

Sentencia C-168/14

DEVOLUCION DE IVA PARA LOS PRODUCTORES DE LOS BIENES EXENTOS POR ADOPCION Y UTILIZACION DEL SISTEMA DE FACTURACION ELECTRONICA EN TODA SU CADENA DE CLIENTES Y PROVEEDORES-No desconoce el derecho a la igualdad

La Corte encuentra que la norma que condiciona el acceso al mecanismo de la devolución semestral de IVA para los productores de los bienes exentos del Artículo 477 a la adopción y utilización del sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores, no desconoce el derecho a la igualdad entre estos productores y los demás que comercializan los bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral de IVA. La razón de ello es que la exigencia legal no coloca a los mencionados contribuyentes en una situación de desventaja frente a la exención tributaria, y por el contrario, pese a la condición impuesto para acceder a la devolución bimestral de IVA, dentro de un examen global del esquema tributario se infiere claramente que las condiciones de acceso al beneficio son razonablemente semejantes a los de los demás productores de los bienes exentos de la canasta familiar, habida cuenta de las siguientes circunstancias: (i) Por un lado, porque en el caso de los alimentos del Artículo 477 del E.T., el proceso de liberación de la carga tributaria de estos productos se extiende durante el proceso de producción, ya que una parte significativa de los servicios y bienes necesarios para su obtención se encuentran excluidos del IVA o tienen una tarifa reducida, de modo que los mecanismos de compensación y devolución operan respecto de un valor que tiene un peso relativo marginal, mientras que lo anterior no ocurre con los demás bienes exentos con derecho a devolución bimestral; en consecuencia con ello, las eventuales limitaciones o restricciones a estos últimos mecanismos tienen una significación y una relevancia distinta en uno y otro caso; (ii) Por otro lado, como los productores de alimentos exentos de la canasta familiar cuentan con mecanismos alternativos de devolución de impuestos, como ocurre justamente con la devolución atada a la presentación previa de la declaración del impuesto a la renta, mientras que en el caso de los demás bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral no existen vías alternativas semejante, la restricción anotada tiene un efecto distinto en uno y otro caso: en el primero de ellos, la imposibilidad de satisfacer la condición legal no se traduce en la imposibilidad de obtener la devolución, sino únicamente en la necesidad de canalizar la devolución a través del sistema alternativo; en el segundo caso, por el contrario, la imposición de una exigencia semejante, y la imposibilidad de dar cumplimiento a la misma, se traduciría en la imposibilidad de hacer efectiva la devolución tributaria, y con ello, una parte de la exención; (iii) Finalmente, la exigencia legal atiende a las particularidades del proceso productivo y a las dificultades que este genera para dar trámite a las solicitudes de devolución del impuesto, ya que la existencia de una larga cadena de intermediación y el alto nivel de

informalidad en este segmento económico dificulta el proceso de verificación de información que precede a la devolución del impuesto, y favorece el fraude tributario; la exigencia de adoptar y utilizar el sistema de facturación electrónica tiene la potencialidad estas dificultades, pues cuando se implementa, la DIAN tiene acceso a la información sobre las transacciones efectuadas en relación con el mismo, con un alto nivel de confiabilidad, y cuando no se implementa, los productores de los bienes exentos pueden acudir al mecanismo de la devolución vinculada a la presentación previa de la declaración del impuesto a la renta.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

En la medida en que el ordenamiento superior no define un sistema específico de tributación, sino únicamente las directrices generales con arreglo a las cuales el órgano parlamentario debe establecer el esquema impositivo, los tributos y sus elementos esenciales, y en la medida en que los artículos 150.12, 154 y 338 de la Carta Política atribuyen al Congreso la competencia para desarrollar tales materias, esta Corporación ha entendido que el órgano legislativo cuenta con amplias facultades regulativas en este ámbito específico, y que en consecuencia, el control constitucional de tal definición legislativa debe tener un alto nivel de flexibilidad. Esta libertad de configuración se predica también de los beneficios tributarios. En este sentido, se ha indicado que si el legislador tiene la potestad para crear los tributos y fijar sus elementos esenciales, también la tiene para modificarlos, suprimirlos o aumentarlos, para instituir ventajas especiales respecto de los mismos, y para restringir o condicionar tales ventajas, alivios y beneficios. En este contexto, limitaciones establecidas con el propósito de impulsar y promover la formalización y la bancarización de la economía, estimular la producción nacional, optimizar el sistema tributario, evitar el fraude en la tributación, o incrementar las arcas del Estado, han sido avaladas por esta Corporación, incluso cuando impliquen una restricción significativa a los alivios tributarios.

POTESTAD LEGISLATIVA PARA ESTABLECER PROCEDIMIENTOS JUDICIALES Y ADMINISTRATIVOS- Alcance/POTESTAD LEGISLATIVA PARA ESTABLECER PROCEDIMIENTOS JUDICIALES Y ADMINISTRATIVOS- Límites

Esta Corporación ha reconocido la discrecionalidad legislativa en materia procesal, y por tanto, en la definición de los procedimientos administrativos y judiciales, amplitud que está limitada tan solo por las pautas señaladas explícitamente en el propio ordenamiento superior, los fines del Estado, el principio de razonabilidad y proporcionalidad, y las garantías del debido proceso.

PROCEDIMIENTOS QUE HACEN EFECTIVOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y ASIGNACION DE LOS MISMOS-Diferenciación en criterio para evaluar principio de igualdad ante la ley

Para evaluar si una disposición que establece condiciones diferenciadas para el acceso a los mecanismos o procedimientos que hacen efectivos los beneficios tributarios vulnera el principio de igualdad, habida cuenta de que las medidas versan sobre vías tienen un valor instrumental, encaminadas a materializar un beneficio tributario, el juez constitucional no exige la uniformidad en el régimen de los mismos, sino que el esquema adoptado por el legislador permita a los receptores del beneficio hacerlo efectivo en condiciones similares de oportunidad, eficiencia y accesibilidad. En este escenario, el principio de igualdad no apunta a que existan unas reglas comunes y únicas para todos los destinatarios de todos los beneficios, sino que el sistema procesal, considerado en conjunto, establezca un trato razonable y adecuado entre ellos, según el tipo de beneficio y el sujeto que lo reclama. Son las condiciones de acceso al beneficio, y no las reglas procedimentales consideradas en sí mismas, el criterio para evaluar el principio de igualdad ante la ley. Cosa distinta ocurre con la asignación de beneficios tributarios, pues en este caso, por tratarse de un asunto sustancial, cuando el legislador establece una exención, una deducción o una exclusión a un grupo de contribuyentes en virtud de una condición específica que otro grupo también comparte, el beneficio debe extenderse a tales sujetos, y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios, debe obedecer a un criterio válido de diferenciación, y la medida debe guardar correspondencia con tal criterio

CONSTITUCION POLITICA-Otorga status especial a ciertas categorías de sujetos, actividades o bienes

PRODUCCION DE BIENES EXENTOS DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PREVISTOS EN ESTATUTO TRIBUTARIO-Goza de status especial

La producción de bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario goza de un status especial dentro del sistema jurídico, por tres razones básicas: en primer lugar, como quiera que se trata de actividades dirigidas a la producción de alimentos, respecto de la cual el Estado tiene un deber reforzado de protección en virtud de Artículo 65 de la Carta Política; en segundo lugar, en la medida en que se trata, además, de alimentos que integran la canasta familiar, es decir, de alimentos de primera necesidad, frente a los cuales el Estado tiene una obligación específica de asegurar su acceso por toda la población, y particularmente por las personas de menores recursos económicos, en virtud de la previsión contenida en el Artículo 334 de la Carta Política; y finalmente, por cuanto esta actividad involucra el desarrollo agropecuario, al que según el Artículo 65 del texto superior, se le debe conferir prioridad dentro del esquema de desarrollo y dentro del modelo económico.

DEBER ESTATAL DE PROTEGER PRODUCCION ALIMENTARIA, ACCESO A LOS BIENES DE PRIMERA NECESIDAD Y DESARROLLO AGROPECUARIO-Debe enmarcarse dentro del principio de igualdad

Como el principio de igualdad debe proyectarse en toda el sistema jurídico, el deber estatal de proteger la producción alimentaria, el acceso a los bienes de primera necesidad y el desarrollo agropecuario debe enmarcarse dentro del mismo, de modo que el establecimiento de un régimen especial y más favorable solo es admisible cuando las medidas adoptadas por el legislador guarden un vínculo directo y estrecho con la condición específica constitucionalmente relevante que hace imperiosa la protección reforzada, teniendo en cuenta el contexto específico en el que opera la respectiva medida.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Potestad para establecer restricciones diferenciadas en los mecanismos de acceso a los beneficios tributarios de impuestos al consumo, incluso respecto de alimentos de primera necesidad

EXENCION DEL IVA-Objetivo

El objetivo de la exención de IVA, consistente en dejar libre de toda carga o peso tributario la producción de ciertos bienes o servicios, se hace efectivo durante todo el proceso productivo, de modo que los mecanismos de la compensación y de la devolución no solo operan posteriormente, sino que además constituyen mecanismos de segundo orden, y que corresponden a valores que tienen un peso relativo reducido dentro del valor total del bien o servicio.

Referencia: expediente D-9803

Demanda de inconstitucionalidad contra el literal g (parcial) del Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”

Actor: Germán Andrés Ducón Cote

Magistrado Ponente:
LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá D. C., diecinueve (19) de marzo dos mil catorce (2014)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, profiere la presente sentencia con fundamento en los siguientes

I. ANTECEDENTES

1. Demanda de inconstitucionalidad

En ejercicio de la acción pública de constitucionalidad, el ciudadano Germán Andrés Ducón Cote demandó parcialmente el literal g del Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, “*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*”.

1.1. Disposición demandada

A continuación se transcribe la disposición acusada, en la cual se resaltan y subrayan los apartes impugnados:

“LEY 1607 DE 2012
(diciembre 26)

Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

ARTÍCULO 55. Modifíquese el artículo 481 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a) Los bienes corporales muebles que se exporten.

b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así

como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

c) Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

d) Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.

De igual forma, los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el registro nacional de turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior.

e) Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

f) Los impresos contemplados en el artículo 478 del Estatuto Tributario, los productores de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 48.20.20.00.00, y los diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados o con publicidad de la partida arancelaria 49.02.

*g) Los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario **que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores.***

h) Los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2.

En los casos en que dichos servicios sean ofrecidos en forma empaquetada con otros servicios de telecomunicaciones, los órganos reguladores del servicio de telecomunicaciones que resulten

competentes tomarán las medidas regulatorias que sean necesarias con el fin de que el beneficio tributario no genere subsidios cruzados entre servicios.

Para los fines previstos en este numeral, se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 64 numeral 8 de la Ley 1341 de 2009.

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de lo establecido en el literal c de este artículo, se entenderá que existe una exportación de servicios en los casos de servicios relacionados con la producción de cine y televisión y con el desarrollo de software, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico.”.

1.2. Solicitud

El accionante solicita la declaratoria de inexecutable simple del aparte normativo transcrito.

1.3. Cargos

Según el actor, la disposición impugnada vulnera el principio de igualdad, la obligación estatal de proteger la producción de alimentos, y los principios de equidad y eficiencia en materia tributaria, consagrados, respectivamente, en los artículos 13, 65, 95.9 y 363 de la Carta Política.

1.3.1. A juicio del accionante, la norma vulnera el *principio de igualdad* previsto en el Artículo 13 de la Carta Política. La razón de ello radicaría en que la disposición condicionó el derecho a la devolución bimestral de los impuestos pagados en la producción de los bienes exentos establecidos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, al cumplimiento de una carga injustificada y desproporcionada, como es la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena producción y comercialización, mientras que respecto de los demás bienes y servicios con derecho a devolución bimestral, no se establece una exigencia semejante. En tales circunstancias, mientras los vendedores de bienes de la canasta familiar deben cumplir esta gravosa exigencia para acceder al mecanismo de la devolución bimestral de IVA, los demás destinatarios del beneficio tributario tienen un derecho incondicionado a la devolución bimestral de los saldos a favor: los exportadores de bienes corporales muebles; los vendedores de estos mismos bienes a las sociedades de comercialización internacional; quienes prestan servicios para su uso en el exterior; los vendedores de paquetes turísticos en el extranjero; los productores de materias primas, partes, insumos y bienes terminados que vendan sus bienes a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca; los productores de impresos, diarios o publicaciones periódicas; y los prestadores de servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas a favor de suscriptores

residenciales de los estratos 1 y 2, tienen un derecho incondicionado a la devolución bimestral de los saldos a favor.

Esta diferenciación normativa carecería de toda justificación, en atención a las siguientes circunstancias: (i) Dentro del conjunto de bienes y servicios exentos con derecho a la devolución bimestral, los bienes básicos de la canasta familiar son los únicos sometidos a la condición anterior; (ii) dentro del proceso de aprobación parlamentaria de la Ley 1607 de 2012, no se presentó ninguna justificación del trato diferenciado; (iii) en la medida en que Colombia es un país en vías de desarrollo con un 32% de personas en situación de pobreza según el DANE, resulta irrazonable poner en situación de desventaja a los productores, comercializadores y compradores de bienes de la canasta familiar, y no hacer lo propio con respecto a quienes transan bienes y servicios suntuarios; (iv) la satisfacción del requisito resulta particularmente gravosa, pues no solo está supeditada a las condiciones que determine la DIAN, sino que, además, el sistema debe ser puesto en marcha en toda la cadena de clientes y proveedores del productor, y su implementación genera un sobrecosto para toda la cadena de producción, que en últimas se traslada al consumidor final. En otras palabras, el legislador impuso unas cargas extrafiscales excesivas y desproporcionadas a los fabricantes y consumidores de los bienes básicos de primera necesidad.

