Sentencia C-159/20

Referencia: expediente RE-234.

Revisión de constitucionalidad del DL 438 de 2020, "*Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 417 de 2020".*

Magistrada Sustanciadora:
CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá DC, tres (3) de junio de dos mil veinte (2020).

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

2. El Presidente de la República remitió a la Secretaría General de esta Corporación, copia auténtica del Decreto legislativo 438 del 19 de marzo de 2020 (en adelante DL 438 de 2020), "*Por el cual se adoptan medidas tributarias*

transitorias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 417 de 2020".

3. Mediante Auto del 31 de marzo del año en curso, la magistrada ponente asumió el conocimiento del decreto, solicitó al Ministerio de Salud, que informe los argumentos científicos y/o técnicos en los cuales se fundamenta el listado de bienes exentos de IVA a los cuales hace referencia el artículo 1 y el Anexo del DL 438 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,[1] ordenándose fijar en lista el proceso y comunicarlo al Jefe del Ministerio Público.

4. En sentencia C-145 del 20 de mayo de 2020, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del Decreto 417 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 438 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 51.262 del viernes 20 de marzo de 2020 es el siguiente:

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Decreto 438 del 19 de marzo de 2020

Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 417 de 2020

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por 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 de 2020, y

[1] En el Auto del 31 de marzo del 2020 se ordenó: "Quinto. A través de la Secretaría General, INVITAR, a través de comunicación enviada por medios electrónicos, a la Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral ACEMI,[1] Asociación Colombiana de Hospitales y Clínicas,[1] ANDI,[1] FENALCO,[1] a las Universidades del Rosario, ICESI, Javeriana, Nacional, Sergio Arboleda y Andes, para que si lo consideran pertinente envíen a la Secretaría de esta Corporación sus intervenciones escritas por medio electrónico, durante el término de fijación en lista."

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 disposición constitucional, una vez declarado el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el Presidente con la firma de todos los ministros, podrá expedir 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 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 treinta (30) de mayo de 2020.

Que mediante el Decreto 417 de 2020, fue declarado el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, con el fin de conjurar los efectos de la crisis económica y social generada por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19.

Que ante la insuficiencia de atribuciones ordinarias con las que cuentan las autoridades estatales para hacer frente a las circunstancias imprevistas y detonantes de la crisis económica y social generada por la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19, se hace necesario adoptar medidas extraordinarias que permitan conjurar los efectos de la crisis en la totalidad del territorio nacional.

Que la adopción de medidas de rango legislativo -Decretos Ley-, autorizada por el Estado de Emergencia, busca fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante la protección a la salud de los habitantes del territorio colombiano, así como la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país.

Que de acuerdo con lo anterior, 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, razón por la cual se establece mediante el presente Decreto Ley de manera transitoria, la exención del impuesto sobre las ventas -IVA, en la importación y en las ventas en el territorio nacional para los bienes listados en el anexo que hace parte integral del presente Decreto.
Que el Decreto 417 de 2020, señaló expresamente que "los efectos económicos negativos generados por el nuevo Coronavirus Covid-19 a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención mediante la adopción de medidas extraordinarias encaminadas a atender las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras, con el fin de proteger el sector salud, promover la industria y el comercio del país y permitan absorber las pérdidas económicas y fuerza laboral afectada por esta pandemia".

Que no ha sido viable el desarrollo normal de las asambleas de las entidades sin ánimo de lucro dentro del término que establece el artículo 360 del Estatuto Tributario, afectando el proceso de actualización en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario y por lo tanto, se requiere ampliar el plazo establecido en los artículos 360 y 364-5 del mismo estatuto, para que se efectúe el proceso de actualización por las entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta.

En mérito de lo expuesto,

DECRETA

Artículo 1. Exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA. *Por el término de duración de la emergencia de que trata el Decreto 417 de 2020, estarán exentos del impuesto sobre las ventas -IVA, en la importación, y en las ventas en el territorio nacional sin derecho a devolución y/o compensación, los siguientes bienes siempre y cuando se cumplan las especificaciones técnicas establecidas en el Anexo que hace parte integral del presente Decreto Ley:*

1. *Nebulizador*
2. *Báscula pesa bebés*
3. *Monitor de signos vitales*
4. *Electrocardiógrafo*
5. *Glucómetro*
6. *Tensiómetro*
7. *Pulsoximetro*
8. *Aspirador de secreciones*

9. Desfibrilador
10. Incubadora
11. Lámpara de calor radiante
12.Lámpara de fototerapia
13. Bomba de infusión
14. Equipo de órganos de los sentidos
15. Bala de Oxígeno
16. Fonendoscopio
17. Ventilador
18. Equipo de rayos X portátil
19. Concentrador de oxígeno
20. Monitor de transporte
21. Flujómetro
22. Cámara cefálica
23. Cama hospitalaria
24. Cama hospitalaria pediátrica

***Parágrafo 1**. Los saldos a favor generados en las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas -IVA, podrán ser imputados en las declaraciones de los períodos siguientes, pero en ningún caso podrán ser objeto de devolución y/o compensación.*

***Parágrafo 2.** El responsable del impuesto sobre las ventas -IVA, que enajene los bienes exentos de que trata el presente artículo durante el término de la emergencia económica, social y ecológica, 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 especial el artículo 485 de dicho Estatuto.*

***Parágrafo 3.** Los bienes que a la fecha de expedición de este Decreto Ley sean exentos o excluidos del impuesto sobre las ventas -IVA, de conformidad con el Estatuto Tributario, mantendrán el tratamiento tributario de bienes exentos o excluidos, conforme con las disposiciones vigentes.*

***Artículo 2. Condiciones de aplicación.** Para efectos de la aplicación de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA de que trata el artículo 1 del presente Decreto Ley deberán cumplir con el siguiente procedimiento:*

1. Al momento de facturar la operación de venta de bienes exentos durante el término de la emergencia económica, social y ecológica, a través de los sistemas de facturación vigentes, el facturador deberá incorporar en el documento una leyenda que indique: "Bienes Exentos - Decreto 417 de 2020".

2. La importación, la venta y la entrega de los bienes deberá realizarse dentro del plazo establecido en el artículo 1 del presente Decreto Ley.

3. El responsable impuesto sobre las ventas -IVA, deberá rendir un informe de ventas con corte al último día de cada mes, el cual deberá ser remitido dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio fiscal del responsable del impuesto sobre las ventas IVA, que efectúa la venta exenta, certificado por contador público o revisor fiscal, según sea el caso, en el cual se detallen las facturas o documentos equivalentes, registrando número, fecha, cantidad, especificación del bien, y valor de la operación.

4. El responsable impuesto sobre las ventas -IVA, deberá rendir un informe de las declaraciones de los bienes importados y amparados con la exención del impuesto sobre las ventas -IVA de que trata el artículo 1 del presente Decreto Ley, con corte al último día de cada mes, el cual deberá ser remitido dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, que corresponda al domicilio fiscal del responsable del impuesto sobre las ventas -IVA, que efectúa la importación exenta, certificado por contador público o revisor fiscal, según sea el caso, en el cual se detalle: la declaración de importación, registrando número, fecha, cantidad, especificación del bien, valor de la operación, y el número de la factura del proveedor del exterior.

***Artículo 3. Incumplimiento de las condiciones y requisitos**. El incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 1 y los numerales 1 y 2 del artículo 2 del presente Decreto Ley, dará lugar a la inaplicación del tratamiento tributario de bienes exentos del impuesto sobre las ventas -IVA, en la importación yen las ventas en el territorio nacional, de que trata el presente Decreto Ley, y por lo tanto, la importación y/o la venta, según el caso, estará sujeta al tratamiento tributario conforme con las disposiciones del Estatuto Tributario.*

El incumplimiento de los deberes de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 2 del presente Decreto Ley, dará lugar a la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario. La misma sanción se aplicará cuando la información tenga errores o se presente extemporáneamente.

***Artículo 4. Ampliación de plazo para el proceso de actualización en el Régimen Tributario Especial.** Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial, que deben realizar el proceso de actualización de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario en el año calendario 2020, dentro de los términos establecidos en el inciso 3 del artículo 364-5 del mismo Estatuto, podrán realizarlo a más tardar el treinta (30) de junio del año 2020.*

Así mismo, la reunión del órgano de dirección que aprueba la destinación del excedente de que trata el inciso 3 del artículo 360 del Estatuto Tributario, podrá celebrarse, para el año calendario 2020, antes del treinta (30) de junio del año 2020.

Artículo 5. Vigencia. *El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación.*
(Siguen las firmas del Presidente de la República y de todos los ministros del despacho.)

PUBLIQUESE Y CÚMPLASE

ANEXO

Bienes cubiertos por la exención del impuesto sobre las ventas - IVA y sus especificaciones **técnicas** mínimas obligatorias

	NOMBRE DOTACIÓN	ESPECIFICACIONES TÉCNICAS MÍNIMAS OBLIGATORIAS
1	**Nebulizador**	1. Desplazamiento de mínimo 8Its/ o mas
		2. Presión ajustable 0- 3 kg/cm2
		3. Nivel acústico < 60 db
		4. Requerimientos eléctricos: 110 - 120 v /60 hz
2	**Báscula Pesa Bebes**	1. Pesabebés electrónica con pantalla digital.
		2. Capacidad mínima: 20 kg.
		3. Apagado automático.
		4. Función de tara, auto-hold.
		5. Conmutación kg/lbs.
		6. Bandeja horizontal para posicionamiento del bebé.
		7. Revoluciona 10 gr o menor
3	**Monitor de Signos Vitales**	1. Configuración estándar: ecg, nibp, spo2, hr/pr, 2resp, 2temp, st análisis, análisis de arritmia, incluye módulo de presión invasiva (ibp), incluye módulo de capnografía
		2. Ecg - rango de frecuencia cardiaca: 15 - 300 bpm.
		3. Derivaciones i, ii o iii con la opción de tres (3) derivaciones estándar.

		4. Velocidad de trazado: 50, 25, 12,5 y 6,25 mm/seg para los trazados de ecg y spo2.
		5. Velocidad del trazado de la curva de respiración es de 6.25 mm/seg
		6. Rango de presión arterial: de 30 a 280 mmhg. sobrepresión del manguito 300 mmhg.
		7. Saturación: de 0% a 99% resolución de 1%.
		8. Respiración: método medición de la impedancia a través de los electrodos de ecg en el pecho
		9. presión invasiva (ibp): rango de medición -6-40kpa (-50-30mmhg)
		10. Capnografía (etco2) side stream: medición de rango 0-150 mmhg (0-19.7% 0-20kpa)
		11. Un set sensor spo2 adultos
		12. Un juego brazalete para adultos
		13. Dos sensores set temperatura
		14. Un sensor de ibp
		15. Un sensor de co2
		16. Un juego de cables de alimentación para corriente eléctrica 110 vac - 240 vac, 50/60 hz
		17. Un juego de cables de ecg
4	Electrocardiógrafo	1. Software que permita el almacenamiento y gestión de datos en memoria interna
		2. Software de interpretación de resultados
		3. Modos de operación manual y automática
		4. Batería recargable de duración mínimo de 4 horas
		5. Filtros en línea de base y emg
		6. Visualización en pantalla de grupo de derivaciones
		7. Teclado alfanumérico para ingreso de los datos del Paciente

		8. lnterfase de comunicación rs-232 para transmisión de datos
		9. Tipo de impresión automático y manual
		10, Impresora térmica de alta resolución
		11 Velocidad de registro 5, 25 y 50 mm/s
		12. Sensibilidad 5, 10 y 20 mm/mv (selección manual o automática
		13. Juego de electrodos (4 electrodos para extremidades y 6 electrodos
		14. Requerimiento eléctrico 110 - 120 vol /60 Hz
		15. Cable troncal de 10 derivaciones
5	Glucómetro	1. Sin codificación.
		2. Volumen de muestra de sangre de 0.5 microlitros.
		3. Resultados entre s6 segundos.
6	Tensiómetro	Tensiómetro de aneroides con soporte móvil
		1. Caratula grabada con laser
		2. Con dial ahuecado y aguja color de alto contraste
		3. Libre de látex y de mercurio
		4. Cesto de almacenamiento incorporado para brazalete
		5. Brazalete de dos vías para paciente pediátrico, adulto y adulto
		6. Válvula y pera insufladora
		7. Base con 5 rodachines de 2" a 4"
7	PuIsoximetro	1. Equipo portátil o de mano, con peso no mayor de 600 ramos con baterías incluidas
		2. Para aplicación en pacientes: adulto, pediátrico y neonatal
		1. Despliegue en pantalla lcd o led
		5, Despliegue digital de:spo2, fp o fc y curva pletismografica
		6.. Rango de spo2: 0-100% + 1%

		7 Alarmas visibles y audibles, ajustables
		8 Tiempo de operación con baterías de 12 horas como mínimo.
8	Aspirador de Secreciones	1. Nivel de ruido: menor
		2. Máximo vacío: mayor o igual a 560 mmhg
		3.Control de ajuste de flujo
		4. Desplazamiento mayor a 20 I/min
		5. Recipientes de vidrio o plástico reusables mínimo de 1 litro
		6 Requerimiento eléctrico: 120 v +/- 10% a 60 hz
9	Desfibrilador	Desfibrilador monitor de control en idioma externa, que detecten alteraciones en onda bifásica y monitoreo multiparamétrico.
		2. Desfibrilador:
		2. Para desfibrilación manual y modo semiautomático (modo dea), cardioversión y monitoreo continuo integrado.
		2. Con selector de nivel de energía para descarga.
		2. Capacidad de auto descarga cuando no se utilice en un plazo máximo de 60 se unidos.
		2.4. Con sistema para probar energía de descarga.
		2.5. Tiempo de carga de 15 segundos o menor para
		máxima energía.
		1. Monitor:
		3. Pantalla Icd a color o tecnología superior de 14 cm (5.6 pulgadas) como minino.
		3. Con despliegue numérico y de onda de los siguientes parámetros: frecuencia cardiaca, despliegue de un trazo de ecg como mínimo a seleccionar entre 6 derivaciones: (di, dii, diii, avr, avl, avf).

		3. Despliegues en pantalla y panel de control en idioma español.
		4. Palas:
		4 1. Para excitación externa, convertibles adulto/pediátricas que detecten actividad electrocardiográfica
		4. Con descarga desde las palas y desde el panel de control.
		4. Botón de carga desde las palas y desde el panel de control.
		5. Alarmas audibles y visibles:
		5. Seleccionables por el usuario, para alteraciones en la frecuencia cardiaca.
		5. De desconexión del paciente.
		5-3 Del nivel de carga de la batería
		6. Sistema de registro:
		6.1. Impresión integrada.
		6.2 Con capacidad de imprimir trazo de ecg e información relativa a evento registrado.
		6.3, Modo de operación manual y/o automático seleccionable por el usuario
		7- Batería
		7. Recargable e integrada.
		7.2, Que permita dar al menos 20 desfibrilaciones a carga máxima o 1.5 horas de monitoreo continuo como mínimo.
		7 4 Tiempo de carga máximo de 4.5 horas.
		8. Cable de paciente.
		9. Requerimiento eléctrico: 110 - 120 v / 60hz.
10	Incubadora	1. Incubadora servo controlada o micro procesada
		2 Control con modo para ajuste de temperatura del aire de 23.0°c o menor hasta 37.0°c o mayor.
		3. Control con modo para ajuste de temperatura de la piel del paciente de 35°c o menor o hasta 37,0°c o mayor.

		5, Doble pared.
		6. Sistema de humidificación
		7. Monitoreo de parámetros:
		8. Temperatura de aire
		9. Temperatura de piel
		10. Con sistema de alarmas, de las siguientes fallas mínimo:
		Temperatura aire
		Temperatura piel
		Falla del sensor de piel o sonda de temperatura cutánea.
		Falla de la circulación o flujo de aire.
		Falta o falla de energía eléctrica
		11.La base de la incubadora cuenta con soporte para monitor de si nos vitales
		12. Sistema de pesaje del neonato
		13.Nivel de Ruido menor a 50 dba
		14, Con al menos al menos cuatro (4) o más ventanas o ventanillas de acceso
		15, Colchón - base porta colchón inclinarle.
		16.Filtro de aire.
		17.Requerimiento eléctrico 110/120 vac-60hz
11	Lámpara de Calor Radiante	1. Diseño de columna
		2. Panel controlado por microprocesador
		3. Modos de programación: control manual y servo controlada
		4. Sistema de alarmas visuales y auditivas
		5. Base cuna con inclinación graduable, con altura graduable
		6. Barandas abatibles
		7. Dispar
		8. Temperaturas configuradas deseadas en un rango de i o 34°c a 38°c máximo

		9. Base con ruedas y sistema de frenos
		10. Accesorios
		Sensor de piel reutilizable
		Colchoneta en espuma de alta densidad, forrada en material impermeable
		Mínimo una bandeja para soporte de monitor o instrumental
		11, Fuente de alimentación de 110/120 vac, frecuencia 50/60hz.
12	Lámpara de Fototerapia	1. Lámpara de fototerapia tipo led azul para paciente prematuro y neonatal
		2. Diodos emisores de luz (led) azul. debe contar con led de color blanco (2) dos al menos
		3. Fuente de luz en rango entre mínimo 400nm a 480 nm o mayor.
		4. Nivel de irradiación de máximo 60pw/cm2/nm
		5. Vida útil de la fuente luminosa con una durabilidad de 10.000 horas o mayor
		6 Peso to al de a unidad con base máximo 22kg.
		7. Consumo de potencia eléctrica menor o igual a 30va,
		8.Base con ruedas con mecanismo de freno, o sistema de incluye abatible.
		9 Requerimiento eléctrico 110/120vac 50-60hz
13	Bomba de infusión	1. Bomba de infusión modular de 1 canal peristáltica
		2. Batería recargable de litio. mínimo 5 horas de trabajo continuo
		3.Protección contra flujo libre
		4. Modos de infusión: modo tasa. modo tiempo. modo peso. modo peso estándar. modo goteo. modo secuencia, modo relevo
		5. Alimentación: 100-240 vac. entrada dc 12v.

		6. Rango de ajuste de flujo/gotas: 0,1- 1200,0 ml/hr
		7. Flujo (set de 20d/m) l 0 400 d/min
		8. Gotas (set de 20d/ml) 0,1 — 400,0 ml/hr
		9. Flujo (set de 60d/ml) 1 — 400 d/min
		10. Gotas (set de 60d/ml)
		11. Incrementos de 0.1 ml/h o 1 d/min.
		12. Rango de ajuste de volumen: 0.0 — 99.999,9 ml.
		13. Alarmas: finalización cercana, medicamento agotado, infusión finalizada, oclusión, batería baja, puerta abierta, aire en línea.
		14. Bloqueo de pantalla.
14	Equipo de Órganos de los Sentidos	1. Equipo para diagnóstico de órganos de los sentidos modelo de pared
		2. Mangos de encendido/apagado automático
		3. Otoscopio luz led con iluminador de garganta y dispensador de espéculos
		4. Dispensador de espéculos (para el otoscopio)
		5. Oftalmoscopio
		6. Adaptador de corriente
		7. Voltaje de entrada de 110-120 vac 60hz
15	Bala de Oxigeno	1. Cilindro de oxigeno capacidad mínima de 650 l – máximo 700 I.
		2. Material en aluminio.
		3. Carro de transporte.
		4. Manómetro de flujo.
16	**Fonendoscopio**	1. Membrana o diámetro de diafragma de min s 45 mm.
		2. Diámetro de campana, min de a 36 mm.
		3. Longitud total: mínimo 70 cm.
		4. Material de diafragma policarbonato y/o aluminio.

