



Exención de IVA a servicios de voz e internet móviles: Consideraciones frente al análisis de constitucionalidad del Decreto 540 de 2020

Jhoan Andrey Vacca Meneses

Artículo de investigación para optar al título de Abogado

Tutor

Santiago Yepes Ruiz, Especialista (Esp) en Derecho Tributario

Universidad de Antioquia
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Derecho
Medellín, Antioquia, Colombia
2022

Cita	(Vacca Meneses, 2022)
Referencia	Vacca Meneses, J. (2022). <i>Exención de IVA a servicios de voz e internet móviles: Consideraciones frente al análisis de constitucionalidad del Decreto 540 de 2020</i>
Estilo APA 7 (2020)	[Trabajo de grado profesional]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.



Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

Rector: John Jairo Arboleda Céspedes

Decano/Director: Luquegi Gil Neira

Jefe departamento: Ana Victoria Vásquez Cardenas

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

INTRODUCCIÓN

En el marco de la COVID-19 y en virtud de las circunstancias derivadas por el confinamiento obligatorio decretado por el Gobierno Nacional e implementado por las entidades territoriales en el año 2020, las Tecnologías de la Información y la Comunicación¹ (“TIC”²) se consolidaron como un instrumento fundamental que permitieron el acceso y la garantía de múltiples derechos de las personas como lo son el trabajo, la educación, el acceso a la información, la salud, entre otros.

Estos derechos se vieron limitados sustancialmente a causa de la pandemia y las decisiones enfocadas a, supuestamente, contrarrestar sus efectos, ya que las restricciones y confinamientos, entre otras medidas que regían en ese entonces, limitaron la ejecución de las actividades presenciales, lo que consecuentemente implicó en primer lugar un cese de las actividades, salvo las de carácter urgente³, y, posteriormente, una transición masiva a las TIC para continuar de manera remota con la ejecución de estas, llevando a un aumento significativo en el uso de los servicios que daban acceso a estas herramientas (Ministerio de las TIC, 2021).

Bajo este panorama, el Gobierno Nacional decretó medidas que, según su análisis expuesto en los Decretos 464 y 540 de 2020, estaban enfocadas en garantizar y ampliar el acceso a los servicios de telecomunicación para así favorecer al efectivo cumplimiento de las medidas de prevención, especialmente el distanciamiento social recomendado y el aislamiento preventivo

¹ Del artículo 6 de la Ley 1341 de 2009 se desprende que por TIC se entiende el conjunto de recursos, herramientas, equipos, programas informáticos, aplicaciones, redes y medios que permiten la compilación, procesamiento, almacenamiento, transmisión de información como voz, datos, texto, video e imágenes.

² La palabra “TIC” se toma como la abreviación dada en la Ley 1341 de 2009.

³ Contenidas principalmente dentro de las excepciones del Decreto 749 del 28 de mayo que estableció el aislamiento preventivo obligatorio como restricción a la libre circulación. Algunas de ellas fueron los servicios de salud, servicios de emergencias, la comercialización de productos de primera necesidad, entre otras. Téngase en cuenta que en decretos posteriores se realizaron modificaciones a estas excepciones.

ordenado, pues en ese contexto recaía en el Gobierno Nacional la responsabilidad de intervenir en lo necesario para brindar condiciones y garantías en el acceso a ellos, en especial con decisiones enfocadas en las personas con mayores condiciones de vulnerabilidad.

Como primera medida, a través del Decreto 464 de 2020 el Gobierno Nacional declaró el servicio de telecomunicaciones como servicio público esencial durante el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica⁴ (“Estado de Emergencia”), instando a que las empresas prestadoras de estos servicios llevarán a cabo medidas que garantizaran la provisión de estos de manera continua y con adecuadas condiciones de infraestructura; además, se establecieron unas reglas especiales que debían tener en cuenta los proveedores con la finalidad de evitar, en lo posible, la suspensión del servicio.

Sin embargo, dado que, supuestamente, las condiciones económicas de la población del país sufrirían graves afectaciones, según lo considerado por el Gobierno Nacional se hizo necesario alivianar las cargas económicas de la población para garantizar el acceso a estos servicios (Decreto 540, 2020).⁵

Con fundamento en lo anterior, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 540 del 13 de abril de 2020 (“Decreto 540”) mediante el cual se adoptaron medidas destinadas a ampliar el

⁴ Estado de Emergencia: Es una de las figuras de Estado de Excepción consagradas en la Constitución Política que puede ser declarada por el Presidente; requiere la firma de todos los ministros. Para ello, deberán presentarse hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, distinto a los contemplados en los artículos 212 y 213 constitucional que consagran las otras figuras de Estado de Excepción. Esta figura le confiere al Presidente facultades excepcionales para expedir Decretos con fuerza de Ley, la cual corresponde al Congreso de la República en situación de normalidad.

⁵ Se pone en entredicho lo afirmado por el Gobierno Nacional pues en la norma objeto de estudio no se presentan datos certeros y/o estimaciones, más allá de indicar que para ese entonces la pandemia de la COVID-19 generaría afectaciones al sistema económico de magnitudes impredecibles e incalculables y de referenciar un reporte del Fondo Monetario Internacional que estimaba (también sin cuantificar) afectaciones en los hogares vulnerables. Cabe resaltar que no se está obviando que para ese entonces la pandemia impactó sustancialmente en las condiciones económicas de la población del país. No obstante, en el Decreto 540 de 2020 el Gobierno Nacional, si bien considera que las condiciones económicas de la población del país se vieron afectadas, no presenta datos y/o estimaciones que permitan soportar dicha afirmación.

acceso a las telecomunicaciones en el marco del Estado de Emergencia; este decreto fue expedido en el escenario de la primera declaratoria de Estado de Emergencia con fundamento en el Decreto 417 de 2020, la cual estuvo vigente hasta el 17 de abril de 2020⁶.

En el precitado Decreto 540 se estableció una exención del impuesto sobre las ventas (“IVA”) frente a los servicios de internet y telefonía móvil cuyo valor no superara el límite de 2 Unidades de Valor Tributario⁷ (“UVT”), es decir, COP \$71.214⁸. Esta medida será propiamente el objeto de estudio de este escrito, cuya relevancia de análisis se deriva de que el Gobierno Nacional, en uso de sus facultades excepcionales con fundamento en el Decreto 417 de 2020, modificó un elemento estructural del IVA, en este caso lo concerniente a la tarifa, facultad que, en virtud del principio de reserva de ley, compete al Congreso de la República (Corte Constitucional, 2010).

Es por lo anterior que se considera necesario analizar si la medida expedida por el Gobierno Nacional se ajustó a los parámetros normativos y jurisprudenciales con los cuales debe cumplir el ejecutivo para hacer uso de las facultades excepcionales otorgadas por la Constitución.

Ahora bien, debe anticiparse que, en virtud de lo consagrado por el numeral 7 del artículo 241 de la Constitución Política, el Decreto objeto de estudio fue sujeto del respectivo control de constitucionalidad en cabeza de la Corte Constitucional, la cual declaró en sentencia C-197 de 2020 su exequibilidad avalando los argumentos presentados por el ejecutivo, que serán expuestos

⁶ En el año 2020 se declaró en dos ocasiones el Estado de Emergencia. La segunda declaratoria fue a través del Decreto 637 del 6 de mayo de 2020.

⁷ Unidad de Valor Tributario: Es una unidad de medida de valor utilizada por la DIAN para calcular el monto de las obligaciones tributarias de forma estandarizada.

⁸ Para el año 2020 el valor de una (1) UVT era de COP \$35.562, establecido en la Resolución 84 de 2019.

posteriormente. No obstante, ello no impide que desde el ámbito académico se realice un estudio de los elementos que rodearon el análisis de constitucionalidad de la exención otorgada.

Para este escrito, además de describir los cambios sustanciales que se generaron con la exención respecto del tratamiento tributario vigente del IVA en la prestación de servicios de internet y telefonía móvil, se estudiará desde un punto de vista crítico los elementos que fueron establecidos como condiciones de su aplicación, teniendo especial atención en el criterio de las 2 UVT que se impuso como valor límite de los servicios frente a los cuales aplicaba, ya que de las consideraciones expuestas en el Decreto 540 para determinar dicho criterio, no es dable concluir que este era el criterio idóneo para efectos de cumplir con los fines de la norma.

La anterior afirmación, como se expondrá en apartados posteriores, se sostendrá bajo la hipótesis de que si bien con dicho criterio se incluye un gran porcentaje de los planes de servicios móviles que hay en el país, no parece haberse presentado un estudio de fondo a cada elemento integrado a la exención, el cual se considera necesario, pues la medida pudo haber dado lugar a generar un beneficio tributario que no fue justificado a personas que, al no haberse visto afectadas en términos económicos en dicho contexto, tenían la capacidad económica para sufragar el impuesto a cargo, pudiendo utilizar dichos recursos dejados de percibir para soportar las cargas públicas extraordinarias derivadas del manejo de la pandemia.

Ahora, más que llegar a tener incidencia alguna en las decisiones ya tomadas, máxime cuando con fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política para estos casos la decisión de la Corte Constitucional tiene como consecuencia el efecto de cosa juzgada constitucional, la finalidad de este escrito recae propiamente en realizar un estudio descriptivo y crítico desde un punto de vista constitucional tributario a las consideraciones y argumentos que fundamentaron la

medida tomada por parte del Gobierno Nacional para la exención de IVA a servicios móviles en el marco del Estado de Emergencia, lo que consecuentemente daría lugar a estudiar el análisis desarrollado por la Corte Constitucional para declarar la exequibilidad de la exención; todo esto orientado en desarrollar desde lo académico un control político ciudadano tanto al órgano ejecutivo como al judicial con miras a futuras declaratorias de Estado de Excepción.