1.3.2. En segundo lugar, según el accionante la disposición acusada desconocería el *principio de protección especial a la producción de alimentos* previsto en el Artículo 65 de la Carta Política, por cuanto impone cargas excesivamente onerosas a la producción y al consumo de bienes alimenticios que hacen parte de la canasta básica familiar, que terminan por bloquear y obstaculizar la cadena productiva.

1.3.3. En tercer lugar, el peticionario considera vulnerados los *principios de eficiencia y equidad* previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política. La razón de tal afectación radicaría en que la disposición acusada tiene como efecto jurídico la anulación del mecanismo de la devolución bimestral de IVA respecto de los alimentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, dejando a estos contribuyentes con la sola posibilidad de materializar la exención a través de la devolución semestral prevista en los artículos 477 y 850 del mismo cuerpo normativo; no obstante, como este esquema de devolución está condicionado a que se presente la declaración de renta, y ello solo sucede una vez al año, la solicitud de devolución de impuestos solo puede ocurrir anualmente. Esta restricción procesal que permite a la administración tributaria retener el capital del productor durante un año y provocaría graves distorsiones económicas en la cadena productiva, incompatibles con la exigencia de proporcionalidad entre el costo social de las cargas impositivas y el beneficio tributario.

Este efecto distorsivo en el mercado se expresa en tres niveles: por un lado, afecta al *productor de bienes de la canasta familiar*; la razón de ello es que

como la norma impugnada exige para la devolución bimestral del IVA que toda la cadena de producción implemente el sistema de facturación electrónica, y dentro de esta cadena se encuentran agentes económicos que por principio no lo harán, la devolución bimestral se torna inoperante, y en la práctica solo será posible solicitar la devolución una vez al año. Esto implica no solo una postergación del beneficio en términos temporales, sino sobre todo una afectación económica de las unidades productivas, por la indisponibilidad de capital de trabajo y de liquidez, que obliga al productor a financiarse con créditos y sobrecostos financieros, que en últimas son trasladados a los consumidores.

Ahora bien, como la imposibilidad de solicitar la devolución bimestral del IVA se traduce en unos sobrecostos para las unidades productivas, y como éstos son trasladados al *consumidor final*, en términos económicos la carga fiscal es asumida por las personas que adquieren los bienes de primera necesidad, quienes a la luz de la Carta Política, deberían tener una protección especial. En tales circunstancias, pese a que el legislador está constitucionalmente obligado a garantizar el acceso a los bienes de primera necesidad, el precepto impugnado torna inoperante la exención tributaria.

Adicionalmente, la medida tiene un *efecto macro económico negativo*, en cuanto pone a los productores nacionales en una posición de desventaja frente a los importadores de alimentos de la canasta básica, en el marco de una economía abierta. Este es el caso, por ejemplo, de los cuartos traseros de pollo, comercializados en Colombia por los importadores de desechos de aves norteamericanas; dado que este bien es para los productores de aquel país un valor de recuperación, y dado que su importación está libre de gravámenes, normativamente se pone en situación de desventaja al productor nacional y en una situación de privilegio al importador de los desechos.

2. Trámite procesal

Mediante Auto del 2 de septiembre de 2013, el magistrado sustanciador admitió la demanda y, en consecuencia, ordenó:

- Correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación, para la presentación del correspondiente concepto.
- Fijar en lista la disposición acusada, para las respectivas intervenciones ciudadanas.
- Comunicar de la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, al Congreso de la República, a los ministerios del Interior y de Justicia y del Derecho y a la DIAN.
- Invitar al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derecho de las universidades Javeriana, Externado de Colombia y de los

Andes, para que se pronuncien sobre las pretensiones de la demanda.

- Invitar a participar dentro del proceso al Centro de Estudios sobre Derecho Económico de la facultad de economía de la Universidad de los Andes, al Instituto de Estudios Políticos de Desarrollo de la facultad de economía de la Pontificia Universidad Javeriana y al Instituto de Altos Estudios para el Desarrollo, con el objeto de que suministren criterios técnicos que puedan tener incidencia en el juicio de constitucionalidad. Con tal objetivo, se propuso el siguiente cuestionario para que fuese respondido según las áreas de conocimiento y experticia de las referidas entidades: (i) Teniendo en cuenta las características del mercado de bienes de primera necesidad contemplado en el Artículo 477 del Estatuto Tributario en el contexto colombiano, ¿cuáles podrían ser las dificultades de orden económico y administrativo de los productores de los bienes exentos contemplados en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, para acceder a la devolución bimestral del IVA prevista en el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012?; (ii) ¿Qué impacto económico tendría para los productores y consumidores de los bienes previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, y para el conjunto de la economía, que no se materialice la devolución bimestral del IVA, sino que se efectúe acumulativamente cada tres bimestres?

3. Intervenciones

3.1. Intervenciones en favor de la declaratoria de inexequibilidad

3.1.1. Mediante escrito presentado a esta Corporación el día 23 de septiembre de 2013, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario presenta dos tipos de consideraciones: en primer lugar, la entidad se refiere a las presuntas falencias del escrito de acusación por no haberse demandado una proposición jurídica completa, así como a las alternativas del juez constitucional frente a esta deficiencia, bien sea por vía de la inhibición, o bien sea por vía de la integración normativa; y en segundo lugar, el ICDT se refiere a la constitucionalidad de la preceptiva impugnada y de las demás disposiciones con las que conforma una unidad, concluyendo que la Corte debe declarar la inexequibilidad del conjunto normativo anterior, por estimarlo incompatible con los principios de igualdad y de legalidad tributaria, así como con el deber del Estado de ofrecer protección integral a la protección de alimentos.

3.1.2. Con respecto al primero de estos planteamientos, la entidad advierte que aunque en principio corresponde a quienes activan el control abstracto de constitucionalidad, impugnar proposiciones jurídicas completas, demandando todas aquellas disposiciones que requieran de un pronunciamiento conjunto, cuando este deber no se satisface, el juez constitucional tiene la potestad para inhibirse, pero también para conformar la unidad normativa, en virtud de la facultad prevista en el Artículo 6 del Decreto 2067 de 1991¹.

¹ Para justificar esta facultad de integración normativa, en el escrito de intervención se reseña la Sentencia C-634 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Así las cosas, como quiera que el accionante pretende la eliminación de las barreras normativas al mecanismo de la devolución bimestral del IVA de los bienes exentos de primera necesidad, y como quiera que los parágrafos 1 y 2 del Artículo 477 y el Parágrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario regulan el mecanismo de la devolución semestral del IVA para estos mismos bienes, de accederse a las pretensiones del peticionario, sin un pronunciamiento de fondo sobre las disposiciones reseñadas que no fueron impugnadas, la declaratoria de inconstitucionalidad carecería de todo efecto jurídico, pues subsistirían dos sistemas de devolución paralelos, con un mismo ámbito de aplicación pero con un régimen distinto.

De acuerdo con este planteamiento, el interviniente considera que frente a esta deficiencia de la demanda, la Corte puede, o bien inhibirse de fallar de fondo en atención a que no se demandó una proposición jurídica completa, o bien conformar la unidad normativa y efectuar el juicio de constitucionalidad sobre toda ella.

3.1.3. Una vez aclarada esta cuestión preliminar, la entidad procede al examen de constitucionalidad de las disposiciones acusadas, concluyendo que son incompatibles con el ordenamiento superior y, en particular, con los principios de equidad e igualdad, así como con el deber de protección de la producción alimentaria.

3.1.3.1. Con respecto a los principios de igualdad y equidad, se afirma que aun cuando la diferenciación normativa entre los distintos contribuyentes no es en sí misma discriminatoria, pues puede justificarse cuando atiende aun objetivo constitucionalmente válido y existe una proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el trato diferenciado², en el caso particular la medida es inaceptable desde la perspectiva constitucional.

En efecto, el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 consagra el derecho a la devolución bimestral del IVA para los productores de bienes exentos, respecto de ocho categorías de bienes y servicios. No obstante, de todas estas categorías, únicamente para una de ellas se condiciona tal beneficio a que se implemente el sistema de facturación electrónica según los procedimientos previstos por la propia DIAN, en toda la cadena de producción y comercialización.

Para el Instituto este trato diferenciado es inadmisibles, por las siguientes razones:

- En primer lugar, en el contexto colombiano la adopción del mecanismo de la facturación electrónica es costoso y excesivamente engorroso para los productores de bienes agropecuarios.

² Para justificar esta aserción se transcriben algunos apartes de la Sentencia C-022 de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), en los que se establecen algunas pautas metodológicas para determinar la proporcionalidad del trato diferenciado, a través del test de razonabilidad.

- En segundo lugar, la dificultad anterior se potencializa porque la exigencia legal no solo se predica del productor de los bienes exentos, sino de todos los agentes económicos que participan en la cadena de producción y comercialización del bien respecto del cual se solicita la devolución, que en las actuales condiciones del mercado, son totalmente ajenos a la facturación electrónica. Así las cosas, la normatividad acusada fija un requerimiento que no solo es extraño a la realidad imperante, sino también a la propia voluntad del productor titular del derecho a la devolución bimestral. Se trata entonces de una pretensión ajena al contexto social y económico del país, que hace depender el derecho de una persona, de la decisión de otras personas cuya conducta no puede controlar.
- En tercer lugar, si la misma ley crea un sistema expedito para la devolución bimestral del IVA, como efectivamente se hizo en la Ley 1607 de 2012, no existe ninguna justificación para inaplicarlo respecto de una sola categoría de sujetos, como en este caso ocurre con los productores de los bienes de primera necesidad.
- Finalmente, aunque podría argumentarse que la exigencia legal atiende a la necesidad de combatir la evasión, esta consideración conduciría, más bien, a imponerla a todos los sujetos que pretenden la devolución bimestral del IVA, y no solo a los productores de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en este argumento, el interviniente concluye que *“la diferencia en el tratamiento tributario entre los diferentes responsables del impuesto al valor agregado (IVA) consagrada en el parágrafo 2º del artículo 477 del ET, y en la norma parcialmente demandada y, entre los demás responsables a que se refiere el artículo 481 del ET, no se justifica constitucionalmente, ya que dicha diferencia de trato ante situaciones similares no resulta conforme a los principios de igualdad y equidad”*.

3.1.3.2. Por otro lado, el ICDT afirma que la norma demandada desconoce el deber estatal de protección a la producción de alimentos prevista en el Artículo 65 de la Carta Política, en la medida en que establece una carga tributaria para los productores de alimentos nacionales, mientras que libera de la misma a quienes ejercen otras actividades económicas. Así por ejemplo, mientras que la devolución bimestral del IVA para los productores de alimentos nacionales está condicionada al cumplimiento de una difícil exigencia, el mismo beneficio tributario para los importadores de estos mismos alimentos, no está sujeto a tal condición.

Esta situación de inequidad es aún más grave si se tiene en cuenta la realidad económica y jurídica imperante, en la que la producción de alimentos en otros países, así como su exportación, tiene grandes ventajas económicas, *“pues lo que se pretende es que dichos productos salgan del país con la menor carga*

impositiva posible, con el fin de que lleguen al país de destino en las mismas condiciones económicas de los productores locales”; si a esto se añade que en virtud de los múltiples tratados de libre comercio, muchos los productos extranjeros llegan al país sin pagar aranceles, la desprotección de la producción nacional se hace aún más evidente y palpable, puesto que, en la práctica, el IVA pagado en la producción sólo es devuelto un año después, “generándose un costo financiero que reduce su capital de trabajo, lo cual no ocurre en el caso de los importadores”.

3.1.4. Así, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario concluye que la normativa demandada es incompatible con los artículos 13, 65, 95.9 y 363 de la Constitución Política, por lo que, tanto ésta como los parágrafos 1 y 2 del Artículo 477 del Estatuto Tributario y el parágrafo 1 del Artículo 481 del mismo cuerpo normativo, deben ser declarados inexecutable.

3.2. Intervinientes que solicitan la declaratoria de exequibilidad

Separadamente, el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la Presidencia de la República, la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitaron la declaratoria de exequibilidad de los preceptos acusados, a partir de los argumentos que se señalan a continuación.