17	Ventilador	1. Equipo para uso adulto/pediátrico.
		2. Modos ventilatorios mínimos:
		Ventilación asistida/controlado por volumen.
		Ventilación mandatorio intermitente sincronizada (simv).
		Ventilación en dos niveles de presión, bipap-cpap
		ventilación no invasiva
		3. Compensación automática de fugas.
		4. Capnografía.
		5. Controles mínimos
		Volumen corriente volumen tidal
		Frecuencia respiratoria.
		Peep/cpap.
		Fio2.
		Presión inspiratoria.
		Tiempo inspiratorio. presión soporte.
		Presión pico.
		Presión media-meseta
		6.Alarmas
		Volumen en minuto total o volumen minuto espiratorio alto y bajo
		Presión alta y baja
		Falla eléctrica
		7. Características generales
		Pantalla de mínimo 12” con registro de curvas
		Batería de respaldo de mínimo 2 horas de duración
		Requerimiento eléctrico +/- 110/120vac 50-60hz.

18	Equipo de Rayos X Portátil	1. Equipo móvil con rango de salida a 40kw como mínimo
		2. Alimentación eléctrica 110 +/- 10% vca, 50-60 hz
		3. Técnicas de programador anatómico
		4. Uso de protocolo DICOM
		5. Comunicación con sistema - pacs
		6. Pantalla *touchscreen* de 17 pulgadas como mínimo
		7. Detector de gadolinio o cesio
		8. Generados de 300ma o superior
		9. Controles de kv y mas
		10. Detector digital inalámbrico
		11.Matriz activa de mínimo 2300 x 2100 o mayores pixeles
		12.Tamaño del pixel 200µm o menor.
		13.Sistema de conexión a red de hospital inalámbrica
		14.Detector cuenta con batería
		15, Doble loco
		16.Disipacion de calor máxima 300 khu como mínimo
19	Concentrador de Oxigeno	1. Velocidad de flujo: mínimo 2 lpm / 92% o2, 8 Ipm / 90% o2
		2. Presión de salida: mínimo 10 psig. 3.
		3.Alto: 27 pulg (+/- 2),
		Ancho. 16 pulg (+/- 4).
		Largo: 14 pulg (+/- 2)
		4. requerimientos eléctricos: 110-120v / 60 hz
20	Monitor de transporte	1. Monitor configurado o modular con pantalla de 7 a 12 pulgadas.
		2.Pantalla a color tecnología lcd tft o tecnología superior
		3.Resolución igual o superior a 800 x 400 pixeles.
		Parámetros a medir
		4. Curva plestismografica
		5. Frecuencia cardiaca.

		6. Presión no invasiva (sistólica, diastólica y media).
		7. Temperatura.
		8. Con batería interna recargable con duración de al menos una hora.
		9. Alarmas audibles y visibles
21	Flujómetro	1. Conexión para toma tipo chemetron
		2. Capacidad e 0 a 15 litros por minuto
		3. Cuerpo de material en bronce
		4. Tubo indicador en acrílico
		5. Escala de indicación en litros por minuto.
		6. Aguja de válvula fabricada en bronce.
22	Cámara Cefálica	1. Para concentración de oxígeno en 90% o superior
		2. Conexión estándar para manguera de oxigeno corrugada.
		3. Provista de asas de agarre.
		4. Dimensiones:
		4.1. Neonatal: aprox. 18 x18 x 15 cm
		4.2 Pequeña: aprox. 22 x 21x 18 cm
		4.3 Mediana: aprox. 30 x31 x 25 cm
		4.4 Grande: aprox. 44 x 40 x 33 cm
23	Cama Hospitalaria	1. Cama hospitalaria de 4 planos (3 móviles y 1 fijo)
		2. Eléctrica
		3. Cuatro (4) Barandas independientes o dobles de seguridad laterales que cubren toda la extensión de la cama.
		4. Control remoto o de mano alámbrico para los movimientos eléctricos.
		5. Ruedas de mínimo 5 pulgadas con freno total o central.
		6. Acabado general en pintura electrostática

		7. Capacidad de carga mínimo de 180 kg
		8. Borde perimetral en caucho macizo o topes anti choque en las cuatro esquinas
		9. Movimientos: cpr, flexión espalda, flexión pies, cambio de altura y auto contorno.
		10. Dimensiones entre los rangos: exterior: largo (200 a 220) cm, ancho (90 a 110) cm, cambio de altura desde (40 a 50) cm a (70 a 90) cm.
		11. Batería de respaldo
		12. Atril porta suero
		13. Colchón con forro lavable hospitalario
		14. Alimentación 110 + (10%) vac 60hz.
24	Cama **Hospitalaria** Pediátrica	1. Cama hospitalaria de 4 planos (3 móviles y 1 fijo)
		2. Eléctrica
		3. Dos (2) barandas independientes o dobles de seguridad laterales que cubren toda la extensión de la cama.
		4. Control remoto o de mano alámbrico para los movimientos eléctricos.
		5. Ruedas de mínimo 5 pulgadas con freno total o central.
		6. Acabado general en pintura electrostática
		7. Capacidad de carga mínimo de 120 kg
		8. Borde perimetral en caucho macizo o topes antichoque en las cuatro esquinas
		9. Movimientos: cpr, flexión espalda, flexión pies, cambio de altura y auto contorno.
		10. Dimensiones entre los rangos: exterior: largo (180 a 190) cm, ancho (65 a 70) cm, cambio de altura desde (50 a 55) cm a (70 a 85) cm.
		11. Batería de respaldo

		12. Atril porta suero
		13. Colchón con forro lavable hospitalario
		14. Alimentación 110 + (10%) vac 60hz.

III. PRUEBAS E INTERVENCIONES

1. Pruebas recaudadas

Encontrándose dentro término fijado mediante el auto por el cual se asumió el conocimiento del correspondiente estudio de constitucionalidad del DL 438 de 2020, el Ministerio de Salud, a través de escrito enviado a la Secretaria General de esta Corporación, intervino en la presente causa dando respuesta al cuestionamiento planteado por la Magistrada sustanciadora respecto del fundamento para la determinación del listado de bienes exentos del IVA previsto en el artículo 1° y el Anexo del referido decreto legislativo. Para tal efecto, explicó lo siguiente:

Inicialmente, el ministerio hace mención a los antecedentes y características de la crisis ocasionada por la pandemia del nuevo coronavirus (en adelante COVID-19). Sobre el particular precisa que "(…) *es necesario señalar que esta enfermedad ocasiona Infección Respiratoria Aguda (IRA) que puede desarrollarse con diferentes niveles de severidad desde la ausencia de síntomas, la aparición leve de síntomas gripales (tos, fiebre, secreciones nasales y malestar general), o dificultad para respirar hasta requerir atención intrahospitalaria*."

Seguidamente, pone de presente los "*Criterios para la selección de los bienes en salud exentos del impuesto sobre las ventas -IVA*". Al respecto, indica que el Gobierno Nacional enlistó en el artículo 1° del Decreto 438 de 2020 los dispositivos médicos que se consideran "*esenciales"* para el manejo de pacientes con sospecha y confirmación diagnóstica del COVID-19 que requieren atención en urgencias, hospitalaria, ambulatoria y aquellos que son de uso frecuente en pacientes que, adicionalmente, requieren atención en unidades de cuidados intensivos o unidades de cuidado intermedio.

Posteriormente, incorpora una tabla en la que señala la funcionalidad en la salud y el uso en pacientes con COVID-19 de cada uno de los bienes enlistados en el artículo 1° del DL 438 de 2020[2], sintetizando los criterios adoptados en su selección en los siguientes términos:

[2] Tabla presentada por el Ministerio de Salud en respuesta a la pregunta realizada por la Corte Constitucional en el trámite del expediente RE-234, sobre el DL 438 de 2020.

Bienes- Art. 1 Decreto 438 de 2020.	**Funcionalidad en Salud.**	**Uso en pacientes con coronavirus COVID- 19.**
1. Nebulizador	Dispositivo médico utilizado en administración de mezcla de	Nebulizar secreciones para descomprimir la vía aérea que se afectan por el coronavirus COVID-19.

	medicamentos con oxígeno, por vía aérea.	
2. Báscula pesa bebés	Elemento para medir el peso en gramos de un bebé de 0- 12 meses de edad.	Tomar el peso de bebés que ingresan a urgencias, pediatría u otro servicio, para calcular medicamentos, líquidos, que se le van a administrar, sea en el manejo de coronavirus COVID-19 u otras patologías.
3. Monitor de signos vitales	Equipo que permite detectar, procesar y desplegar en forma continua los parámetros fisiológicos del paciente, tales como la Presión Arterial, la frecuencia cardiaca, la pulso oximetría, entre otros, la cual consta además de un sistema de alarmas que alertan cuando existe alguna situación adversa o fuera de los límites adecuados.	Control y seguimiento de los signos vitales del paciente, para valorar su estado general, solicitar ayudas diagnósticas, instaurar o ajustar el tratamiento. Hoy indispensable para atender paciente con coronavirus COVID-19, o de otras.
4. Electrocardiógrafo	Equipo que capta, mide y amplía la actividad eléctrica del corazón a través de electrodos; su registro se denomina electrocardiograma y se define como el registro continuo de impulsos eléctricos del corazón.	Diagnóstico, control y seguimiento del paciente con signos y síntomas de afecciones cardíacas. Vital para paciente con diagnostico de coronavirus COVID-19 mayor de 40 años, o que tengan enfermedades cardíacas de base.
5. Glucómetro	Equipo que mide la cantidad de glucosa que hay en una gota de sangre. Permite saber si los niveles de glucosa se encuentran dentro de los límites normales.	Diagnóstico, control y seguimiento del paciente con signos y síntomas de hiperglicemia, hipoglucemia. Vital para pacientes con coronavirus COVID-19 que tienen diabetes de base.
6. Tensiómetro	Equipo que mide la tensión del paciente, determina la presión arterial de forma continua, latido a latido, basándose en el tiempo de tránsito del pulso.	Equipo básico en servicios de urgencias y hospitalización, para control de la Presión Arterial de todos los pacientes y en casos de coronavirus COVID-19, si no se cuenta con monitores de Signos Vitales.
7. Pulsoximetro	Equipo que mide no invasivamente la concentración de oxígeno del cuerpo, llamado saturación de oxígeno.	Dispositivo básico en servicios de urgencia y hospitalización, para control de la saturación de oxígeno, en pacientes con dificultad respiratoria o que se le está administrando oxígeno. Vital para pacientes con coronavirus COVID-19.
8. Aspirador de secreciones	Equipo para aspirar secreciones orofaringeas (o por tubo endotraqueal). Permite la eliminación de las secreciones bronquial es como uno de los objetivos principales en el tratamiento de los pacientes con enfermedades respiratoria.	Aspiración de secreciones de pacientes con problemas de conciencia (semi inconsciente, inconsciente, sedado, o bajo efectos de anestesia), para despejar la vía aérea. Indispensable para paciente con coronavirus COVID-19 que se encuentra en UCI o cuidados intermedios, intubado y con ventilación mecánica.
9. Desfibrilador	Equipo automático que descarga eléctrica controlada a través de palas o electrodos. Restaura el ritmo cardíaco normal a un paciente que acaba de sufrir un ataque cardíaco (o de muerte súbita o repentina).	Tratamiento de paciente con paro cardiaco. Indispensable en todos los servicios del hospital. En Paciente con coronavirus COVID- 19 en UCI, está en condiciones de presentar arritmias o infarto por el distrés respiratorio (afección pulmonar potencialmente mortal que impide la llegada de

		suficiente oxígeno a los pulmones y a la sangre).
10. Incubadora	Equipo para mantener la temperatura corporal en neonatos bajos de peso, prematuros o con afecciones de su edad. Dispositivo que crea un ambiente con la humedad y temperatura adecuados para el crecimiento o reproducción de seres vivos.	Cuidado intensivo de neonatos con bajo de peso, prematuros o con afecciones respiratorias, les proporciona temperatura y humedad, protegiéndolo de la contaminación, mientras reciben oxígeno, tratamiento farmacológico y manejo de ventilación mecánica.
11. Lámpara de calor radiante	Equipo que administra un calor constante lo cual mantiene una estabilidad térmica del paciente.	Equipo o básico en salas de neonatos y partos, para mantener su temperatura corporal durante procedimientos (asistencia en el nacimiento, toma de peso, alimentación, baño).
12.Lámpara de fototerapia	Equipo que proporciona luz ultravioleta controlada, se utilizan en pacientes con ictericia. Esto es una condición clínica presente en los recién nacidos que se caracteriza por la coloración amarilla de la piel y ojos debida a la alta concentración de bilirrubina en sangre.	Dispositivo básico en salas de neonatos, para el tratamiento de la ictericia neonatal.
13. Bomba de infusión	Equipo para administración de mezclas de fármacos por vía intravenosa o por vía central.	Equipo para administración de tratamientos (mezclas de fármacos por vía intravenosa o por vía central) del coronavirus COVID-19.
14. Equipo de órganos de los sentidos	Equipo Instrumento utilizado para hacer diagnóstico, cosiste en un otoscopio y un oftalmoscopio.	Equipo para evaluar la mayoría de los casos, los pacientes presentarán un síndrome clínico similar a influenza y los sintomáticos síndromes respiratorios agudos**, por lo que es necesario evaluar las vías respiratorias superiores con el otoscopio y el oftalmoscopio, que son los dispositivos que conforman el equipo de órganos de los sentidos.
15. Bala de Oxígeno	Cilindro de oxígeno, bala de oxígeno o botella de oxígeno, que almacena oxígeno, para ser suministrado a los pacientes con deficiencia respiratoria.	Aunque la mayoría de las personas con coronavirus COVID-19 tienen una enfermedad leve o no complicada (81%), algunas desarrollarán una enfermedad grave que requiere oxigenoterapia (14%) y aproximadamente el 5% requerirá un tratamiento de unidad de cuidados intensivos donde también se requiere terapia con oxigeno como medicamento. El oxígeno para uso medicinal, tiene "bala" como presentación comercial.
16. Fonendoscopio	Es utilizado para auscultar el corazón, escuchar ruidos respiratorios o sonidos internos del cuerpo.	Dispositivo médico usado para la auscultación cardíaca y respiratoria, requerido en la evaluación del estado de los pacientes que ingresan a servicios ambulatoriosy urgencias,asícomo los que se encuentran en internación. En la literatura se recomienda que los pacientes sospechosos o confirmados de infección por coronavirus COVID-19,

		tengan equipo médico exclusivo como el Fonendoscopio**
17. Ventilador	Equipo de respiración artificial que emplea un aparato para suplir o colaborar con la función respiratoria de una persona, que no puede o no se desea que lo haga por sí misma, de forma que mejore la oxigenación e influya así mismo en la mecánica pulmonar.	En pacientes con infección por coronavirus COVID-19 puede presentarse insuficiencia respiratoria hipoxémica grave, cuando el paciente con dificultad respiratoria no responde a la terapia de oxígeno estándar, momento en el cual se debe activar el proceso para brindar soporte avanzado de oxígeno/ventilación *****
18. Equipo de rayos X portátil	Permiten diagnosticar y asignar el mejor tratamiento dependiendo de la enfermedad del paciente, a través de la emisión de una radiografía como exposición de una parte del cuerpo a una pequeña dosis de radiación ionizante que produce imágenes de los huesos o del interior del cuerpo.	Se recomienda en los pacientes con sospecha clínica de neumonía por coronavirus COVID- 19 realizar una radiografía portátil de tórax.
19. Concentrador de oxígeno	Proporciona terapia de oxígeno a pacientes con enfermedades respiratorias, los cuales administran oxigeno mas puro que el aire.	La mayoría de las personas con coronavirus COVID-19 tienen una enfermedad leve o no complicada (81%), algunas desarrollarán una enfermedad grave que requiere oxigenoterapia (14%) y aproximadamente el 5% requerirá un tratamiento de unidad de cuidados intensivos*" por lo que "la implementación de terapias de apoyo oportunas, eficaces y seguras como oxígeno" es la piedra angular de la terapia para los pacientes que desarrollan manifestaciones graves de coronavirus COVID-19***
20. Monitor de transporte	Detecta y procesa en forma continua los parámetros fisiológicos del paciente; consta de un sistema de alerta cuando existe alguna situación adversa fuera de los limites deseados.	Control y seguimiento de los signos vitales del paciente, durante el traslado intra o interhospitalario. Hoy indispensable para atender traslados de paciente con coronavirus COVID-19.
21. Flujómetro	Medidores de caudal o medidores de flujo que se utilizan para medir el caudal, la velocidad o la fuerza de los líquidos que se encuentran en movimiento, con base en la graduación y aplicación de estos.	Permite el control de flujo de gases medicinales suministrados a los pacientes, como oxígeno, aire medicinal entre otros que garantiza la implementación de terapias de apoyo oportunas para la atención del coronavirus COVID-19.
22. Cámara cefálica	Se utiliza para pacientes que necesiten más ayuda de lo que pueden obtener de una campana de oxígeno o una cánula nasal, pero que no necesitan de una máquina que respire por ellos.	Dispositivo utilizado en oxigenoterapia de flujo bajo****, que permite la concentración de oxígeno en altos porcentajes, para facilitar los tratamientos. La oxigenoterapia es una recomendación con alta evidencia para el tratamiento de coronavirus COVID19.
23. Cama hospitalaria	Instrumento donde el paciente va a descansar durante su estancia hospitalaria y donde puede pasar, según su enfermedad, la mayor parte	Dispositivo requerido en la atención en los pacientes en internación, que permite su permanencia controlada en las instituciones hospitalarias. En los casos de las unidades de cuidados intensivos,

"Teniendo en cuenta que este virus puede ocasionar Infección Respiratoria Aguda -IRA, que como fue manifestado, puede desarrollarse con diferentes niveles de severidad, el Gobierno Nacional enlistó en el articulo 1 del Decreto 438 de 2020, los dispositivos médicos que se consideran esenciales para el manejo de pacientes con sospecha y confirmación diagnóstica de coronavirus COVID-19 que requieren atención en urgencias, hospitalaria, ambulatoria y aquellos que son de uso frecuente en pacientes que adicionalmente requieren atención en unidades de cuidados intensivos o unidades de cuidado intermedio.

(Sigue la tabla en que se especifican los ítems, su funcionalidad y uso en pacientes con COVID-19)

Dentro del listado, se encuentran elementos de dotación hospitalaria como camas, incubadoras, básculas, pesa bebé y camas pediátricas, dado la demanda que existe en esta emergencia, de acondicionar aquellos sitios externos a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, para atención de la población afectada.

De igual manera, incluye dispositivos médicos y equipos biomédicos básicos para la valoración médica general del paciente, como equipo de órganos de los sentidos, tensiómetro, fonendoscopio, pulsoxímetro; otros, indispensables para el diagnóstico y el control de los pacientes como equipo de rayos X portátil, glucómetro, electrocardiógrafo.

Para la atención del paciente neonato hospitalizado, un dispositivo como la lámpara de calor radiante, indispensable para el mantenimiento de la temperatura, y tratamiento de afecciones propias de su edad.