Aunado a lo anterior, este análisis reviste mayor importancia si tenemos en cuenta que, a la fecha, en el Congreso de la República está en trámite legislativo un proyecto de ley mediante el cual se busca modificar el artículo 2 del Decreto 540 en lo concerniente a la vigencia de la exención con el propósito de asignarle el carácter de legislación permanente; es decir, los planes de servicios de internet y telefonía móvil con un valor no mayor a 2 UVT pasarán de estar gravados con IVA a la tarifa general del 19% a estar exentos de IVA de forma permanente.

Así, resulta necesario que en este escrito también se aborden las consideraciones expuestas por el legislativo para la adopción de la medida al sistema tributario de forma permanente, escudriñando propiamente, de haberlo, en el análisis del Congreso de la República para mantener tal cual la exención en cuanto a sus límites, o si, por su parte, consideró necesario plantear modificaciones a esta.

De esta manera, se abordará en primer lugar el marco normativo general del IVA en los servicios referidos consagrado en el Estatuto Tributario Nacional (“Estatuto”), identificando principalmente los elementos estructurales del tributo. Con lo anterior, se pasará a describir la exención de IVA contemplada en el artículo 2 del Decreto objeto de estudio⁹ para así determinar

⁹ En el artículo 1 se consagra un procedimiento especial que, si bien tiene relación con los servicios de telecomunicaciones en el marco del Estado de Emergencia, no tienen incidencia tributaria y no resulta relevante para el objeto de estudio de la investigación de la cual hace parte este análisis.

los cambios tanto sustanciales como formales que se derivaron de esta medida respecto de la normatividad vigente.

Posteriormente se analizará el tratamiento tributario de los servicios de hogar de telefonía e internet con la finalidad de estudiar las razones por las cuales no se incluyeron dentro de la exención, para con ello pasar a estudiar las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas en la norma que sirvieron de sustento para establecer el límite de 2 UVT. Hecho esto, se presentará la postura del Gobierno Nacional y de la Corte Constitucional frente al análisis de exequibilidad de la norma. Finalmente, se traerá a colación y se revisará el proyecto de ley que cursa trámite en el Congreso de la República.

1. Marco normativo general del IVA en la prestación de servicios de voz e internet móviles

1.1 Elementos del impuesto¹⁰

El IVA es un impuesto de carácter nacional cuyo recaudo está en cabeza del Estado. (Corte Constitucional, 2018). En concordancia con lo anterior, y con fundamento en el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008¹¹, el sujeto activo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (“DIAN”) (LEGIS, 2014).

En cuanto al sujeto pasivo del IVA concurren dos figuras: la persona responsable (sujeto pasivo jurídico) y la persona que asume el pago del impuesto propiamente (sujeto pasivo

¹⁰ Se entiende por elementos del impuesto la clasificación de elementos estructurales de los tributos que comprende: el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Esta clasificación se desprende del principio de legalidad en materia tributaria y es referenciada por la Corte Constitucional; véase, por ejemplo, la sentencia C-891 de 2012.

¹¹ En esta norma se establece la competencia de la DIAN para la administración de impuestos de orden nacional dentro de los que se encuentra el IVA.

económico) (DIAN, 2006). Conforme al artículo 437 del Estatuto, el responsable de IVA en la prestación de servicios de telefonía e internet móvil es quien preste el servicio; es decir, será el vendedor o prestador del servicio el obligado a facturar el impuesto a cargo del adquirente y es el primero respectivamente quien deberá entregarlo a la DIAN, asumiendo las obligaciones formales que ello implica, entre otras, la de presentar la correspondiente declaración. Por otra parte, el adquirente del servicio es la persona que asume el impuesto causado en estas operaciones, por lo que el usuario deberá considerarlo como un mayor valor a pagar al momento de la adquisición de este servicio (LEGIS, 2014).

Respecto al hecho generador, conforme al inciso (C) del artículo 420 del Estatuto¹² la prestación de servicios en el territorio nacional, a excepción de los expresamente excluidos por el legislador, hacen parte del hecho generador del IVA. Es decir, por regla general los servicios estarán gravados con IVA, salvo los que la ley expresamente les dé el carácter de excluidos (LEGIS, 2014).

Dado lo anterior, y en virtud de que en la normatividad tributaria vigente respecto a servicios excluidos o exentos no se consagra como uno de ellos la prestación del servicio de voz o de internet móvil, estos estarán gravados con IVA.

En relación a lo anterior, también es de suma importancia considerar el parágrafo 3 del precitado artículo, pues con este se entiende que si el prestador del servicio se encuentre por fuera del territorio nacional, pero el usuario final, es decir, quien efectivamente utilice el servicio, sea

¹² ARTÍCULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

[...]

c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;

[...]

una persona con residencia fiscal¹³ en Colombia, se entenderá que dicha prestación se realizó dentro del territorio nacional, lo que dará lugar a la causación del impuesto y por tanto estará gravado con IVA (DIAN, 2019).

Ahora, para determinar la base gravable se aplica la regla general para la prestación de servicios contenida en el artículo 447 del Estatuto que establece que la base gravable para el IVA es el valor total de la operación. Con respecto a la tarifa, frente a estos servicios se siguen las reglas del artículo 468 del Estatuto que consagra la tarifa general del 19%¹⁴.

Otro elemento¹⁵ importante que ha de tenerse en cuenta en cuanto al marco general del IVA en la prestación de los servicios referidos es el momento de causación del impuesto, regulado en el artículo 429 del Estatuto. La causación del impuesto se puede entender como el hecho a partir del cual se configura el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. (LEGIS, 2014).

En cuanto a este, frente a los servicios pospago se entiende que, por regla general, la causación del impuesto se determinaría con la fecha de emisión de la factura al adquirente, lo cual daría certeza respecto a este elemento¹⁶.

¹³ Véase lo establecido en el artículo 10 del Estatuto Tributario que indica cuando una persona se entiende como residente para efectos fiscales en Colombia.

¹⁴ Pues no se encuentran contemplados dentro de la tarifa especial del 5% determinada en el artículo 468-3, ni dentro de los servicios excluidos de IVA establecidos en el artículo 476 de la misma norma.

¹⁵ Sin considerarse propiamente como un elemento estructural del tributo, pero también relevante para el análisis.

¹⁶ El artículo 429 del Estatuto contempla que el IVA en las prestaciones de servicios se causará en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior

Por otra parte, frente al servicio que se adquiere mediante tarjetas prepago, la DIAN ha considerado que el momento de causación del impuesto para estos casos debe interpretarse en concordancia con el artículo 420 y 437 del Estatuto. Ha dicho la entidad:

“[...]”

La obligación tributaria de pagar el IVA para el responsable (prestador del servicio) no nace al momento de realizarse la venta de la tarjeta que incorpora el derecho al uso del mismo (aun cuando es claro que el valor del impuesto está incluido dentro del precio de venta de la tarjeta), sino que se consolida cuando el usuario hace uso de ella, es decir, cuando se realiza el hecho generador. Lo anterior indica que el prestador del servicio debe llevar un adecuado control que le permita precisar qué parte del servicio comercializado ha sido utilizado en cada período gravable, a fin determinar el IVA causado en el mismo lapso y proceder a su respectiva declaración y pago. [...]”. (DIAN, 2019)

En este sentido se comprende que frente a los servicios adquiridos a través de tarjetas prepago el aspecto determinante para que se entienda realizado el hecho generador y con ello se cause el impuesto es el momento en que el usuario hace uso del servicio en cuestión, más no cuando compra la tarjeta que da la posibilidad de acceder a él.

Por último, pues será de gran utilidad para este escrito ya que la norma objeto de estudio consagra una exención, es conveniente tener en cuenta que, con base en el Estatuto, respecto de bienes y servicios gravados con IVA se desprenden tres clasificaciones: i) gravados ii) exentos y iii) excluidos. En sentencia reciente, el Consejo de Estado (2020) presenta elementos que permiten distinguir entre estas clasificaciones, las cuales se pueden sintetizar, así:

- i) Gravados: Son los que causan el impuesto a la tarifa general o a tarifa diferencial. El artículo 485 del Estatuto establece que el responsable de IVA podrá descontarse el IVA generado en la adquisición de bien y/o servicio gravado¹⁷.
- ii) Exentos: Al igual que los primeros, estos también causan el impuesto, pero están gravados a una tarifa del 0%. De conformidad con el artículo 489 del Estatuto, el IVA pagado en la adquisición o importación de bien y/o servicios exentos consagrados en el artículo 481 de esta norma son descontables susceptibles de devolución bimestral. No obstante, téngase en cuenta que con base en el 489 del Estatuto solo el responsable de IVA tendrá ese derecho a tomar como descontable el impuesto pagado.
- iii) Excluidos: Son aquellos que en principio causarían el impuesto, pero que por expresa disposición del legislador no están gravados. A diferencia de los exentos, los excluidos no causan IVA¹⁸, por lo que no podría descontarse el valor pagado por este concepto. No obstante, el IVA pagado por quien produce o comercializa puede tomarse como un mayor valor del costo o gasto deducible en renta.

2. Decreto 540 de 2020: Exención de IVA a los servicios de conexión y acceso a voz e internet móviles

La exención establecida en el artículo 2 del Decreto 540 fue estipulada de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 2. Servicios de voz e internet móviles exentos del impuesto sobre las ventas. Durante los cuatro (4) meses siguientes a la expedición del presente Decreto,

¹⁷ Que el responsable pueda tomarse el IVA pagado como impuesto descontable significa que este podrá imputar el IVA pagado al impuesto a cargo y ello reduciría el valor a pagar por concepto de IVA en la respectiva declaración.

¹⁸ Sobre esta clasificación véase lo establecido en el artículo 424 del Estatuto.

estarán exentos del impuesto sobre las ventas (IVA) los servicios de conexión y acceso a voz e Internet móviles cuyo valor no supere dos (2) Unidades de Valor Tributario – UVT.