3.2.1. Con respecto al cargo por la presunta vulneración del **principio de igualdad**, se afirma que la acusación no está llamada a prosperar, por las siguientes razones:

- La supuesta diferencia de trato entre los productores de los bienes de la canasta familiar, y aquellos otros que tienen derecho a la devolución bimestral, no tiene el alcance que le atribuyó el demandante, así: (i) Aunque únicamente respecto de los productores de los bienes y servicios previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario se condiciona la devolución bimestral del IVA a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena de producción y de comercialización, respecto de otros agentes económicos que venden o suministran bienes o servicios exentos, se fijan otros condicionamientos para acceder al referido beneficio tributario. Así por ejemplo, respecto de la comercialización de bienes corporales muebles, se exige la exportación (Art. 481.a E.T.), o que se vendan en el país a sociedades de comercialización internacional, cuando efectivamente sean exportados directamente (Art. 481.b E.T.); respecto de los servicios que sean suministrados en Colombia, se requiere éstos sean utilizados exclusivamente en el exterior por empresas o por personas sin negocios o actividades en el país (Art 481.c E.T.); y cuando se trata del suministro de los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas, los suscriptores deben pertenecer a los estratos 1y 2. Así las cosas, “*para*

*cada clase de bien o servicio el legislador estableció una condición para su exención, lo cual pone presente que el caso de los productores de bienes del literal g), no es el único sujeto a condiciones (...)*³; (ii) Por otro lado, no es cierto que únicamente respecto de los productores de los bienes previstos en el Artículo 477 del E.T. se imponga el requisito cuestionado, pues según el Artículo 616.1 del E.T. y sus decretos reglamentarios, en general los productores y prestadores de bienes y servicios están obligados a facturar electrónicamente. En tales circunstancias, la diferencia no radica en que el derecho a la devolución bimestral se condicione en un caso a la implementación del referido sistema y en los demás no, sino que en el caso de los productores de alimentos de la canasta familiar, esta forma de facturación se debe extender a toda la cadena de clientes y proveedores, mientras que en el caso de los demás bienes y servicios exentos, no⁴. En definitiva, el cargo planteado por el actor parte de un falso supuesto sobre el alcance de la medida diferenciadora.

- La regla impugnada no crea ninguna desventaja para el segmento productivo presuntamente afectado, sino al contrario, genera una ventaja para este grupo porque antes que imponer una carga económica o administrativa a los productores de los bienes de la canasta familiar, crea un mecanismo idóneo y eficaz para garantizar el retorno oportuno de los recursos de los productores, que no es viable bajo el esquema tradicional de devoluciones. En efecto, dado que los agentes económicos que intervienen en la cadena de producción de los bienes de la canasta familiar normalmente hacen parte de la economía informal, el ejercicio de fiscalización previo a la concreción de la devolución es dispendioso y complejo, de modo que la entrega de los impuestos pagados normalmente es tardía, y en este sentido, perjudicial para el flujo de caja de este segmento económico. En este escenario, la exigencia de la facturación electrónica, al permitir cruces de información eficientes que facilitan la fiscalización, asegura el retorno oportuno de los recursos del IVA a los productores de los bienes de la canasta familiar, e incluso permite la devolución automática y simultánea a la solicitud, que bajo el diseño tradicional que exige la presentación formal de la solicitud, su estudio previo por la administración tributaria, la suscripción de garantías y la aprobación administrativa, resulta impensable⁵.
- Asimismo, si bien la disposición acusada establece una diferenciación normativa en el sentido indicado por el actor, la diferenciación se encuentra amparada en el propio ordenamiento. La razón de ello es que en materia tributaria el legislador cuenta con un amplio margen de configuración, por lo que en este contexto las medidas adoptadas por el órgano parlamentario sólo

³ Argumento planteado en el escrito de intervención del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

⁴ Argumento esbozado por la Presidencia de la República.

⁵ Argumento de la Presidencia de la República, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

pueden ser evaluadas a partir de un test lato de igualdad⁶.

En este escenario en el que el legislador cuenta con una gran amplitud para establecer el régimen de los beneficios tributarios, la medida se encuentra plenamente justificada porque responde a diferencias fácticas relevantes entre los grupos respecto de los cuales se introdujo la diferenciación normativa, y obedece al propósito de garantizar procesos adecuados, claros y eficientes de fiscalización que impidan el fraude en la tributación⁷. En efecto, la producción de los bienes exentos de la canasta familiar tiene varias particularidades relevantes, así: (i) de un lado, la producción de los bienes de la canasta familiar está asociada directamente a la informalidad, rasgo que favorece el fraude tributario y que dificulta y vuelve costoso el control fiscal por parte de la administración⁸; (ii) de otro lado, la cadena de intermediación en la producción de estos alimentos es particularmente extensa, y estas circunstancias igualmente facilita el fraude tributario y genera un desgaste excesivo para la DIAN el trámite de las solicitudes de devolución, por las dificultades en los procesos de convalidación de la información y de la documentación aportada, que terminan por desviar gran parte de los recursos humanos, financieros y técnicos de dicha entidad hacia este proceso⁹; (iii) finalmente, los productores de bienes de la canasta familiar se encuentran en una posición económica diferente de la de los demás beneficiarios del derecho a la solicitud de devolución bimestral de IVA, y gozan de múltiples ventajas tributarias y no tributarias; así, se encuentra el beneficio previsto en el Artículo 468.1 del E.T., en virtud del cual los insumos para la producción de tales bienes están gravados con una tarifa reducida del 5%, tal como ocurre con el maíz y el arroz para uso industrial, el sorgo, las harinas, las materias vegetales, las preparaciones para la alimentación de animales, máquinas de ordeñar e incubadoras; de igual modo, la ley prevé la exclusión del IVA para algunos otros insumos, tal como sucede con los animales vivos, semillas para la siembra, sal, abonos animales, vegetales, minerales o químicos, insecticidas, raticidas, fungicidas, sistemas de riego, máquinas de limpieza de huevos y semejantes; en otras palabras, la diferenciación responde a la diferente estructura de costos y de impuestos en cada uno de estos renglones de la producción¹⁰.

En este contexto, el condicionamiento impuesto para la devolución bimestral del IVA, consistente en implementar el sistema de facturación electrónica en toda la cadena de intermediación, responde a la necesidad de garantizar procesos eficientes y transparentes de devolución, según las particularidades y especificidades de los segmentos económicos que se benefician de la exención. Como en el caso de los alimentos exentos de la canasta familiar

⁶ A juicio de los intervinientes, la Corte ha determinado que en esta materia el test estricto de igualdad. Para justificar esta tesis se reseñan las sentencias C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-733 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández; y C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁷ Criterio esbozado por el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y por el Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones.

⁸ Tesis de la Presidencia de la República.

⁹ Tesis del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁰ Intervención de la Presidencia de la República y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

los procesos de verificación previos a la devolución revisten este nivel de dificultad y de complejidad, la facturación electrónica permite prescindir de todos ellos, y al mismo tiempo impedir el fraude tributario, sin afectar el proceso de producción¹¹.

- Finalmente, aunque la norma impugnada sí condiciona la devolución bimestral de IVA a la adopción del sistema de facturación electrónica, el requisito anterior no anula la exención tributaria como tal, puesto que la misma ley prevé la devolución semestral del impuesto, condicionada a la presentación de la declaración de impuesto a la renta, según se establece en el Artículo 477 del Estatuto Tributario¹².

3.2.2. Con respecto al cargo por la presunta infracción al **deber de protección especial a la producción de alimentos** se argumenta lo siguiente:

- Aunque la condición prevista en la norma acusada impone cargas considerables de los destinatarios de la exención tributaria, el gravamen no tiene la potencialidad de afectar de manera desproporcionada e irrazonable el sistema de producción de los bienes exentos, y menos aun cuando el costo inicial de implementación de la facturación electrónica se traduce, casi que de manera automática, en un ahorro inmediato en los costos de transacción y en los costos asociados a la tributación relacionados con la contratación de personal técnico, jurídico, contable y administrativo¹³.
- El requisito legal no constituye una condición para acceder a la devolución del impuesto generado en la cadena de producción, sino únicamente para solicitarlo bimestralmente.
- El gasto que puede generar la implementación del sistema se encuentra justificado y amparado en la necesidad de contar con un sistema tributario que asegure la equidad y la transparencia en la tributación, garantizando el recaudo de los recursos de los que depende la materialización de las exigencias del Estado Social de Derecho, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los contribuyentes, *“y que se vería ampliamente vulnerado si, por ausencia de controles, algunos contribuyentes no ejercieran su deber de tributar en desmedro de otros con igual capacidad contributiva o, lo que es peor, si algunos ciudadanos abusaran de los mecanismos previstos para el pago justo de impuestos y se financiaran con los tributos pagados en exceso por otros contribuyentes”*¹⁴.
- Aunque eventualmente el costo económico de la adopción del sistema de la facturación electrónica puede trasladarse al consumidor final, se trata de un

¹¹ Planteamiento del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, el Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Presidencia de la República.

¹² Argumento de la Presidencia de la República.

¹³ Argumento esbozado por el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

¹⁴ Intervención de la Presidencia de la República.

costo razonable que no se prolonga indefinidamente en el tiempo, y que además, en caso específico de los productores de los bienes de la canasta familiar, se encuentra compensado con otros beneficios, como sucede con la tarifa especial de IVA del 5%, a la que se encuentran sujetos los insumos para la producción de los alimentos de primera necesidad¹⁵.

- Contrariamente a lo afirmado por el accionante, la obligación de facturar electrónicamente no se extiende al consumidor final de los bienes de la canasta familiar, toda vez que la tarifa de IVA para la venta de tales bienes es del 0%¹⁶.
- La facturación electrónica no es exigible a los “pequeños productores”, ya que en virtud del Artículo 477 del Estatuto Tributario, únicamente deben adoptarlo los productores que hacen parte del régimen común y no los que hacen parte del régimen simplificado, quienes por la circunstancia anterior, *“no podrán optar por la facturación electrónica y no accederán a la devolución bimestral del IVA”*¹⁷.

3.2.3. Finalmente, se descarta la presunta infracción del **principio de equidad tributaria**, a partir de los siguientes argumentos:

- La equidad tributaria se afectaría si el condicionamiento impuesto se hubiese establecido con respecto a la exención tributaria, cuando en realidad está asociado exclusivamente a un procedimiento específico para concretar el beneficio tributario, como es la devolución de IVA. Es decir, el test de equidad solo es viable frente a medidas que tengan repercusión en la carga tributaria como tal, en sí misma considerada, y no sobre obligaciones asociadas al procedimiento de gestión, recaudo o fiscalización de los tributos. En este escenario, no resulta procedente el análisis de equidad propuesto por el actor, dado que la regla demandada no se refiere a las condiciones para tener derecho a la exención tributaria, sino a la periodicidad con la que se reclama a la administración pública la devolución de los impuestos de IVA pagados para la producción del bien exento¹⁸.
- Incluso suponiendo que las disposiciones tributarias de orden procedimental pueden ser evaluadas en función del criterio de la equidad, el cargo es improcedente porque el análisis tiene en este contexto un alto nivel de flexibilidad por el amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria¹⁹, y en particular, para definir los límites a los beneficios tributarios²⁰.

¹⁵ Intervención de la Presidencia de la República.

¹⁶ Intervención de la Presidencia de la República.

¹⁷ Argumento planteado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

¹⁸ Planteamiento del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

¹⁹ Para justificar la tesis de que el legislador cuenta con amplio margen de configuración para definir los límites a los beneficios tributarios, se citan las sentencias C-249 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa), y C-409 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²⁰ Planteamiento del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

- El requisito cuestionado ni afecta la exención tributaria, ni anula ninguno de los dos mecanismos para hacer efectiva la devolución de los impuestos pagados en la producción de los bienes de la canasta familiar, pues el productor puede apelar tanto al sistema de devolución semestral, condicionado a la presentación de la declaración del impuesto a la renta, como al de la devolución bimestral, condicionado a la utilización de la facturación electrónica en toda la cadena de producción y comercialización. Los eventuales gastos que genere la utilización de esta facturación se encuentran ampliamente compensados con los beneficios legales establecidos para este segmento de la producción, como es la tarifa reducida del 5% para los insumos de tales bienes²¹.

4. Concepto de la Procuraduría General de la Nación

Mediante concepto presentado el día 23 de octubre de 2013, la Vista Fiscal solicitó a esta Corporación la conformación de la unidad normativa del precepto acusado con el Parágrafo 2 del Artículo 54 de la Ley 1607 de 2012, así como la declaratoria de inexequibilidad de ambas disposiciones.

Con respecto al primero de estos requerimientos, la entidad afirma que la segunda de las disposiciones indicadas tiene un vínculo material estrecho con la norma demandada, porque regula el sistema de devolución semestral de IVA de los bienes exentos que hacen parte de la canasta familiar, y que como una y otra norma presentan serias dudas de constitucionalidad, hay lugar a la integración normativa para un pronunciamiento conjunto sobre ambos preceptos.

Con respecto a la constitucionalidad de las disposiciones anteriores, la entidad indaga acerca de los antecedentes legislativos de las mismas, concluyendo que el condicionamiento introducido en la norma acusada, para que los productores de los bienes exentos de la canasta familiar soliciten la devolución bimestral de IVA, obedeció a razones de eficiencia tributaria y, en particular, a la necesidad de simplificar el trámite de devolución, que a juicio de la administración tributaria resultaba excesivamente engorroso.

No obstante, este propósito del legislador no se compadece ni guarda ninguna correspondencia con la carga que la norma impone al productor de bienes exentos. En efecto, dado que el derecho a la devolución se produce cuando un agente paga impuestos por la adquisición de insumos para la producción de bienes exentos, en estricto sentido lo que se produce, desde una perspectiva económica, es un préstamo del contribuyente al fisco nacional, que debe ser compensado o devuelto oportunamente. Sin embargo, ninguno de los dos mecanismos establecidos para este efecto, a saber, la devolución semestral y la devolución bimestral, permiten el retorno oportuno del capital del productor.

Así, como en la modalidad semestral se debe presentar la declaración de renta,

²¹ Intervención de la Presidencia de la República y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

y esto se hace solo una vez en el año, la segunda solicitud se tiene que diferir hasta el año siguiente, según el correspondiente calendario tributario: *“En la práctica, lo anterior significa que la solicitud de la segunda devolución la puede hacer el sujeto pasivo el año gravable siguiente, dependiendo del calendario que fije la autoridad tributaria nacional para la presentación de la declaración de renta (aproximadamente entre agosto y septiembre de ese año siguiente)”*. Bajo esta modalidad, entonces, la administración tributaria retiene el capital del productor durante un lapso de tiempo excesivo, todo ello con un impacto económico desproporcionado en el contribuyente.