Para el manejo de pacientes en general, en los servicios de urgencias, hospitalización, cuidado intermedio, son necesarios igualmente, los monitores para control continuo de signos vitales, las bombas de infusión para la administración de mezclas y medicamentos, el desfibrilador para atención del paciente en paro cardiorrespiratorio, el monitor de transporte, en caso de traslado del paciente, aspirador de secreciones para pacientes con pérdida de la conciencia; bala de oxígeno,

	de las horas del día previa a su recuperación.	facilita tratamiento y procedimientos requeridos en diferentes patologías incluyendo el coronavirus COVID- 19.
24. Cama hospitalaria pediátrica	Permite la adecuada hospitalización de pacientes en edades que van desde varios meses hasta 7 años.	Dispositivo requerido en la atención en los pacientes pediátricos en internación, que permite su permanencia controlada en las instituciones hospitalarias. En los casos de las unidades de cuidados intensivos, facilita tratamiento y procedimientos requeridos en diferentes patologías incluyendo el coronavirus COVID-19.

concentrador de oxígeno, flujómetro, nebulizador, para la administración de oxígeno y medicamentos por vía aérea, lámpara de fototerapia para la rehabilitación. Adicionalmente para pacientes en cuidados intensivos se requiere, ventiladores para el soporte, en caso de distress respiratorio.
En concordancia con lo anterior y en atención a la capacidad instalada de las Instituciones de salud en Colombia, se consideró necesario que el Gobierno Nacional dispusiera de mecanismos que faciliten la oferta y consecución oportuna de los dispositivos enlistados, para su comercialización y posterior distribución de acuerdo con el nivel de complejidad de las instituciones hospitalarias, para evitar su desabastecimiento; bien a través de inventarios disponibles por parte de los distribuidores/comercializadores de dispositivos médicos y/o equipos biomédicos, o a través de la determinación de capacidades de producción nacional de estos."

Con fundamento en lo expuesto, el Ministerio de Salud concluye su intervención indicando que la exención de IVA contemplada en el artículo 1° del Decreto 438 de 2020 permite la adquisición a costos más bajos de insumos indispensables para las IPS, así como también, incentiva la producción nacional de estos, circunstancia que, a su juicio, impacta favorablemente la atención de la actual emergencia.

2.INTERVENCIONES

Dentro del término de fijación en lista se recibieron en la Secretaría General de la Corte Constitucional los siguientes escritos de intervención:

2.1. Presidencia de la República.

En su calidad de Secretaria Jurídica de la Presidencia de la República, Clara María González Zabala, presentó su concepto ante esta Corporación solicitando declarar la constitucionalidad del Decreto objeto de revisión.

Para sustentar su posición, empieza por explicar la motivación que dio lugar a la expedición del Decreto legislativo 417 de 2020 para la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica ocasionado por la pandemia del COVID-19.

A continuación, se refiere concretamente al contenido del DL 438 de 2020, puntualizando que las medidas allí adoptadas encuentran su principal fundamento en dos objetivos saber: "*(i) Reducir, a través de la exención del impuesto sobre las ventas -IVA- el valor en la importación y adquisición de bienes e insumos en el territorio nacional, indispensables para la prevención, el diagnóstico y tratamiento del Coronavirus COVID-19*." Y, *"(ii) Flexibilizar los plazos para el cumplimiento de determinadas obligaciones para entidades ánimo lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, pues no ha sido viable el desarrollo normal de las asambleas de estas*

entidades dentro del término que establece el artículo 360 del Estatuto Tributario, lo cual ha afectado proceso Régimen Tributario Especial del impuesto la renta de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario, por lo se requiere ampliar el plazo establecido para el efecto."

Respecto del cumplimiento de los requisitos formales, sostiene que el DL 438 de 2020 fue expedido por el Gobierno Nacional, con la firma de todos sus ministros. Ello, en desarrollo de aquel que declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en Colombia; precisando que su vigencia, ámbito de aplicación y alcance se encuentran limitadas al tiempo en que subsista el estado de excepción. De allí que, las medidas tributarias contempladas por el mismo sean de carácter temporal.

En cuanto a los requisitos materiales, asegura que existe conexidad interna entre las medidas adoptadas y la parte motiva del Decreto que se revisa. Lo anterior, por cuanto las mismas guardan relación con el Estado de Emergencia, buscando conjurar la crisis a través de modificaciones tributarias orientadas a: (i) reducir el costo de los bienes e insumos indispensables para la oportuna y adecuada prestación de servicios médicos para la atención y tratamiento del virus y (ii) extender los plazos para el cumplimiento de determinadas obligaciones formales tributarias.

Añade que el decreto objeto de estudio también cumple con el requisito de conexidad externa dada su relación directa y específica con el Decreto legislativo 417 de 2020, el cual, en su parte motiva, prevé la necesidad de tomar medidas para garantizar las condiciones necesarias de atención en salud y mitigar los efectos económicos de la crisis. Al respecto, indica que las medidas del decreto *sub examine* responden a los propósitos del decreto que declaró el Estado de Excepción, particularmente, en lo que tiene que ver con los siguientes aspectos : *(i)* las necesidades del sistema de salud para garantizar la efectiva y oportuna prestación del servicio para la atención de las personas diagnosticadas con el nuevo Coronavirus COVID-19, así corno la prevención de su propagación y contagio; y *(ii)* la forzosa necesidad de adoptar medidas de distanciamiento y aislamiento social, como es la declaratoria de una cuarentena obligatoria nacional, que restringe la posibilidad del desarrollo de actividades en condiciones ordinarias, con los consecuentes efectos negativos en la capacidad de cumplimiento de obligaciones de diversa índole."

Respecto a la finalidad, señala que se busca aprovisionar de bienes esenciales para la atención médica, tanto para tratamiento de las personas infectadas como evitar que se propague el virus, destacando que: "*De acuerdo con el concepto técnico emitido el 6 de abril de 2020 por la Dirección de Medicamentos y Tecnologías en Salud del Ministerio de Salud y Protección Social, identificado con el 20201150048858, el listado de dispositivos médicos contemplado en el Decreto, gozan beneficio en IVA, "se consideran esenciales para manejo de pacientes con sospecha y confirmación diagnóstica SARS-CoV2 que requieren atención en urgencias, hospitalaria, ambulatoria y aquellos son de uso frecuente en pacientes adicionalmente requieren atención en unidades de cuidados intensivos o unidades de cuidado intermedio*."

En cuanto a la finalidad de la segunda medida, aquella que consiste en ampliar los plazos para realizar ciertas obligaciones de tipo tributario, sostiene que se encuentra dirigida a atenuar los efectos negativos de la calamidad, concretamente, aquellos que se puedan llegar a proyectar sobre las asociaciones, fundaciones, y corporaciones que sean Entidades sin Ánimo de Lucro y pertenezcan al Régimen Tributario Especial. Lo anterior, explica, por cuanto el aislamiento preventivo ha impedido que puedan reunirse y realizar las sesiones de sus órganos de administración, aspecto que, en el ámbito tributario, podría trae como consecuencia el hecho de perder los beneficios del régimen tributario especial, resultando imperioso aplazar el término para cumplir con la actualización de la información.

En ese orden, se hace necesario *"(i) preservar los incentivos tributarios en cabeza de las organizaciones que hacen parte del mismo, como instrumentos para su promoción y desarrollo, (ii) evitar la generación injusta de una mayor afectación por hechos externos a su voluntad y (iii) contribuir con la continuidad de su operación, dada la importancia de su labor social y meritoria, comentada, especialmente en materia de salud, relevancia en el marco de la coyuntura actual y como aliados para enfrentar la crisis existente*[3].

En lo referente al requisito de necesidad, la Presidencia de la República señala que las medidas son necesarias fáctica y jurídicamente. En cuanto a la exención del IVA sostiene que los elementos beneficiados son requeridos por pacientes con coronavirus y por lo tanto, la medida contribuye a que el gasto de las personas y hospitales no sea tan alto en la compra de tales insumos. Añade que la medida de exención del IVA no podría ser tomada por el Gobierno Nacional comoquiera que el principio de legalidad tributaria exige una norma de nivel legal para establecer rentas nacionales.

Por otra parte, en lo atinente a la ampliación del plazo para el proceso de actualización en Régimen Tributario del impuesto sobre la renta, recuerda la necesidad de mitigar los efectos económicos negativos derivados de la emergencia, particularmente, la afectación en el cumplimiento de obligaciones diversa índole ocasionadas en gran parte por las medidas de aislamiento preventivo obligatorio, que, en el caso específico, tienen como efecto la pérdida inmediata de los beneficios de pertenecer a dicho régimen especial Tributario para las entidades ánimo lucro.

En cuanto a la proporcionalidad de las medidas, señala que las mismas no dan lugar a restricción alguna de derechos o libertades, por el contrario, propugnan por la protección de derechos, reiterando que tiene naturaleza transitoria.

---

[3] Al respecto señala: "(…) esto es, servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. La ausencia de lucro, elemento característico de estas entidades, está relacionado con que no haya una distribución o reparto de utilidades a sus miembros, de manera que estos sean reinvertidos en el objeto social para el cual han sido creadas."

Respecto del criterio de incompatibilidad de las medidas, sostiene que estas no suspenden ni derogan expresamente leyes y están claramente justificadas por los fines que constitucionalmente deben ser perseguidos.

Ahora bien, en lo concerniente al criterio de no discriminación, señala que las medidas no establecen tratos discriminatorios en función de un criterio sospechoso. Así mismo, en lo que corresponde al criterio de ausencia de arbitrariedad, estima que las medidas del decreto no suspenden ni limitan derechos humanos o libertades fundamentales, ni tampoco alteran el normal funcionamiento de las ramas del poder público, no implican modificación o suspensión de las funciones jurisdiccionales y tampoco desmejoran los derechos sociales de los trabajadores.

Finalmente, en lo referente al criterio de intangibilidad, asegura que el decreto no afecta ninguno de los derechos que no pueden suspenderse en estados de excepción.

2.2. Universidad Santo Tomas de Bucaramanga

Oscar Eduardo Guayan Perdomo en su calidad de rector seccional y actuando en representación del observatorio de *"hacienda pública"* de la institución universitaria Santo Tomas de la ciudad de Bucaramanga interviene ante la Corte Constitucional para solicitar que se declare la exequibilidad del DL 438 de 2020.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la Corte Constitucional en este tipo de asuntos[4], afirma el interviniente que el DL 438 de 2020 cumple con los aspectos formales para su vigencia, por cuanto su motivación es suficiente y consecuente con el panorama que trajo consigo el virus COVID-19[5]. Al respecto, explica que el decreto *sub examine* fue firmado por el Presidente de la República y todos sus ministros y, fue expedido en un escenario de Estado de Excepción. Afirma además, que el alcance de su aplicación es claro en tanto prevé que esta tendrá lugar en todo el territorio nacional y de forma temporal, en atención a lo extraordinario de la medida.

En lo que corresponde a los requisitos materiales, sostiene que el Decreto 438 de 2020 cumple con los criterios de *conexidad material y de finalidad*, pues la medida es consecuente con el carácter tributario que se busca atemperar, esto es, la exención del impuesto sobre las ventas sobre determinados bienes y servicios médicos esenciales para la atención de la urgencia sanitaria COVID-19. En atención a lo anterior, asegura que también se cumple con el requisito de *ausencia de arbitrariedad e intangibilidad*.

[4] Al respecto cital la Sentencia de la Corte Constitucional C-466 de 2017.
[5] El inteviniente señala: "los efectos económicos negativos generados por el nuevo Corona virus Covid-19 a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención mediante la adopción de medidas extraordinarias encaminadas a atender las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras, con el fin de proteger el sector salud, promover la industria y el comercio del país y permitan absorber las pérdidas económicas y fuerza laboral afectada por esta pandemia".

Bajo la misma línea, refiere que la medida de ampliación del plazo dispuesto en los artículos 360 y 364-5 del Estatuto Tributario guarda congruencia con el principio de *no contradicción específica* siguiendo la justificación del Gobierno en el mismo decreto legislativo que declaró el Estado de Emergencia.

Señala que también cumple con el requisito *de motivación suficiente*, pues son claras las razones que dieron lugar a la expedición del decreto legislativo, y con el de *necesidad*, bajo el entendido de que el Presidente justificó con suficiencia dicha exención tributaria, señalando que resulta imperioso realizar esfuerzos extraordinarios tributarios para mitigar los efectos de propagación, lo que, en consecuencia, implica flexibilizar la adquisición de estos productos que hacen parte de la lista.

En plena correspondencia con lo expuesto, sostiene que la medida no es *incompatible* con los criterios esbozados por la Corte Constitucional. Adicionalmente, agrega que la medida es *proporcional y consecuente* con el contexto sobrevenido en tanto no resulta arbitraria ni caprichosa, sino, que responde a la situación de emergencia. Finalmente, concluye que la medida no es *discriminatoria comoquiera* que con su implementación no se genera un trato desigual entre los administrados.[6]

2.3. Universidad Libre de Bogotá

Jorge Kenneth Burbano Villamarín, actuando en calidad de director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá e Ingrid Vanessa González Guerra, en calidad de miembro del observatorio, suscriben conjuntamente la siguiente intervención a través de la cual solicitan a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del DL 438 de 2020.

Luego de recapitular los requisitos que se deben evaluar este tipo de Decretos, los intervinientes examinan los requisitos formales concluyendo que el decreto bajo revisión cumple con cada uno de ellos.[7]

Ahora bien, para efectos de analizar el cumplimiento de los requisitos materiales los intervinientes se refieren a dos etapas[8]. En la primera parte,

---

[6] Concluye su escrito, señalando: "dada la situación calamitosa desatada por esta inesperada pandemia, se hace necesario facilitar la adquisición de los elementos hospitalarios reseñados en el decreto en mención a través de mejorar sus costos con la exención transitoria del IVA".

[7] Los intervinientes señalan al respecto: "I. El decreto está firmado tanto por el presidente de la República como de sus 18 ministros5; II. De acuerdo art. 1 del Decreto 417 de 2020, el estado de emergencia es de 30 días calendario, contados desde el martes 17 de marzo del 2020 hasta el jueves 16 de abril del 2020. El Decreto 438 de 2020 fue promulgado el 19 de marzo de 2020, esto quiere decir que fue dentro del estado de emergencia; III. El decreto está motivado en: a. Decreto 417 de 2020 que declaró el estado de emergencia, b. Presupuestos fácticos de salud pública y c. Presupuestos económicos; IV. El Decreto 438 de 2020 fue promulgado en el diario oficial N.º 51262 del 19 de marzo de 2020 y, V. el Decreto si fue enviado de la Presidencia de la República a la Corte Constitucional el 24 de marzo del 2020, exactamente cinco días después de adoptada la medida".

[8] Al respecto sostienen: "El control material de la Corte Constitucional de los Decretos legislativos de desarrollo, implica hacer múltiples juicios. Las anteriores condiciones se podrían agrupar en dos

verifican que el DL 438 de 2020 cumple con los criterios de: (a) *conexidad material,*[9] por cuanto resulta *"apenas normal"* aplicar una exención tributaria temporal a elementos de salud relacionados con la crisis sanitaria con el objeto de disminuir sus costos. (b) Por otra parte, acreditan el cumplimiento de requisito de *Ausencia de arbitrariedad,* por cuanto la medida de exención del IVA encaja en la modificación de tributos existentes y se encuentra dentro de la facultad otorgada al Gobierno Nacional. En cuanto a la segunda medida, advierten que si bien es una modificación formal, esta hace parte de las facultades otorgadas al Gobierno en la Ley 137 de 1994;[10]

Respecto del *"juicio de intangibilidad"* sostienen que el Decreto 438 de 2020 no vulnera el núcleo esencial de ningún derecho intangible; y en cuanto a la "*no contradicción específica*", reiteran que "*el art. 47 de la ley 137 de 1994, establece que durante el estado de emergencia el Gobierno podrá modificar tributos existentes y en este caso, hay una modificación sustancial y formal. De tal forma, que encajan dentro de las facultades otorgadas por este artículo, y además por el Estatuto Tributario Nacional en el art. 356-3, 364-5 y 360-5*."

Para abordar el juicio de "*finalidad, necesidad y proporcionalidad*" hacen mención a cada uno de los artículos que integran el Decreto. Así, atendiendo listado contenido en el artículo 1° recuerdan que la Corte Constitucional solicitó al Ministerio de Salud explicar los criterios para selección de los bienes exceptuados y concluyen que la respuesta de la entidad técnica en la materia reviste de mayor legitimidad a la evaluación reseñada. En cuanto a los artículos 2° y 3° sostienen que son mecanismos complementarios, necesarias y con fines legítimos pues permiten la efectividad y control de la medida. En cuanto al artículo 4°, señalan que es una medida necesaria dado el poco tiempo y percances para la realización de las reuniones que se aplazan e indican que "*es proporcional porque extiende la fecha y además, no vulnera lo dispuesto en el art. 356-6 ni el 364-5*".[11]

---

partes. La primera, que estudia el juicio de conexidad material, juicio de ausencia de arbitrariedad, juicio de intangibilidad, juicio de no contradicción específica y; la segunda, analiza la necesidad, razonabilidad y proporcionalidad de la medida".

[9] Los intervinientes señalan que el Decreto tiene plena conexidad con la situación que pretende atender, en el entendido que "los efectos económicos negativos a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención a través de medidas extraordinarias referidas a aliviar las obligaciones de diferente naturaleza como tributarias, financieras, entre otras, que puedan verse afectadas en su cumplimiento de manera directa por efectos de la crisis".

[10] Al respecto sostienen: "La exención del IVA para estos bienes de que trata el art. 1 del D. 438 de 2020 es una medida sustancial, la cual encaja en la modificación de tributos existentes. De tal forma, que se encuentra dentro de la facultad otorgada al Gobierno Nacional, sin vulnerar esta ley. // Por otro lado, la ampliación de la actualización del Régimen Tributario Especial y la realización de la reunión de la asamblea de que trata el art. 360-3 del ETN, señaladas en el art. 4 del D. 438 de 2020, es una medida formal que, si bien no es una modificación sustancial del tributo, si modifica el cumplimiento de la obligación formal de actualizar su régimen, registro en la página web, entrega de la memoria económica, y además la realización de la reunión de la Asamblea del art. 360-3 del ETN. Facultado al Gobierno Nacional para adoptarla, pues el art. 47 de la Ley 137 de 1994 no hace distinción en la modificación sustancial o formal, entendiéndose como una facultad general, y que por el contrario si busca flexibilizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, siendo un foco de las medidas a adoptar en el marco de la expedición del D. 417 de 2020 y que este mismo lo facultad para ello."

[11] Al respecto indica: "Estas son medidas que impacta directamente sobre obligaciones formales, pero resultan necesarias y proporcionales, en vista de la imposibilidad que han tenido los

En lo atinente a los juicios de *"incompatibilidad y no discriminación",* aducen que, del primer juicio, no se advierte ninguna medida que sea incompatible con alguna norma. Del segundo, señalan que no hay una discriminación latente o que amenace condiciones preexistentes de igualdad; todo lo contrario, el tratamiento diferencial en la exención señalada reposa en la necesidad de gestionar y contener la inminente crisis económica y sanitaria, conforme en los argumentos ya reseñados.

Para finalizar presentan en su escrito una serie consideraciones y observaciones en la materia, entre las cuales se destacan las siguientes:

> *"Se entiende que dentro de la ampliación del plazo para la actualización del Régimen Tributario Especial, también se incluye la ampliación para la entrega de la memoria económica y el proceso de registro web.*
>
> *Las medidas de índole tributaria expedidas al amparo de un estado de emergencia es la transitoriedad de la medida*,(sic) *de conformidad con lo señalado en el art. 215 de la Const Pol que señala que "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. De tal forma, que en el caso de las exenciones, solo será por el término que dure la emergencia".*

Concluyen que el Decreto 438 de 2020 cumple con los requisitos exigidos en cuanto a control material y formal se refiere y, por tanto, su exequibilidad es evidente.