PARÁGRAFO. La exención de que trata el presente artículo debe reflejarse en la facturación al usuario que se expida a partir de la vigencia del presente Decreto.”

De esta manera, la medida consistió en que, por un periodo de 4 meses, los servicios de conexión y acceso a voz e internet móviles que no superaran el límite de las 2 UVT pasaron de estar gravados con una tarifa general de IVA del 19% a estar exentos, es decir, gravados con IVA a una tarifa del 0%. Puesto que la norma no discriminó entre servicios de internet y telefonía móvil pospago o prepago, podía concluirse que esta exención era aplicable para ambas modalidades.

En función de lo planteado, tener el tratamiento de exento implicaba que el responsable debía presentarlo en la declaración del impuesto y esto daría lugar a solicitar la devolución del saldo a favor generado en los términos del artículo 489 del Estatuto.

Se observa que la exención estuvo vigente durante 4 meses, contados a partir desde el 13 de abril del 2020¹⁹ hasta el 13 de agosto del mismo año. Así, para el caso de servicios pospago, y en concordancia con el momento de causación del impuesto, si con fecha máxima del 13 de agosto la factura fue emitida, o la terminación del servicio se realizó, o se hizo el pago, la exención de IVA es aplicable.

Ahora bien, conforme a la doctrina de la DIAN relacionada previamente en el apartado de causación del impuesto, en los servicios de internet y/o telefonía adquiridos mediante tarjetas prepago, el hecho generador se entiende realizado cuando el usuario hace uso del servicio, más no

¹⁹ Fecha en la que entra en vigor el Decreto 540 de 2020.

cuando realiza la compra de la tarjeta, pues sólo bajo el supuesto anterior no se habría realizado el hecho generador.

En concordancia con lo anterior, dado el caso hipotético, si el usuario adquirió una tarjeta de internet móvil prepago durante el periodo de vigencia de la exención con un costo no mayor a 2 UVT, pero utilizó el servicio adquirido en fecha del 14 de agosto en adelante (por fuera de la vigencia de la exención), ¿el responsable debía o no incluir el IVA a cargo dentro del precio de venta de la tarjeta al momento de vendérsela, teniendo en cuenta que la exención aplicaría siempre y cuando el usuario hiciera uso del servicio a más tardar el 14 de agosto?

Bajo la interpretación doctrinal de la DIAN previamente expuesta se entiende que el impuesto a cargo se incluye dentro del precio de venta de la tarjeta. Asimismo, el párrafo consagrado dentro del artículo 2 del Decreto 540 consagra expresamente que la exención de que trata el presente artículo debe reflejarse en la facturación al usuario que se expida a partir de la vigencia del decreto.

Dentro de este orden de ideas, se plantearía entonces que el prestador del servicio debía vender la tarjeta sin incluir el impuesto a cargo; es decir, el adquiriente de la tarjeta se vería beneficiado con la medida de exención de IVA. Sin embargo, a la luz del Decreto 540 y de la doctrina de la entidad no queda claro qué pasaría en caso de que el adquiriente utilizara el servicio posterior a la vigencia del Decreto 540.

En principio, sería lógico pensar que el prestador del servicio no podrá reportar en su declaración que para ese caso dio el tratamiento de exento, puesto que la causación del impuesto y por tanto el hecho generador se entienden realizados por fuera del periodo aplicable en la exención. No obstante, si el prestador vendió la tarjeta sin incluir el impuesto a cargo, no resulta

factible que posteriormente pudiera solicitar al adquiriente el mayor valor correspondiente al impuesto.

De esta manera, el responsable tendría la opción de reportar a la DIAN que vendió la tarjeta sin incluir el impuesto a cargo aplicando el beneficio, pero ya que el servicio fue utilizado con fecha posterior al término de la vigencia quedaría abierta la posibilidad de enfrentamiento con la entidad, pues bajo su doctrina, si no se realizó el hecho generador y no se causó el IVA dentro del periodo de vigencia de la exención, no daría lugar a aplicar el beneficio; por otra parte, podría reportar a la DIAN que efectivamente incluyó el impuesto a cargo y de sus ingresos reponer el valor no percibido, que en últimas sería gravoso en términos económicos para él.

Por último, es conveniente acotar que para el Gobierno Nacional esta medida permitiría garantizar el acceso a los servicios de telecomunicación móviles que resultaban imprescindibles en el contexto del COVID-19, en especial a las personas más afectadas, puesto que se les beneficiaba disminuyendo el costo de estos servicios otorgando así un “alivio temporal” que les favorecería dadas las circunstancias vividas en el país, argumentación que fue posteriormente sostenida en la sentencia C-197 de 2020²⁰ por quienes defendieron la constitucionalidad del Decreto por parte de la Presidencia de la República²¹.

3. Los servicios de conexión a internet y acceso a voz en planes de hogar no hacen parte de la exención

²⁰ Sentencia que revisa la constitucionalidad del Decreto 540 de 2020.

²¹ La defensa fue presentada por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, en concurrencia con el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Comisión de Regulación de Comunicaciones.

De la forma en que está redactada la norma se concluye claramente que la exención aplicaba exclusivamente frente a servicios de conexión y acceso a voz e internet móviles, pues hace alusión propiamente a estos. Por tanto, y puesto que la norma tributaria en cuanto a beneficios debe ser expresa y taxativa, lo que implica que sea de aplicación restrictiva, no era posible extender este beneficio a hechos que el legislador extraordinario no contempló (Consejo de Estado, 2008). En ese sentido, los servicios de hogar de conexión a internet y de acceso a voz (telefonía) no recibieron el mismo tratamiento de exentos en los términos que consagró el Decreto 540.

Frente a lo anterior, resultaba válido cuestionarse el por qué se concedió este “alivio” únicamente frente a los servicios móviles dejando de lado los servicios de hogar como internet o telefonía que también resultaban de suma importancia en las condiciones vividas a causa de la pandemia, máxime cuando la intención era garantizar el acceso a los servicios de telecomunicaciones para la reanudación de las actividades que a partir del COVID-19 debieron realizarse de forma remota, siendo los servicios de hogar de gran utilidad para estos fines.

Una parte del sector académico que dio sus consideraciones frente a la exequibilidad del Decreto 540 presentó una posición similar al considerar que la norma podría presentar un problema de fondo al excluir sin mayor justificación a los usuarios de los servicios de telefonía fija.²²

De esta manera, para efectos de este análisis resulta pertinente revisar el tratamiento tributario vigente de los servicios de hogar de telefonía e internet contenido en el Estatuto.

3.1 Marco normativo general del IVA en servicios de conexión y acceso a internet y telefonía de hogar

²² Véase la intervención del Instituto de Estudios Constitucionales de la Universidad Externado de Colombia (“IECUE”) en el análisis de constitucionalidad del Decreto 540 de 2020 expuesto en la Sentencia C-197 de 2020.

A diferencia de los servicios de acceso a voz e internet móvil, algunos de los servicios de internet y telefonía de hogar no están gravados con IVA en virtud de excepciones expresamente consagradas en la normatividad tributaria vigente.

La primera de ellas está contenida en el artículo 481 del Estatuto, del cual se desprende que los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2 estarán exentos de IVA y el responsable (prestador del servicio) tendrá derecho a devolución bimestral.

La segunda se encuentra en el numeral 7 del artículo 476 del Estatuto, mediante el cual se establece expresamente que los servicios de conexión y acceso a internet de los usuarios residenciales del estrato 3 estarán excluidos de IVA.

Por tanto, mientras que para estratos 1 y 2 los servicios de acceso a internet están exentos de IVA, para usuarios del estrato 3 el tratamiento tributario será de excluidos. Frente a lo anterior, es importante precisar, con fundamento en lo considerado, que la primera excepción respectivamente implica que serán servicios exentos, gravados a tarifa del 0%, en la que el responsable tendrá derecho a solicitar de forma bimestral la devolución del saldo a favor. Por su parte, la segunda excepción es el caso del servicio que, aunque por su naturaleza podrían causar IVA, no se gravan por expresa disposición legal. Al tener este tratamiento de excluidos, sustancialmente distinto al de exentos, el IVA facturado al prestador del servicio no puede tratarse como IVA descontable en la declaración de IVA y deberá entonces asumirse como un mayor valor del costo (DIAN, 2021). En tanto, resultaría más favorable para el adquiriente que estén exentos a que estén excluidos.

La tercera excepción se encuentra estipulada en el numeral 8 del artículo 476 del Estatuto. Distinta a los anteriores, en esta la exclusión se da para los servicios de telefonía local en estratos 1, 2 y 3. No obstante, dicho tratamiento sólo operará frente a los primeros trescientos veinticinco (325) minutos mensuales del servicio telefónico local facturado. Siendo así, para estratos 1,2 y 3 los minutos de telefonía que se facturen después de superar el límite estarán gravados con el IVA a una tarifa del 19%, de la misma manera en que se aplica para los estratos residenciales 4,5, y 6.

En este orden de ideas, de forma residual, la prestación de servicios de internet y telefonía de hogar en las situaciones que no estén incluidas en las excepciones anteriores estará gravada con IVA a una tarifa del 19%.

Bajo este panorama, es claro que en la normatividad vigente algunos de los servicios de internet y telefonía hogar contaban con tratamientos especiales, enfocados principalmente para los estratos 1,2 y 3, que son quienes, en principio y aludiendo a dicho criterio objetivo de estrato socioeconómico, requieren de medidas excepcionales para el uso y goce de estos servicios dada su capacidad económica.

Resulta fundamental tener en cuenta lo anterior, pues estos tratamientos especiales contemplados en el Estatuto fueron uno de los dos argumentos que presentaron la Comisión de Regulación de Comunicaciones (“CRC”) y el Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (“Ministerio de las TIC”) para determinar porqué la exención de IVA contenida en el Decreto 540 aplicaría solamente frente a los servicios móviles.