Por su parte, la modalidad bimestral está sujeta a otra gravosa condición, como es la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena productiva. La onerosidad y desproporción del requerimiento legal se explica, en primer lugar, por el hecho de que la exigencia se extiende no solo al productor del bien exento, sino a también a todos los intermediarios, y en un escenario semejante, el productor solo podría imponer su deseo de que los demás agentes atiendan la exigencia legal cuando tiene la doble condición de productor monopsónico y monopólico, o de productor oligopsónico y oligopólico, circunstancia que además podría dar lugar a un abuso de la posición dominante en el mercado.

Como puede evidenciarse, el eventual beneficio de la eficiencia en la gestión de la devolución viene a ser marginal frente a la dificultad que genera para el productor lograr el retorno de su dinero de manos de la administración tributaria, y más aún si se tiene en cuenta que como lo que el productor pretende es el retorno de su propio dinero, esta devolución debería ser pronta y oportuna, no debería estar sujeta al cumplimiento de requisitos desmesurados como el impuesto en la normatividad tributario, y debería operar independientemente del sistema de facturación empleado.

Asimismo, el referido condicionamiento resulta discriminatorio en relación con las personas que se encuentran en el régimen simplificado, toda vez que como para ellos no existe la obligación de utilizar el sistema de facturación electrónica, no podrían acceder al sistema de facturación bimestral, con todo el impacto económico negativo que ello implica.

Por último, el condicionamiento contenido en la norma demandada desvía la comercialización de los insumos para la producción de bienes de la canasta familiar, hacia aquellos competidores a los que no se les impone tal exigencia, como ocurre con los importadores de bienes exentos, que cuentan además con otros estímulos o beneficios, como la revaluación de la moneda nacional, los subsidios a la producción en el país de origen, eliminación de aranceles, entre muchos otros.

Así las cosas, la normatividad acusada desconoce los principios de equidad tributaria, el derecho al tratamiento tributario igualitario, y el derecho a la libre competencia, por lo que tanto ésta como el Parágrafo 2 del Artículo 477 del

Estatuto Tributario, deben ser declarados inexecutable.

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

De acuerdo con el Artículo 241.4 de la Carta Política, esta Corporación es competente para conocer y pronunciarse sobre la constitucionalidad del precepto demandado, en cuanto hace parte de una ley expedida por el Congreso de la República.

2. Cuestiones a resolver

De acuerdo con las consideraciones anteriores, la Corte debe resolver dos cuestiones.

En primer lugar, en la medida en que a juicio de la Procuraduría General de la Nación y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario no posible adelantar el análisis de constitucionalidad respecto del aparte normativo acusadosin examinar también la exequibilidad de las demás disposiciones que establecen el régimen general de devoluciones para los bienes exentos del artículo 477 de la Carta Política, la Corte debe determinar si el escrito de acusación adolece de la falencia señalada por estos intervinientes, y en caso afirmativo, si hay lugar a un fallo inhibitorio, o a la integración normativa.

En segundo lugar, en caso de concluir la viabilidad de un pronunciamiento de fondo, se evaluarán los cargos planteados por el demandante, en relación con la presunta infracción del principio de igualdad, el deber de protección a la producción de alimentos y el principio de equidad tributaria.

3. La viabilidad de un examen autónomo de constitucionalidad sobre el Artículo 55 de la Ley 1067 de 2012

3.1. Tal como se ha puesto de presente, la Vista Fiscal y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario consideran que el aparte normativo impugnado, contenido en el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, no admite un juicio de constitucionalidad autónomo, que prescinda de un análisis conjunto con los párrafos 1 y 2 del Artículo 477 y con el párrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario.

Las razones de tal aserción y las soluciones propuestas para enfrentar la dificultad anterior, difieren en uno y otro caso. Por un lado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario afirma que el actor no demandó una proposición jurídica completa porque aunque el accionante pretendía eliminar el condicionamiento que a su juicio hacía inoperante la devolución bimestral de IVA pagado en el proceso de producción de bienes exentos, contenido en el Artículo 55 de la ley 1607 de 2012, la eventual declaratoria de inexecutable

de la norma acusada resultaría claramente insuficiente e inócua, en cuanto subsistirían en el ordenamiento otras normas que prevén el esquema alternativo de devolución, previsto en los artículos 477 y 850 del E.T. Así las cosas, para hacer operativa la devolución bimestral de IVA no basta con retirar del ordenamiento el precepto acusado, sino que se requiere también hacerlo en relación con los párrafos 1 y 2 del Artículo 477, y el párrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario. Ante esta falencia, el interviniente propone a esta Corporación, o bien inhibirse de fallar de fondo por haberse demandado una proposición jurídica incompleta, o bien integrarla debidamente, y pronunciarse sobre todo el conjunto normativo.

Por su parte, la Vista Fiscal solicita a este tribunal conformar la unidad normativa de la disposición impugnada con el Artículo 54 de la Ley 1607 de 2012, modificadorio del párrafo 2 del Artículo 477 del Estatuto Tributario. Según la entidad, la integración es necesaria, no para evitar que una eventual declaratoria de inexecutable carezca de efectos jurídicos, sino porque el nexo intrínseco entre todas estas disposiciones, y la dudosa constitucionalidad del conjunto normativo como tal, exige un análisis integrado.

La Corte pasa entonces a evaluar los requerimientos anteriores.

3.2. En primer lugar, este tribunal se aparta del planteamiento del ICDT, ya que aunque un eventual fallo de inexecutable del aparte normativo impugnado dejaría vigentes dos esquemas distintos de devolución para un mismo grupo de contribuyentes, es decir, dos regulaciones distintas con un mismo ámbito de aplicación, de allí no se infiere que este eventual fallo de inexecutable sería inócua o que careciese de efectos jurídicos. Por el contrario, de declararse la inconstitucionalidad de la regla que establece una condición para los productores de los bienes previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario para hacer uso de la devolución semestral de IVA, tales productores podrían acceder libremente a este sistema de devolución sin sujeción al requisito en cuestión, sin perjuicio del previsto en los artículos 477 y 850 del mismo estatuto.

En efecto, los párrafos 1 y 2 del artículo 477 y el párrafo 1 del Artículo 850 del E.T. establecen la denominada “devolución semestral” de IVA²² para los productores de alimentos exentos de primera necesidad, así:

- El Párrafo 1 del Artículo 477 del Estatuto Tributario establece que *“los productores de los bienes de que trata el presente artículos (...) serán susceptibles de devolución o compensación de saldos a favor generados en los términos de los establecido en párrafo primero del artículo 850 de este Estatuto”*. Es decir, la norma consagra el derecho de los productores de

²² Aunque a este sistema se le ha denominado “devolución semestral del IVA”, debe tenerse en cuenta que la semestralidad se refiere a que la solicitud corresponde a los impuestos causados durante este período de tiempo, pero no a que puede ser activado con esta periodicidad, puesto que como para ello se requiere presentar previamente la declaración anual de IVA, en la práctica solo se puede acceder a este mecanismo con una periodicidad menor, aproximadamente cada 9 meses.

los bienes exentos del Artículo 477 a la compensación y a la devolución de saldos a favor, y remite a la regulación contenida en el Artículo 850 del mismo estatuto²³.

- El Parágrafo 2 del mismo artículo fija las reglas del esquema de devolución semestral, disponiendo que la solicitud puede ser presentada dos veces al año: la primera, correspondiente a los tres primeros bimestres de cada año gravable, puede ser radicada a partir de julio, y requiere la presentación previa de las declaraciones bimestrales de IVA de dichos periodos, y de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año o período gravable anterior; la segunda solicitud, correspondiente a los restantes tres bimestres del año, requiere igualmente la presentación de las declaraciones bimestrales de IVA, y la del impuesto a la renta de dicho año gravable. Esta norma, entonces, fija las reglas para operar la devolución semestral de IVA²⁴.
- Finalmente, el parágrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario establece, por un lado, que los responsables del impuesto sobre las ventas tienen derecho a devolución de saldos originados en la declaración del IVA cuando se trata de los productores de los bienes establecidos en el Artículo 477 del mismo cuerpo normativo, y por otro, que en este evento se puede optar por la devolución atada a la presentación previa de la declaración de renta²⁵.

²³ En este sentido, el Parágrafo 1 del Artículo 477 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: “Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el parágrafo primero del artículo 850 de este Estatuto.”.

²⁴ En este sentido, el Parágrafo 2 del Artículo 477 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: “Los productores de los bienes de que trata el presente artículo podrán solicitar la devolución de los IVA pagados dos veces al año.// La primera, correspondiente a los primeros tres bimestres de cada año gravable podrá solicitarse a partir del mes de julio, previa presentación de las declaraciones bimestrales del IVA correspondientes y de la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año o periodo gravable inmediatamente anterior.//La segunda, podrá solicitarse una vez presentada la declaración correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable y las declaraciones bimestrales de IVA de los bimestres respecto de los cuales se va a solicitar la devolución.// La totalidad de las devoluciones que no hayan sido solicitadas según lo dispuesto en este parágrafo, se registrarán por los artículos 815, 816, 850 y 855 de este Estatuto”.

²⁵El Parágrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario establece lo siguiente: “ARTÍCULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. (...)Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención.// En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto y los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en devolución una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron dichos saldos, salvo que el responsable ostente la calidad de operador económico autorizado en los términos del decreto 3568 de 2011, o las normas que lo modifiquen o sustituyan, caso en el cual la devolución podrá ser solicitada bimestralmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 481 de este Estatuto. // Adicionalmente, los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto podrán solicitar en devolución, previas las compensaciones que deban realizarse, los saldos a favor de IVA que se hayan generado durante los tres primeros bimestres del año a partir del mes de julio del mismo año o periodo

Por el contrario, el Parágrafo 1 del Artículo 481 del Estatuto Tributario consagra la denominada “devolución bimestral de IVA”, estableciendo que conservan *“la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral (...) los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando toda su cadena de clientes y proveedores”*.

De acuerdo con esto, en principio los productores de los alimentos exentos del Artículo 477 del E.T. tienen dos vías para acceder a la devolución de los impuestos pagados en la producción de tales bienes: por un lado, como regla general se encuentra la devolución semestral, para la cual se deben presentar tanto las declaraciones de IVA correspondientes a los periodos objeto de reclamo, como la declaración de renta; y por otro lado, cuando estos mismos contribuyentes cumplan la condición establecida en el Artículo 481 del E.T., es decir, cuando implementen el sistema de facturación electrónica en toda la cadena de intermediación según las especificaciones de la DIAN, pueden acceder al sistema especial de la devolución bimestral.

En este marco, de declararse la inexecutable del aparte normativo acusado, y no de las restantes disposiciones que consagran la devolución semestral, el fallo de la Corte tendría plenos efectos jurídicos, porque sería posible acudir a este último esquema de devolución sin cumplir la condición anotada, sin perjuicio del eventual problema por la coexistencia de normativas distintas con un mismo ámbito de aplicación.

3.3. Por el contrario, la Corte coincide parcialmente con el planteamiento de la Vista Fiscal.

3.3.1. Según la entidad, en virtud del vínculo material entre el precepto acusado, que establece un condicionamiento al sistema de devolución bimestral para los productores de los bienes exentos del Artículo 477 E.T., y aquellos otras normas que regulan el sistema de devolución semestral para estos mismos contribuyentes, no es posible adelantar el juicio de constitucionalidad respecto de la norma demandada, si no se examina también la exequibilidad del conjunto normativo que fija esquema general de devoluciones para los alimentos exentos de la canasta familiar. Por este motivo, la entidad solicita la integración del aparte normativo acusado con el parágrafo 2 del Artículo 477 del E.T., modificado por el Artículo 54 de la Ley 1607 de 2012.

Para evaluar esta postura se debe tener como marco de referencia el escrito de acusación. En este sentido, la demanda contiene dos tipos de cargos: Por un lado, el peticionario cuestiona la condición impuesta en el Artículo 55 de la Ley

gravable, siempre y cuando hubiere cumplido con la obligación de presentar la declaración de renta del periodo gravable anterior si hubiere lugar a ella.”

1607 de 2012, considerada en sí misma, en la medida en que impone una carga a los productores de los alimentos exentos de canasta familiar que no se atribuye a los demás contribuyentes que tienen derecho a la devolución bimestral de IVA, y que a su juicio es excesiva e incompatible con la naturaleza de los bienes sobre los cuales recae el beneficio tributario; en este sentido, el cargo por la presunta infracción del derecho a la igualdad se enmarca dentro de este planteamiento.