2.4. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI-

Bruce Mac Master, en calidad de representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), presenta escrito de intervención en el que solicita a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del Decreto 438 de 2020.

Luego de reiterar los aspectos a tener en cuenta para evaluar la constitucionalidad de este tipo de preceptos normativos concluye que el decreto bajo estudio cumple con cada uno de los requisitos formales exigidos por la ley.[12]

---

contribuyentes para el ejercicio de sus actividades normales, lo cual obstaculiza entre muchas de sus actividades, la del cumplimiento de las obligaciones tributarias."

[12] Sostiene al respecto: "Fue expedido el 19 de marzo de 2020 y publicado en el Diario Oficial No. 51262 del 20 de marzo de 2020, esto es, dentro de los 30 días calendario siguientes al de la declaración del estado de excepción; declaración que fue el 17 de marzo de 2020, mediante el Decreto 417. 2. Cuenta con la firma del presidente de la República y de todos los ministros. 3. Tiene motivación expresa".

Continua con la evaluación de los requisitos materiales para lo cual considera que el Decreto 438 de 2020: (i)Guarda conexidad material tanto interna como externa. Al respecto, sostiene que "*En cuanto a la conexidad material externa, las medidas están estrechamente vinculadas con los hechos que dieron lugar a la declaración del estado de excepción (…) del otro lado, son necesarias medidas extraordinarias para aliviar las obligaciones de diferente naturaleza, como tributaria, financiera, entre otras*". [13] (ii) No contiene disposiciones arbitrarias, pues no afecta el núcleo esencial de derecho fundamental alguno. (iii) No afecta derechos intangibles enumerados en el artículo cuarto de la Ley 137 de 1994. (iv) No desmejora los derechos sociales de los trabajadores. (v) El objetivo de las disposiciones está ligado a la superación de los efectos de la crisis, puntualmente a disminuir el valor de los bienes e insumos requeridos para atender la pandemia, y para evitar aglomeraciones. (vi) Las consideraciones expuestas en los párrafos 8 y 10 de la parte motiva del pluricitado decreto constituyen una motivación suficiente, pues dan cuenta de que el Presidente de la República hizo una evaluación detallada de las necesidades de dotación de bienes e insumos médicos en el país, al igual que sobre la necesidad de facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias. (vii) Es necesario, en tanto se refiere a medidas relacionadas con aspectos sustanciales en materia tributaria y al cumplimiento de obligaciones que no podían ser expedidas por el Gobierno Nacional en ejercicio de sus facultades ordinarias.

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 19 de mayo de 2017 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 1, 2, 3 y 5 así como la exequibilidad condicionada del artículo 4°[14] del DL 438 de 2020. Con el propósito de sustentar su posición, el jefe del ministerio público realizó tanto una revisión formal, como una revisión material en donde, particularmente, analizó el cumplimiento de los presupuestos fácticos, valorativos de la norma en comento, tal y como se explica a continuación.

---

[13] Al respecto indica: "Las medidas del Decreto 438 de 2020 buscan, precisamente, dar alivios tributarios para reducir el valor de los bienes e insumos indispensables para la prestación del servicio de salud a los pacientes que padezcan de la enfermedad Covid-19 y para la atención preventiva de la población colombiana. // Asimismo, propende por evitar aglomeraciones y, por ende, el contagio del virus, pues permite que las reuniones del órgano de dirección de los contribuyentes del régimen tributario especial puedan celebrarse hasta antes del 30 de junio de 2020. // De esta manera, el Decreto 438 de 2020 se compadece con lo expuesto por el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, en cuanto se corresponde con la siguiente motivación expuesta para declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica, que dice: "el Gobierno nacional considera necesario analizar todas las medidas tributarias necesarias para afrontar la crisis y en particular la de otorgar beneficios tributarios, con el fin de promover las industria y comercio del país que generen fuentes de empleo que permitan absorber fuerza laboral afectada por esta pandemia".

[14] El Procurador General solicita que se condicione la exequiblidad del artículo 4 del DL 438 de 2020 "en el entendido que dicha norma hace alusión a la ampliación del plazo para actualizar el registro web que deben hacer las entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen tributario especial, para efectos del control por parte del público."

En primer lugar el jefe del ministerio público se refiere a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica declarada mediante el Decreto legislativo 417 de 2020. En ese orden, realiza el examen de los requisitos formales del Decreto 438 de 2020, para concluir que este cumple con todos los requisitos establecidos por el artículo 215 de la Constitución Política y la Ley 137 de 1994, en cuanto a: **(i)** *suscripción*, pues está firmado por el Presidente de la República y todos sus Ministros; **(ii)** *motivación expresa* porque explica en sus consideraciones que las medidas tienen como propósito evitar el impacto económico de la pandemia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por cuenta la modificación de los programas y términos para su cumplimiento; **(iii)** *temporalidad*, pues se expidió el 19 de marzo de 2020, dentro del término de la emergencia declarada por el Decreto 417 de 2020, que fue expedido el 17 de marzo y rigió hasta el 15 de abril de 2020; **(iv)** además señala que el Gobierno Nacional, a través de la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, remitió a la Corte Constitucional copia auténtica del Decreto 438 de 2020, el 24 de marzo de 2020.

Continúa su intervención presentando el análisis de los requisitos materiales del decreto objeto de estudio para concluir que el mismo cumple con todos los presupuestos bajo las siguientes consideraciones:
En relación con el requisito de *conexidad material*, desde la perspectiva externa, señala que las medidas contenidas en el decreto tienen una relación directa y específica con el Estado de Emergencia, resaltando que "(…) *la exención del IVA a productos médicos responde a las motivaciones de salud pública para enfrentar los casos patológicos severos o críticos que se presenten en Colombia como consecuencia de la infección pandémica del virus Covid-19*". Señala que tambien tienen conexidad desde la perspectiva interna, toda vez que, por un lado, se hace explicita la necesidad de establecer medidas tributarias para efectos de adquirir los equipos médicos y hospitalarios para la atención de las personas contagiadas con el Covid-19 en el menor tiempo posible, en un contexto de escasez y competencia por el exceso de demanda;[15] y en lo que tiene que ver con el plazo para actualizar el Régimen Tributario Especial, sostiene que, si bien el Decreto 417 de 2020 no estableció el aislamiento, sí hizo referencia expresa a la necesidad de adoptarlo, y modificó de forma abrupta e

[15] Al respecto señala "En efecto, las básculas para pesar bebés, los electrocardiógrafos, glucómetros, tensiómetros, pulsoxímetros, equipo de órganos de los sentidos, fonendoscopios, y equipos de rayos x portátiles sirven para el diagnóstico de pacientes con altas probabilidades de tener cuadros críticos o severos de coronavirus (bebes, hipertensos, diabéticos, etc.), así como para el diagnóstico (v.gr. rayos x pulmonares, nasofaringe comprometida, signos vitales descompensados, falta severa de oxigenación sanguínea, etc.).
Por su parte, los nebulizadores, aspiradores de secreciones, desfibriladores, incubadoras, lámparas de calor radiante y de fototerapia, bombas de infusión, balas de oxígeno, flujómetros de oxígeno, cámaras cefálicas, ventiladores, y concentradores de oxígeno son equipos de tratamientos para dichos pacientes críticos o severos. Igualmente, los monitores de signos vitales, fijos y de transporte o portátiles, son fundamentales para el seguimiento e intervenciones que se requieran para estos pacientes. Por último, se requiere un incremento urgente de camas hospitalarias en el país para atender el exceso de demanda de tratamientos para pacientes críticos y severos.
Así las cosas, la medida tributaria analizada busca la dotación urgente de los equipos en el menor tiempo posible en un contexto de alta demanda de estos insumos.

intempestiva el comportamiento económico y, particularmente, el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes.[16]

Respecto al *juicio de ausencia de arbitrariedad*, considera que las medidas del Decreto 438 de 2020 no afectan los derechos fundamentales, por el contrario, la exención del IVA busca preservar derechos como la salud, la integridad personal y la vida, y la modificación de los plazos busca mitigar las consecuencias de las medidas adoptadas para de reducir el contagio.

Considera que el decreto en mención también supera *el juicio de intangibilidad* por cuanto las medidas no implican la suspensión de los derechos intangibles, de conformidad con el artículo 4 de la Ley 137 de 1994 y el artículo 27 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El Ministerio Público sostiene que el DL 438 de 2020 supera igualmente el juicio de *no contradicción específica* dado que ninguna de las medidas en el contenidas desconocen la Constitución ni el bloque de constitucionalidad; así como tampoco modifican las competencias del Congreso y en nada repercuten en el libre ejercicio de la función legislativa durante la emergencia, ni durante el año siguiente previsto por la norma; resaltando que no afectan los derechos de los trabajadores comoquiera se trata de medidas de carácter exclusivamente tributario.

Seguidamente, el Procurador General presenta un análisis de las "*Condiciones específicas*" de la norma, concluyendo que : "*(…) se cumple con el juicio de finalidad, por cuanto las disposiciones sobre exenciones de IVA para productos médicos necesarios para diagnosticar y tratar el Covid 19 y la ampliación del plazo para el proceso de actualización en el régimen tributario especial, no tienen otro propósito que evitar que la expansión de la crisis en ámbitos como la salud pública".*

En cuanto al cumplimiento del requisito de *motivación suficiente*, afirma que las razones que sustentan el decreto legislativo explican la necesidad de adoptar medidas tributarias para efectos de evitar los impactos negativos en el cumplimiento de obligaciones jurídicas.
Indica que *el juicio de necesidad* también se entiende superado puesto que las medidas son fácticamente útiles para evitar la extención de los efectos derivados del aumento del contagio. Lo anterior, en tanto la exención tiene como propósito facilitar la adquisición de bienes necesarios para asegurar la atención de los casos por parte del sistema de salud; y, el cambio del plazo para que las entidades beneficiarias del régimen tributario especial realicen la reunión de aprobación de la destinación de sus excedentes, tiene como único fin el evitar el impacto negativo derivado de la crisis.

[16] Al respecto indica que sobre el punto el Decreto 417 estableció: "Que los efectos económicos negativos generados por el nuevo coronavirus Covid-19 a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención mediante la adopción de medidas extraordinarias encaminadas a atender las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras, con el fin de proteger el sector salud, promover la industria y el comercio del país y permitan absorber las pérdidas económicas y fuerza laboral afectada por esta pandemia (subrayado y negrillas fuera de texto).

Por otra parte, respecto *del juicio de subsidiariedad*, el Procurador General sostiene que el mismo se cumple en relación con la primera medida, por cuanto la competencia para establecer beneficios tributarios como la exención del IVA es exclusiva del Congreso. Sin embargo, respecto de la segunda medida, considera que el juicio no se supera por completo.

Al respecto precisa que el artículo 4° del DL 438 de 2020 establece que la actualización en el registro único tributario –RUT– de las entidades sin ánimo de lucro como contribuyentes del régimen tributario especial puede hacerse, "*de acuerdo con lo establecido en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario*", a más tardar el 30 de junio de 2020. Bajo ese entendido, el jefe del Ministerio Público considera que en el Decreto en comento existe una confusión respecto de la regulación establecida en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario (en adelante ET), sobre actualización en el registro único tributario –RUT– con la regulación establecida en el artículo 364-5 del ET, sobre actualización anual en el registro web que deben realizar las entidades sin ánimo de lucro.

Para sustentar esta afirmación, el Ministerio Público transcribe los artículos 356-3 y 364-5 del ET y subraya la expresión "*El Gobierno nacional reglamentará*" de la primera de las disposiciones, en contraste con la expresión: "*en los primero 3 meses de cada año*", contenida en la segunda disposición que hace referencia al registro web. Al respecto, explica que "*el Gobierno Nacional es competente para fijar el plazo para la actualización del -RUT- (art. 189-11 C.P.), mientras que el plazo para la actualización del registro web está determinado en la ley*."[17] Por lo tanto, sostiene que la medida que se refiere a lo dispuesto en el artículo 353-3 del ET (tal como literalmente lo señala la disposición analizada) no cumpliría con este requisito porque el plazo se podría adoptar por decreto y sin necesidad de una disposición con fuerza material de ley y, en consecuencia, debería ser declarada inconstitucional.

---

[17] En su intervencón en el presente asunto, el jefe del Ministerio Público señala: "lo regulado en el primer inciso del artículo 4 del Decreto 438 de 2020 se refiere a la actualización anual en el registro web que deben realizar las entidades sin ánimo de lucro –ESAL– calificadas en el régimen tributario especial para efectos del control por parte del público (actualización de la información de la plataforma de transparencia), de conformidad con el artículo 364-5 del E.T. – modificado por el artículo 162 de la Ley 1819 de 2016–. En efecto, esta disposición establece que la actualización se debe hacer dentro de los 3 primeros meses del año, como uno de los requisitos para la actualización en el registro único tributario –RUT– de su condición o calificación de contribuyentes del régimen tributario especial para ESAL. // Así las cosas, la actualización en el registro único tributario –RUT– en el marco del régimen tributario especial para las ESAL, debe realizarse en las fechas que mediante reglamentación establezca el Gobierno Nacional, bien sea fijando el calendario para la presentación de la declaración de renta por parte de dichos contribuyentes cuando hayan obtenido ingresos de hasta 160.000 UVT, o estableciendo el plazo para presentar la memoria económica de su gestión en el año inmediatamente anterior al de la actualización en el RUT, de conformidad con lo establecido en el artículo 356-3 del E.T. -modificado por el artículo 149 de la Ley 1819 de 2016. // Pues bien, como se dijo, el artículo 4 del Decreto ley 438 de 2020 establece que la actualización en el registro único tributario –RUT– de las ESAL como contribuyentes del régimen tributario especial, se puede hacer "de acuerdo con lo establecido en el artículo 364-5 del E.T.", y a más tardar el 30 de junio de 2020. Esto significa que el legislador de excepción confundió la regulación establecida en el artículo 356-3 del E.T., sobre actualización en el registro único tributario –RUT– con la regulación establecida en el artículo 364-5 del E.T., sobre actualización anual en el registro web que deben realizar las entidades sin ánimo de lucro -ESAL-."

Sin embargo, dada la gravedad de los hechos y la legitimidad de las finalidades que se persiguen mediante la implementación de la medida, el Ministerio Público propone que la Corte conserve la misma y declare su constitucionalidad condicionada "*en el entendido que la ampliación del plazo se refiere al previsto para actualizar el registro web que deben hacer las entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen tributario especial para efectos del control por parte del público*."

De otra parte, señala el Procurador que lo dispuesto en el decreto que en esta oportunidad ocupa la atención de la Corte supera el *juicio de incompatibilidad*, por cuanto no disponen la suspensión de la aplicación de leyes. En cuanto al *juicio de proporcionalidad*, reitera que las medidas no establecen limitaciones a los derechos fundamentales, sino que pretenden evitar el impacto del COVID-19 en derechos como la vida, la integridad personal y la salud, así como minimizar los efectos económicos de la pandemia en el cumplimiento de obligaciones jurídicas.

Por último, indica que el decreto se ajusta al examen de *no discriminación* comoquiera que las medidas en el adoptadas son de naturaleza económica y no están fundadas en criterios sospechosos para su implementación.

V. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

De conformidad con lo previsto en el numeral 6° 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 7° 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 normas que lo modifiquen.

Así las cosas, es claro que en esta oportunidad, este Tribunal es competente para ejercer el correspondiente control constitucional automático del DL 438 de 2020.

2. PROBLEMA POR RESOLVER Y ESQUEMA DE LA DECISIÓN

Todos los intervinientes en el presente asunto solicitaron la declaración de exequibilidad de la norma analizada. Sin embargo, el Procurador General de la Nación advirtió una posible falencia en la necesidad de la medida dispuesta en el artículo 4° del Decreto legislativo 438 de 2020 por cuanto la reglamentación de la actualización del RUT dispuesta en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario habría sido delegada al Gobierno nacional, mientras que el plazo para el registro en el aplicativo Web dispuesto en el artículo 364-5 del mismo estatuto fue regulado por el legislador, por lo que la necesidad de la medida solo se justificaría para la regulación de este último aspecto.

En el mismo sentido, la Universidad Libre, en su intervención, también se pronunció al respecto precisando que "*se entiende que dentro de la ampliación del plazo para la actualización del Régimen Tributario Especial, también se incluye la ampliación para la entrega de la memoria económica y el proceso de registro web*."

Bajo ese contexto, le corresponde a esta Corporación resolver si el DL 438 de 2020, promulgado por el Presidente de la República en virtud de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto legislativo 417 de 2017, 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 se pronunciará sobre los siguientes aspectos: **(i)** reiteración del precedente sobre el parámetro de control judicial y los requisitos exigibles a los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica; **(ii)** precedentes jurisprudenciales en materia de descuentos de IVA durante estados de emergencia económica, social o ecológica y finalmente, **(iii)** examen de constitucionalidad de la norma.

3. REQUISITOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS DECRETOS DE DESARROLLO DEL ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL Y ECOLÓGICA.[18]

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

[18] Este capitulo 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.

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.

3.1. Caracterización general de los estados de excepción y, en particular, del estado de emergencia económica, social y ecológica[19]

En numerosas oportunidades la jurisprudencia de esta Corporación se ha ocupado en de precisar la naturaleza y alcance del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica regulado en el artículo 215 de la Constitución Política. Igualmente, se ha esforzado por determinar las fuentes, criterios y estándares que debe tomar en consideración este Tribunal a efectos de juzgar la constitucionalidad de los decretos de desarrollo que dicta el Presidente de la República. En ese orden y atendiendo a la materia que en esta ocasión ocupa la atención de la Corte, es necesario hacer mención a los aspectos básicos del precedente sobre la materia. Ello, con el propósito de aplicarlos en el análisis constitucional del DL 438 de 2020.

La Constitución de 1991 contempla, en sus artículos 212 a 215, los estados de excepción. Con arreglo a dichos preceptos constitucionales, el Presidente de la República, con la firma de todos los Ministros, puede declarar tres tipos de

[19] Este capítulo se ha apoyado en las consideraciones contenidas entre otras, en las sentencias de la Corte Constitucional, C-136 de 2009 (M.P. Jaime Araújo Rentería), C-145 de 2009 (M.P. Nilson Pinilla Pinilla), C-224 de 2009 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio), C-225 de 2009 (M.P. Clara Elena Reales Gutiérrez), C-226 de 2009 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-911 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-223 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-241 de 2011 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto), C-671 de 2015 (M.P. Alberto Rojas Ríos), C-701 de 2015 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez), 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 Delgado). Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de algunas de dichas sentencias.

estados de excepción: (i) Guerra Exterior, (ii) Conmoción Interior y (iii) Emergencia Económica, Social y Ecológica.

La regulación constitucional y estatutaria de los estados de excepción se funda en el carácter reglado, excepcional y limitado de los mismos. Así, la Carta Política establece un complejo sistema de controles que guardan directa relación con *"el carácter excepcionalísimo de las medidas de emergencia en Colombia*"[20]. Sobre el particular la Corte ha advertido que "(…) *el uso de estas herramientas es una potestad reglada que se encuentra sometida a las disposiciones constitucionales, legales y del bloque de constitucionalidad*"[21].

Adicionalmente, ha señalado la propia jurisprudencia que la naturaleza *reglada, excepcional* y *limitada* de los estados de excepción se garantiza por medio de su estricta regulación en la Constitución y en la Ley 137 de 1994 -en adelante LEEE-[22], así como mediante sus especiales dispositivos de control político y judicial[23].