Ahora bien, en relación con la problemática expuesta, la Corte Constitucional debía entonces realizar el análisis jurídico bajo el juicio de no discriminación, para efectos de determinar si la no inclusión de los servicios de hogar se constituía como un problema de fondo, pues esto

pudo dar lugar a un eventual presupuesto discriminatorio. El juicio de no discriminación se centra en verificar que el Decreto expedido no imponga tratos diferentes injustificados, que entendido para estos efectos se refiere a escudriñar en las razones del porqué se incluyó una modalidad y se excluyó la otra. Ha explicado la Corte Constitucional:

“Este juicio exige una valoración que de cuenta de si la medida adoptada en un estado de excepción entraña alguna diferenciación, fundada en motivos de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o de otras categorías sospechosas. O, de otro lado, si fija mandatos con tratos diferentes injustificados”. (Corte Constitucional, 2020).

En virtud de lo anterior, en el desarrollo del juicio de no discriminación la Corte Constitucional (2020) consideró en un primer sentido que mientras que los servicios de telefonía e internet móvil están gravados con el IVA al 19%, además del impuesto al consumo del 4%²³, para los servicios de internet y telefonía de hogar el Estatuto contempla beneficios de exclusión y exención en el IVA a usuarios de estratos 1, 2 e incluso 3, que son los que particularmente se busca beneficiar con la medida establecida por el Decreto 540.

En tanto, según lo considerado por la Corte Constitucional, al no haber ninguna medida que beneficie a los usuarios de estratos más bajos en telefonía e internet móvil, la exención consagrada permitiría favorecer dicha población, lo que conlleva a que se aplique la medida solamente en servicios móviles, ya que los servicios de hogar cuentan con tratamientos especiales vigentes (Corte Constitucional, 2020).

²³ El artículo 512-1 establece que la prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos estará gravada con impuesto nacional al consumo. Por tanto, este se suma como otro impuesto a cargo en estos servicios.

Ahora, el segundo argumento presentado por la CRC y el Ministerio de las TIC consistió en que los servicios de voz e internet móvil en Colombia tienen una mayor penetración y cobertura que los servicios de hogar. Según algunos de los datos proporcionados para defender la exequibilidad de la exención, al final del año 2019 las líneas de telefonía móvil ascendieron a 66.3 millones, mientras que las líneas de telefonía fija se han mantenido desde hace varios años en el orden de los 7 millones de líneas; sumado a lo anterior, se consideró que el servicio de telefonía fija registró al final de 2019 aproximadamente 14 líneas por cada 100 habitantes, mientras que la telefonía móvil registró 132 líneas por cada 100 habitantes (Corte Constitucional, 2020).

Estos dos argumentos presentados por parte de las entidades que representaron al Gobierno Nacional fueron avalados por la Corte Constitucional y con base en ellos determinó que se resolvía una eventual discusión ante la justificación presentada para que la medida decretada solamente recayera sobre servicios móviles, sin incluir en ella los servicios de hogar que también fueron de suma relevancia para afrontar las condiciones vividas.

Sin embargo, aun así, podrían presentarse reparos en cuanto a la forma en que se analizaron los datos proporcionados, ya que si bien se presentó un panorama general acerca del consumo del servicio de internet y telefonía en ambas modalidades (móvil y hogar), siendo evidente que los servicios móviles son mayormente utilizados en Colombia, la información presentada se expone sin proporcionar un análisis diferencial que tuviese en cuenta otros criterios, como pudo haber sido, por ejemplo, el estrato residencial de las personas, siendo este es uno de los criterios con base en los cuales se establecen exenciones y exclusiones de IVA dentro de nuestra normatividad tributaria vigente.

Es decir, en el estudio de la sentencia se incluye, por ejemplo, datos que indican que solo el 40% de los hogares colombianos tienen una línea fija, mientras que en el 100% de los hogares disponen en promedio de 4.5 líneas móviles; no obstante, no se especifica, o por lo menos no se puso en conocimiento, cuántas de esas 4.5 líneas por hogar son usadas por familias de estrato 1, 2 y 3 y cuántas por estratos 4,5 y 6²⁴.

Por consiguiente, la exención pudo haber generado un beneficio a personas estrato 4,5 y 6 que parece no haber sido justificado, pues estos podrían ser quienes contaban en mayor medida con la capacidad económica necesaria para sufragar el impuesto a cargo.

Ahora bien, llegado a este punto es conveniente realizar apreciaciones respecto de la aparente falta de claridad y/o precisión en cuanto a determinar la finalidad de la medida, pues las consideraciones del Decreto 540, como motivos y argumentación por parte del Gobierno Nacional para justificar la implementación de la exención y con ello demostrar que está ajustada a los parámetros constitucionales, parecían claras al exponer que para efectos de procurar un acceso permanente a los servicios de telecomunicaciones se requería disminuir el costo a toda la población. Se extrae lo siguiente de la precitada norma:

“[...] en consecuencia, se deben disminuir el costo, esto es, **aumentar la asequibilidad a los bienes y servicios de telecomunicaciones de toda la población** mediante el alivio temporal de una de las cargas económicas que inciden en el valor de los planes ofrecidos a los usuarios, especialmente, al servicio de Internet y con esto, al desarrollo de sus

²⁴ Para efectos del estudio se utiliza el criterio de estrato socioeconómico como base para tener una aproximación a la capacidad económica de la población.

actividades sociales, educativas, culturales y económicas, en forma remota, [...]” (Decreto 540 de 2020) (negrilla propia)

En un primer sentido, se entendería entonces que la exención procuraría beneficiar a toda la población, sin implementar criterios que excluyeran directa o indirectamente a grupos de personas para que también se vieran favorecidas con la exención, máxime cuando en aquel momento, conforme a lo expuesto en las consideraciones del Decreto 540, el panorama frente a los impactos económicos era, supuestamente, inciertos para todos.

No obstante, pareciera que el Gobierno Nacional varió las consideraciones expuestas inicialmente para después aseverar y fundamentar la constitucionalidad de la medida en tanto a la no inclusión de servicios de hogar dentro de la exención y también respecto de la justificación ante la determinación del límite de las 2 UVT, pues pasaron de sostener que se buscaría garantizar asequibilidad a la población en general mediante la reducción de costos, a indicar posteriormente que la exención estaba destinada particularmente a brindar un alivio económico a “los ciudadanos que más lo necesitan”²⁵, sin por lo menos precisar qué criterios se utilizaron para definir esa figura de “ciudadanos que más lo necesitan”, pues de las consideraciones esgrimidas no es posible sostener técnica, fáctica o jurídicamente que quienes más necesitaban del alivio eran las personas que contaban con planes que no superaran los COP \$71.214.

Sumado a lo anterior, del Informe de la CRC citado en la sentencia C-197 que se presentó como fundamento se extrae que la finalidad de la norma tal como estaba planteada era que el beneficio obtenido por la exención de IVA cobijara a la gran mayoría de colombianos, facilitando

²⁵ Esto se extrae de la defensa planteada por parte de Presidencia de la República expuesta en la sentencia C-197.

a los hogares el poder hacer uso de los servicios de comunicaciones en la crisis económica que se presentó a raíz de la emergencia sanitaria.

Dentro de este orden de ideas, se tiene que inicialmente la finalidad recayó en favorecer a toda la población, para después aducir que estaba enfocada particularmente en los ciudadanos que más lo necesitaban, llegando por último a que la pretensión era beneficiar a la gran mayoría de colombianos, pues con el límite de las 2 UVT se buscaba cubrir la totalidad de los servicios de internet móvil por demanda, voz pospago, voz prepago y el 86% de los servicios de internet por suscripción, excluyendo los planes de lujo, los empresariales o corporativos²⁶.

El análisis precedente se hace pues el Gobierno Nacional debió, desde las consideraciones del Decreto 540, exponer la finalidad y alcance de la exención de forma clara y precisa, ya que era con base en ella que se debían desarrollar los respectivos análisis como el de impacto fiscal, la población favorecida, población excluida, entre otros, para con ello determinar cuáles eran los elementos que compondrían integralmente la exención, como lo fueron el término de vigencia y el monto límite de los planes a los cuales aplicaba el beneficio.

4. Determinación del límite de 2 UVT

Por lo traído a colación en apartados anteriores, se entiende que bajo el panorama incierto a raíz del COVID-19 se debían tomar medidas adicionales que procuraran garantizar la asequibilidad y el acceso a los servicios móviles de telecomunicación, particularmente a las “personas que más lo necesitaban”, las cuales, según las consideraciones, resultarían siendo las más afectadas por las circunstancias económicas vividas en aquel momento.

²⁶ Esto se extrae del informe de la CRC referenciado previamente.

Con fundamento en lo anterior, el ejecutivo tomó la decisión de limitar la aplicación de la exención de IVA a planes de servicios móviles cuyo valor no fuera superior a 2 UVT. Bajo ese planteamiento, se entendería que las personas que requerían un alivio económico para garantizarles el acceso a estos servicios eran aquellos que consumían planes de menos de COP \$71.214.

Sin embargo, para la determinación de las 2 UVT como límite para que se aplique la exención, en el Decreto 540 no se concretan y/o mencionan, tanto en sus consideraciones como el articulado, criterios técnicos, fácticos o jurídicos concluyentes que el por qué solamente se aplicará este beneficio hasta planes de tal monto. En principio, el argumento base se podía vagamente vislumbrar de lo comentado por el Ministerio de las TIC, consistente en proporcionar “[...] asequibilidad al servicio que permite que la población, especialmente la de menores ingresos, pueda acceder a la conectividad y cuente con un alivio económico durante la emergencia” (Ministerio de las TIC, 2020).