No obstante, las acusaciones por el presunto desconocimiento del deber estatal de proteger la producción de alimentos y por la supuesta afectación del principio de equidad tributaria, no apuntan a cuestionar la condición prevista en la disposición impugnada, en sí misma considerada, sino en la medida en que tácitamente remite al régimen de la devolución semestral, y que a su juicio, es el que provoca el quebrantamiento del ordenamiento constitucional. En esta segunda hipótesis la inconstitucionalidad se explicaría, no por la norma demandada como tal, sino porque ésta, en últimas, obliga al contribuyente a utilizar un sistema alternativo de devolución cuyas condiciones son incompatibles con la Constitución porque dilatan indefinidamente en el tiempo el retorno de recursos del contribuyente, y por esta vía desdibujan la figura de la exención tributaria y provocan una situación de inequidad entre los productores de alimentos exentos de la canasta familiar y otros contribuyentes que pueden hacer efectiva la exención por vía de la devolución bimestral de IVA, que sí es efectiva y expedita. En otras palabras, la vulneración del deber estatal de protección a la producción de alimentos y del principio de equidad tendría origen, no en el hecho de que la legislación haya impuesto una condición de difícil cumplimiento para solicitar la devolución bimestralmente, sino porque al imponer un requisito de esta naturaleza, tácitamente remite a un régimen de devoluciones que, al permitir a la administración tributaria retener indefinidamente los recursos del contribuyente, termina por desnaturalizar la exención tributaria para este segmento económico.

3.3.2. En este escenario, la viabilidad del examen de constitucionalidad está en función del cargo analizado. Por un lado, la evaluación de las acusaciones por el supuesto desconocimiento del Artículo 13 de la Carta Política puede adelantarse autónomamente, sin necesidad de su integración con los párrafos 1 y 2 del Artículo 477 y el Parágrafo 1 del Artículo 850 de la Carta Política.

No ocurre lo mismo con las acusaciones por la supuesta afectación del principio de equidad tributaria y del deber estatal de protección de la producción alimentaria, porque dados los términos en que fueron propuestas, la inconstitucionalidad devendría no solo de la condición impuesta en el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2011, sino de las supuestas falencias del esquema alternativo de devolución. Así las cosas, este cargo no podría ser analizado exclusivamente en relación con el precepto acusado, pues en últimas el reproche del peticionario versa, no sobre el contenido mismo de la norma demandada, que limita el acceso al mecanismo de devolución bimestral de IVA para los productores de los alimentos exentos de la canasta familiar, sino sobre

las condiciones del esquema de devolución alternativo que opera en función de la presentación de la declaración de renta.

No obstante que la violación del principio de equidad y del deber estatal de proteger la producción alimentaria supondría la confluencia de dos preceptos, uno que impone una condición de difícil cumplimiento para acceder a la devolución bimestral, y otra que fija el régimen alternativo de devolución, el accionante únicamente impugnó la primera de estas normas.

3.3.3. Ahora bien. Aunque esta Corporación comparte el diagnóstico de la Procuraduría, en el sentido de que la naturaleza de las acusaciones esgrimidas en la demanda, y el vínculo material entre el Artículo 481 demandado, y los artículos 477 y 850, no demandados, impondría efectuar el juicio de constitucionalidad en relación con este conjunto normativo, se aparta de la solución propuesta por la Vista Fiscal, en el sentido de conformar la unidad normativa.

La razón de ello es que como en esta oportunidad el actor se limitó a indicar las que a su juicio son limitaciones del esquema alternativo de devolución de impuestos, y a señalar los perjuicios económicos que podrían implicar tales deficiencias para los productores de los alimentos exentos, pero sin indicar cómo tales restricciones y tales perjuicios se traducen en una vulneración del ordenamiento constitucional, y como el debate constitucional no se estructuró en torno a tales preceptos sino en torno al condicionamiento contenido en el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, que sí fue demandado expresamente, pero con respecto al cual no es posible efectuar de manera autónoma el juicio de constitucionalidad por la vulneración del principio de equidad tributaria y del deber estatal de proteger la producción de alimentos, una integración normativa en el sentido requerido por la Vista Fiscal desconocería los principios básicos que orientan el control constitucional: su naturaleza rogada, la prohibición de la revisión oficiosa de la legislación, el carácter participativo de los procesos de constitucionalidad abstracta, y el debido proceso. En efecto, de procederse en este sentido, la Corte se pronunciaría sobre la exequibilidad una norma que no fue demandada y que a la luz del ordenamiento se presume válida, sin haber dado la oportunidad a la ciudadanía y a los intervinientes de defender o impugnar su constitucionalidad, sin haberse realizado un debate público sobre validez de la norma, y sin contar con los elementos de juicio para ello, porque la decisión no tendría como fundamento acusaciones específicas sobre la inconstitucionalidad de los respectivos preceptos, sino solo consideraciones sobre las supuestas falencias del diseño legislativo de la devolución semestral y sobre el eventual impacto económico que tales deficiencias podrían tener en la producción de alimentos.

Así las cosas, pese a que la Corte comparte la tesis de la Vista Fiscal, en el sentido de que no es posible el examen del cargo por la presunta afectación del principio de equidad tributaria y del deber estatal de proteger la producción alimentaria si el análisis recae exclusivamente sobre el Artículo 55 de la Ley

1607 de 2012, se aparta de la solución propuesta de proceder a la integración normativa, y en su lugar, considera que debe abstenerse de fallar de fondo en relación con estas acusaciones. Esto, sin perjuicio de que en el juicio de igualdad quede comprendida la consideración de que la condición impuesta en la norma demandada para hacer uso de la devolución bimestral de IVA, recae sobre una actividad constitucionalmente protegida, relacionada con la producción alimentaria, el acceso a los bienes de primera necesidad y el desarrollo agropecuario.

3.4. En definitiva: (i) El actor demanda el fragmento del Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, que sujeta el acceso al mecanismo de la devolución bimestral de IVA para los productores de bienes exentos del Artículo 477 del E.T., a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores, en las condiciones establecidas por la administración tributaria; (ii) A juicio del actor, este condicionamiento desconoce el principio de igualdad, el deber estatal de proteger la producción alimentaria, y el principio de equidad tributaria; (iii) De los tres cargos del escrito de acusación, los dos últimos se sustentan en las supuestas deficiencias de un régimen paralelo de devolución de impuestos de IVA para los productores de los alimentos exentos, que está previsto, no en el precepto acusado, sino en los artículos 477 y 850 del Estatuto Tributario. Dado que tales disposiciones no fueron demandadas, que el peticionario tampoco formuló ningún cargo específico en contra de las mismas sino que únicamente advirtió algunas deficiencias en el diseño del sistema y los inconvenientes las mismas generan para los contribuyentes, sin indicar cómo ello se traduce en una vulneración del ordenamiento superior, y dado que el debate procesal no se estructuró en torno a la constitucionalidad de tales preceptos, no hay lugar a la conformación de la unidad normativa, y en consecuencia, el juez constitucional debe abstenerse pronunciarse sobre la prosperidad de estos cargos²⁶; (iii) por el contrario, como que las acusaciones por la presunta infracción del principio de igualdad sí se estructuraron en función del contenido de la norma acusada, en cuanto en ella se condiciona la utilización del esquema de devolución bimestral al cumplimiento de una carga especial que no se impone a los demás destinatarios de dicho sistema de devolución, y no en función de los artículos 477 y 850 del Estatuto Tributario, es posible adelante el juicio de constitucionalidad sin necesidad de apelar a la figura de la unidad normativa.

Por tal motivo, la Corte se pronunciará exclusivamente sobre este último cargo, y se inhibirá de fallar de fondo sobre las acusaciones por la afectación del principio de equidad tributaria y del deber estatal de proteger la producción alimentaria.

²⁶La Corte aclara que aunque no se pronunciará sobre el cargo por el desconocimiento del deber del Estado de ofrecer una protección reforzada la producción de alimentos, en el juicio de igualdad sí tendrá en cuenta como elemento jurídicamente relevante, que la condición impuesta en la norma demandada para hacer uso del mecanismo de la devolución bimestral de IVA, recae sobre una actividad constitucionalmente protegida, relacionada con la producción alimentaria, el acceso a los bienes de primera necesidad y el desarrollo agropecuario.

4. Planteamiento del problema y metodología de resolución

Una vez definido el ámbito y la extensión del control constitucional, pasa la Corte a examinar y evaluar el cargo planteado por el demandante. En este sentido, se determinará si las normas que condicionan la solicitud de devolución bimestral de IVA para los productores de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, a la adopción del sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores, desconoce el principio de igualdad.

A juicio del accionante y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el precepto acusado desconoce el principio de igualdad ante la ley, por cuanto condicionó la utilización del mecanismo de la devolución bimestral de IVA al cumplimiento de un requisito cuya satisfacción resulta excesivamente gravosa para los productores de los alimentos de la canasta familiar, que no se adjudicó a los productores y prestadores de los demás bienes y servicios exentos previstos en la misma disposición. Esta diferenciación sería aún más grave, habida cuenta de que la exigencia se estableció para contribuyentes que realizan una actividad constitucionalmente protegida, por estar vinculada directamente con la producción alimentaria, con el acceso a los bienes de primera necesidad y con el desarrollo agropecuario.

De acuerdo con esto, la Corte debe resolver los siguientes interrogantes como paso previo al análisis de la norma impugnada: (i) En primer lugar, si el legislador está constitucionalmente facultado para establecer un tratamiento diferenciado entre los destinatarios de un beneficios tributario, en los mecanismos o vías procedimentales a través de los cuales se hacen efectivos tales beneficios, y en caso afirmativo, las condiciones bajo las cuales se puede fijar esta diferenciación normativa; (ii) en segundo lugar, si es constitucionalmente admisible que en el marco de la regulación de los mecanismos y procedimientos que hacen efectivo los beneficios tributarios, se establezcan restricciones a tales vías procesales a sujetos o grupos constitucionalmente protegidos, que no se instituyen respecto de otros destinatarios de la exención, exclusión o deducción.

A continuación se abordarán los problemas jurídicos mencionados, para luego efectuar el examen del cargo propuesto y determinar la exequibilidad del precepto demandado.

5. La facultades del legislador para establecer restricciones diferenciadas en los mecanismos de acceso a los beneficios tributarios del impuesto al consumo, respecto de alimentos de primera necesidad

5.1. La disposición impugnada califica los bienes señalados en el Artículo 477 del Estatuto Tributario como bienes exentos con derecho a devolución bimestral, pero condiciona tal calificación a que el productor de los mismos y toda la cadena de intermediación que le antecedente, adopte y utilice el sistema

de facturación electrónica, y tal condicionamiento no se estableció en relación con los demás bienes y servicios exentos que tienen derecho a la devolución bimestral de IVA.

De este modo, la norma acusada (i) es una medida de orden tributario; (ii) se inscribe en el marco de los beneficios tributarios; (iii) regula mecanismos a través de los cuales se materializa una exención; (iv) en el contexto de la regulación de tales vías procedimentales de acceso a una exención, se establece una diferenciación entre los destinatarios del mismo; (v) la diferenciación normativa genera una carga para un grupo constitucionalmente protegido, que no se atribuye a los demás receptores del beneficio.

Teniendo en cuenta los elementos estructurales de la norma cuestionada, a continuación se indicarán los parámetros y estándares a tener en cuenta para el examen del cargo propuesto por el actor.

5.2. En primer lugar, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en esta materia, por las siguientes razones:

- De una parte, se regula un asunto tributario, cuestión en la cual el legislador goza de un amplio margen de maniobra para fijar la política y el modelo impositivo. En la medida en que el ordenamiento superior no define un sistema específico de tributación, sino únicamente las directrices generales con arreglo a las cuales el órgano parlamentario debe establecer el esquema impositivo, los tributos y sus elementos esenciales, y en la medida en que los artículos 150.12, 154 y 338 de la Carta Política atribuyen al Congreso la competencia para desarrollar tales materias, esta Corporación ha entendido que el órgano legislativo cuenta con amplias facultades regulativas en este ámbito específico, y que en consecuencia, el control constitucional de tal definición legislativa debe tener un alto nivel de flexibilidad²⁷.
- Esta libertad de configuración se predica también de los beneficios tributarios. En este sentido, se ha indicado que si el legislador tiene la potestad para crear los tributos y fijar sus elementos esenciales, también la tiene para modificarlos, suprimirlos o aumentarlos, para instituir ventajas especiales respecto de los mismos, y para restringir o condicionar tales ventajas, alivios y beneficios²⁸. En este contexto, limitaciones establecidas con el propósito de impulsar y promover la formalización y la bancarización de la economía, estimular la producción nacional, optimizar el sistema

²⁷ Sobre el amplio margen de libertad de configuración normativa del Congreso en materia impositiva, *cfr.* las siguientes sentencias: C-397 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-173 de 2010, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-222 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²⁸ Sobre la libertad de configuración legislativa en la definición del régimen de beneficios tributarios, *cfr.* las sentencias C-249 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa; C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-1060^a de 2001, C.P. Lucy Cruz de Quiñones; C-108 de 2000, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; C-188 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-349 de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

tributario, evitar el fraude en la tributación, o incrementar las arcas del Estado, han sido avaladas por esta Corporación, incluso cuando impliquen una restricción significativa a los alivios tributarios²⁹.

- Además, la medida cuestionada se refiere a las condiciones para acceder a una mecanismo o vía procedimental para hacer efectivo un beneficio tributario, y esta Corporación ha reconocido la discrecionalidad legislativa en materia procesal, y por tanto, en la definición de los procedimientos administrativos y judiciales, amplitud que está limitada tan solo por las pautas señaladas explícitamente en el propio ordenamiento superior, los fines del Estado, el principio de razonabilidad y proporcionalidad, y las garantías del debido proceso³⁰.