En lo que concierte a los sistemas de control político incorporados en el texto constitucional para los estados de excepción cabe hacer mención a aspectos tales como: (i) la autorización del Senado para la declaratoria del Estado de Guerra Exterior; (ii) el concepto favorable del Senado para la segunda prórroga del Estado de Conmoción Interior; (iii) las reuniones del Congreso por derecho propio; (iv) los informes que debe presentar el Gobierno Nacional al Congreso de la República sobre su declaratoria y evolución; y, finalmente, (v) la competencia del Congreso para establecer la responsabilidad política del Presidente y de los ministros por la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, o que constituya grave calamidad pública, sin la ocurrencia de los supuestos contemplados en los preceptos constitucionales, o por el abuso en el ejercicio de las facultades excepcionales.

En ese orden, la Carta Política también prevé un control judicial constitucional automático de los decretos legislativos expedidos en el marco de los estados de excepción. Esto, en atención a lo dispuesto en los artículos 212 a 215 de la Constitución, el cual está desarrollado por los artículos 55 de la LEEE y 36 a 38 del Decreto 2067 de 1991.

---

[20] Corte Constitucional, Sentencia C-466 de 2017 (M.P. Carlos Bernal Pulido), citando a su vez la sentencia C-216 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez).
[21] Ibidem.
[22] El carácter reglado, excepcional y limitado se refleja en varios requerimientos: (i) la Constitución prevé específicas causales para decretar los estados de excepción; (ii) la regulación de los estados de conmoción interior y de emergencia económica, social y ecológica, se funda en el principio de temporalidad (precisos términos para su duración); y (iii) la Constitución dispone limitaciones materiales estrictas para los estados de excepción, tales como que (a) los civiles no sean juzgados por autoridades militares (art. 213 de la CP), (b) los derechos humanos no puedan ser limitados (art. 93 de la CP) y (c) el derecho internacional humanitario debe ser respetado (art. 214 de la CP).
[23] El control judicial está a cargo de la Corte Constitucional respecto de los decretos legislativos, según lo dispone el numeral 7 del artículo 241 de la Carta Política, y del Consejo de Estado, tal como lo dispone el numeral 8 del artículo 111 de la Ley 1437 de 2011, al prescribir que le corresponde a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado "[e*]jercer el control inmediato de legalidad de los actos de carácter general dictados por autoridades nacionales con fundamento y durante los estados de excepción*".

A la luz del artículo 215 de la Constitución, el Estado de Emergencia podrá ser declarado por el Presidente de la República y todos los Ministros siempre que sobrevengan hechos distintos a los previstos en los artículos 212 y 213 que: (i) perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que (ii) constituyan grave calamidad pública. Este último concepto ha sido definido por la Corte Constitucional como *"una desgracia o infortunio que afecta intempestivamente a la sociedad o a un sector importante de ella…*". En cuando a la calamidad pública, se ha entendido que esta alude a un evento o episodio traumático, derivado de causas naturales o técnicas, que altera gravemente el orden económico, social o ecológico, y que ocurre de manera imprevista y sobreviniente.

Respecto de lo anterior, ha establecido esta Corte que "*los acontecimientos, no solo deben tener una entidad propia de* ***alcances e intensidad traumáticas****, que logren conmocionar o* ***trastrocar el orden económico, social o ecológico****, lo cual caracteriza* ***su gravedad****, sino que, además, deben constituir una* ***ocurrencia imprevista****, y por ello diferentes a los que se producen regular y cotidianamente, esto es,* ***sobrevinientes*** *a las situaciones que normalmente se presentan en el discurrir de la actividad de la sociedad, en sus diferentes manifestaciones y a las cuales debe dar respuesta el Estado mediante la utilización de sus competencias normales*"[24]. En tales términos, esta Corte ha reconocido que la calamidad pública puede tener una causa natural, como ha sucedido por cuenta de temblores o terremotos, avalanchas, desbordamientos de ríos, inundaciones, etc; o puede tener una causa técnica como es el caso del cierre de una frontera internacional, o "*accidentes mayores tecnológicos*"[25].

A partir de la expedición de la Constitución Política, se han declarado Estados de Emergencia Económica, Social y Ecológica por distintas razones: i) la fijación de salarios de empleados públicos[26]; ii) la crisis en el servicio público de energía eléctrica[27]; iii) desastres naturales[28]; iv) la devaluación del peso frente al dólar[29]; v) el deterioro de la situación de los establecimientos de crédito[30]; vi) las actividades relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público[31]; vii) los servicios públicos de

[24] Corte Constitucional, Sentencia C-216 de 2099 (M.P. Antonio Barrera Carbonell).
[25] La Corte ha aclarado que el estado de excepción previsto en el artículo 215 puede tener diferentes modalidades, dependiendo de los hechos que motiven su declaratoria. Así, se procederá a declarar la emergencia económica, cuando los hechos que dan lugar a la declaración se encuentren relacionados con la perturbación del orden económico; social, cuando la crisis que origina la declaración se encuentre relacionada con el orden social; y ecológica, cuando sus efectos se proyecten en este último ámbito. En consecuencia, también se podrán combinar las modalidades anteriores cuando la crisis que motiva la declaratoria amenace con perturbar estos tres órdenes de forma simultánea, quedando, a juicio del Presidente de la República, efectuar la correspondiente valoración y plasmarla así en la declaración del estado de excepción.
[26] Decreto 333 de 1992.
[27] Decreto 680 de 1992.
[28] Decreto 1178 de 1994, Decreto 195 de 1999, Decreto 4580 de 2010 y Decreto 601 de 2017.
[29] Decreto 80 de 1997.
[30] Decreto 2330 de 1998.
[31] Decreto 4333 de 2008 y 4704 de 2008.

la seguridad social y la atención en salud[32]; y, por último, viii) la situación fronteriza con Venezuela[33].

El artículo 215 de la Constitución prescribe que la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica sólo puede llevarse a cabo "*por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario".* A su vez, la misma disposición prevé que los decretos legislativos en el marco del Estado de Emergencia tendrán fuerza de ley y deberán ser (i) motivados; (ii) firmados por el Presidente y todos los Ministros; (iii) destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Igualmente (iv) deben referirse a materias que tengan relación directa y específica con el Estado de Emergencia y (v) podrán -de forma transitoria- establecer nuevos tributos o modificar los existentes, los cuales dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

La precitada disposición superior establece que el decreto que declare el Estado de Emergencia debe indicar el término dentro del cual va a hacer uso de las facultades extraordinarias y convocar al Congreso, si este no se hallare en funcionamiento, para que se reúna dentro de los (10) diez días siguientes al vencimiento de dicho término. En relación con las competencias del Congreso en el marco de los estados de emergencia, el propio artículo 215 de la Constitución dispone que: (i) examinará hasta por un lapso de treinta días, prorrogable por acuerdo de las dos cámaras, el informe motivado que le presente el Gobierno sobre las causas que determinaron el Estado de Emergencia y las medidas adoptadas, y se pronunciará expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas; (ii) podrá derogar, modificar o adicionar los decretos a que se refiere este artículo, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno, así como ejercer sus atribuciones constitucionales; y, (iii) se reunirá por derecho propio, si no fuere convocado por el Gobierno Nacional.

3.2. Fundamento y alcance del control judicial de los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia económica, social o ambiental[34]

3.2.1. 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

[32] Decreto 4975 de 2009.
[33] Decreto 2963 de 2010 y Decreto 1170 de 2011
[34] 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 Ortíz). Varios de los párrafos corresponden a transcripciones literales de dichas sentencias.

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.

3.2.2. *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 decisional 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**[35] está previsto por el artículo 10 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción (LEEE)[36]. 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[37].

El **juicio de conexidad material**[38] está previsto en los artículos 215 de la Constitución[39] y 47 de la LEEE[40]. 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[41] 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[42].

---

[35] La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre este juicio en las sentencias C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortíz), 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.

[36] 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.*"

[37] 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*".

[38] La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre este juicio en las sentencias C-517 de 2017 (M.P. Iván Escrucería Mayolo), C-467 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortíz), 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.

[39] 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*".

[40] 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*".

[41] 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).

[42] 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).

El **juicio de motivación suficiente**[43] 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[44]. Dicha motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas[45], 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*"[46].

El **juicio de ausencia de arbitrariedad**[47] 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.[48] 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[49]; 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[50].

---

[43] 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).

[44] 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).

[45] 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".

[46] Ley 137 de 1994, "Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia", artículo 8.

[47] Sobre el juicio de ausencia de arbitrariedad se pueden consultar 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) y C-224 de 2011 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

[48] 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).

[49] 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".

[50] 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).

El **juicio de intangibilidad**[51] 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**[52] 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**[53], 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**[54], previsto en el artículo 11 de la LEEE, implica que las medidas que se adopten en el decreto legislativo sean indispensables para lograr

---

[51] El juicio de intangibilidad ha sido desarrollado por este Tribunal en las Sentencias C-517 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucería 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.

[52] 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).

[53] 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).

[54] 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.

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.

El **juicio de proporcionalidad**[55]**,** 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**[56], el cual encuentra su fundamento en el artículo 14 de la LEEE[57], 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[58]. Adicionalmente, este análisis implica verificar que el decreto legislativo no imponga tratos diferentes injustificados[59].

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

---

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

[55] 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).

[56] 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).

[57] *"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 (…)"*.

[58] 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*".

[59] 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".*

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 inexequible, sin necesidad de evaluarlo a partir de los restantes parámetros*"[60].

4. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE DECRETOS LEGISLATIVOS QUE HAN ORDENADO EXENCIONES DEL IVA

El constituyente primario plasmó en la Carta Política de Colombia un marco jurídico estructural para el normal funcionamiento del Estado en el que se plantean lineamientos claros de los límites competenciales para garantizar el equilibrio de poderes, el respeto por las libertades individuales y la garantía de los derechos de los ciudadanos. Igualmente, 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 pueden 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."*

Por lo tanto, el Gobierno podrá establecer o modificar contribuciones para hacer frente a la situación, teniendo en cuenta siempre la necesidad de las medidas y el deber constitucional de actuar para conjurar la situación o impedir la extensión de sus efectos.

Ahora bien, en lo que respecta específicamente a la facultad del Gobierno para crear y modificar tributos durante los estados de emergencia, cabe señalar que esta 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

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

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.[61]

En la misma decisión, este Tribunal indicó que los decretos que expida el Gobierno durante la emergencia pueden reformar o derogar la legislación preexistente y tienen vigencia indefinida hasta tanto el legislado decida derogarlos o reformarlos "(…) *salvo cuando se trata de normas relativas a la imposición de tributos o modificación de los existentes, los cuales 'dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente*'."[62]

Entre las medidas tributarias que el Gobierno puede adoptar en estados de emergencia se cuentan los beneficios, privilegios y exenciones tributarias,[63] 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.[64]

Respecto al examen de las medidas de exclusión y beneficios tributarios en materia de impuesto a la renta que han sido expedidas en el marco de estados de emergencia, esta Corte se ha pronunciado principalmente en relación con la exigencia de que dichas medidas se adecuen al principio de igualdad y no discriminación en materia tributaria.[65]

---

[61] Corte Constitucional, Sentencia C-179 de 1994 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).
[62] Ibídem.
[63] 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"
[64] 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.
[65] Al respecto, en la sentencia C-327 de 1999 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) esta Corte examinó el Decreto legislativo 258 del 11 de febrero de 1999, mediante el cual el Gobierno adoptó medidas fiscales para hacer frente a la crisis causada por el terremoto que afectó el eje cafetero. Entre medidas acogidas por el decreto se cuenta la exención del impuesto a la renta y complementarios en la parte correspondiente a utilidades obtenidas, para quienes desarrollen ciertas actividades en los municipios afectados por el terremoto.
El artículo 6º del DL 258 de 1999 establecía que las personas jurídicas que desde la fecha de vigencia del decreto y a más tardar el 30 de junio del 2000, se constituyeran y localizaran físicamente en la

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

Mediante sentencia C-884 de 2010[66] 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 exención del IVA respecto de: "*a) Alimentos; b) Calzado; c) Confecciones; d) Materiales de Construcción; y e) Electrodomésticos*"[67] 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

---

jurisdicción de los municipios afectados por el terremoto, cuyo objeto social exclusivo fuera desarrollar en la zona afectada cualquiera de las siguientes actividades: agrícolas, ganaderas, industriales, de construcción, de exportación de bienes corporales muebles producidos en la zona afectada, mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos, de servicios públicos domiciliarios y actividades complementarias, de servicios turísticos, educativos, de procesamiento de datos, de programas de desarrollo tecnológico aprobado por Colciencias o de atención a la salud, estarían exentas del impuesto de renta y complementarios por los períodos gravables de 1999 y 2000, en la parte de las utilidades obtenidas por el desarrollo de las actividades mencionadas en dichos municipios.
La Corte encontró que la disposición resultaba ajustada a los parámetros constituiconales en cuanto la exención del impuesto de renta y complementarios, contribuía a acrecentar los beneficios tributarios instituidos por el legislador extraordinario para contrarrestar la crisis producida en el eje cafetero e impedir la extensión de sus efectos.
Sin embargo, la Corporación explicó que el hecho de que los beneficios concedidos en esta norma tuvieren como beneficiarias a las personas jurídicas, excluyendo de la exención, sin ninguna justificación razonable, a las personas naturales que adelataran las mismas actividades y bajo iguales condiciones consideradas como requisitos en la norma, resultaba violatorio del artículo 13 de la Carta. Por esta razón, el artículo 6º del Decreto 258 de 1999 fue declarado exequible bajo el entendido que los beneficios otorgados a las personas jurídicas "… también se aplican a las personas naturales que cumplan los mismos requisitos allí exigidos para las personas jurídicas y ejerzan las mismas actividades."

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

[67] 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.

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,[68] 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,[69] 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.

Más recientemente, 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,[70] en el cual se

---

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

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

[70] 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". // Artículo 1°. Exención transitoria de IVA. Hasta el 31 de diciembre de

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[71], analizó detalladamente las características y requisitos establecidos en el citado decreto para las excepciones tributarias.

En cuanto a la excepción 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.[72]

Ahora bien, el artículo 1º del Decreto 1818 de 2015 establecía que la excepción se aplicara, conforme lo dispuesto en el parágrafo 3º de dicha norma, únicamente a los responsables del régimen común sobre el impuesto de renta,

---

2015, estarán exentos de IVA sin derecho a la devolución y/o compensación, los siguientes bienes, cuya venta se realice en los municipios señalados en el artículo 1° del Decreto 1770 de 2015:a) Alimentos; // b) Calzado; c) Prendas de vestir; d) Materiales de construcción; e) Electrodomésticos y gasodomésticos, incluidos los cilindros para gas necesarios para el funcionamiento de estos últimos. // Parágrafo 1°. Los saldos a favor generados en las respectivas declaraciones tributarias podrán ser imputados en las declaraciones de los períodos siguientes, pero en ningún caso podrán ser objeto de devolución y/o compensación. // Parágrafo 2°. Los bienes que a la fecha de expedición de este decreto tengan la condición de exentos o excluidos del impuesto sobre las ventas continuarán con el tratamiento correspondiente a dicha calificación prevista en el Estatuto Tributario. // Parágrafo 3°. El tratamiento previsto en este artículo se aplicará a las ventas realizadas 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 se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio en los municipios señalados en el artículo 10 del Decreto 1770 de 2015. Así mismo, a las ventas realizadas en los municipios señalados en el artículo 10 del Decreto 1770 de 2015 por 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 presente decreto, se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio. // Se declaró la exequibilidad del decreto con las siguientes condiciones: // "SEGUNDO.- Declarar EXEQUIBLE el inciso primero del parágrafo 3º del artículo 1º del Decreto legislativo 1818 del 15 de septiembre de 2015, bajo el entendido que la exención transitoria de IVA se aplicará a las ventas realizadas desde el resto del territorio nacional a los responsables tanto del régimen común como del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, que se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio en cualquiera de los municipios señalados en el artículo 1º del Decreto 1770 de 2015. // TERCERO.- Declarar EXEQUIBLE el literal a) del artículo 4º del Decreto legislativo 1818 del 15 de septiembre de 2015, bajo el entendido que se debe acreditar que la venta realizada desde el resto del territorio nacional se efectuó a un responsable del régimen común o del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, que se encuentre domiciliado o tenga establecimiento de comercio en cualquiera de los municipios señalados en el artículo 1º del Decreto Legislativo 1770 de 2015."

[71] 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".

[72] 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."

excluyendo del beneficio a los responsables del régimen simplificado.[73] Al respecto, la Corte consideró necesario excluir dicha restricción por cuanto la misma constituía un obstáculo para lograr los fines de la medida, y porque pese a que se reconocen las diferencias entre los dos regímenes y las dificultades de control que puede haber sobre quienes hacen parte del régimen simplificado, no se aportaron razones que justifiquen un trato diferenciado para la aplicación de la medida.[74]

Por otra parte, mediante el Decreto legislativo 1818 de 2015 se estableció la regla por la cual "*los saldos a favor generados en las respectivas declaraciones tributarias podrán ser imputados en las declaraciones de los períodos siguientes, pero en ningún caso podrán ser objeto de devolución y/o compensación.*"[75] Regla que, vale la pena destacar, es igualmente adoptada por el Gobierno Nacional en el decreto objeto de análisis en la presente providencia. Al respecto consideró la Corte que la regla dispuesta era acorde a la Carta Política bajo el siguiente razonamiento:

> "(…) *la decisión del Gobierno, orientada a que la recuperación de saldos a favor se realice a través de la imputación en declaraciones futuras, supone una medida de control que, como lo indica el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención, permite preservar la sostenibilidad fiscal dentro de una situación de crisis, pues formaliza un seguimiento de orden fiscal sobre los bienes exentos, facilitando contabilizar el*

---

[73] Decreto legislativo 1818 de 2015. Artículo 1°. Exención transitoria de IVA. (…) Parágrafo 3°. El tratamiento previsto en este artículo se aplicará a las ventas realizadas 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 se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio en los municipios señalados en el artículo 10 del Decreto 1770 de 2015. Así mismo, a las ventas realizadas en los municipios señalados en el artículo 10 del Decreto 1770 de 2015 por 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 presente decreto, se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio.

[74] Al respecto sostuvo la Corte en la Sentencia C-701 de 2015: "Mantener la exención del IVA solo para los responsables del régimen común, impide que, frente a ciertos supuestos, se cumpla la finalidad perseguida por la medida, cual es la de disminuir el precio que debe pagar el consumidor final de los consabidos productos y, de ese modo, estimular la demanda interna de los mismos contrarrestando el riesgo inflacionario e incrementando el consumo. para la consideró que las medidas de exención tributaria del IVA, dado el alcance temporal, geográfico y material de las medidas, se ajustaban a los requisitos exidgidos por la Constitución y por la ley para este tipo de medidas. 6.2.14. No se escapa a la Corte que las diferencias existentes entre el régimen común y el régimen simplificado, particularmente desde el punto de vista de las obligaciones formales, pueden tener incidencia sobre la operación y el control de la exención. Sin embargo, en este caso, como ya se anotó, ni el Gobierno aportó elementos de juicio sobre ello, ni se advierte que existan circunstancias que, en función de esas diferencias, justifique un tratamiento distinto a las compras que lleven a cabo los responsables del régimen simplificado cuando estas se realizan desde el resto del territorio nacional hacía los municipios de frontera, teniendo en cuenta que el objetivo de la norma es impulsar la reactivación económica en la zona afectada, situación que involucra tanto a los comerciantes del régimen común como a los del régimen simplificado.