Bajo ese panorama, al no encontrar en el Decreto 540 la argumentación necesaria para fundamentar la determinación del límite era cuanto menos necesario presentar reparos ante esta por ser una decisión, en principio, carente de soportes técnicos, fácticos y jurídicos.

En lo concerniente para efectos de este escrito, los reparos se presentan bajo dos elementos, los cuales hacen parte del control de constitucionalidad material que realiza la Corte Constitucional a los decretos expedidos con fundamento en los Estado de Emergencia: el juicio de no discriminación y el juicio de necesidad, en lo que respecta a la necesidad fáctica o idoneidad.

En este caso, más que analizar en sentido amplio si la exención era útil para efectos de superar la crisis, la finalidad es ahondar en si el ejecutivo presentó los fundamentos necesarios para justificar y determinar que el límite de 2 UVT era el idóneo.

Según jurisprudencia reiterada de la Corte Constitucional, el análisis de idoneidad de la medida:

“[...] 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 [...]” (Corte Constitucional, 2020).

Partiendo de lo anterior, la limitación de 2 UVT adoptada en el Decreto 540 daba lugar a preguntarse en un primer sentido si la medida es discriminatoria o no, pues se estaría beneficiando a personas cuyo plan de servicios móviles no tengan un costo mayor a 71.214 COP, sin haber otras justificaciones objetivas que fundamenten por qué se estableció dicho límite.

En relación con este tema, integrantes del sector académico consideraron que posiblemente la limitación de 2 UVT no era la más idónea para cumplir con la finalidad de la norma. Para uno de ellos, pudo ser una alternativa más idónea que como criterio se hubiese utilizado el estrato socioeconómico²⁷:

“Las 2 UVT equivalen a \$71.214, es decir, todo plan prepago o pospago móvil que no exceda el anterior monto queda exento de IVA. Sin embargo, bien podría una persona adinerada tener un plan de datos inferior a este monto por diferentes motivos, obteniendo la exención en su factura final, mientras que alguien no tan adinerado podría tener un plan de datos superior a este monto por cuestiones de su trabajo o demás factores, y en razón al

²⁷ Esta consideración fue realizada por la Universidad de los Andes. Sin embargo, consideró que por la dificultad para establecer la utilización y el costo en el que podían incurrir las empresas prestadoras del servicio, no se pudo establecer su idoneidad y respondió afirmativamente al parámetro de idoneidad.

valor de su plan, no obtener el beneficio” (Universidad de los Andes, como se citó en Sentencia C-197, 2020).

Otros consideraron que, si no se encontraban razones suficientes para el trato diferenciado, se declarara la exequibilidad condicionada de la medida, estableciendo que la exención debía cubrir a todos los usuarios de servicios móviles y no solamente a los que tengan planes inferiores a 2 UVT. Inclusive, propusieron que la medida abarcará los planes de telefonía fija de hogar. Según dichos planteamientos, esta medida debería extenderse para cubrir a todos los usuarios del servicio ya que todos los ciudadanos, en mayor o menor medida, se vieron afectados por la pandemia de la COVID-19²⁸.

Si se analiza bajo la perspectiva de las intervenciones expuestas por los sectores académicos referenciados, se cuestiona que la medida hubiese generado un beneficio no justificado a personas que por su capacidad económica la exención no les representaría un alivio en términos económicos. Asimismo, también daría lugar a considerar si la medida excluyó a personas con menor capacidad económica quienes se vieron afectados por la crisis económica, pero que no se favorecían con la exención pues su plan excedía el límite de 2 UVT.

Dentro de este orden de ideas, se considera que, dada la carga que le impone la Constitución Política al ejecutivo para expedir decretos con fuerza de ley en situaciones determinadas, las respuestas a estas consideraciones debieron ser previstas por parte del Gobierno Nacional y ello debió verse fundamentado, por lo menos de forma sumaria, en las consideraciones expuestas en el Decreto 540.

²⁸ Estas consideraciones fueron expuestas por el del Instituto de Estudios Constitucionales de la Universidad Externado de Colombia (“IECUE”) y se extrajeron de lo contenido en la Sentencia C-197 de 2020.

Debe reiterarse que la intención es estudiar si al decretar la exención de IVA a los servicios móviles y establecer las condiciones para su aplicación el ejecutivo actuó ajustado a los poderes excepcionales conferidos en el marco del Estado de Emergencia, que, además, deben estar alineados con los requisitos conexidad, finalidad, necesidad, proporcionalidad y la prohibición de no discriminación, los cuales la Corte Constitucional ha reiterado en su jurisprudencia que deben ser cumplidos por el ejecutivo al momento de decretar medidas tributarias en el Estado de Emergencia (Corte Constitucional, 2011).

En este sentido, con lo expuesto en el Decreto 540 no resultaba claro si la limitación de las 2 UVT establecida por el Gobierno Nacional se constituía como el mecanismo más idóneo para la aplicación de la exención estando adecuada a los parámetros constitucionales, o si, por el contrario, mecanismos como el criterio del estrato socioeconómico, que como se vio anteriormente es el utilizado actualmente en el tratamiento especial para los servicios de telefonía e internet de hogar, pudieron plantearse como una alternativa más eficiente para hacer frente a los efectos de la crisis que ocasionó el COVID-19 que repercutió directamente en materia de conectividad.

A la luz de los juicios de no discriminación y de necesidad, era necesario contar con los suficientes elementos técnicos, fácticos y jurídicos objetivos para determinar si la limitación impuesta cumple con la finalidad de favorecer a tales grupos, pues no bastaba únicamente con sostener que con ello se estaría generando un beneficio a los ciudadanos que más lo necesitan.

Por otra parte, trayendo a colación intervenciones que instaron por la declaración de exequibilidad de la exención presentadas en la sentencia C-197 de 2020, como la realizada por el por el director ejecutivo de la Federación Nacional de Departamentos, se infiere de su posición que los planes de menos de 71.214 COP son necesariamente los de las personas “menos

favorecidas”. Otras, como la presentada por la presidenta del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, consideran que con la limitación se beneficia a los consumidores finales de los planes más económicos.

Si se tienen en cuenta las anteriores consideraciones planteadas, pareciera que no se presentó con claridad si lo que se buscaba era generar un beneficio a las personas con condiciones económicas desfavorables o a los usuarios de los planes más económicos; o si, en otros términos, no existiese diferencia entre estas categorías de personas con condiciones económicas desfavorables y usuarios de planes más económicos; además, bajo esas perspectivas, se tendría que sostener, lo cual no fue soportado por parte del Gobierno Nacional, que al aplicar la exención limitada a los planes más económicos implicaba que necesariamente se estaría beneficiando a la población en mayores condiciones de vulnerabilidad y/o a las más afectadas por la pandemia.

Ahora bien, lo anterior no se presenta desconociendo e ignorando las características generales del gravamen del impuesto sobre las ventas. El IVA es un impuesto indirecto que grava la adquisición de ciertos bienes o servicios; es decir, no se hace una identificación concreta de la capacidad de pago respecto a la persona que tendría a su cargo el impuesto. Frente a esto, la Corte Constitucional en sentencia C-117 ha dicho:

“La característica principal de tal gravamen se refiere a que no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, por lo cual la capacidad de pago solo se puede determinar respecto al grado de consumo de los bienes o servicios. Así pues, los sujetos que más consumen, esto es los que incurran con más frecuencia en el hecho generador pagarán mayor proporción del mismo. A su turno, quienes tienen mayores recursos

generalmente incurren en erogaciones superiores a las de quienes tienen menor capacidad adquisitiva” (Corte Constitucional, 2018).

No obstante, ante las circunstancias excepcionales y puesto que la medida buscaba favorecer particularmente a las personas con menores capacidades económicas para afrontar las consecuencia de la pandemia, era cuanto menos necesario hacer un estudio crítico para analizar que ello sí cumpliera con tal propósito y que en lo posible no se llegara a generar un beneficio no justificado a quienes, a pesar de la situación económica global, contaban para ese entonces con condiciones económicas estables para sufragar el impuesto a cargo.

5. Defensa del Gobierno Nacional y decisión de la Corte Constitucional

Para el Gobierno Nacional la exención de IVA a servicios de voz e internet móviles “[...] **asegura** el acceso económico de los usuarios que cuentan con menores recursos [...]” (Gobierno Nacional, como se citó en Sentencia C-197, 2020) (subrayado y negrilla propia). Consideró que a raíz del COVID-19 y la crisis económica que esto causó era necesario implementar esta medida para garantizar el acceso a las personas al servicio y así continuar sus actividades académicas, laborales, recreativas, entre otras.

Lo anterior, según el ejecutivo, sopesa la disminución en la contribución de las cargas públicas por parte de estas personas y se cumple con uno de los fines extrafiscales del tributo, que es “[...] estimular y garantizar la prestación oportuna y efectiva de los servicios de telecomunicaciones, mediante la exención del IVA de específicos servicios de menor valor, ampliamente demandados y requeridos por la población, en el marco de la coyuntura” (Corte Constitucional, 2020); además, trae a colación la necesidad de esta medida puesto que no hay tratamiento similar en el Estatuto Tributario.

Por su parte, la Corte Constitucional al pronunciarse frente a la constitucionalidad del Decreto 540 consideró que esta norma cumple con todos los requisitos y declara exequible la exención, avalando las pruebas y justificaciones presentadas por parte del Gobierno Nacional, sin presentar mayores reparos frente a las mismas. Para la Corte Constitucional, la medida:

[...] (i) persigue una finalidad legítima e importante, consistente en garantizar el acceso a los servicios de telecomunicaciones en el territorio nacional durante la pandemia; (ii) emplea un medio adecuado y efectivamente conducente -la reducción de la carga financiera- que contribuye razonablemente a lograr dicha finalidad; y (iii) genera una interferencia leve en el deber de contribuir a la financiación de gastos públicos (Corte Constitucional, 2020).