5.3. Para evaluar si una disposición que establece condiciones diferenciadas para el acceso a los mecanismos o procedimientos que hacen efectivos los beneficios tributarios vulnera el principio de igualdad, habida cuenta de que las medidas versan sobre vías tienen un valor instrumental, encaminadas a materializar un beneficio tributario, el juez constitucional no exige la uniformidad en el régimen de los mismos, sino que el esquema adoptado por el legislador permita a los receptores del beneficio hacerlo efectivo en condiciones similares de oportunidad, eficiencia y accesibilidad. En este escenario, el principio de igualdad no apunta a que existan unas reglas comunes y únicas para todos los destinatarios de todos los beneficios, sino que el sistema procesal, considerado en conjunto, establezca un trato razonable y adecuado entre ellos, según el tipo de beneficio y el sujeto que lo reclama. Son las condiciones de acceso al beneficio, y no las reglas procedimentales consideradas en sí mismas, el criterio para evaluar el principio de igualdad ante la ley.

Cosa distinta ocurre con la asignación de beneficios tributarios, pues en este caso, por tratarse de un asunto sustancial, cuando el legislador establece una exención, una deducción o una exclusión a un grupo de contribuyentes en virtud de una condición específica que otro grupo también comparte, el

²⁹ Diferentes fallos de esta Corporación han tenido como fundamento esta tesis jurisprudencial. En la sentencia C-249 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa), por ejemplo, se declaró la exequibilidad de la disposición legal que reconoce únicamente como medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivo e impuestos descontables, aquellos que se canalizan a través del sistema financiero; aunque la disposición restringe considerablemente el acceso a los beneficios tributarios, en razón a que una parte significativa de la población no tiene acceso efectivo al sistema financiero por barreras económicas, geográficas y culturales, la Corte entendió que la finalidad subyacente a la medida, consistente en impulsar la bancarización, y por esta vía, la transparencia en las transacciones, el combate a la evasión y el fraude, y la eficiencia del sistema tributario, eran suficientes para descartar la eventual inconstitucionalidad de la medida legislativa. En un mismo sentido se encuentran la Sentencia C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), que declaró la constitucionalidad de las normas que establecen límites a los costos y deducciones por expensas en el exterior, estableciendo un tope del 15% de la renta líquida del contribuyente, y la Sentencia C-397 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), que declaró la exequibilidad de la norma que limitó la exención tributaria respecto de las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales, considerando que se encuentran gravadas *“en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT’s”*.

³⁰ Al respecto *cfr.* las sentencias C-319 de 2013 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-315 de 2012 (M.P. María Victoria Calle Correa); C-203 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez), C-630 de 2011 (M.P. María Victoria Calle Correa).

beneficio debe extenderse a tales sujetos, y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios, debe obedecer a un criterio válido de diferenciación, y la medida debe guardar correspondencia con tal criterio³¹.

De este modo, aunque en ambos casos la discrecionalidad del órgano parlamentario no excluye la imperatividad del principio de igualdad, el principio se proyecta de modo distinto cuando la medida tributaria versa sobre la asignación de los beneficios tributarios, que cuando versa sobre las vías de acceso a los mismos, pues mientras en el primer caso el examen se efectúa con respecto a cada uno de los beneficios tributarios en particular, en el segundo caso la validez de las diferenciaciones normativas imponen un examen integrado del esquema procedimental, para establecer si, en atención a la diversidad de circunstancias, éste garantiza la accesibilidad en condiciones de igualdad para todos los destinatarios de la respectiva exención, deducción o exclusión.

5.4. Ahora bien, los parámetros anteriores deben articularse con las disposiciones constitucionales que confieren un status especial a ciertas categorías de *sujetos*, en razón de la función que cumplen en la sociedad, de su condición de vulnerabilidad o de otras circunstancias jurídicamente relevantes, o a ciertas *actividades o bienes* considerados especialmente importantes dentro del Estado Constitucional de Derecho.

Así por ejemplo, el ordenamiento superior considera como sujetos de especial protección a las personas que se encuentran en una situación de indefensión o de debilidad manifiesta dentro del conglomerado social, tal como ocurre con las personas de la tercera edad, los niños o las personas con discapacidad; de igual modo, el texto constitucional establece un régimen particular para las personas que cumplen un rol especial dentro de la sociedad, tal como ocurre con los altos funcionarios del Estado. Asimismo, algunas actividades o algunos bienes gozan de una protección reforzada, por su potencial contribución a la satisfacción de los derechos fundamentales o de los principios que inspiran el ordenamiento superior, tal como ocurre con la investigación científica, la educación y las actividades artísticas, culturales y deportivas tienen un status jurídico especial.

De manera general puede decirse que, en virtud de la fuerza vinculante de las constituciones políticas y de su efecto irradiador, la posición que ocupan estos sujetos, actividades y bienes dentro del ordenamiento superior debe traducirse en reglas específicas que la materialicen y hagan efectiva, incluso en materia tributaria. Así por ejemplo, los recursos originados en la pensión de vejez o en la pensión de invalidez tiene un régimen tributario más favorable, por estar destinados a sujetos que por su edad o condición física, síquica, sensorial o mental tienen dificultades para garantizar su subsistencia y para generar otro tipo de ingresos; lo mismo acontece con la enseñanza, el suministro de servicios

³¹ En este sentido se encuentran las sentencias C-913 de 2011 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) y C-748 de 2009 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

médicos, la investigación científica o con las prácticas deportivas, culturales o artísticas, que responden a un esquema impositivo distinto.

En este escenario, debe tenerse en cuenta que la producción de bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario goza de un status especial dentro del sistema jurídico, por tres razones básicas: en primer lugar, como quiera que se trata de actividades dirigidas a la *producción de alimentos*, respecto de la cual el Estado tiene un deber reforzado de protección en virtud de Artículo 65 de la Carta Política; en segundo lugar, en la medida en que se trata, además, de alimentos que integran la canasta familiar, es decir, de alimentos de *primera necesidad*, frente a los cuales el Estado tiene una obligación específica de asegurar su acceso por toda la población, y particularmente por las personas de menores recursos económicos, en virtud de la previsión contenida en el Artículo 334 de la Carta Política; y finalmente, por cuanto esta actividad involucra el *desarrollo agropecuario*, al que según el Artículo 65 del texto superior, se le debe conferir prioridad dentro del esquema de desarrollo y dentro del modelo económico.

De este modo, la defensa de la producción de alimentos de primera necesidad, la obligación de garantizar el acceso a dichos bienes por parte de las personas de menos recursos, y la prioridad del desarrollo agropecuario, debe materializarse en todo el sistema normativo, y por ello, en principio las diferenciaciones que el derecho positivo establezca al momento de fijar el régimen tributario, deben jugar en favor de tales actividades³².

Sin perjuicio de lo anterior, este deber de especial protección no puede convertirse en un sistema de privilegios legales que inviertan la lógica del principio de igualdad, estableciendo como regla general la concesión indiscriminada de beneficios y ventajas para ciertos segmentos o grupos

³² Así lo ha entendido esta Corporación en distintas oportunidades, y con fundamento en esta regla se ha evaluado la constitucionalidad de distintas normas tributarias. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), en la que se declaró la inexecutable de las disposiciones legales que gravaban, con una tarifa reducida del 2%, distintos bienes y servicios de la canasta familiar o los insumos para su producción, o destinados a la actividad agropecuaria, o a las que subyacen actividades constitucionalmente protegidas, y que bajo la legislación anterior eran consideradas como bienes o servicios exentos o excluidos del IVA. En esta oportunidad la Corte sostuvo que aunque el legislador puede establecer impuestos indirectos como el IVA, y que aunque en principio puede gravar con este impuestos bienes y servicios de primera necesidad, la decisión del legislador de gravar indiscriminadamente todo tipo de bienes de primera necesidad, sin diseñar un sistema de compensaciones para los personas que tienen una baja capacidad económica, en un contexto de marginación económica y social y de altos niveles de pobreza, lesionaba los principios de progresividad y equidad, así como el derecho al mínimo vital. Con fundamento en esta consideración, declaró la inexecutable de la norma establecía el gravamen.// Dentro de una lógica semejante, en la Sentencia C-173 de 2010 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), se sometió a un estricto test de constitucionalidad las normas legales que gravan con IVA las leches de crecimientos, mientras que establecen una exención para las leches maternizadas y humanizadas para niños menores de un año y para las leches y cremas; aunque se declaró la exequibilidad del precepto acusado, la decisión no se adoptó sobre la base de la discrecionalidad del legislador para gravar con un impuesto indirecto los bienes de primera necesidad destinados a sujetos de especial protección como los niños, sino todo lo contrario, partiendo de que el Congreso no puede gravar indiscriminadamente estos bienes, encontró que este tipo de leches no son necesarias en dichas edades, porque pueden ser sustituidas por leches enteras y por otros productos lácteos exentos de IVA, y que además, su desgravación podría estimular su consumo, en contravía de la recomendación de la comunidad científica y médica de que los niños sean alimentados de preferencia con leche materna por lo menos hasta los dos años.

sociales y económicos, en detrimento del conglomerado social considerado en conjunto.

De hecho, como el principio de igualdad debe proyectarse en toda el sistema jurídico, el deber estatal de proteger la producción alimentaria, el acceso a los bienes de primera necesidad y el desarrollo agropecuario debe enmarcarse dentro del mismo, de modo que el establecimiento de un régimen especial y más favorable solo es admisible cuando las medidas adoptadas por el legislador guarden un vínculo directo y estrecho con la condición específica constitucionalmente relevante que hace imperiosa la protección reforzada, teniendo en cuenta el contexto específico en el que opera la respectiva medida.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta la naturaleza del deber del Estado frente a las actividades constitucionalmente protegidas, y en particular, que se trata de obligaciones de resultado, que por esto mismo dejan a salvo el margen de maniobra del legislador y del ejecutivo para materializar su defensa. Así las cosas, como el ordenamiento constitucional únicamente establece la obligación genérica de resguardar y promover la producción de alimentos de primera necesidad, tanto para demostrar que estas actividades deben gozar de un régimen tributario especial más favorable, como para demostrar que la imposición de cargas específicas que no se adjudican a otras actividades económicas es contraria al principio de igualdad, no basta con invocar el status particular de esta actividad dentro del sistema jurídico, sino que se debe mostrar el vínculo material entre tal obligación y la medida cuestionada.

5.5. Teniendo en cuenta: (i) El amplio margen de configuración normativa del legislador para definir el sistema de los beneficios tributarios y para establecer el régimen de los procedimientos y mecanismos para acceder a ellos; (ii) el principio de igualdad no exige la existencia de un régimen homogéneo y común de mecanismos procesales para hacer efectivos los beneficios tributarios, sino que el esquema procedimental garantice a todos sus destinatarios su el acceso a los mismos en condiciones semejantes; (iii) el Estado tiene la obligación de promover la producción de alimentos, el acceso a los bienes de primera necesidad y el desarrollo agropecuario, deber que debe enmarcarse dentro de las exigencias del principio de igualdad, y frente al cual el legislativo y el ejecutivo tienen un amplio margen de maniobra para definir el modelo de protección y para diseñar e implementar las políticas públicas respectivas, la Corte concluye que el órgano legislativo tiene la potestad para establecer restricciones diferenciadas en los mecanismos de acceso a los beneficios tributarios de impuestos al consumo, incluso respecto de alimentos de primera necesidad, siempre que ello no se traduzca en un obstáculo o en una barrera para acceder a tales beneficios, y siempre que el acceso a los mismos se de en condiciones similares para todos los demás destinatarios de la exención, exclusión o deducción.

6. El cargo por la presunta infracción del principio de igualdad

6.1. Tal como se indicó anteriormente, el peticionario considera que la disposición que condiciona el acceso al mecanismo de la devolución bimestral de los impuestos pagados en la producción de los bienes exentos del Artículo 477 del Estatuto Tributario, a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena de intermediación, es incompatible con el principio de igualdad, como quiera que esta condición no fue impuesta a los demás destinatarios del sistema de devolución bimestral del IVA, y como quiera que la medida afecta una actividad frente a la cual el Estado tiene un deber reforzado de protección. Así pues, el ordenamiento habría establecido un tratamiento diferenciado entre los productores de los bienes exentos del Artículo 477, y los grupos que producen los restantes bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral, previstos en el Artículo 481 del Estatuto Tributario.

6.2. Lo primero que encuentra esta Corporación es que el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 efectivamente establece una diferenciación entre los productores de los bienes exentos establecidos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, y los demás proveedores de bienes o servicios exentos que tienen derecho a la devolución bimestral del IVA. Es decir, el precepto impugnado no solo establece una condición para acceder a un beneficio tributario, sino que, al no imponer esta carga a los demás bienes y servicios contemplados en la norma, establece un tratamiento diferenciado entre dos grupos de contribuyentes.

En efecto, el Artículo 481 del E.T., en los términos en que fue modificado por el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, condiciona el derecho a la solicitud de devolución bimestral de IVA de los productores de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena de clientes y proveedores, mientras que los demás contribuyentes que tienen derecho a esta devolución bimestral, no están sometidos a tal exigencia.

Así, los sujetos que producen los bienes o suministran los servicios que se indican a continuación, tienen la facultad para solicitar la devolución bimestral del IVA pagado en la producción o suministro de tales bienes o servicios, independientemente del tipo o sistema de facturación que utilicen ellos mismos y los intermediarios:

- Los bienes corporales muebles que se exporten.
- Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que sean exportados directamente o una vez transformados.
- Los servicios intermedios que se suministren a las sociedades de comercialización internacionales para la exportación de bienes muebles, y en tanto tales bienes sean efectivamente exportados.