[75] Decreto legislativo 1818 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." Artículo 1º, Parágrafo 1º.

no recaudo y vigilar y monitorear el adecuado funcionamiento de la medida tributaria."[76]

Adicional a lo anterior, la Corte hizo mención al carácter temporal de la medida, lo que sirvió para considerar que la misma resultaba proporcional y adecuada para lograr los fines perseguidos.

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.[77] 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.[78]

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, son constitucionalmente válidas para enfrentar las situaciones de emergencia en distintas ocasiones.[79]

---

[76] Corte Constitucional, Sentencia C-701 de 2015 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

[77] Se refiere a la tragedia producida en la ciudad de Mocoa por el desbordamiento de los rios 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 os habitantes e infraestructura ubicados en las zonas de acumulación de cuencas de montaña suceptibles de presentar este tipo de fenómenos." José Humberto Caballero Acosta "Las avenidas torrenciales" en Revista Gestión y Ambiente, 2011.

[78] Decreto Leislativo 731 de 2017 "Artículo 1º. Exención transitoria de IVA. Hasta el 31 de diciembre de 2017, estarán exentos de IVA sin derecho a la devolución y/o compensación, los siguientes bienes, cuya venta se realice en el municipio de Mocoa, de conformidad con lo establecido en el artículo 1° del Decreto 601 de 2017: a) Alimentos; b) Calzado; c) Prendas de vestir; d) Materiales de construcción; e) Electrodomésticos y gasodomésticos. // Parágrafo 1º. Los saldos a favor generados en las respectivas declaraciones tributarias podrán ser imputados en las declaraciones de los períodos siguientes, pero en ningún caso podrán ser objeto de devolución y/o compensación."

[79] Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucería 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. El legislador de excepción reitera el instrumento y los bienes afectados con la exención (alimentos, calzado, prendas de vestir, materiales de construcción, electrodomésticos y gasodomésticos), por ser estos de primera necesidad, por ende, de mayor consumo."

Respecto de las condiciones de aplicación de la excepción dispuesta en el Decreto 731 de 2017[80] esta Corte concluyó que resultaban compatibles con la Carta Política. Al respecto se sostiene en la citada sentencia que :

> "*El procedimiento a seguir una vez realizada la venta es regulado por el artículo 4º, se trata de informar adecuada y eficazmente a las autoridades para que estas lleven el control y puedan verificar el cumplimiento de las medidas, evitando al mismo tiempo abusos por parte de quienes pretendan valerse de la situación para obtener lucro personal. Ninguno de los condicionamientos previstos en el artículo 4º vulnera lo dispuesto por el Constituyente, se trata de controles razonables y proporcionales al fin buscado, de otra manera el Gobierno perdería el control sobre la aplicación de las medidas adoptadas con el Decreto 731 de 2017."*[81]

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 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 precisado los límites temporales y ha restringido las condiciones de implementación de estos instrumentos a partir de los principios constitucionales de igualdad y equidad cuando la alternativa implementada otorga beneficios con violación del artículo 13 de la Carta.

Bajo esa línea interpretativa, es posible concluir, a partir de la jurisprudencia analizada que, habiéndose demostrado la relación de conexidad, proporcionalidad y necesidad, así como el cumplimiento de los requisitos y condiciones de implementación, las medidas relacionadas con la exención del

---

[80] Artículo 4º. Condiciones de aplicación. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 1º del presente decreto deberá seguirse el siguiente tratamiento:
1. Al momento de facturar la operación de venta, el responsable deberá indicar en la factura a través de cualquier medio electrónico, sello o anotación mediante una leyenda que indique: "Bienes Exentos –Decreto 731 de 2017–".
2. Para efectos de las ventas realizadas dentro del municipio de Mocoa, los bienes a comercializar deberán encontrarse físicamente dentro de la extensión territorial de este municipio.
3. Tanto la venta como la entrega de los bienes deberá realizarse dentro del plazo establecido en el artículo 1º del presente decreto.
4. El responsable deberá rendir un informe fiscal de ventas con corte al último día de cada mes, el cual será remitido dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, que corresponda al domicilio fiscal del responsable del impuesto sobre las ventas, que efectúe la venta exenta, certificado por contador público o revisor fiscal, según sea el caso, en el cual se detalle:
a) Relación de facturas o documentos equivalentes, registrando el número, fecha, cantidad, especificación del bien y valor de la operación;
b) Asociar a las facturas o documento equivalente de que trata el literal anterior, los documentos de remisión, recepción y certificado de revisor iscal o contador público, para el caso de las ventas de que trata el literal b) del artículo 5º de este decreto.

[81] Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucería Mayolo).

IVA, en el marco de un Estado de Emergencia, han sido declaradas constitucionales por este Tribunal.

5. EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO LEGISLATIVO 438 DE 2020

En el presente examen, la Corte iniciará por realizar un recuento del contenido y alcance del Decreto analizado para luego proseguir con la evaluación de los requisitos enumerados en el numeral 3°. de la parte considerativa de esta decisión.

5.1. Contenido y alcance de las medidas del Decreto legislativo 438 de 2020

El DL 438 de 2020 se anuncia de la siguiente manera: "*Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 417 de 2020"*, proferido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 215 de la Carta.

5.1.1. *Parte motiva del DL 438 de 2020*

El decreto en mención está conformado por diez (10) considerandos que explican los fundamentos de las medidas adoptadas de la siguiente forma:

En los cinco (5) primeros considerandos se reitera el marco en el cual se adoptan las medidas del Decreto, particularmente, se hace referencia a la declaración del estado de emergencia sanitaria a causa del nuevo coronavirus COVID-19 en la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020 y a la declaratoria de Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica (en adelante EEESE) a través del Decreto legislativo 417 de 2020.

En los considerandos sexto y séptimo se explica la importancia general de acudir a las medidas extraordinarias, así como a su finalidad para conjurar la crisis.

Por su parte, el octavo considerando se refiere a la necesidad específica de las 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*".

A su turno, el noveno hace mención a la conexidad de las medidas tributarias con lo dispuesto en el Decreto legislativo 417 de 2020 que declaró el EEESE, para lo cual transcribe el texto de uno de los considerandos de dicho decreto en el que señala que se requiere la adopción de medidas extraordinarias de diferente naturaleza, incluidas las tributarias.

Finalmente, el último de los considerados guarda relación con la necesidad de la segunda medida adoptada por el Decreto, al señalar que "*no ha sido viable el desarrollo normal de las asambleas de las entidades sin ánimo de lucro dentro del término que establece el artículo 360 del Estatuto Tributario, afectando el proceso de actualización en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta (…*)"

5.1.2. *Disposiciones del DL 438 de 2020*

El Decreto está compuesto por 5 artículos que desarrollan dos tipos de medidas: (i) Por un lado, establece la exención transitoria del IVA para importación y venta dentro del territorio nacional de un listado de bienes de uso hospitalario indispensables para la atención de pacientes con COVID-19 y (ii) por otro, la ampliación del plazo para el proceso de actualización del Régimen Tributario Especial. Concretamente, el articulado dispone lo siguiente:

En el artículo 1º se establece la exención del impuesto sobre las ventas -IVA "*en la importación, y en las ventas en el territorio nacional sin derecho a devolución y/o compensación*" de un listado de 24 bienes de uso hospitalario, bajo la condición de que cumplan con los criterios técnicos establecidas en el anexo del decreto. El precitado artículo prevé, como término de la exención, la duración de la emergencia declarada en el Decreto legislativo 417 de 2020.

Seguidamente, a través de tres parágrafos, el mismo artículo concreta el alcance de la medida al establecer en su parágrafo 1º que los saldos a favor generados podrán ser imputados en las declaraciones de periodos siguientes pero no podrán ser objeto de devolución y/o compensación; será beneficiario de impuestos descontables en el IVA, quien enajene los bienes exentos a condición de que presente la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable (parágrafo 2º). Por su parte, el parágrafo 3º aclara que los bienes que a la fecha sean exentos o excluidos del IVA, mantendrán su tratamiento tributario, conforme con las disposiciones vigentes.

Más adelante, el artículo 2º del decreto objeto estudio consagra las condiciones de aplicación de la exención tributaria en cuatro numerales que se sintetizan así: 1) el facturador deberá incorporar en el documento una leyenda que indique: "*Bienes Exentos - Decreto 417 de 2020"*; 2) la importación, venta y entrega de los bienes exentos debe realizarse dentro del término de duración del EEESE; 3) el responsable del IVA debe rendir un informe mensual de ventas, en el cual se detallen las facturas o documentos equivalentes, registrando número, cantidad, especificación del bien y valor la operación, y debe remitirlo dentro de los 5 primeros días del mes siguiente a la oficina de la DIAN que corresponda según su domicilio; 4) en el mismo informe, quien realice importación de bienes exentos, debe presentar la declaración de importación, registrando fecha, cantidad, especificación del valor la operación, y número la factura del proveedor del exterior.

A su turno, el artículo 3º regula las consecuencias o sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en los artículos anteriores, que se

resumen en que (i) el incumplimiento del artículo 1° y los numerales 1° y 2° del artículo 2° dan lugar a la inaplicación del tratamiento tributario referido, caso en el cual la importación y/o la venta, estará sujeta al tratamiento tributario ordinario. Y, (2) el incumplimiento de lo establecido en los numerales 3° y 4° del artículo 2°, da lugar a la sanción consagrada en el artículo 651 Estatuto Tributario.[82]

El artículo 4º consagra para los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial, que deben realizar el proceso de actualización de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario dentro de los términos que establece el artículo 364-5 de la misma norma en el año calendario 2020, la ampliación del plazo hasta el 30 de junio del 2020, así como para celebrar la reunión del órgano de dirección que aprueba la destinación del excedente trata inciso 3° artículo 360 del Estatuto Tributario.

Al respecto, tal como lo mencionaron el Ministerio Público y la Universidad Libre en su intervención, si bien el aplazamiento de la Asamblea General consagrada en el artículo 360 del ET no presenta ningún inconveniente en su alcance, en cambio, la referencia a los artículos 356-3 y 364-5 tiene una connotación más compleja.

[82] Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario. Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: // 1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: // a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; // Jurisprudencia Vigencia // b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea; // c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea; // d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. // 2. El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria. // Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder. // La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma. // En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente. // El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%). // Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

El artículo 364-5[83] del Estatuto Tributario se refiere al registro y actualización de la información en el registro WEB de las entidades del Régimen Tributario Especial, y en su tercer inciso establece: "*Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro*". Al respecto no hay ninguna dificultad en la comprensión del alcance del artículo 4 del Decreto analizado, que amplía hasta el 30 de junio, el plazo que la ley establece hasta el 31 de marzo para el registro web.

Por su parte, en el artículo 356-3[84] del Estatuto Tributario el título y el primer inciso de la norma se refieren a la actualización del Rut para contribuyentes del Régimen Tributario Especial, señalando que se realiza, por regla general, con la sola presentación de la Declaración de Renta. Pero en el segundo párrafo, el artículo ordena la presentación a la DIAN de una "*memoria económica*", por parte de aquellas entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 1.600 UVT en el año anterior. A ese respecto, en el parágrafo de la norma, se indica que "*el Gobierno Nacional reglamentará las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación*."

---

[83] Estatuto Tributario Artículo 364-5. "*Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil*. Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo. // La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad. // Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro. (…)"

[84] Estatuto Tributario. Artículo 356-3. "Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial. Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes del Régimen Tributario Especial contenido en el RUT, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta. // Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia. // Aquellas entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo y sus reglamentaciones serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 364-3. // PARÁGRAFO. El Gobierno nacional reglamentará las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación."

En efecto, con el Decreto 2442 de 2018 el Gobierno Nacional modificó, entre otros, el artículo 1.6.1.13.2.25[85] del Decreto reglamentarios 1625 de 2016, que se refiere a la "*Actualización del Régimen Tributario Especial y presentación de la memoria económica"*. En la norma se establece el plazo para las dos medidas a las que se refiere los artículos 364-5 (registro web) y 356-3 (entrega de la memoria económica), fijando para ambos el 31 de marzo de 2020.

Para esta Corte es clara la relación que existe entre el envío de la memoria económica y la actualización del registro de las entidades del Régimen Tributario Especial, pues, si bien la memoria económica solo se exige bajo la condición de haber superado cierto nivel de ingresos (160.000 UVT), lo cierto es que ambos procesos son requisitos necesarios para la actualización del registro y la continuidad en el Régimen Tributario Especial.[86] En ese sentido es claro que la intención del Gobierno Nacional al expedir el artículo 4 del Decreto 438 de 2020, fue modificar el plazo del 31 de marzo y ampliarlo hasta el 30 de junio de 2020, para la realización de ambos procedimientos requeridos para la actualización del registro en el Régimen Tributario Especial.

Será entonces, bajo el entendido de que el alcance del artículo 4 del Decreto 438 de 2020 es fijar el plazo para la realización de la reunión del órgano de dirección, la presentación de la memoria económica y la renovación en el registro web por parte de las ESAL en el Régimen Tributario Especial, que se analizará la constitucionalidad de la norma.

---

[85] Decreto 1625 de 2016 (modificado por el Decreto 2442 de 2018) Artículo 1.6.1.13.2.25. *Actualización del régimen tributario especial y presentación de la memoria económica.* Los contribuyentes del régimen tributario especial, así como las cooperativas, deberán actualizar el registro web de que trata el artículo 364-5 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.1.5.1.16. de este Decreto, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo de 2020, independientemente del último dígito del Número de Identificación (NIT), sin tener en cuenta el dígito de verificación. // La memoria económica a que se refiere el artículo 356-3 del Estatuto Tributario deberán presentarla los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, así como las cooperativas, que hayan obtenido en el año gravable 2019 ingresos superiores a ciento sesenta mil (160.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) ($5.483.200.000 año 2019) a más tardar el treinta y uno (31) de marzo de 2020, independientemente del último dígito del Número de Identificación Tributaria (NIT), sin tener en cuenta el dígito de verificación. // Parágrafo. Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, así como las cooperativas que no realicen dentro del plazo establecido en este artículo el proceso de actualización y envío de la memoria económica, serán contribuyentes del impuesto de renta y complementario del régimen ordinario a partir del año gravable 2020, y deberán actualizar el Registro Único Tributario (RUT). // La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de oficio podrá actualizar el Registro Único Tributario (RUT).

[86] Al respecto, según lo dispone el inciso tercero del artículo 356-3 del estatuto tributario, las entidades que no cumplan con los señalados requisitos pierden la calidad o clasificación en el régimen tributario especial. El citado artículo señala: "Aquellas entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo y sus reglamentaciones serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 364-3."

El artículo 5º establece la vigencia del Decreto 438 de 2020 a partir de su publicación, la cual se realizó en el Diario Oficial 51.262 del 20 de marzo de 2020.

El Decreto lleva la firma del Presidente de la República y de los 18 ministros de su despacho.

Además, el DL 438 de 2020 cuenta con un Anexo que hace parte integral del mismo en el cual se incluye una tabla con los 24 bienes exentos que se encuentran en el artículo 1º del decreto, incluyendo información sobre el "*ítem*", "*nombre dotación*" y "*especificaciones técnicas mínimas obligatorias*".

5.2. Examen de los requisitos formales de constitucionalidad del Decreto legislativo 438 de 2020

De conformidad con las reglas establecidas en el numeral 3° de la parte considerativa de esta providencia, procede la Corte Constitucional a realizar la evaluación formal del DL 438 de 2020.

5.2.1. *Expedirse dentro del término de vigencia del estado de emergencia*

En efecto, el DL 438 de 2020 se expidió el día 19 de marzo de 2020 y entró en vigor el día 20 de marzo de 2020 luego de su publicación en el Diario Oficial 51.262 de esa fecha. Lo anterior, da cuenta de que la referida norma fue expedida durante la vigencia del DL 417 de 2020 que declaró el EEESE en todo el territorio nacional, por 30 días, a partir del 17 de marzo de 2020.

5.2.2. *Haber sido suscrito por el Presidente de la República y por todos los Ministros*

En efecto, el DL 438 de 2020 cumple el requisito por cuanto se verifica que lleva la firma del Presidente de la República, Iván Duque Márquez seguida de la de todos los ministros del despacho en el siguiente orden: La Ministra del Interior, Alicia 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 Cabello Blanco, el Ministro de Defensa Nacional, Carlos Holmes Trujillo García; El Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural, Rodolfo Enrique Zea; El Ministro de Salud y Protección Social, Fernando Ruiz Gómez; El Ministro de Trabajo, José Custodio Cabrera Báez; 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 González; El Ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible, Ricardo Lozano Picón; El Ministro de Vivienda, Ciudad y Territorio, Jonathan Malagón González; La Ministra de Tecnologías de la Información y Comunicaciones Silvia Constaín Rengifo; La Ministra de Transporte, Ángela María Orozco Gómez; La Ministra de Cultura Carmen Inés Vásquez Camacho; El Ministro del Deporte, Ernesto Lucena Barrero; y La Ministra de Ciencia, Tecnología e Innovación, Mabel Gisela Torres Torres.

5.2.3. *Contar con una motivación expresa*

El DL 438 de 2020 cuenta con una motivación compuesta por 10 considerandos en los que se explican las razones que justifican su expedición y la relación de las medidas adoptadas con el EEESE.

5.2.4. *Definir el ámbito de aplicación geográfica y temporal*

Las medidas acogidas por el DL 438 de 2020 tienen como ámbito de aplicación todo el territorio nacional, al igual que el EEESE declarado por el DL 417 de 2020. En cuanto a la aplicación temporal, la exención del IVA a los bienes de uso hospitalario, dispuesta en los artículos 1°, 2° y 3° del decreto, está limitada temporalmente a la vigencia del EEESE, esto es, hasta el 15 de abril de 2020, mientras que en el artículo 4°, dispone la ampliación de plazos hasta el 30 de junio 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 DL 438 de 2020 cumple con el lleno de los requisitos formales de constitucionalidad exigidos a este tipo de normas.

5.3. Examen de los requisitos sustanciales del Decreto legislativo 438 del 19 de marzo de 2020

Siguiendo el orden del examen establecido en el numeral 4° de la parte considerativa de esta providencia, procede la Corte a evaluar si el precepto normativo objeto de control satisface los requisitos sustantivos previstos por la Constitución y la Ley Estatutaria de Estados de Emergencia[87] para este tipo de asuntos.

5.3.1. *El juicio de finalidad*

El DL 438 de 2020 contempla dos medidas que requieren ser analizadas de manera independiente.

En cuanto a la primera de ellas, esto es la exención del Impuesto al Valor Agregado IVA para una serie de bienes de uso médico y hospitalario, según lo establece la parte considerativa, la medida busca reducir el valor en la importación y adquisición de una serie de bienes que resultan indispensables para la atención médica y hospitalaria asociada a la pandemia, facilitando su comercialización y el abastecimiento de los centros hospitalarios con el propósito de lograr la atención médica adecuada y evitar la agravación de la crisis.

[87] Ley 137 de 1994.

Los condicionamientos establecidos para la implementación de la medida, en cuanto a requisitos de facturación e informes, resultan necesarios para lograr la efectividad de la medida.

En cuanto a la segunda medida, esta se encuentra dirigida a mitigar los efectos económicos producidos por la pandemia, particularmente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias toda vez que amplía el plazo dispuesto en los artículos 356-3, 360 y 364-5 del Estatuto Tributario a fin de permitir que las entidades sin ánimo de lucro que, en virtud de las medidas de confinamiento no han podido realizar las asambleas afectando el proceso de actualización en el Régimen Tributario Especial, puedan cumplir con ese requisito y con aquellos necesarios para la actualización de la información en el registro y de esa manera no pierdan los beneficios de pertenecer al régimen especial.