En su análisis respecto del juicio de necesidad fáctica, la corporación señaló lo siguiente:

La reducción de la carga tributaria busca disminuir el impacto monetario sobre la prestación de bienes y servicios de telecomunicaciones y facilitar su oportuna y permanente asequibilidad en favor, **particularmente, de las personas más afectadas por la coyuntura que requieren mantenerse en comunicación en época de confinamiento** (Corte Constitucional, 2020) (negrilla y subrayado propio).

Dentro de este marco, la Corte Constitucional (2020) concluyó que para garantizar lo anterior resultaba necesario la reducción de las cargas tributarias favoreciendo a la asequibilidad de estos servicios. Por consiguiente, bajo su estudio, no existe un error en la escogencia del medio y este resultaba idóneo ya que generaría un alivio, especialmente enfocado en quienes han sufrido los efectos económicos de la crisis y tienen menor capacidad económica.

Resulta importante destacar que en desarrollo del juicio de proporcionalidad la Corte Constitucional (2020) indicó haber acogido una intensidad intermedia el análisis dado que se trató de una medida expedida en el marco de un Estado de Emergencia, además de que prevé que la exención podría verse inmersa en discusiones y/o controversias en términos de igualdad²⁹.

Lo anterior, implicaba que “[...] la medida será constitucional en cuanto el fin sea legítimo e importante, y el medio, además de no estar prohibido, sea adecuado y efectivamente conducente, y, por último, no sea evidentemente desproporcionado” (Corte Constitucional, 2020). Dicho de otro modo, el estudio realizado por la Corte Constitucional, según ella, fue más estricto en términos jurídicos que en otras ocasiones en las que analizó la implementación de medidas tributarias.

Teniendo en cuenta en lo anterior, expresó la corporación que la exención decretada se constituía como un mecanismo que en el contexto del COVID-19 daba lugar al cumplimiento de una finalidad constitucional, que consistía propiamente en “[...] facilitar el ejercicio de derechos fundamentales que bajo las condiciones actuales de confinamiento no se podrían materializar sin el acceso permanente a las telecomunicaciones, particularmente, a los servicios de internet y telefonía” (Corte Constitucional, 2020).

En este sentido, la Corte Constitucional (2020) concluyó que los hogares más afectados económicamente obtenían un alivio económico que les permitiría seguir cumpliendo con el pago de sus servicios y por ende gozar de la prestación de los servicios. Sumado a lo anterior, indicó que la medida se pensó para dar un tratamiento favorable a aquellos usuarios que tuvieran planes

²⁹ Por lo general la Corte acoge una intensidad leve para analizar las medidas tributarias expedidas, que se entendería con fundamento en el amplio margen de configuración tributaria que tiene el Congreso de la República.

más económicos, permitiendo de esta manera una mayor asequibilidad a los servicios de telecomunicaciones.

Con fundamento en lo anterior, es dable concluir que deliberadamente se habría incluido como población beneficiada de la exención tanto a usuarios que se vieron mayormente afectados por la crisis económica y aquellos con menor capacidad económica, como otros que no necesariamente hacen parte de la población más afectada y/o con menos capacidad económica, pero que también cuentan con planes de servicios de internet y telefonía móvil no mayores a 2 UVT.

Ahora, en el juicio de no discriminación, la Corte Constitucional (2020) consideró que la exención era “[...] una medida con enfoque afirmativo que tiene por objeto beneficiar a las personas con menos recursos que requieren apoyo estatal para acceder con mayor facilidad a los servicios de voz e internet móviles, indispensables en tiempos de confinamiento”.

Cabe resaltar que, diferente a lo previamente expuesto, en esta última consideración no se hace referencia a que la intención era beneficiar a las personas que tuvieran planes más económicos, sino que propiamente el objeto de la norma era beneficiar a quienes, por tener menos recursos, necesitaban del “apoyo estatal” para que se les proporcionara condiciones de asequibilidad a los servicios referidos.

Del análisis precedente, llama la atención el trato indiscriminado que tanto el ejecutivo y la Corte Constitucional dieron a los conceptos y clasificaciones de “personas con menores capacidades económicas”, “usuarios de planes más económicos”, “personas más afectadas” y “ciudadanos que más lo necesitan”, pues no necesariamente una clasificación puede subsumirse en otra, e inclusive siendo cada una sustancialmente diferente en el marco de la pandemia. Además,

ni el Gobierno Nacional ni la Corte Constitucional plantean una definición que permita dilucidar qué se debe entender por dichas clasificaciones.

Por otra parte, al referirse propiamente sobre el límite de las 2 UVT para la aplicación la medida, considera que no es posible extender la exención a todos los usuarios de este servicio ya que “[...] la exclusión tributaria en los términos implementados responde razonablemente a la capacidad presupuestal del Gobierno nacional de cara al impacto fiscal que puede asumir en este contexto para beneficiar al mayor segmento de la población posible”. (Corte Constitucional, 2020)

Frente a esto, de lo extraído en la sentencia C-197, según el Ministerio de las TIC, aun limitando la aplicación al tope de 2 UVT, con esta medida se está beneficiando a la totalidad de usuarios de servicios de internet móvil por demanda, voz postpago, voz prepago y también cubre el 86% de los servicios de internet por suscripción. Por consiguiente, según la Corte Constitucional (2020), al abarcar un gran porcentaje de los usuarios de estos servicios se estaría dando cumplimiento a los objetivos propios de la medida tomada.

Expuesto de esa manera pareciera que, al haber incluido la gran mayoría de usuarios de estos servicios, el límite de 2 UVT impuesto a la exención no generaría, en principio, un trato discriminatorio. Sin embargo, si se tienen en cuenta todas las consideraciones expuestas, que se estén abarcando la gran mayoría de usuarios de estos servicios móviles implica que incluso personas con estrato socioeconómico 4,5 y 6, que son quienes, en principio y para ese entonces, se verían menos afectados por la crisis económica, se estuvieron beneficiando con la exención.

De ser así, realmente la medida buscaba que se beneficiara a personas con menor capacidad económica, entendidas estas como aquellas clasificadas en estratos 1,2 y 3, sino que, podría decirse, la exención buscaba, en últimas, beneficiar a las personas con planes de internet y

telefonía móvil económicos, incluyendo como posibles beneficiados a población con estrato socioeconómico 4,5 y 6.

A partir de lo anterior, valdría cuestionar si esto no desvirtuaría parcialmente los argumentos presentados para justificar la constitucionalidad de la medida, en cuanto a no incluir dentro de la exención los servicios de internet y telefonía hogar. Téngase en cuenta que uno de los dos argumentos expuestos por el Gobierno Nacional, avalados por la Corte Constitucional para justificar la no inclusión de los servicios de hogar en la exención consistió en que el Estatuto contemplaba tratamientos tributarios especiales para la población de estratos 1,2 e inclusive 3, por lo que al no haber ninguna medida que beneficie a los usuarios de estratos más bajos en telefonía e internet móvil la exención permitiría favorecer dicha población.

En este sentido, pues si la exención contenida en el Decreto 540 habría beneficiado a usuarios de servicios móviles pertenecientes a estratos 4,5 y 6, ¿cómo se justificaría la constitucionalidad de la medida de no ofrecer tratamientos favorables a estratos 4,5 y 6 de servicios de telefonía e internet de hogar?

Cabe preguntarse si, por lo menos y en los mismos términos, para los servicios de telefonía e internet hogar también se considerara un beneficio frente a los planes más económicos, que bajo la interpretación planteada por el Gobierno Nacional para el caso de servicios móviles hubiera beneficiado particularmente a las personas con menor capacidad económica, pero que también hubiera repercutido en poblaciones de estratos socioeconómico 4, 5 e incluso 6, pues no necesariamente todos cuentan con planes de alto costo³⁰.

³⁰ Mayor razón cabría para considerar lo planteado pues, se insiste, los servicios de internet y telefonía de hogar también fueron esenciales para garantizar a la población la continuación de las actividades que durante el marco de la pandemia se trasladaron a las telecomunicaciones.

6. Carácter de legislación permanente para la exención a servicios de internet y telefonía móvil cuyo costo no supere las 2 UVT

En cumplimiento del artículo 215 constitucional los decretos legislativos expedidos por el ejecutivo en el marco del Estado de Emergencia deberán, entre otros requisitos, tener el carácter de transitorios. Por su parte, frente a decretos legislativos que establezcan nuevos tributos o modifiquen los existentes, en virtud de ese carácter transitorio, es clara la norma al expresar que, de expedirse, estas medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal³¹.

En función de lo planteado, frente al caso en concreto, tal como lo considera la Corte Constitucional en la sentencia C-197, la previsión de que la medida dejará de regir al término de la siguiente vigencia fiscal no es aplicable, pues lo consagrado en el Decreto 540 determinó claramente que la exención estaría vigente por un periodo de 4 meses, por lo que la medida estuvo vigente a partir desde el 13 de abril del 2020 y dejó de regir el 13 de agosto del mismo año.

Ahora bien, el mismo artículo 215 constitucional previamente referenciado contempla la posibilidad de que el Congreso de la República asigne el carácter de permanente a los decretos legislativos de carácter tributario expedidos por el ejecutivo en el marco del Estado de Emergencia a las medidas el Congreso de la República.

En concordancia con lo anterior, el 5 de agosto de 2020 se radicó en la Cámara de Representantes el proyecto de ley N°325 de 2020³² “por la cual se modifica y se le da el carácter de legislación permanente al artículo 2° del Decreto Legislativo número 540 de 2020 del

³¹ Esto también se establece en el párrafo del artículo 47 de la Ley 137 de 1994, la cual regula los Estados de Excepción.

³² Publicado en la Gaceta 819 del 1 de septiembre de 2020.

