadas a personas o grupos poblacionales en situación de vulnerabilidad, lleguen sin mayores dificultades. Las ayudas, desde un plano mediato, implican la consecución de unos fines normativos

que no son solo constitucionales, sino imperiosos, tales como el principio de solidaridad (artículo 1 parte final), el deber de garantizar la prosperidad y bienestar de las personas (artículo 2 inciso 1), la obligación de proteger a aquellas personas o grupos que se encuentren en situación de debilidad manifiesta (artículo 13 inciso 3). En consecuencia, se entiende satisfecho el criterio de fin imperioso.

Sin embargo, a juicio del magistrado **ROJAS RÍOS**, la Corte debió considerar, al aplicar un test intermedio de igualdad, al encontrarse frente a un indicio de arbitrariedad, que otorgar las exenciones sólo a las entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial constituye una medida que no es adecuada, por dos razones. El objetivo propuesto por el Gobierno consiste en facilitar y maximizar la entrega de ayudas a las personas más necesitadas es decir contar no sólo con un mayor número de donaciones, sino también lograr una mayor cobertura en cuanto al territorio donde se encuentran las personas necesitadas. Esta cobertura no se logra sólo con la participación de las entidades que se encuentran en el régimen tributario especial, pues ellas representan un número menor y no se encuentran en todo el territorio. Se requiere, entonces, de la participación de todas aquellas entidades sin ánimo de lucro, que tengan presencia en el territorio nacional y que apoyen a dichos grupos poblacionales.

Así mismo desde un análisis del Estatuto Tributario, el hecho de que una entidad sin ánimo de lucro no se encuentre en el régimen tributario especial, no significa que no realice actividades que se encaminen al apoyo de las personas que se encuentran en situación de vulnerabilidad. Enfatizó que el artículo 359 inciso 1 del Estatuto Tributario consagra que será **procedente la admisión** de una entidad sin ánimo de lucro al régimen tributario especial, siempre que se realice una de las actividades previstas en el mismo artículo. Esto significa que, en principio, las entidades sin ánimo de lucro que aún no pertenecen al régimen tributario especial también realizan actividades fundamentales, tales como la protección, la asistencia y la promoción de los derechos de poblaciones de especial protección constitucional, conforme al artículo 359 inciso 1 numeral 5 literal c) del Estatuto Tributario.

De forma tal que si la cobertura requiere de la participación de todas aquellas entidades sin ánimo de lucro que puedan tener presencia en el territorio nacional y aquellas pueden realizar las mismas actividades que las entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial, no era razonable que el beneficio sólo operara para un grupo determinado de entidades; por el contrario, para hacer efectivo el objetivo de maximización de ayudas a la población vulnerable, se requiere reconocer a toda entidad que pueda aportar en la actividad asistencial siempre que estas no tengan ánimo de lucro, y ello es lo que ocurría en el presente asunto.