Por lo tanto, estima la Corte que lo previsto DL 438 de 2020 cumple con el requisito de finalidad comoquiera que las medidas allí adoptadas se encuentran directa y específicamente encaminadas a impedir la extensión o agravación de los efectos nocivos de la crisis que dio lugar a la declaratoria de emergencia, puesto que, como lo sostiene el Ministerio Público, las disposiciones sobre exenciones de IVA para productos médicos necesarios para diagnosticar y tratar el COVID-19 y la ampliación del plazo para el proceso de actualización en el régimen tributario especial, no tienen otro propósito que evitar la expansión de los efectos de la crisis en ámbitos como la salud pública y en la situación tributaria de algunas entidades.

5.3.2. *El juicio de conexidad material*

El *test* de conexidad material implica determinar si existe un vínculo directo y específico entre las medidas adoptadas y las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el decreto de desarrollo correspondiente (conexidad interna), así como el vínculo directo y específico entre el decreto analizado y el contenido del decreto declaratorio de la emergencia (conexidad externa). Por lo tanto a continuación se procede a realizar el correspondiente análisis de las medidas contempladas el DL 438 de 2020 a la luz de los distintos tipos de conexidad.

(i) El Decreto 438 de 2020 cumple con el requisito de conexidad interna

Las motivaciones concretas de las medidas se encuentran en los considerandos 7 a 10 del decreto. Al respecto, frente a la exención tributaria a ciertos bienes de uso médico y hospitalario, la fundamentación se refiere a "*conjurar los efectos de la crisis mediante la protección de la salud de los habitantes del territorio colombiano*", precisando que:

> *"(...)de acuerdo a lo anterior, 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 coronavirus COVID-19 y para la atención preventiva de la población colombiana sobre esta pandemia, razón por la cual se establece mediante el presente Decreto Ley de manera transitoria, la exención del impuesto sobre las ventas – IVA, en la importación y en las ventas en el territorio nacional para los bienes listados en el anexo que hace parte integral del presente Decreto."*

Así, lo que concierne a la exención tributaria dispuesta en los artículos 1º (Exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA), 2º (Condiciones de aplicación) y 3º (incumplimiento de las condiciones y requisitos), tiene, por lo tanto, una relación directa y evidente con las motivaciones expuestas en la parte motiva del Decreto 238 de 2020.

En cuanto al artículo 4º del DL 438 de 2020 que dispone la ampliación, hasta el 30 de junio del presente año, de los plazos dispuestos en los incisos tercero de los artículos 360 (reunión del órgano de dirección que aprueba la destinación del excedente) y en los artículos 356-3 (envío de la memoria económica) y 364-5 del Estatuto tributario (proceso de actualización de la información en el aplicativo Web del régimen tributario especial), considera la Corte que la medida guarda un vínculo directo y específico con la parte motiva del decreto que, en el séptimo considerando establece que busca fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante "*la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país",* y explica, puntualmente, en el último de los considerandos que "(…) *no ha sido viable el desarrollo normal de las asambleas de las entidades sin ánimo de lucro que establece el artículo 360 del Estatuto Tributario, afectando el proceso de actualización en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario*" por lo que se requiere ampliar el plazo para que se efectúe el proceso de actualización.

En conclusión, las medidas dispuestas en el DL 438 de 2020 cumplen con el requisito de conexidad de la categoría interna comoquiera que existe una directa relación con la motivación expresada en el mismo decreto.

(ii) El DL 438 de 2020 cumple con el requisito de conexidad externa

El Decreto 417 de 2020, por el cual se declaró el EEESE, y fue declarado exequible por esta Corte, establece en su parte considerativa las motivaciones que dieron lugar a la medida, señalando **(i)** las declaratorias realizadas por la OMS desde el 7 de enero de 2020 sobre la gravedad de la expansión del virus COVID-19 y en particular aquella del 11 de marzo del mismo año que declaró la enfermedad como una pandemia e instó a los países a tomar medidas para evitar la propagación; **(ii)** las resoluciones 380 y 385 de 2020 en que el Ministerio de Salud tomó medidas preventivas y declaró el estado de emergencia sanitaria a causa del nuevo coronavirus COVID-19 en el territorio nacional y adoptó una serie de medidas con el objeto de prevenir el contagio y mitigar sus efectos; **(iii)** que pese a dicha declaratoria, la gravedad de la pandemia hace que las medidas sean insuficientes y con la tasa de contagio que

se generaría en las condiciones normales, los contagios podrían llegar a cuatro millones de personas, con un número total de 738.123 casos críticos y severos, lo que implicaría altísimos costos para afrontar las necesidades en salud y el cubrimiento de incapacidades.

En el DL 417 de 2020 que declaró el EEESE se señaló como motivación:

> *"(…) que lo expuesto anteriormente evidencia que el sistema de salud colombiano no se encuentra físicamente preparado para atender una emergencia de salud, requiere ser fortalecido de manera inmediata para atender un evento sorpresivo de las magnitudes que la pandemia ha alcanzado ya en países como China, Italia, España, Alemania, Francia e Irán, entre otros, los cuales presentan actualmente una tasa promedio de contagio de 0,026% de su población total (esta tasa de contagio sería equivalente a 13,097 casos en el país) en consecuencia y por estas razones el sistema requiere un apoyo fiscal urgente."*

En ese sentido, la exención tributaria para un listado de bienes necesarios para la atención médica de los pacientes con COVID-19 encuentra un vínculo directo y específico con el Decreto 417 de 2020 por cuanto, tal como se pudo establecer de las pruebas enviadas por el Ministerio de Salud, los bienes exentos son indispensables para la atención de las personas con síntomas graves generados por el COVID-19 que requieran hospitalización, así como para la implementación de nuevos espacios hospitalarios para atención de neonatos, en vista de la posible ocupación de los espacios actualmente disponibles por la necesidad de atender pacientes con el virus de la pandemia.

Por otra parte, en lo que se refiere a la medida que dispone la ampliación del plazo para la actualización en el Régimen Tributario Especial, la conexidad con el DL que declaró el EEESE también resulta evidente. Ello, en vista de que la declaratoria tomó en consideración la necesidad de restringir la movilidad de las personas para evitar la expansión del contagio,[88] por ello, en la misma norma se previó la posibilidad de tomar medidas tributarias destinadas a permitir que se atiendan las obligaciones para cuyo cumplimiento la pandemia y las restricciones de movilidad necesarias para enfrentarla, se hubiesen convertido en un obstáculo.

Sobre el particular, encuentra la Corte que el hecho de aplazar la fecha para la Asamblea y la actualización de información en el aplicativo web, así como para el envío de la memoria económica cuando a ello haya lugar, por parte de las entidades sin ánimo de lucro en el Régimen Tributario Especial, permite que la

[88] Al respecto, la parte motiva del DL 417 de 2020 señala: "Que para efectos de permitir la reducción de la movilidad, la aglomeración y la congregación en los sitios públicos, asi como para evitar una mayor afectación de las distintas actividades económicas, el empleo, la industria y el comercio, el Gobierno nacional considera necesario analizar todas las medidas tributarias."

no realización de dichas actividades en los plazos dispuestos en el Estatuto Tributario a causa de las medidas de restricción en la movilidad ordenada por el Gobierno no se traduzca en un efecto negativo para las entidades sin ánimo de lucro que, bajo ese supuesto, perderían la posibilidad de continuar las ventajas de pertenecer a un régimen tributario más beneficioso. En ese sentido, la medida procura mitigar los efectos económicos y tributarios negativos permitiendo que se cumplan las obligaciones tributarias y se conserve el registro en el régimen tributario especial para aquellas entidades que, en virtud de que no tienen ánimo de lucro y que desempeñan actividades que generan beneficios a la comunidad, han adquirido dicho beneficio.

Al respecto señala la parte motiva del DL 417 de 2020:

> "*Que para efectos de permitir la reducción de la movilidad, la aglomeración y la congregación en los sitios públicos, así como para evitar una mayor afectación de las distintas actividades económicas, el empleo, la industria y el comercio, el Gobierno nacional considera necesario analizar todas las medidas tributarias. Que en el contexto de las medidas tributarias que puedan adoptarse en desarrollo de los poderes que confiere la emergencia, el Gobierno nacional considera necesario analizar todas las medidas tributarias necesarias para afrontar la crisis y en particular la de otorgar beneficios tributarios, con el fin de promover las industria y comercio del país que generen fuentes de empleo que permitan absorber fuerza laboral afectada por esta pandemia.*
>
> *Que los efectos económicos negativos a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención a través de medidas extraordinarias referidas a aliviar las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras, que puedan verse afectadas en su cumplimiento de manera directa por efectos de la crisis.*
> *Que los efectos económicos negativos generados por el nuevo coronavirus COVID-19 a los habitantes del territorio nacional requieren de la atención mediante la adopción de medidas extraordinarias encaminadas a atender las obligaciones de diferente naturaleza, como tributarias, financieras, entre otras, con el fin de proteger el sector salud, promover la industria y el comercio del país y permitan absorber las perdidas económicas y fuerza laboral afectada por esta pandemia."*

Por lo tanto, concluye este Tribunal que el DL 438 de 2020 cumple con el requisito de conexidad material tanto interna como externa, y por lo tanto se debe continuar con el examen de la norma.

5.3.3. *El juicio de motivación suficiente*

El DL 438 de 2020 en su parte motiva explica detalladamente las razones por las cuales se hace indispensable acudir a las medidas dispuestas, en particular, por la urgencia de facilitar el abastecimiento hospitalario de los bienes incluidos en el listado del artículo primero, para lo cual se establece una exención tributaria que tendría como efecto el abaratamiento de la venta e importación de productos necesarios para la atención de pacientes con COVID-19. También señala que dadas las restricciones de movilidad, no se han podido realizar las reuniones necesarias para la actualización en el Régimen Tributario Especial de las entidades sin ánimo de lucro, por lo que se requiere ampliar el plazo para evitar los efectos nocivos que podría traer el incumplimiento de dicho requisito. Esta motivación, estima esta Corporación, resulta suficiente, en especial, por cuanto las previsiones consagradas en el DL 438 de 2020 no tienen como objeto limitar o suspender derechos constitucionales.

5.3.4. *El juicio de ausencia de arbitrariedad*

DL 438 de 2020 (i) no suspende ni afecta el núcleo esencial de los derechos fundamentales de los ciudadanos; y (ii) no interrumpen el normal funcionamiento de las ramas del poder público, y (iii) tampoco suprimen ni modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento. El decreto analizado establece dos medidas de ámbito tributario, una de las cuales crea una exención a un listado de bienes de uso médico y establece el procedimiento y requisitos para implementar la exención, así como las sanciones en caso de incumplimiento de los mismos. Además, amplía el plazo para el cumplimiento de requisitos de orden tributario. En ese sentido, lejos de constituir una trasgresión a los derechos fundamentales, las medidas están dirigidas a preservar la salud, la integridad personal y la vida, facilitando a su vez, el cumplimiento de obligaciones tributarias.

En consecuencia, en el DL 438 de 2020 no se prevén medidas que desconozcan 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.

5.3.5. *El juicio de intangibilidad*

El DL 438 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.

5.3.6. *El juicio de no contradicción específica*

Considera esta Corporación que el DL 438 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 tributarias del Impuesto al Valor Agregado -IVA- para los bienes de uso médico descritos en el artículo 1º del decreto; ni a ninguna de las medidas dispuestas en los parágrafos del artículo 1° (imputación de los saldos a favor en declaraciones de IVA en periodos siguientes, impuestos descontables en el IVA, y el mantenimiento de bienes exentos), ni en los artículos 2° (condiciones de aplicación) y 3° (Sanción por el incumplimiento de las condiciones y requisitos).

Al respecto, es preciso señalar que esta Corte, en reiteradas ocasiones, ya ha examinado y avalado las medidas que prevean exenciones de IVA en estados de emergencia y que adoptan procedimientos, requisitos y consecuencias por el incumplimiento similares a las que se adoptan en el DL 438 de 2020.[89]

Bajo ese entendimiento, la idoneidad de la medida en la presente ocasión no solo resulta remarcada por el hecho de que la finalidad de abaratar el listado de bienes justifica su legitimidad en que los bienes exentos son requeridos 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, la redacción de las reglas de aplicación de la medida se ajusta a las decisiones que esta Corte ha ido tomando al evaluar medidas similares, de tal manera que no hay en ellas ninguna contradicción con lo dispuesto en la Carta Política o en el Bloque de Constitucionalidad.

Por otro lado, tampoco hay disposiciones de rango constitucional que prohíban la ampliación de un plazo para realizar la asamblea y actualizar la información de entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial.

(ii) Las disposiciones del DL 438 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 DL 438 de 2020 no desmejoran los derechos sociales de los trabajadores.

En plena correspondencia con lo expuesto, la Corte Constitucional encuentra que las medidas contempladas en el DL 438 de 2020 se ajustan al requisito de *no contradicción específica.*

5.3.7. *El juicio de incompatibilidad*

---

[89] Ver supra numeral 4. Al respecto, sobre el análisis de las medidas de exención del IVA proferidas en EEESE, 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.

Las medidas dispuestas en los artículos 1 a 3 del DL 438 de 2020 prevén una exención tributaria de IVA para ciertos bienes de uso hospitalario por considerar que se requiere disminuir su valor para efectos de la venta e importación a fin de dotar a los establecimientos que deben atender a los pacientes con COVID-19. Se trata de una exención tributaria transitoria que, dado el estado de emergencia, se toma en virtud de las competencias legislativas extraordinarias del Presidente de la República, por cuanto el IVA del 19% con que están gravados los bienes allí excluidos, hace que la incidencia del impuesto en el precio final de estos bienes dificulte su adquisición por parte de los establecimientos encargados de atender la crisis.

En cuanto a las condiciones, requisitos y sanciones por el incumplimiento de los mismos se trata de herramientas necesarias para lograr la efectividad de la medida, que no se contraponen al derecho vigente, sino que, por el contrario, logran la articulación de la medida con el sistema tributario, puesto que establece que los saldos a favor podrán ser imputados en periodos siguientes sin que haya lugar a compensación o devolución a fin de conservar los recursos del sistema tributario, se establece el ámbito temporal de la medida, se establece un procedimiento para informar correctamente a la DIAN sobre el uso de la exención y se adopta la sanción del ET por el incumplimiento de dicha información lo cual, resulta acorde con sistema legal colombiano.

Por su parte, la medida contemplada en el artículo 4 del DL 438 de 2020 suspende temporalmente la aplicación del plazo máximo para la realización de los requisitos establecidos en los artículos 356-3, 360 y 364-5 del Estatuto Tributario, esto el plazo hasta el 31 de marzo de 2020 para realizar la reunión del órgano de dirección, enviar la memoria económica cuando los ingresos superen los 1.600 UVT y actualizar la información en el registro web de las entidades del Régimen Tributario Especial.

En su reemplazo, la norma implementa como fecha límite el 30 de junio de 2020 para la realización de los requisitos señalados. No se trata de la eliminación de los requisitos dispuestos en dichas normas, sino de la modificación formal y transitoria al plazo en que deben cumplirse, por cuanto, en virtud de las medidas de confinamiento necesarias para afrontar el COVID-19, se hacía extremadamente difícil cumplir con el lleno de esos requisitos en el plazo inicialmente establecido.

En la parte motiva, el DL explica claramente que dicha modificación opera como resultado de las dificultades que han tenido las entidades sin ánimo de lucro para la reunión de la asamblea y el consecuente cumplimiento de los demás requisitos en virtud de las medidas de confinamiento que han sido tomadas por el Gobierno Nacional a fin de evitar la propagación de la pandemia. En ese orden, estima la Corte que el Decreto cumple con lo dispuesto en el artículo 12 de la LEEE, por cuanto están suficientemente explicados los motivos por las cuales, el plazo inicialmente previsto en el Estatuto Tributario y su decreto reglamentario es irreconciliable con el correspondiente estado de excepción.

Así, concluye la Corte que el impuesto de IVA del 19% que se exceptúa a un listado de bienes de uso médico y los plazos establecidos en los artículos 356-3, 360 y 364-5 del ET, resultan incompatibles con la emergencia generada por el COVID-19 por lo que se requería tomar las medidas del DL 438 de 2020.

5.3.8. *El juicio de necesidad*

La necesidad de las medidas se analiza desde dos perspectivas:

(i) **La necesidad fáctica o idoneidad**. Al respecto, la exención del IVA a un listado de 24 bienes para dotación hospitalaria se justifica en la necesidad de reducir "*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".*

En la descripción de la necesidad de la medida, la Presidencia de la República explicó que "(…) *al estar gravados con IVA a una tarifa del 19%, los dispositivos médicos enlistados tienen implícito un sobrecosto que, en el marco de la pandemia, es necesario reducir para facilitar la disponibilidad y oportuna para entidades hospitalarias encargadas de la atención y prestación del servicio de salud*."

Respecto de la idoneidad de los bienes incluidos en el listado para atender la necesidad propuesta, el Ministerio de Salud informó a esta Corporación cuál es la idoneidad de los bienes que el Gobierno Nacional enlistó en el articulo 1 del Decreto 438 de 2020[90] y explicó que hacen parte de dicho listado: "*los dispositivos médicos que se consideran esenciales para el manejo de pacientes con sospecha y confirmación diagnostica de coronavirus COVID-19 que*

[90] Al respecto el Ministerio de Salud, en el informe con las respuestas enviadas a la Corte Constitucional sobre las preguntas formuladas en el auto por el que se asumió la competencia en el presente proceso, indicó: "Dentro del listado, se encuentran elementos de dotación hospitalaria como camas, incubadoras, básculas, pesa bebé y camas pediátricas, dado la demanda que existe en esta emergencia, de acondicionar aquellos sitios externos a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, para atención de la población afectada.
De igual manera, incluye dispositivos médicos y equipos biomédicos básicos para la valoración médica general del paciente, como equipo de órganos de los sentidos, tensiómetro, fonendoscopio, pulsoxímetro; otros, indispensables para el diagnóstico y el control de los pacientes como equipo de rayos X portátil, glucómetro, electrocardiógrafo.
Para la atención del paciente neonato hospitalizado, un dispositivo como la lámpara de calor radiante, indispensable para el mantenimiento de la temperatura, y tratamiento de afecciones propias de su edad. // Para el manejo de pacientes en general, en los servicios de urgencias, hospitalización, cuidado intermedio, son necesarios igualmente, los monitores para control continuo de signos vitales, las bombas de infusión para la administración de mezclas y medicamentos, el desfibrilador para atención del paciente en paro cardiorespiratorio, el monitor de transporte, en caso de traslado del paciente, aspirador de secreciones para pacientes con pérdida de la conciencia; bala de oxígeno, concentrador de oxígeno, flujómetro, nebulizador, para la administración de oxígeno y medicamentos por vía aérea, lámpara de fototerapia para la rehabilitación. Adicionalmente para pacientes en cuidados intensivos se requiere, ventiladores para el soporte, en caso de distress4 respiratorio."

requieren atención en urgencias, hospitalaria, ambulatoria y aquellos que son de uso frecuente en pacientes que adicionalmente requieren atención en unidades de cuidados intensivos o unidades de cuidado intermedio."

Además, el Ministerio incluyó una tabla detallada en la cual explicó la funcionalidad en salud y el uso en pacientes con COVID-19 de cada uno de los 24 *ítems* incluidos en el anexo del DL 438 de 2020.

En consonancia con lo sostenido por la Universidad Libre en su intervención, esta Corte considera que el Ministerio de Salud es la entidad que maneja los criterios técnicos que le permiten evaluar las necesidades en cuanto a dotación del sistema de salud para atender la crisis provocada por la pandemia.

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 al listado de bienes incluido en el artículo 1° y en el anexo del DL 438 de 2020 está debidamente acreditada.

En lo que tiene que ver con los artículos 2° y 3° que se refieren a las reglas para la implementación de la exención del IVA, dichas reglas han sido consagradas en similares oportunidades y han sido consideradas por esta Corte como necesarias para permitir el control y garantizar la efectividad de la medida, por lo que este Tribunal reitera su conclusión y estima que resultan necesarias para garantizar la eficacia de la exención tributaria.

Por su parte, la medida dispuesta en el artículo 4° que establece la ampliación del plazo en el año 2020 para que las ESAL beneficiarias del régimen tributario especial realicen la reunión de aprobación de la destinación de sus excedentes de la vigencia anterior, y la actualización de su información en el aplicativo web correspondiente, así como el envío de la memoria económica cuando corresponda, permiten superar los efectos derivados de la crisis por cuanto las medidas de restricción de movilidad han generado dificultades en la realización de todo tipo de reuniones y en el normal desempeño de las labores propias de las distintas entidades.

La medida así dispuesta resulta, a juicio de esta Corporación, fácticamente necesaria para evitar que entidades sin animo de lucro, muchas de ellas relacionadas con el sector de la salud, terminen perdiendo los beneficios de pertenecer al Régimen Tributario Especial como consecuencia del incumplimiento de la reunión del órgano directivo y las gestiones para la actualización del registro en el RTE, en un plazo que, dadas las medidas de confinamiento, no ha sido posible cumplir.

Se concluye por lo tanto que lo dispuesto en el DL 438 de 2020 cumple con el requisito de necesidad desde la perspectiva fáctica.

(ii) En cuanto a la **necesidad jurídica o subsidiariedad** de las medidas, en lo que respecta a la primera medida y su regulación en los artículos 1 a 3 del DL 438 de 2020, en consonancia con lo sostenido por el Ministerio Público, la Corte Constitucional constata que el Gobierno no contaba con medios ordinarios para establecer la exención transitoria del IVA allí dispuesta, 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.). En este sentido, la Corte constata que la medida satisface el requisito de necesidad jurídica de la medida.

En cuanto a la segunda medida, es necesario realizar un análisis detallado por cuanto, como lo manifestó el Sr. Procurador General de la Nación, los plazos modificados se encuentran estipulados en normas de distinta jerarquía.

En lo que atañe al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, el tercer inciso establece: "*Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro."* Por su parte, el artículo 360 del mismo estatuto, en su tercer inciso señala: "*La reunión del órgano de dirección debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año*". Se trata por lo tanto de plazos legales para el cumplimiento de obligaciones tributarias que requerían de una norma de rango legal para poder ser modificadas o suspendidas, por lo que, claramente la necesidad jurídica de la medida, en consonancia con su necesidad fáctica, está claramente comprobada.

Por otro lado, el artículo 356-3 del Estatuto Tributario,[91] establece que las entidades sin ánimo de lucro deberán entregar a la DIAN una "*memoria económica*" de sus actividades cuando se hayan obtenido ingresos superiores a 1.600 UVT en el año anterior. El Parágrafo de dicho artículo, establece que el

[91] Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario. Artículo 356-3. Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial. Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes del Régimen Tributario Especial contenido en el RUT, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta. // Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia. // Aquellas entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo y sus reglamentaciones serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 364-3. // PARÁGRAFO. El Gobierno nacional reglamentará las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación.

gobierno reglamentará "*las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación"*.

Justamente, en virtud de que la determinación del plazo para la presentación de la memoria económica fue delegada al Gobierno Nacional, el Ministerio Público solicita que se condicione la constitucionalidad del artículo 4 del DL 438 de 2020, de manera tal que esta materia quede por fuera del alcance del artículo en vista de que no habría necesidad jurídica de acudir a las competencias legislativas extraordinarias para ampliar el plazo allí establecido.

Al respecto es necesario tener en cuenta que, de las normas del Estatuto Tributario y tal como lo interpreta la DIAN, es posible concluir que el concepto de actualización de la información para el Régimen Tributario Especial comprende dos aspectos, a saber:[92]

(i) En primer lugar, la actualización de la calidad contribuyente pertenecientes al Régimen Tributario Especial en el RUT a que se refiere el artículo 356-3 del E.T., la cual se hace – *por regla general*- con la sola presentación de la declaración de renta como contribuyente del RTE. Y (ii) en segundo lugar, la actualización de la información en el registro web por parte de las entidades sin ánimo de lucro y del sector cooperativo clasificados en el régimen especial, lo cual tiene una periodicidad anual y debe realizarse en el primer trimestre de cada año, según lo dispuesto en el artículo 364-5 del E.T.

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 356-3,[93] para la actualización de la calidad de contribuyente en el Régimen Tributario Especial, las entidades sin ánimo de lucro que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en al año inmediatamente anterior, deberán presentar, junto con la solicitud de permanencia en el Régimen Tributario Especial, una memoria económica sobre su gestión, en el término que para ello disponga el Gobierno nacional.

El plazo para entregar la memoria económica en la actual vigencia fue establecido por el Decreto 2442 de 2018, que modifica uno de los artículos del Decreto 1625 de 2016-reglamentario del Estatuto Tributario-. En el artículo modificado se establece como plazo máximo el 31 de marzo de 2020, unificando los plazos para los dos requisitos antes mencionados, -la

---

[92] Información disponible en el sitio de internet de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, consultado en mayo de 2020 del sitio: https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Actualización/Paginas/default.aspx

[93] Estatuto Tributario, artículo 356-3 "*Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial.* (…) Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia."

actualización del registro web y la presentación de la memoria económica de las entidades del Régimen Tributario Especial-. El referido artículo indica:

> **Artículo 1.6.1.13.2.25.** ***Actualización del régimen tributario especial y presentación de la memoria económica***. Los contribuyentes del régimen tributario especial, así como las cooperativas, deberán actualizar el registro web de que trata el artículo 364-5 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.1.5.1.16. de este Decreto, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo de 2020, independientemente del último dígito del Número de Identificación (NIT), sin tener en cuenta el dígito de verificación.
>
> La memoria económica a que se refiere el artículo 356-3 del Estatuto Tributario deberán presentarla los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, así como las cooperativas, que hayan obtenido en el año gravable 2019 ingresos superiores a ciento sesenta mil (160.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) ($5.483.200.000 año 2019) a más tardar el treinta y uno (31) de marzo de 2020, independientemente del último dígito del Número de Identificación Tributaria (NIT), sin tener en cuenta el dígito de verificación.
>
> Parágrafo. Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, así como las cooperativas que no realicen dentro del plazo establecido en este artículo el proceso de actualización y envío de la memoria económica, serán contribuyentes del impuesto de renta y complementario del régimen ordinario a partir del año gravable 2020, y deberán actualizar el Registro Único Tributario (RUT).
> La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de oficio podrá actualizar el Registro Único Tributario (RUT).

En ese sentido, es claro para esta Corte que el artículo 4 del DL 438 de 2020 se refiere a la ampliación del plazo para los dos requisitos necesarios para la actualización en el Régimen Tributario Especial, incluido lo dispuesto en el tercer inciso del artículo 364-5 y también lo dispuesto en virtud del artículo 356-3, que en general está ligado al primero por cuanto existe una conexidad entre ambos requisitos.

Si bien el Ministerio Público tiene razón en que la modificación del término para la presentación de la memoria económica podría hacerse a través de un Decreto ordinario, lo cierto es que dicho plazo hace parte de un conjunto normativo sistemático que depende, finalmente, del aquel dispuesto en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario.

En efecto, para la Corte Constitucional el artículo 364-5, el segundo inciso del artículo 356-3 y el decreto que lo implementa tienen una relación de

sistematicidad tal que los convierte en el conjunto normativo que regula la cuestión de los plazos para cumplir con los diferentes requisitos para la actualización del registro en el Régimen Tributario Simple.

Por el contrario, declarar que la ampliación del plazo dispuesta en el artículo 4 del DL 438 de 2020 solo es aplicable al plazo para la actualización en el registro WEB, pero que el plazo para la entrega de la memoria económica no fue modificado por el Decreto, implicaría de suyo que las entidades sin ánimo de lucro que, confiando en la literalidad de la norma no presentaron la memoria económica antes del 31 de marzo, podrían perder los beneficios de pertenecer al Régimen Especial Tributario.

En ese sentido, esta Corporación considera que el artículo 4 del DL 438 de 2020 satisface el requisito de subsidiariedad o necesidad jurídica, por cuanto el nexo material entre las medidas legales y reglamentarias a las que alude el Decreto, explica la razonabilidad de que en un mismo decreto legislativo se haya hecho una regulación integral a fin de garantizar la efectividad y claridad a los destinatarios, especialmente porque se trata del uso de una facultad excepcional que pretende atender una emergencia nacional.

5.3.9. *El juicio de proporcionalidad*

En cuanto a las medidas dispuestas en el DL 438 de 2020, de antemano se debe concluir que, como se ha visto a lo largo del presente juicio de constitucionalidad, no restringen derechos de los ciudadanos y constituyen respuestas equilibradas frente a la gravedad de la pandemia causada por el virus COVID-19.

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.

En cuanto a las condiciones establecidas en los parágrafos 1 a 3 del artículo 1° del DL 438 de 2020, al igual que con las condiciones prescritas en el artículo 2 y las sanciones por el incumplimiento de dichas condiciones y requisitos, la Corte considera que permiten preservar la sostenibilidad fiscal dentro de una situación de crisis, pues formalizan el seguimiento fiscal sobre los bienes exentos, facilitando contabilizar el no recaudo y vigilar y monitorear el adecuado funcionamiento de la medida tributaria, sin que en ellas se detecte medidas que restrinjan derechos o impongan requisitos desproporcionados.

Los requisitos de incorporar en el documento una leyenda que indique: "*Bienes Exentos - Decreto 417 de 2020*" y rendir un informe mensual a la DIAN sobre las ventas y sobre los bienes importados y amparados con la exención del impuesto sobre las ventas -IVA, son reglas indispensables para el control de la medida, que no imponen cargas desproporcionadas sino que se acompasan con

las obligaciones ordinarias a cargo de vendedores e importadores que son responsables del impuesto sobre las ventas -IVA. Se trata de requisitos similares a aquellos que fueron establecidos en el artículo 4 del DL 731 de 2017, respecto del cual esta Corporación concluyó que no vulneraban lo dispuesto por el Constituyente, sino que se trataba de controles razonables y proporcionales al fin perseguido.[94]

Finalmente, en lo atinente la ampliación del plazo para la realización de las obligaciones tributarias relativas a la actualización de información y realización de la reunión del órgano de dirección de las entidades del regimen tributario especial, nada de lo allí dispuesto afecta derechos o principios constitucionales, que requieran ser balanceados. En cambio, la medida está plenamente justificada por la necesidad de evitar los efectos nocivos de la crisis en el trato tributario a las entidades sin ánimo de lucro que adelantan funciones y prestan servicios, considerados como meritorios, a la comunidad en general.[95]

Por todo ello, la Corte Constitucional concluye que las medidas adoptadas en el DL 438 de 2020 se ajustan a las exigencias constitucionales del juicio de proporcionalidad.

5.3.10. *El juicio de no discriminación*

En primer lugar, la Corte Constitucional constata que las medidas adoptadas en el DL 438 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, se verifica que el Decreto legislativo en cita no impone tratos diferenciados injustificados por las siguientes razones:

En lo que atañe a la medida de exención del IVA, el listado de productos beneficiados está plenamente justificado, pues el Gobierno nacional enlistó en el artículo 1 del Decreto 438 de 2020, los dispositivos médicos "*que se consideran esenciales para el manejo de pacientes con sospecha y confirmación diagnostica de coronavirus COVID-19 que requieren atención en urgencias, hospitalaria, ambulatoria y aquellos que son de uso frecuente en*

---

[94] Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2017 (MP Iván Humberto Escrucería Mayolo). Al respecto señaló la Corte en aquella decisión: "El procedimiento a seguir una vez realizada la venta es regulado por el artículo 4º, se trata de informar adecuada y eficazmente a las autoridades para que estas lleven el control y puedan verificar el cumplimiento de las medidas, evitando al mismo tiempo abusos por parte de quienes pretendan valerse de la situación para obtener lucro personal. Ninguno de los condicionamientos previstos en el artículo 4º vulnera lo dispuesto por el Constituyente, se trata de controles razonables y proporcionales al fin buscado, de otra manera el Gobierno perdería el control sobre la aplicación de las medidas adoptadas con el Decreto 731 de 2017."

[95] Estatuto Tributario, ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad: (…)"

pacientes que adicionalmente requieren atención en unidades de cuidados intensivos o unidades de cuidado intermedio."

El Ministerio de Salud le explicó detalladamente a esta Corporación la funcionalidad en salud y el uso específico en pacientes con COVID-19, de cada uno de los bienes incluidos en el listado del artículo 1º y el anexo del DL 438 de 2020. Por lo tanto, esta Corte concluye que los criterios utilizados para la selección de dicho listado no provienen de una decisión caprichosa, arbitraria o injustificada, sino que están ligados a las necesidades concretas de los establecimientos clínicos y hospitalarios para afrontar los efectos de la crisis creados por la pandemia del COVID-19, y por lo tanto, su selección está perfectamente justificada.

Respecto de los parágrafos del artículo 1° y de los artículos 2 y 3 del decreto que establecen las condiciones, requisitos y sanciones por incumplimiento de los requisitos para hacer efectiva la medida de exención tributaria, la Corte encuentra que en ellos no se establece ningún tipo de medida que genere diferenciaciones.

La exención aplica en todo el territorio nacional en consonancia con el alcance del EEESE declarado por el DL 417 de 2020. Del mismo modo, se dirige a todos los responsables del impuesto IVA sin ninguna diferenciación entre personas naturales o jurídicas. Por otra parte, a partir de la Ley 2010 de 2019, la diferencia entre pertenecientes al régimen común y al régimen simplificado desaparece, por lo que la referencia a responsables del IVA, se entiende, a la luz del parágrafo 3 del artículo 437 del ET[96], como: "*quienes realicen*

[96] Estatuto Tributario, Artículo 4. Parágrafo -modificado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019-. "Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones: //1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT. // 2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad // 3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. // 4. Que no sean usuarios aduaneros. // 5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT. // 6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no supere la suma de 3.500 UVT. // Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas (IVA), formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT. // Los responsables del impuesto solo podrán solicitar su retiro del régimen cuando demuestren que en el año fiscal anterior se cumplieron, las condiciones establecidas en la presente disposición. // Cuando los no responsables realicen operaciones con los responsables del impuesto deberán registrar en el Registro Único Tributario (RUT) su condición de tales y entregar copia del mismo al adquirente de los bienes o servicios, en los términos señalados

actividades gravadas con el impuesto", con excepción de los comerciantes, prestadores de servicios, agricultores y ganaderos, que realizan su actividad en pequeña escala y perciben ingresos por dichas actividades que no alcanzan los 3.500 UVT.

Bajo ese contexto, no existe diferenciación injustificada respecto de los sujetos a quienes afecta la exención tributaria, pues se trata de todos los responsables del impuesto exento y son, a su vez, quienes deben cumplir con los requisitos y condiciones para su implementación a riesgo de que se les imponga las sanciones del artículo 3.

En cuanto a la medida dispuesta en el artículo 4, ella tiene como beneficiarios a "*los contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial*". Esta es una categoría tributaria que no se fundamenta en criterios discriminatorios, sino que establece un régimen especial para el impuesto a la renta, según el artículo 19 del ET, a las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, cuyo objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias,[97] a las cuales debe tener acceso la comunidad.

---

en el reglamento. // Autorícese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para adoptar medidas tendientes al control de la evasión, para lo cual podrá imponer obligaciones formales a los sujetos no responsables a que alude la presente disposición. De conformidad con el artículo 869 y siguientes de este Estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea inaplicar la presente disposición, como: (i) la cancelación injustificada de establecimientos de comercio para abrir uno nuevo con el mismo objeto o actividad y (ii) el fraccionamiento de la actividad empresarial en varios miembros de una familia para evitar la inscripción del prestador de los bienes y servicios gravados en el régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA). // Para efectos de la inclusión de oficio como responsable del impuesto sobre las ventas (IVA), la Administración Tributaria también tendrá en cuenta los costos y gastos atribuibles a los bienes y servicios gravados, como arrendamientos, pagos por seguridad social y servicios públicos, y otra información que está disponible en su sistema de información masiva y análisis de riesgo.

[97] ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL. <Artículo modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad: // 1. Educación. Conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, 1064 de 2006, y 1804 de 2016. La cual puede ser: // La) Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia; // b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media; // c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario; // d) Educación para el trabajo y desarrollo humano. // e) Lo dispuesto en este numeral también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia. // 2. Salud. La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes, exceptuando las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015. // 3. Cultura. Actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural. // 4.

La Corte Constitucional constante que las medidas dispuestas en el DL 438 de 2020 no contemplan ningún tipo de diferenciación injustificada y mucho menos discriminación basada en criterios prohibidos.

6. CONCLUSION:

Una vez examinado el articulado que integra el DL 438 de 2020, tanto desde la perspectiva formal, como a la luz de todos los criterios de análisis material que la jurisprudencia de esta Corporación ha desarrollado para el estudio de los Decretos Legislativos que se expiden en el marco de un Estado de Emergencia Económico Social y Ecológico, la Corte Constitucional pudo constatar que las medidas dispuestas en el referido decreto y los fines que ellas persiguen, además de cumplir con cada uno de los requisitos formales para adecuarse a las

---

Ciencia, tecnología e innovación. Actividades definidas por la Ley 1286 de 2009 y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Asimismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general. // 5. Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades: // a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina, entre otras; // b) Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas; // c) Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana; // d) Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad. // 6. Actividades de protección al medio ambiente. Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible. // 7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras. // 8. Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes. // 9. Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006. // 10. Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas. // 11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia. // 12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo. // 13. Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000. // PARÁGRAFO 1o. Se entenderá que la actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada). // PARÁGRAFO 2o. Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad. Asimismo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares.

competencias extraordinarias en cuya virtud se dictan, tienen plena conexidad con la declaratoria de emergencia y, en particular, están justificadas por la necesidad fáctica y jurídica de controlar y minimizar los efectos nocivos de la crisis generada por la pandemia del COVID-19 con normas de jerarquía legal.

Bajo ese entendido, advierte la Corte que se trata de medidas que no restringen ni suspenden derechos o principios constitucionales, sino que, por el contrario, están destinadas a garantizar la protección de los derechos a la vida, la salud y la integridad de los ciudadanos, al tiempo que hacen posible el cumplimiento de obligaciones tributarias a las entidades del Régimen Tributario Especial. Además, es claro que su redacción evita cualquier tipo de diferenciación injustificada en el trato derechos constitucionales sino que, por el contrario, su finalidad se concreta en la protección de los mismos, resultando en consecuencia, proporcionales en el marco del estado de emergencia ocasionado por el COVID-19

Así las cosas, la Sala Plena de la Corte Constitucional procederá a declarar la exequibilidad del DL 438 de 2020.

VI. DECISIÓN

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

RESUELVE

UNICO. Declarar **EXEQUIBLE** el Decreto legislativo 438 del 19 de marzo de 2020 *"Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 417 de 2020".*

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General