Presidente de la República, expedido en el marco del estado de excepción de emergencia económica, social y ecológica” (Congreso de la República, 2021).

Tal como se expresa, mediante esta iniciativa legislativa se busca que la exención de IVA a servicios de internet y telefonía móviles en planes que no superen las 2 UVT contenida en el Decreto 540 adopte el carácter de legislación permanente, es decir, que se integre como un beneficio aplicable vigente en nuestro sistema tributario nacional.

Cabe mencionar que no es la primera vez que una medida con incidencia tributaria expedida por el ejecutivo en el marco de un Estado de Excepción podría resultar integrada de forma permanente a nuestro sistema tributario. Un ejemplo de lo anterior es el impuesto de gravamen a los movimientos financieros “GMF”, el cual se estableció por primera vez en el Decreto 2331 de 1998³³ dentro del marco del Estado de Emergencia a raíz de la crisis financiera de 1998 y que, después de varias adaptaciones, se integró de forma permanente mediante la Ley 633 del 2000, la cual adicionó el artículo 850 al Estatuto.

6.1 Exposición de motivos y justificación del carácter de legislación permanente

De conformidad con la exposición de motivos, puede extraerse que la intención al asignarle el carácter permanente a la medida está sostenida en la premisa del internet como un servicio esencial y una herramienta para la materialización de derechos, particularmente frente a derechos como el acceso a la información, a la educación y el derecho al trabajo, sin ser estos los únicos.

En el proyecto de ley se expresa lo siguiente:

³³ Con fundamento en el Decreto 2330 de 1998 que declaró el Estado de Emergencia Económica y Social.

“El carácter esencial de estos servicios, a nuestro parecer, no debe restringirse a la situación originada por el COVID-19, que demanda la realización de actividades de manera remota, puesto que el internet se ha convertido en una herramienta que permite proteger bienes o la satisfacción de intereses o la realización de valores ligados al respeto de los derechos y las libertades fundamentales; es decir, permite la materialización de los derechos.”
(Congreso de la República, 2020)

Asimismo, de lo expuesto en los debates correspondientes en curso del tránsito legislativo que debe surtir, podría concluirse que la finalidad de darle el carácter permanente a la exención es propiamente favorecer a la “inclusión digital”, entendida ésta en términos de los congresistas ponentes como una necesidad para aumentar la proporción de personas del total de la población que tienen acceso a internet.

En este sentido, la inclusión digital estaría encaminada a obtener mejores índices de igualdad, pues se centra en favorecer tanto al cierre de brechas económicas como las existentes en el acceso a la educación, acceso a la información y el trabajo, pues el internet se ha consolidado como una herramienta fundamental que permite la consecución de estos fines.

Uno de los componentes más importantes para implementar las estrategias encaminadas a favorecer el incremento del número de personas que tienen acceso es la información estadística que permite ver cuánta población del país tienen acceso a estos servicios. Se observa que, según los datos proporcionados en los motivos del proyecto, extraídos de un informe de DataReportal³⁴, Colombia tiene más de 35 millones de usuarios de internet, por lo que el porcentaje de penetración

³⁴ DataReportal es una plataforma que ofrece reportes estadísticos con la finalidad, expresada por ellos mismos, de que organizaciones de todo el mundo tengan las estadísticas necesarias para una toma de decisiones informada.

de internet en el país del 69%³⁵, (Congreso de la República, 2020). Conforme a estas cifras, para el cierre de 2020 podía estimarse que casi el 30% de la población del país no tenían acceso a internet; en otras palabras, aproximadamente 15 millones de personas no tenían acceso a internet.³⁶

Sumado a lo anterior, de la exposición de motivos del proyecto de ley se concluye claramente que la inserción de las TIC no es la misma para todos los estratos socioeconómicos del país. Véase que, por ejemplo, conforme a los datos estadísticos del Ministerio de las TIC (2019), referenciados en la gaceta del Congreso de la República (2021), para el estrato 6 la penetración de servicios de internet y telefonía es del 98%, mientras que en estrato 1 es del 21.7%.

Bajo este panorama, resulta más que necesario que el Congreso de la República adopte medidas encaminadas a incrementar el porcentaje de penetración de estos servicios en la población del país. No obstante, la expedición de estas medidas debe estar precedidas de su respectivo análisis de constitucionalidad, comprendiendo integralmente cada elemento de la exención, pues el margen de configuración legislativa en materia tributaria no es absoluto.

Con fundamento en la Constitución Política y en desarrollo de la jurisprudencia de la Corte Constitucional (2021) se ha determinado que la potestad del Congreso de la República en materia tributaria es amplia, por lo que el legislador está facultado para crear, modificar, eliminar tributos, así como decidir, con fundamento en su autonomía legislativa, en qué casos se contemplaran exenciones o exclusiones.

³⁵ Este es un porcentaje tomado a enero de 2020.

³⁶ Esto se concluye estimando que, según datos del banco mundial, para el 2020 la población del país era de aproximadamente 50 millones de personas. Véase el reporte mencionado en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL?locations=CO>

“Para la Corte, la amplitud de esta competencia es razonable, porque (i) *“del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado”*, lo cual se refleja en *“el correlativo deber para todas las personas de tributar (art. 95-9 C.P.)”*, así como en *“el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (arts. 1 y 2 C.P.)”*, y (ii) *“el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla”*. (Corte Constitucional, 2021).

Sin embargo, la Corte Constitucional también ha dejado claro que el margen de configuración legislativa no es absoluto y está sujeta a límites constitucionales. Se ha referido frente a dichos límites, así:

“En consecuencia, el legislador tiene la facultad de *“crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones”*, siempre que *“se ejerza dentro de los parámetros superiores”*, en particular, los previstos por los *“artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad”*. Esto, a juicio de la Corte, *“tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal”* (Corte Constitucional, 2021)

Por consiguiente, para la consecución de mejores índices de igualdad las medidas deben necesariamente acatar los fundamentos constitucionales y legales que imperan en nuestro ordenamiento jurídico, en especial los principios que rigen el sistema tributario y que, destacados

para este estudio, recae concretamente en los de igualdad y equidad tributaria, siendo este último, en palabras de la Corte Constitucional, una expresión concreta del primero, sin perder su autonomía conceptual propiamente (Corte Constitucional, 2019).

En cuanto al principio de equidad tributaria, la Corte Constitucional ha expresado:

“De manera general, la Corte ha señalado que el principio de equidad sirve como criterio orientador para *“ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios [fiscales] entre los contribuyentes”*. Por lo tanto, **se trata de un mandato que el legislador debe observar para imponer la *“justa distribución”* de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, abstenerse instituir *“cargas excesivas o beneficios [tributarios] exagerados”* que no consulten *“la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”* (Corte Constitucional, 2021) (negrilla propia)**

Teniendo como fundamento lo expuesto, téngase en cuenta que, tal como se concluyó en las consideraciones hechas al análisis de constitucionalidad en apartados anteriores, nuevamente se presenta la posibilidad de que la medida genere un beneficio a personas que, dadas sus capacidades económicas, teniendo como criterio objetivo el estrato socioeconómico, no necesariamente lo requieran, lo que podría dar lugar a un beneficio tributario no justificado.

Se plantea entonces que, por lo menos de forma sumaria, el Congreso de la República en el desarrollo de su análisis pueda estimar cuál será el impacto en el presupuesto público por los recursos dejados de percibir por el IVA aplicable a planes que no tengan un valor mayor a 2 UVT en cabeza de personas que cuenten, en principio y respondiendo a criterios objetivos, con la capacidad económica para sufragar el impuesto a cargo.

Estudiando lo anterior, debe señalarse que de los fundamentos expuestos en el proyecto de ley no queda completamente justificado que, bajo la premisa de incrementar el porcentaje de penetración de internet e impulsar la inclusión digital con la finalidad de cerrar la brecha digital existente en el país, la exención busque beneficiar a la mayor cantidad de personas posibles, incluyendo entre ellas la población que hace parte de los estratos socioeconómicos 4,5 y 6 que también cuenten con planes que no excedan el límite de las 2 UVT, pues es justamente este grupo de personas quienes, en mayor medida, ya cuentan con acceso a estos servicios.

6.2 Para determinar la constitucionalidad del carácter permanente será necesario un nuevo análisis de impacto fiscal

Como bien se ha manifestado en el trámite legislativo, el internet se ha convertido en un servicio fundamental pues este permite la garantía y cumplimiento de múltiples derechos como lo son el acceso a la información, la salud, el trabajo, la educación, entre otros. Por lo anterior, en principio, es dable concluir que con la exención se estaría persiguiendo un fin constitucional legítimo e importante y a partir de allí habría luz verde para nuevamente determinar que la exención es exequible.

Sin embargo, puesto que estamos ante un escenario económico, político, social y jurídico diferente al contexto en el cual se expidió el Decreto 540, se requiere, además del respectivo estudio de los elementos que componen la exención, de la realización de un nuevo análisis de impacto fiscal, elemento fundamental para efectos determinar la constitucionalidad de la medida.

Conforme a lo consagrado en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, es obligatorio que cualquier proyecto de ley que otorgue beneficios tributarios deba estar precedido del respectivo

análisis de impacto fiscal para así establecer que la norma es compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo³⁷; este último puede entenderse, expuesto por Plazas Vega (2016), así:

“El marco fiscal de mediano plazo (MFMP) constituye el contexto fundamental para la discusión de las leyes anuales de presupuesto y, por su contenido y su importancia, puede y debe obrar como la ilustración integral a los ciudadanos sobre la situación de las finanzas públicas y su sostenibilidad real.” (p.378).