- Los servicios prestados en el país y que sean utilizados exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.
- Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en el territorio colombiano, que provengan de paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo.
- Las materias primeras, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, cuando sea necesario para el desarrollo del objeto de tales usuarios.
- Los impresos previstos en el Artículo 478 del E.T., así como los productores de cuadernos escolares de la subpartida 48.20.20.00.00, así como los diarios y publicaciones periódicas e impresos de la partida 49.02.
- Los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2.

Por el contrario, los productores de los alimentos exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario deben adoptar y utilizar el sistema de facturación electrónica en toda la cadena de clientes y proveedores, en las condiciones establecidas por la administración tributaria, para acceder al mecanismo de la devolución mensual.

De este modo, se presenta una diferenciación normativa entre los productores de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del E.T., y los demás contribuyentes que producen bienes exentos y tienen derecho a la devolución bimestral del IVA pagado en su producción. Esta diferenciación consiste en que en el primer caso, el derecho está condicionado a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda la cadena de clientes y proveedores, mientras que en el segundo, el mismo derecho no está sujeto a tal condición.

6.3. Para evaluar la prosperidad del cargo por haberse fijado una diferenciación normativa, debe tenerse en cuenta que la medida versa cuestionada establece una condición para acceder a un mecanismo que hace efectivo el beneficio de la exención³³.

³³ El Impuesto a las Ventas fue concebido originalmente como un impuesto indirecto aplicable directamente sobre bienes facturados de consumo final. Posteriormente, sin embargo, se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable a bienes y servicios que se causa en toda las etapas de elaboración, producción y comercialización de los mismos.//En un principio, el impuesto operó como regla excepcional, de modo que únicamente se causaba respecto de los bienes y servicios expresamente enunciados en la legislación tributaria; no obstante, esta lógica se invirtió posteriormente cuando el legislador optó, no por enunciar los bienes y servicios gravados, sino únicamente los excluidos o exentos, que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, comprendía los bienes y servicios de primera necesidad; el propósito de fijar un catálogo bienes y servicios excluidos (no sujetos al impuestos) y exentos (con una tarifa del 0% y además, sin que el proceso de su elaboración y comercialización genere cargas tributarias por este impuesto), es el de liberar o aliviar la carga

6.4. Ahora bien, como la condición impuesta a los productores de los alimentos exentos de primera necesidad no versa sobre la exención misma sino únicamente sobre uno de los vías procedimentales que la hacen efectiva, el examen de la medida de orden procedimental debe estar en función del esquema general de mecanismos a través de los cuales se materializa el beneficio tributario.

6.5. En este marco, la Corte encuentra que los productores de los alimentos exentos de la canasta familiar se encuentran en una posición jurídica distinta de los demás proveedores de bienes y servicios exentos con derecho a la devolución bimestral, frente al beneficio tributario de la exención.

En efecto, la exención de IVA pretende dejar libre de toda carga tributaria la producción y comercialización de ciertos bienes y servicios, con el objeto de que el acceso a los mismos no sea obstaculizado por el sistema impositivo. Es decir, como el propósito de este beneficio es que ningún componente del valor del bien o servicio sea atribuible al sistema fiscal, la exención implica no solo que el correspondiente producto está gravado con una tasa del 0%, sino además, que los impuestos pagados en su obtención deben retornar al productor, normalmente por la vía de la compensación y por la vía de la devolución.

Una primera diferencia radicaría en que, en el caso de los alimentos exentos del Artículo 477 del Estatuto Tributario, el propósito subyacente a la exención beneficio tributario, que pretende liberar de toda carga tributaria ciertos bienes y servicios, se hace efectivo, al menos parcialmente, antes de que sea necesario acudir a los mecanismos de la compensación y de la devolución, ya que los bienes y servicios asociados a su producción, por regla general, o se encuentran excluidos del IVA, o tienen una tarifa reducida.

Es así como el Artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, establece que la venta o importación de una amplia gama de bienes asociados a la producción de bienes exentos, no causa IVA. Dentro de este catálogo se encuentran, a modo de ejemplo, los animales vivos

tributaria asociada a su producción y comercialización, fundamentalmente para que el componente tributario no se convierte en un obstáculo para su adquisición.//Dentro de los bienes exentos se encuentran los previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, que además de tener una tarifa del 0% de IVA, sus productores tienen derecho a que los impuestos pagados para su elaboración y comercialización les sea retornado. Se trata de alimentos de la canasta familiar cuya producción resulta particularmente gravosa, y que en razón de ello, el componente tributario podría obstaculizar su acceso a una parte significativa de la población, afectando el mínimo de vital. Dentro de este catálogo se incluyen bienes como la carne de animales de al especie bovina, porcina, ovina o caprina, carnes de conejo o liebre, pescados y filetes de pescado, camarones, langostinos y otros decápodos, leche, queso fresco, lactosuero y requesón, huevos frescos de gallina y demás aves, fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad cuando es maternizada o humanizada, entre otros. //Con respecto a estos bienes exentos, los artículos 477, 481 y 850 del Estatuto Tributario prevén dos esquemas de devolución: la devolución semestral, prevista en los párrafos 1 y 2 del Artículo 477 y en el Parágrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario, en la que se requiere la devolución correspondiente a tres bimestres, con el requisito de presentar previamente las declaraciones de IVA y de renta; y la devolución bimestral, prevista en el precepto acusado, en las que se solicita bimestralmente el pago de los impuestos pagados previamente durante el periodo respectivo, pero con la condición de que implemente el sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores.

de las especies porcina, ovina o caprina, gallos, gallinas y otros animales vivos, distintos tipos de abono, redes de pesca, máquinas para limpieza o clasificación de huevos u otros productos agrícolas y máquinas para preparar alimentos de animales.

Asimismo, el Artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 51 de la Ley 1607 de 2012, contempla una serie de servicios excluidos del IVA que están vinculados directamente a la obtención y comercialización de los alimentos exentos de primera necesidad, tal como ocurre con la aplicación de vacunas y productos veterinarios, los programas de sanidad animal, la comercialización de animales vivos y el faenamiento, y otros servicios que tienen una relación indirecta con esta actividad, como ocurre con los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado.

Además, la legislación tributaria establece una tarifa reducida del 5% para bienes y servicios que son utilizados para obtener los bienes examinados, como las máquinas de ordeñar, las incubadoras, criadoras y de avicultura (Artículo 468-1 del Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 48 de la Ley 1607 de 2012), el almacenamiento de productos agropecuarios en Agencias Generales de Depósito, y los seguros agropecuarios (Artículo 468-3 del Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 49 de la Ley 1607 de 2012).

Lo anterior significa que dentro del actual esquema tributario, el objetivo de la exención de IVA, consistente en dejar libre de toda carga o peso tributario la producción de ciertos bienes o servicios, se hace efectivo durante todo el proceso productivo, de modo que los mecanismos de la compensación y de la devolución no solo operan posteriormente, sino que además constituyen mecanismos de segundo orden, y que corresponden a valores que tienen un peso relativo reducido dentro del valor total del bien o servicio.

Por el contrario, los demás bienes y servicios exentos que tienen derecho a la devolución bimestral responden a una lógica tributaria distinta, pues, por regla general, los insumos y los servicios asociados a su producción y comercialización no cuentan con este régimen tributario especial, de modo que la exención tributaria se materializa por vía de los mecanismos de la compensación y la devolución.

En definitiva, mientras que para los bienes previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario el beneficio de ser liberados del peso fiscal se extiende a lo largo del proceso productivo, de modo que la compensación y la devolución operan como vías secundarias, los demás bienes exentos no están sometidos a este régimen tributario especial, y en términos generales la exención debe hacerse efectiva a través de las vías convencionales de la compensación y de la devolución.

Por tal motivo, las restricciones que se puedan establecer a los sistemas de compensación y devolución de impuestos tienen una relevancia y un impacto

económico y jurídico distinto en una y otra hipótesis, pues mientras en el caso de los bienes exentos de la canasta familiar la eventual restricción o condicionamiento tiene un efecto limitado, en tanto el proceso productivo ha estado libre de gravámenes, al menos de manera parcial, en el caso de los demás bienes y servicios exentos con derecho a devolución semestral, los mecanismos aludidos constituyen la vía fundamental para la liberación de la carga tributaria.

6.6. En segundo lugar, el diseño mismo de los sistemas de la devolución y de la compensación tienen un alcance distinto en uno y otro caso.

En el caso de los alimentos exentos del Artículo 477, el Artículo 815 del E.T. prevé expresamente la posibilidad de que la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas sea solicitado por estos productores una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron tales saldos³⁴. Además, cuando se trata de contribuyentes sujetos a retención del IVA que además tengan un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, tienen la posibilidad de imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente³⁵.

Y con respecto a las devoluciones, los artículos 477 y 851 del Estatuto Tributario establecen que los saldos a favor originados en la declaración de IVA por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa, pueden ser solicitadas una vez presentada la declaración de renta del periodo gravable en el que se ha originado³⁶. Las devoluciones deben efectuarse dentro de los

³⁴ En este sentido, el Artículo 815 del Estatuto Tributario establece lo siguiente: “Artículo 815. *Compensación de saldos a favor.* Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán: // a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable. // b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo. // **Par. *-Modificado-** Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención. // En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto y los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en compensación una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron dichos saldos.”

³⁵ El Artículo 815-1 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: “Los contribuyentes sujetos a retención del impuesto sobre las ventas, que obtengan un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, podrán solicitar la devolución del respectivo saldo, o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente”.

³⁶ En este sentido, el Parágrafo 2 del Artículo 850 del E.T. dispone lo siguiente: “Los productores de los bienes de que trata el presente artículo podrán solicitar la devolución de los IVA pagados dos veces al año. // La primera, correspondiente a los primeros tres bimestres de cada año gravable podrá solicitarse a partir del mes de julio, previa presentación de las declaraciones bimestrales del IVA correspondientes y de la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año o periodo gravable inmediatamente anterior. // La segunda, podrá solicitarse una vez presentada la declaración correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable y las declaraciones bimestrales de IVA de los bimestres respecto de los cuales se va a solicitar la devolución. // La totalidad de las devoluciones que no hayan sido solicitadas según lo dispuesto en este parágrafo, se regirán por los artículos 815, 816, 850 y 855 de este Estatuto.”

treinta días siguientes a la solicitud presentada oportunamente y en debida forma³⁷.

Otro esquema es el de los demás bienes y servicios exentos previstos en el Artículo 481 del Estatuto Tributario, porque respecto de ellos no existe ningún otro mecanismo alternativo de devolución.

Así las cosas, las condiciones y limitaciones que se establezcan al mecanismo de la devolución bimestral de IVA tiene un efecto sustancialmente distinto en el caso de los productores de alimentos exentos de la canasta familiar, porque aquí existe una vía alternativa a la que se puede acceder para hacer efectiva la exención, cuando no se satisface la condición de la implementación del sistema de facturación electrónica. Respecto de los demás bienes y servicios que tienen derecho a la devolución bimestral de IVA, el establecimiento de una condición semejante tendría un efecto jurídico distinto, pues de no cumplirse, no sería posible acceder a ningún otro esquema alternativo de devolución, y en consecuencia, no sería posible materializar el beneficio tributario de la exención.

En definitiva, los productores de los bienes del Artículo 477 del E.T. se encuentran en una posición jurídica distinta de los demás contribuyentes que comercializan los bienes y servicios exentos con derecho a devolución semestral, como quiera que cuentan, además del sistema de compensación, con la devolución vinculado a la presentación previa de la declaración de renta, mientras que aquellos otros cuentan únicamente con el sistema de la devolución bimestral de IVA. Por ello, el condicionamiento cuestionado en la demanda operaría de modo distinto: para los primeros es una condición de un mecanismo de devolución, pero no de la exención como tal, mientras que en el segundo caso terminaría por convertirse en una barrera a la exención.

6.7. Finalmente, debe tenerse en cuenta que la condición impuesta a los productores de los alimentos de la canasta familiar responde a las especificidades del sistema productivo de este segmento económico, y a las consecuencias de tales especificidades en el sistema fiscal.

En este sentido, la medida cuestionada fue la respuesta que dio el legislador a la difícil problemática de la administración tributaria en el proceso de devolución de impuestos de IVA respecto de estos bienes. Aunque en general el proceso de devolución de impuestos reviste un alto nivel de complejidad, las particularidades de la producción y comercialización de los bienes primera

³⁷ El Parágrafo 4 del Artículo 855 del Estatuto Tributario establece que “*para efectos de la devolución establecida en el parágrafo primero del artículo 850 de este Estatuto, para los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, para los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y para los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 de este Estatuto, que ostenten la calidad de operador económico autorizado de conformidad con el decreto 3568 de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Naturales deberá devolver previa las compensaciones a que haya lugar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de solicitud presentada oportunamente y en debida forma.*”

necesidad genera dificultades adicionales que no se presentan en otras actividades económicas.

En efecto, el que este renglón económico pertenezca en su mayor parte a la economía informal, y el que la producción de alimentos de primera necesidad suponga una larga cadena de intermediación, se traduce para la administración pública en una dificultad en la verificación de los datos que acreditan la veracidad de las transacciones económicas con fundamento en las cuales se solicita la devolución de impuestos, dificultad que no solo es de orden logístico y documental, sino que además, históricamente ha favorecido el fraude tributario, pues con frecuencia los productores solicitan la devolución de recursos respecto de impuestos que nunca han pagado, sin que la administración tributaria pueda detectar el acto fraudulento. Es decir, las especificidades de este segmento económico, caracterizado por la complejidad en el proceso productivo y por el alto nivel de informalidad, afectan el funcionamiento de la administración pública, por el desgaste en términos económicos, humanos, técnicos y administrativos que genera el proceso de verificación de información, y favorece el fraude tributario.

Frente a estas dificultades de este renglón económico se encontró como solución la previsión de distintos esquemas de devolución, cada una de los cuales está vinculado a exigencias que facilitan la labor de verificación de la DIAN, y que evitan el fraude tributario. Por un lado, la devolución bimestral se condicionó a la implementación del sistema de facturación electrónica, que le permite a la administración tributaria tener un registro de la totalidad de transacciones que se efectúen en relación con la producción de los alimentos exentos de primera necesidad, y que en general, garantiza la autenticidad e integridad del documento y los datos que en él se consignan³⁸. Y por otro lado, la devolución semestral, que se condicionó a la presentación de las declaraciones de IVA y de renta, con base en las cuales se puede efectuar la confrontación y el cotejo de la información que fundamenta la solicitud de devolución.

En este escenario, que se sujete la devolución bimestral de IVA a que toda la cadena de intermediación asociada al producto haya utilizado el sistema de la facturación electrónica, contribuye efectivamente a aliviar la carga estatal de verificación y al control del fraude fiscal, al menos en dos sentidos: Por un lado, cuando el productor y los agentes económicos efectivamente adoptan el sistema requerido en la ley, el proceso de verificación por parte de la administración tributaria se simplifica, y al mismo tiempo se hace posible determinar, con un alto margen de certeza, las irregularidades en las solicitudes de devolución. Por otro lado, cuando no se adopta el sistema de facturación

³⁸ Según el Artículo 1 del Decreto 1929 de 2007, la factura electrónica “*es el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios, que para efectos fiscales debe ser expedida, entregada, aceptada y conservada por y en medios y formatos electrónicos, a través de un proceso de facturación que utilice procedimientos y tecnología de información, en forma directa o a través de terceros, que garantice su autenticidad e integridad desde su expedición y durante todo el tiempo de su conservación, de conformidad con lo establecido en este decreto, incluidos los documentos que la afectan como son las notas crédito*”

electrónica en los términos exigidos por la DIAN, también se logra el beneficio en términos de reducción del desgaste administrativo y en términos de control del fraude fiscal, pues en esta hipótesis el contribuyente debe hacer efectiva la exención tributaria a través de los otros mecanismos alternativos, que a su vez, atendiendo a las particularidades de este segmento económico, establece reglas específicas que permiten a la administración tributaria efectuar las verificaciones del caso para dar una respuesta pronta a la solicitud del contribuyente, y sin dar vía libre al fraude tributario; es así como los artículos 477, 815, 816, 850 y 855 del Estatuto Tributario prevén la compensación y la devolución de impuestos pagados, que vinculados al requisito de la presentación previa de las declaraciones de IVA y de renta, permiten a la administración tributaria hacer los cotejos documentales y de información necesarios para responder los requerimientos del productor de los alimentos de primera necesidad.

Estas particularidades de la producción de alimentos exentos, que dificultan la labor de verificación de la DIAN al momento de tramitar las solicitudes de devolución de IVA y que favorecen el fraude tributario, no se extienden a los demás contribuyentes que pueden acceder al mecanismo de la devolución bimestral de IVA, como quiera que se trata de sectores altamente formalizados, y en general vinculados al comercio internacional, en los que la estructura de la cadena productiva es sustancialmente distinta. Así las cosas, el legislador consideró que las solicitudes de devolución bimestral de IVA correspondientes a estos bienes y servicios podían atenderse adecuadamente, tanto en términos de eficiencia como en términos de control de la elusión, la evasión y fraude fiscal, a través de los mecanismos ordinarios de verificación, sin tener que apelar a la vía alternativa vinculada a la presentación de las declaraciones de renta y de IVA, y cuyos términos son más largos.

En conclusión, la medida legislativa cuestionada no establece un trato diferenciado entre dos sujetos que se encuentren en una situación semejante o equiparable, sino que por el contrario, a la luz la necesidad de garantizar una respuesta oportuna a los requerimientos de devolución, y a la de evitar que ésta sea utilizada como un mecanismo de fraude, existe una diferencia fáctica relevante entre los productores de los alimentos exentos de la cadena familiar, y los demás agentes económicos que suministran los otros bienes y servicios exentos que tienen derecho a la devolución semestral, y en atención a dicha diferencia, se estableció el requisito de la implementación de la facturación electrónica únicamente en relación con los primeros, y no en relación con los segundos. Es decir, las diferencias empíricas constitucionalmente relevantes a la luz de los objetivos del sistema de devoluciones, justifican plenamente la diferenciación normativa que el peticionario cuestiona.

6.8. En definitiva, (i) la diferenciación establecida en el precepto acusado responde a diferencias jurídicas y fácticas relevantes entre los productores de bienes exentos de la canasta familiar, y los demás contribuyentes que comercian bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral de

IVA; (ii) por la razón anterior, frente al objetivo de liberar los bienes exentos de la carga tributaria, la disposición demandada no coloca a los productores de los bienes del Artículo 477 del Estatuto Tributario en una posición de desventaja con respecto a los demás productores y proveedores de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral de IVA, pues la liberación se produce durante todo el proceso productivo, y cuenta con los mecanismos de la compensación y las devoluciones bimestral y semestral de IVA.

6.9. Finalmente, debe tenerse en cuenta el argumento del peticionario, según el cual, como la actividad subyacente a la producción de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario goza de un status constitucional privilegiado, el legislador no podía establecer un trato diferenciado entre los productores de tales bienes y los demás destinatarios de la exención tributaria.

Sin embargo, tal planteamiento parte de una comprensión errada, tanto del principio de igualdad ante la ley, como del deber estatal de proteger la producción de alimentos, de garantizar el acceso a los bienes de primera necesidad y de promover el desarrollo agropecuario.

En primer lugar, la prioridad de la producción de alimentos, del desarrollo agropecuario y del acceso a los bienes de primera necesidad no debe ser entendido como la exigencia de imponer un sistema de privilegios que se extienda indiscriminadamente en todo el derecho positivo. El texto constitucional establece un deber de resultado, pero dejando a salvo la libertad del legislador y del ejecutivo para establecer los modelos específicos de protección y para definir e implementar las políticas públicas encaminadas a asegurar esta salvaguardia para dichos sectores económicos. De este modo, aunque el legislador debe cerciorarse de que el sistema tributario no se convierta en un obstáculo a la producción de alimentos, al acceso a los bienes de primera necesidad, ni al desarrollo agropecuario, en modo alguno está obligado a fijar un régimen tributario especial en todos los componentes del sistema tributario, ni tampoco tiene vedada la posibilidad de establecer diferencias de procedimiento adecuadas a las circunstancias de cada caso, siempre que no se traduzcan en un obstáculo al sistema productivo.

De igual modo, con fundamento en el aludido deber de protección, el legislador tampoco puede prescindir de diferencias fácticas y jurídicas constitucionalmente relevantes que hacen necesario y que justifican una diferenciación en el derecho positivo. En este caso, el hecho de que la producción de alimentos, el derecho de acceso a los bienes de primera necesidad y la priorización del desarrollo agropecuario deban tener una protección reforzada por parte del Estado, no conduce a desconocer que los alimentos previstos en el Artículo 477 del E.T., además de estar gravados con una tarifa del 0%, se benefician del hecho de que la carga tributaria para su producción tiende a estar libre de gravámenes, porque los bienes y servicios

asociados a su elaboración están excluidos del IVA o tienen una tarifa reducida, y que cuentan con mecanismos específicos de compensación y devolución, de los cuales se puede hacer uso cuando no es viable la devolución bimestral de IVA; de igual modo, el referido deber de protección tampoco impide al legislador tener en cuenta las especificidades del proceso productivo de tales bienes, ni prescindir de las dificultades que tales particularidades generan en la práctica, en relación con el desgaste de la administración tributaria y con los significativos índices de fraude tributario, para, con base ellos, fijar reglas especiales que en casos puntuales puedan imponer cargas específicas que no se adjudican a otros contribuyentes que se encuentran en una posición jurídica y fáctica distinta en relación con la exención de IVA.

6.10. Por las consideraciones anteriores, la Corte encuentra que el cargo no está llamado a prosperar.

7. RECAPITULACIÓN

7.1. El peticionario demandó el Artículo 55.g de la Ley 1607 de 2012, que condiciona el derecho a la devolución bimestral de IVA para los productores de los bienes exentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, a la implementación del sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores. A juicio del demandante, la norma vulnera los principios de igualdad y equidad, y el deber estatal de brindar una protección especial a la producción de alimentos.

7.2. Las acusaciones del actor son de dos tipos: por un lado, se cuestiona el condicionamiento mismo contenido en el precepto demandado, al considerar que introduce una exigencia de difícil cumplimiento para los productores de alimentos exentos de la canasta familiar, que no establece para los demás bienes y servicios con derecho a devolución bimestral del IVA, de modo tal que se vulnera el principio de igualdad ante la ley. Por otro lado, se cuestiona el aparte normativo, no considerado en sí mismo, sino en cuanto remite implícitamente a un régimen de devoluciones que desdibuja la naturaleza y las finalidades propias de las exenciones tributarias, porque permite retener a la administración tributaria los recursos del contribuyente por un tiempo excesivo; tal régimen se encuentra en los párrafos 1 y 2 del Artículo 477 y en el párrafo 1 del Artículo 850 del Estatuto Tributario; en tal sentido, el peticionario afirma que el precepto acusado vulnera, de manera indirecta, el principio de equidad tributaria y el deber del Estado de proteger la producción de alimentos.

De acuerdo con esto, teniendo en cuenta que estas dos últimas acusaciones apuntan, no al contenido de la norma acusada sino a las presuntas deficiencias del régimen alternativo de devolución de IVA, cuya regulación se encuentra en normas que no fueron impugnadas, la Corte se abstiene de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con los cargos por la presunta infracción del principio de equidad tributario y del deber estatal de proteger la producción alimentaria. Por el contrario, como quiera que el cargo relacionado con la

afectación del principio de igualdad ante la ley sí apunta directamente a cuestionar la constitucionalidad de la condición impuesta en el precepto demandado, sí es viable el juicio de constitucionalidad en relación con tal acusación.

7.3. La Corte encuentra que la norma que condiciona el acceso al mecanismo de la devolución semestral de IVA para los productores de los bienes exentos del Artículo 477 a la adopción y utilización del sistema de facturación electrónica en toda su cadena de clientes y proveedores, no desconoce el derecho a la igualdad entre estos productores y los demás que comercializan los bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral de IVA. La razón de ello es que la exigencia legal no coloca a los mencionados contribuyentes en una situación de desventaja frente a la exención tributaria, y por el contrario, pese a la condición impuesto para acceder a la devolución bimestral de IVA, dentro de un examen global del esquema tributario se infiere claramente que las condiciones de acceso al beneficio son razonablemente semejantes a los de los demás productores de los bienes exentos de la canasta familiar, habida cuenta de las siguientes circunstancias: (i) Por un lado, porque en el caso de los alimentos del Artículo 477 del E.T., el proceso de liberación de la carga tributaria de estos productos se extiende durante el proceso de producción, ya que una parte significativa de los servicios y bienes necesarios para su obtención se encuentran excluidos del IVA o tienen una tarifa reducida, de modo que los mecanismos de compensación y devolución operan respecto de un valor que tiene un peso relativo marginal, mientras que lo anterior no ocurre con los demás bienes exentos con derecho a devolución bimestral; en consecuencia con ello, las eventuales limitaciones o restricciones a estos últimos mecanismos tienen una significación y una relevancia distinta en uno y otro caso; (ii) Por otro lado, como los productores de alimentos exentos de la canasta familiar cuentan con mecanismos alternativos de devolución de impuestos, como ocurre justamente con la devolución atada a la presentación previa de la declaración del impuesto a la renta, mientras que en el caso de los demás bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral no existen vías alternativas semejante, la restricción anotada tiene un efecto distinto en uno y otro caso: en el primero de ellos, la imposibilidad de satisfacer la condición legal no se traduce en la imposibilidad de obtener la devolución, sino únicamente en la necesidad de canalizar la devolución a través del sistema alternativo; en el segundo caso, por el contrario, la imposición de una exigencia semejante, y la imposibilidad de dar cumplimiento a la misma, se traduciría en la imposibilidad de hacer efectiva la devolución tributaria, y con ello, una parte de la exención; (iii) Finalmente, la exigencia legal atiende a las particularidades del proceso productivo y a las dificultades que este genera para dar trámite a las solicitudes de devolución del impuesto, ya que la existencia de una larga cadena de intermediación y el alto nivel de informalidad en este segmento económico dificulta el proceso de verificación de información que precede a la devolución del impuesto, y favorece el fraude tributario; la exigencia de adoptar y utilizar el sistema de facturación electrónica tiene la potencialidad estas dificultades, pues cuando se implementa, la DIAN tiene acceso a la información sobre las

transacciones efectuadas en relación con el mismo, con un alto nivel de confiabilidad, y cuando no se implementa, los productores de los bienes exentos pueden acudir al mecanismo de la devolución vinculada a la presentación previa de la declaración del impuesto a la renta.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia y en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución

RESUELVE

Declarar la **EXEQUIBILIDAD**, en relación con el cargo analizado, del siguiente aparte normativo contenido en el Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012: *“que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores”*.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Presidente

Con salvamento de voto

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO
Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ
Secretaria General