A partir de esta compatibilidad es que se podrá determinar que la norma no afecta el criterio de sostenibilidad fiscal, elemento que se constituye como una garantía frente a derechos fundamentales económicos, sociales y culturales y que es sumamente relevante para estructurar el presupuesto público con miras a una sólida Hacienda Pública que permita garantizar una estabilidad económica al país, en cumplimiento con los principios del Estado social de derecho (Plazas Vega, 2016)³⁸. De no hacer el respectivo análisis de impacto fiscal, la ley proferida podría verse expuesta a una posible declaratoria de nulidad por vicios en su formación.

Respecto de lo anterior, en la gaceta 807 del 22 de julio de 2021 se puede ver que el ponente del proyecto de ley tuvo en cuenta el mandato legal contenido en la Ley 819 de 2003 y allí se enuncia que para cumplir con dicho requisito uno de los autores de la iniciativa solicitó a la DIAN que remitiera el histórico de recaudo obtenido por el IVA aplicable a planes de telefonía celular y afines no superiores a 2 UVT.

³⁷ Según la Ley 819 de 2003, el Marco Fiscal de Mediano Plazo es el documento que el Gobierno Nacional debe presentar ante el Congreso de la República para exponer la situación económica y fiscal del país del año anterior. Este es importante para el debate de la Ley anual de presupuesto.

³⁸ Conforme a lo dicho por la Corte Constitucional en Sentencia C-870 de 2014, la sostenibilidad fiscal se podría entender como un criterio y/o medida de racionalización de las actividades de las autoridades enfocada principalmente en la consecución de los fines del Estado Social de Derecho.

A su vez, la DIAN respondió manifestando la imposibilidad de brindar dicha información pues los prestadores de estos servicios declaran y pagan el impuesto de forma agregada³⁹. Dada la complejidad enunciada, el legislativo trasladó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la labor de indicar qué consecuencias económicas tendría el proyecto de ley en cuestión.

Por tanto, estará en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentar las consecuencias económicas que se derivan del proyecto de ley objeto de estudio. Una vez se tenga esta información, será con fundamento en ello que el Congreso de la República podrá estudiar y determinar si el impacto económico de la medida es acorde con el Marco Fiscal de Mediano Plazo y no afecta el criterio de sostenibilidad fiscal del Estado.

Ante esto, es importante traer a colación que frente al Decreto 540 expedido en el marco del Estado de Emergencia la Corte Constitucional dio luz verde a la exención teniendo en cuenta, entre otras consideraciones, que el beneficio tenía el carácter de transitorio, pues su vigencia estaba limitada a 4 meses, siendo este el periodo de tiempo límite durante el cual podía el Estado asumir la carga fiscal de conformidad con lo presentado por el ejecutivo en sus consideraciones⁴⁰.

Así, a diferencia de lo estudiado para el análisis del Decreto 540 en el marco del Estado de Emergencia, para el proyecto de ley no se analizará la idoneidad de la medida y el impacto fiscal por un periodo de 4 meses, sino que deberá pensarse como una disminución permanente del recaudo tributario a favor del Estado.

³⁹ Según lo expuesto por la DIAN, esto significa que las empresas prestadoras de estos servicios: i) en su declaración de IVA no desagregan el IVA causado en relación con el valor del plan, ii) venden planes que incluyen otros servicios y ello no se puede desagregar en la declaración de IVA y iii) el pago de IVA que efectúan incluye el IVA generado en la venta de bienes y otros servicios. En conclusión, los prestadores de servicios para efectos tributarios no relacionan únicamente el IVA causado en planes de servicios móviles, sino que incluye otros elementos, lo cual dificulta acceder a esta información.

⁴⁰ Cita extraída de la sentencia C-197 que se refiere al Informe del Viceministerio de Conectividad y Digitalización del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (folio 54).

En conclusión, será necesario que nuevamente se realice un estudio a profundidad del beneficio adecuado al actual panorama social, jurídico, económico y fiscal, ponderando si los beneficios de la exención sopesan el impacto en el recaudo.

CONSIDERACIONES FINALES

La exención de IVA en servicios de telefonía e internet móvil decretada fue una de las estrategias con las que el Gobierno Nacional intentó hacerle frente tanto a la crisis económica que vivió el país a causa del COVID-19 como a la necesidad que tenían las personas en ese entonces de continuar de manera remota con sus actividades recreativas, laborales, educativas, pues las medidas de aislamiento preventivo y obligatorio se constituyeron como una imposibilidad para la continuación de estas actividades de forma presencias y los servicios de telecomunicaciones se consolidaron como herramienta esencial para la posibilidad de continuar desarrollando estas actividades.

Bajo el estudio desarrollado, se considera que de lo expuesto por el Gobierno Nacional no se extrae una respuesta clara y concreta en aspectos relacionados al porqué se consideró esta medida como la más eficaz para garantizar el acceso continuado a las tecnologías de la información y la comunicación de la población con menor capacidad económica y afectada significativamente por la crisis, determinando para este fin el límite de las 2 UVT.

Es claro que, para tal contexto, como lo menciona la Corte Constitucional en la sentencia C-197 de 2020, se requería que el estado adoptara medidas diferenciales que aliviaran la carga tributaria de servicios que se convierten en esenciales y básicos para el desarrollo de la vida como lo fueron (y siguen siendo) las tecnologías de la información y la comunicación, enfocadas especialmente en las personas más vulnerables de la sociedad.

Dicho de otro modo, se entiende que en el marco de una emergencia tan excepcional como la que se causó a raíz de la COVID-19 se requería que el Gobierno Nacional actuara de forma expedita tomando decisiones en el menor tiempo posible para hacer frente a las consecuencias de esta e impedir que se prolongaran los efectos perjudiciales que la pandemia había ocasionado en términos económicos y sociales.

Sin embargo, esto no es óbice para que los argumentos que se presenten por parte del Gobierno en el momento en que se expidan Decretos legislativos con incidencia tributaria en el marco de una emergencia carezcan de claridad, precisión, o que no estén soportados en fundamentos jurídicos y económicos que permitan determinar que esta es la mejor alternativa posible que pudo implementarse para afrontar las circunstancias que se vivieron en dicho momento; cada decisión que tomara el ejecutivo en ese contexto excepcional debía estar ajustada a la Constitución y a los parámetros de constitucionalidad desarrollados por la Corte Constitucional, lo cual, bajo esta perspectiva, no queda completamente resuelto para esta ocasión.

Ahora bien, puesto que el beneficio está en trámite legislativo para definir si se establece o no como norma de carácter permanente en nuestro ordenamiento jurídico, mayor razón asiste en cuestionar la constitucionalidad de la exención y a partir de allí, extrapolar las consideraciones hechas a lo largo de este escrito, es imperativo analizar si esta medida es la más eficaz para favorecer el acceso a los servicios de las personas con menor capacidad económica y/o en mayores condiciones de vulnerabilidad.

Por consiguiente, resulta necesario que el Congreso de la República analice si el criterio de determinación de la exención a planes de telefonía e internet móviles no mayores a 2 UVT es el idóneo para cumplir este objetivo. Para ello debería esclarecerse por parte del legislativo si la

finalidad es favorecer a los usuarios de planes más económicos, o favorecer a las personas en mayores condiciones de vulnerabilidad entendidas estas como usuarios con planes de menos de 2 UVT, o favorecer a la mayor cantidad de personas posibles, independientemente de la capacidad económica, lo cual, conforme a la exposición de motivos del proyecto de ley, parece no estar resuelto.

Por último, con el objetivo de determinar si la exención se ajusta a los parámetros constitucionales vigentes y para efectos de realizar un control político al Congreso de la República, resulta cuanto menos necesario escudriñar en la función del legislativo para verificar si realizó, por lo menos de forma sumaria, un estudio de fondo a la medida para determinar si tanto la exención como sus elementos se ajustan a las normas que fundamentan el sistema tributario nacional. Para efectos de lo anterior, será de suma importancia profundizar en las conclusiones del Congreso de la República una vez reciba del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el respectivo análisis de impacto fiscal.

REFERENCIAS

Congreso de la República de Colombia. (1 de septiembre de 2020). Gaceta del Congreso N°819.

Congreso de la República de Colombia. (22 de julio de 2021). Gaceta del Congreso N°807.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. 17 de abril de dos mil ocho (2008). Consejera Ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00007-00 (15919).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. 24 de septiembre de dos mil veinte (2020). Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA. Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00385-01 (24333).

Corte Constitucional. Sentencia C-594 de 2010. M.P: LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

Corte Constitucional. Sentencia C-243 de 2011. M.P: MAURICIO GONZALEZ CUERVO.

Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 2019. M.P: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-197 de 2020. M.P: DIANA FAJARDO RIVERA

Corte Constitucional. Sentencia C-203 de 2021. M.P: PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA.

DataReportal. (2020). “Digital 2020 Colombia”. Recuperado de: <https://bit.ly/3ODlyQL>

DataReportal. (2021). “Digital 2021 Colombia”. Recuperado de: <https://bit.ly/3vxLaWr>

Decreto 540 de 2020 [Con fuerza de Ley]. Por el cual se adoptan medidas para ampliar el acceso a las telecomunicaciones en el marco del Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica. 13 de abril de 2020.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2006). Oficio número 022062.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019). Oficio número 003839.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2021) Oficio número 902956.

Legis Editores S.A (2014) (LEGIS). Manual práctico de IVA y facturación 2014. Cuarta edición. Dirección editorial. Unidad de información jurídica.

Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones. (2020). Boletín trimestral de las TIC. Recuperado de: <https://bit.ly/3Mktxj>

Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones. 13 de abril de 2020. Planes móviles de hasta \$ 71.214 estarán sin IVA durante los próximos cuatro meses. Recuperado de: <https://bit.ly/389vNet>

Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones. 9 de febrero de 2021. Acceso a internet en Colombia se aceleró durante la pandemia. Recuperado de: <https://bit.ly/3uZe6re>

Plazas Vega, M (2016). Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. TOMO I. Tercera edición. Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia.