



Sentencia C-293/20

Referencia: Expediente RE-293.

Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 15 abril de 2020, *“por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”*.

Magistradas Sustanciadoras:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.
CRISTINA PARDO SCHLESINGER.

Bogotá, D. C., cinco (5) de agosto de dos mil veinte (2020).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 7º del artículo 241 de la Constitución, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

Por medio del Decreto Legislativo 417 del 17 de marzo de 2020, el Gobierno Nacional declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional, por el término de 30 días calendario, contados a partir de la vigencia del mismo.

En desarrollo de dicha declaratoria de estado de excepción, fue expedido el Decreto Legislativo 568 de 15 de abril de 2020, *“por el cual se crea el impuesto solidario*

por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”.

El 16 de abril de 2020, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió esta normativa a la Corte para su control automático de constitucionalidad¹. Entre el 16 y el 22 de abril de 2020, todos los magistrados de la Corte Constitucional presentaron sus impedimentos para conocer del proceso de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 2020. Estos fueron rechazados por la Sala Plena de la Corte, conformada por conjueces, en la sesión del 4 de mayo de 2020.

El asunto fue repartido al Magistrado Carlos Bernal Pulido. Mediante auto del 8 de mayo de 2020, ese despacho avocó la revisión de constitucionalidad del decreto y ordenó: (i) practicar las pruebas decretadas, (ii) fijar en lista el proceso por el término de cinco días, (iii) dar traslado al Procurador General de la Nación por el término de diez días, (iv) informar sobre el inicio del proceso al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público y, (v) convocar a varias autoridades, entidades, instituciones y agremiaciones, para intervenir en este asunto.

Una vez recibidas las pruebas, resueltas las solicitudes de medidas provisionales y surtido el trámite previsto en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procedió a decidir sobre la constitucionalidad del DL 568 de 2020 en la Sala Plena del 5 de agosto de 2020. No obstante, el proyecto de fallo presentado por el Magistrado Carlos Bernal Pulido fue derrotado por la mayoría de los integrantes del Tribunal. En tal sentido y con fundamento en el artículo 34.8 del Reglamento Interno de la Corporación², la elaboración de la sentencia correspondió a las Magistradas Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

II. TEXTO DE LA NORMA BAJO EXAMEN

Por la extensión del decreto, se acompaña como anexo a la presente providencia, conforme a su publicación en el Diario Oficial 51.286 del 15 de abril de 2020, pero

¹ En virtud de la emergencia pública de salud derivada de la pandemia denominada COVID-19, el Consejo Superior de la Judicatura profirió los Acuerdos PCSJUDA20-11517, PCSJUDA20-11518, PCSJUDA20-11519, PCSJUDA20-11521, PCSJUDA20-11526, PCSJUDA-11532, PCSJUDA-11546, PCSJUDA-11549, PCSJA20-11556 y PCSJA20-11567, (todos del presente año) que previeron la suspensión de los términos judiciales en el territorio nacional hasta el 30 de junio de 2020. Sin embargo, desde el Acuerdo PCSJUDA20-11527 del 22 de marzo de 2020, el Consejo Superior de la Judicatura exceptuó de la suspensión de términos en mención a “las actuaciones que adelante la Corte Constitucional con ocasión de la expedición de decretos por el Presidente de la República en ejercicio de las funciones del artículo 215 de la Constitución Política.”. Esta excepción se mantuvo en los Acuerdos PCSJUDA20-11532, PCSJUDA-11546, PCSJUDA-11549, PCSJUDA20-11556 y PCSJA20-11567 de 2020. En atención al mandato constitucional del artículo 242.5 de la Carta y a que la competencia de control de la constitucionalidad de los decretos ley (decretos “legislativos”) expedidos en el marco del estado de emergencia fue exceptuada de la suspensión de términos judiciales decretada por el Consejo Superior de la Judicatura, los términos para decidir el presente asunto corren de forma ordinaria y de acuerdo con las previsiones del Decreto 2067 de 1991.

² Acuerdo 01 del 20 de abril de 2015. Artículo 34.8. “Cuando el proyecto o estudio tenga la mayoría legal de los votos de los magistrados pero no la unanimidad, a cada uno de los disidentes se le concederá el plazo de cinco días para aclarar o salvar su voto, contados a partir del día siguiente a la recepción en su despacho de la copia de la providencia respectiva. Si el proyecto principal no obtiene en la Sala ese mínimo de votos, el proceso pasará al magistrado que corresponda en orden alfabético de apellido entre el grupo de los magistrados mayoritario, para que redacte el nuevo proyecto o el fallo definitivo, en el que se exponga la tesis de la mayoría. El magistrado ponente original podrá conservar la ponencia cuando concurra con la mayoría en las decisiones principales del fallo. Cuando como consecuencia de las deliberaciones hayan de efectuarse ajustes a la ponencia, el magistrado sustanciador dispondrá de diez días para depositar en la Secretaría el texto definitivo”.

para su mejor comprensión se transcribirá toda la parte resolutive de la normativa objeto de control constitucional.

“DECRETO LEGISLATIVO 568 DE 2020

(abril 15)

Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994, “Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia” y el Decreto Legislativo 417 del 17 de marzo de 2020, “Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional”, y
(...)

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA

ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del Impuesto sobre la renta y complementarlos.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; de las ramas legislativa y judicial; de los órganos

autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del Impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública no son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. *El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.*

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. *La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.*

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

ARTÍCULO 5. Base Gravable. *La base gravable del impuesto solidario por el COVID 19 está integrada por el valor del pago o abono en cuenta de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más a los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 de los salarios y honorarios mensuales periódicos, y de las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas.*

El primer millón ochocientos mil pesos (\$1.800.000) del pago o abono en cuenta de los salarios y honorarios mensuales periódicos, y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos no integran la base gravable del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 6. Tarifa. La tarifa del impuesto solidario por el COVID 19 se determinará de manera progresiva sobre la base gravable de que trata el artículo 5 del presente Decreto Legislativo de acuerdo con la siguiente tabla y en consideración a la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Rango salario en pesos		Tarifa Bruta	Impuesto
Mayores o iguales a	Menores a		
\$ 10.000.000	\$ 12.500.000	15%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/ menos \$ 1.800.000)) x 15%
\$ 12.500.000	\$ 15.000.000	16%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/ menos \$ 1.800.000)) x 16%
\$ 15.000.000	\$ 20.000.000	17%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/ menos \$ 1.800.000)) x 17%
\$ 20.000.000		20%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/ menos \$ 1.800.000)) x 20%

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

ARTÍCULO 8. Agentes de Retención en la Fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19. Son agentes de retención en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios que además de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario deberán incluir en el certificado de retención en la fuente que expiden cada año el valor de las retenciones en la fuente practicadas en el año 2020 a título del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla.

Rango salario en pesos		Tarifa Marginal	Aporte Voluntario
Mayores o iguales a	Menores a		
\$0	\$ 1.755.606	0%	
\$ 1.755.606	\$ 2.633.409	4%	(Salario/Honorarios/ menos 1.755.606) x 4%
\$ 2.633.409	\$4.389.015	6%	(Salario/Honorarios/ menos 2.633.409) x 6% + 105.336

\$ 4.389.015	\$ 6.144.621	8%	(Salario/Honorarios/ menos 4.389.015) x 8% + 210.672
\$ 6.144.621	\$ 8.778.030	10%	(Salario/Honorarios/ menos 6.144.621) x 10% + 351.121
\$8.778.030	\$ 10.000.000	13%	(Salario/Honorarios/ menos 8.778.030) x 13% + 614.462

Los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública de salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) que vayan a efectuar el aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19, deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio de 2020.

El valor del aporte solidario voluntario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

El aporte solidario voluntario por el COVID 19 de que trata el presente artículo no es aplicable al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública.

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

ARTÍCULO 11. Agentes de Retención en la Fuente a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19. Son agentes de retención en la fuente a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19 los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementario que además de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario deberán incluir en el certificado de retención en la fuente que expiden cada año el valor de las retenciones en la fuente practicadas en el año 2020 a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

Los agentes retenedores del impuesto solidario por el COVID 19 y del aporte solidario voluntario por el COVID 19 que incumplan las obligaciones sustanciales y formales

serán objeto de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario y en el artículo 402 del Código Penal.

El valor total de las retenciones en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del impuesto y no habrá lugar a la presentación de la declaración del impuesto.

El valor total de las retenciones en la fuente a título del aporte voluntario solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del aporte.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 14. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

PUBLÍQUESE, Y CÚMPLASE.
Dado en Bogotá D.C., a 15 de abril de 2020
(Siguen firmas del señor Presidente de la República y todos los ministros)

III. INTERVENCIONES Y PRUEBAS RECAUDADAS

Intervenciones

La Corte recibió 213 escritos de intervención, en los cuales se formularon 228 solicitudes en relación con la constitucionalidad del decreto *sub examine*³. El siguiente cuadro sintetiza el número de solicitudes formuladas:

Número de intervenciones	Solicitud
9	Exequibilidad
160	Inexequibilidad
34	Inexequibilidad parcial
7	Exequibilidad condicionada del Decreto Legislativo en su integridad
14	Exequibilidad condicionada de ciertos contenidos normativos del Decreto Legislativo
4	Ninguna solicitud

Solicitudes de exequibilidad. 9 intervinientes sostuvieron que el decreto legislativo 568 de 2020 cumple todos los requisitos formales y materiales exigidos por la jurisprudencia constitucional⁴. En términos generales, estas solicitudes se fundan principalmente en los siguientes argumentos:

³ La Corte también recibió 43 escritos relacionados con solicitudes de medidas cautelares y de información, entre otras.
⁴ Los intervinientes que solicitaron la exequibilidad del Decreto Legislativo son: William Álvarez, Néstor Correa, la Universidad Externado de Colombia (departamentos de derecho laboral, derecho fiscal y derecho del transporte),

Argumentos comunes a las solicitudes de exequibilidad	
(i)	<i>El impuesto solidario es conforme al principio constitucional de solidaridad.</i> Esto, porque grava a personas en condiciones económicas privilegiadas para beneficiar a quienes se encuentran en condición de vulnerabilidad como consecuencia de la emergencia.
(ii)	<i>El impuesto solidario es una medida razonable y proporcionada, pues grava a un grupo de personas con ingresos altos y estables.</i> Lo primero, por cuanto los gravados perciben altos salarios y gozan de estabilidad especial por ser empleados públicos, pensionados o contratistas del Estado. Lo segundo, en tanto es una medida tributaria temporal y con tasas progresivas, en atención a los ingresos salariales.
(iii)	<i>El impuesto solidario no desmejora los derechos sociales de los trabajadores.</i> Porque las afectaciones patrimoniales derivadas de tributos no son, <i>per se</i> , desmejoras de los derechos sociales de los trabajadores.

Solicitudes de inexequibilidad. 160 intervinientes sostuvieron que la normativa analizada es contraria a la Constitución⁵. Por tanto, solicitaron a la Corte que

Néstor Gutiérrez, Lucrecia Gamboa, la Federación Colombiana de Municipios, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y la Federación Nacional de Departamentos.

⁵ Los intervinientes que solicitaron la inexequibilidad del Decreto Legislativo son: La Academia Colombiana de Jurisprudencia; Cristian Rodríguez; Roberto Salgado; el Presidente de la Central de la Confederación de la Unión Sindical Colombiana del Trabajo (2 escritos); el Presidente Tribunal Superior de Barranquilla; el Presidente Tribunal Superior del Distrito de Cúcuta; Eudoro Echeverri y otros; los pensionados de la Fiscalía, la Rama Judicial y el Ministerio Público; Antonio Serrano; Cristián Carranza; Cristian Muñoz; Francia Palacios; Octavio Galindo; Lubin Nieves; María Ferrer; Víctor Hernández y otro; Soffy Uribe; el Presidente del Colegio de Jueces y Fiscales de Bogotá; José Parra; Maritza Britto; Jorge Barrios; Hyman Hermosilla; Luis Padilla y otros fiscales locales y seccionales de Barranquilla; el Presidente del Sindicato de Trabajadores de la Procuraduría General de la Nación; Carlos Sánchez Torres y otro; el Presidente del Colegio de Conjueces y Fiscales de Villavicencio; Emma Vernaza; Libardo Suárez Serna; Ingrid Cubides; el Presidente Junta Directiva Nacional de la Alianza Nacional de Pensionados; Miguel Silva; el Presidente de la Junta Directiva de la Corporación de Pensionados Exfuncionarios de la Universidad del Valle; la Directora del Departamento Administrativo de Gestión Jurídica de la Alcaldía de Santiago de Cali; el Jefe del Departamento Laboral de la Universidad del Cauca; Adriana González; Edgardo Hernández; James Fernández; el Representante legal de la Unión Nacional de Pensionados del Ministerio de Transportes; Julio Angulo; Maycol Rodríguez; Hernando Barreto; Eder Alonso; Jimmy Galarza; Carolina González; Divana Pazmiño; Hilda Esquivel; Marina Vásquez; Martha Sánchez; Nubia Pérez; Martha Ortiz; Esperanza Ospina; Clara Martínez; Luz Páez; Sandra Cardona; María Venegas; Leonardo Galeano; el representante de la Asociación Sindical de Profesores Universitarios; Doris Mondragón; Dora Buitrago; María Cortés; los gobernadores del Pueblo Indígena Yukpa; Sandra Fajardo; Zulami Lacio; Carlos Carreño; Rafael Galvis; Luis Salcedo; Pablo Cáceres; Cristian Aranguren y otros estudiantes de Derecho de la Universidad del Magdalena; Fabio Fernández; los representantes de la Asociación Nacional de Parlamentarios Pensionados; Luis Padilla Buelvas y otros fiscales locales y seccionales de Barranquilla; Sonia Gallego; Dora Valencia; Fanny Cruz; los representantes de la Junta Directiva de la Asociación de Profesionales y Técnicos Pensionados de TELECOM – PROPETEL; Maritza Herrera Orjuela; Martha Sánchez; Sonia Preciado; Cristian Rodríguez; Edgar Quitiarquez; Mauricio Parga; Nairo Martínez; la Academia Colombiana de Jurisprudencia; la Veeduría Ciudadana de la Costa Caribe Colombiana; la Unión Nacional de Pensionados del Ministerio de Transporte; los presidentes y los representantes de la organizaciones Sindicales de la Rama Judicial y Fiscalía General de la Nación, así como los miembros de la Coordinadora Sindical Del Poder Judicial; la Fiscal 43 Especializada Adscrita a la Dirección contra el Narcotráfico; Gilberto Cano; Grace Santander; Hernando Vargas; Miguel Silva; la Corporación de pensionados ex funcionarios de la Universidad del Valle; Luis Farfán; Claudia Corrales; Confederación de Pensionados de Colombia; Asociación Nacional de Funcionarios y Empleados de la Rama Judicial – ASONAL; Jairo Fonseca; Karen Beltrán; Luis Ortiz; Antonio Reyes y otros; John Mendoza; Flor Suescun; Herbert Prada; Luis Cortés; Emilio Aguilar; Zaida Gómez y otros; el Tribunal Superior de Buga; Oscar García; María Venegas; Alfonso Roa; José Ramírez; la Asociación para el Fortalecimiento del Control Fiscal; Heliodoro Fierro-Méndez; el Instituto Colombiano de Derecho Tributario; el Colegio de Jueces y Fiscales de Antioquia; Mauricio Cabeza; Héctor Garzón; Julián Reyes; Elson Rodríguez; Juliana Ramírez; Evelin Ordoñez; Nathalia Sánchez; la Universidad Industrial de Santander; Andrés Cano y otra; la Confederación de Trabajadores de Colombia; el Grupo de Investigación sobre Administración del Servicio Público Educativo en Colombia; Ballesteros Abogados Asociados SAS; el Sindicato de Industria de los Trabajadores Profesionales de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, Complementarios y Conexos; Carlos Ramos; Fabio Londoño; Gustavo Escobar; la Universidad de Cartagena (2 escritos); Greta López; Asojudiciales; el representante legal de la Asociación Sindical de Profesores Universitarios; el Director y otros integrantes del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá; Gloria Cifuentes; Isabella Gutiérrez; Karen Vargas; Nancy Muñoz; José Gori (2 escritos); Asojudiciales; Hernán Williams; Carlos Gil; Diego Gómez; Juan Fuentes; Roberto Ayala; Abraham Bechara; la Universidad del Norte; Carlos Hernández y Jaime Redondo; Natalia Parra; ASONAL; Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Asociación Sindical del Profesionales de las TICs.

declararla inexecutable, con fundamento principalmente en los siguientes argumentos:

Argumentos comunes a las solicitudes de inexecutableidad	
El Decreto Legislativo 568 de 2020:	
(i)	Desconoce la prohibición de desmejora de los derechos de los trabajadores prevista por los artículos 48 y 215 de la Constitución Política. En su criterio, el referido impuesto es una norma que “reduce” salarios y “retiene” porciones de las mesadas pensionales. Los intervinientes sostuvieron que la reducción de salarios y la retención de las mesadas pensionales están proscritas por los referidos artículos de la Constitución.
(ii)	Vulnera el principio constitucional de igualdad prescrito por el artículo 13 de la Constitución Política. Esto, por dos razones. Primero, porque injustificadamente incluye como sujetos pasivos del “impuesto solidario” a sujetos que no están en igualdad de condiciones, a saber: (a) servidores públicos, (b) pensionados, (c) contratistas de entidades públicas y (d) funcionarios que perciben salario integral. Segundo, porque, sin justificación alguna, no incluye como sujetos pasivos del referido impuesto a los siguientes grupos: (a) trabajadores del sector privado, (b) miembros de la fuerza pública, (c) miembros de juntas directivas, (d) personas naturales rentistas de capital, (e) particulares que ejercen función pública, (f) trabajadores independientes y (g) personas jurídicas con contratos de prestación de servicios con la administración pública.
(iii)	El “impuesto solidario” tiene “carácter confiscatorio” y, por tanto, desconoce los artículos 34 y 58 de la Constitución Política. Esto, en atención a la tarifa desproporcionada del impuesto solidario.
(iv)	Vulnera el principio de confianza legítima. Esto, porque el decreto prevé un cambio abrupto en relación con los salarios y las mesadas pensionales, por lo que desconoce las legítimas expectativas de los trabajadores y pensionados frente a estos ingresos.
(v)	Vulnera el derecho fundamental al mínimo vital de los sujetos pasivos. Esto, porque el “impuesto solidario” reduce el ingreso disponible de los servidores públicos gravados de forma que les impide cumplir sus obligaciones financieras, alimentarias y personales.
(vi)	No cumple los requisitos de finalidad y motivación suficiente. Porque no define con certeza los sujetos que se beneficiarán con el recaudo de este impuesto. Por tanto, no es posible determinar si esta medida está encaminada, de forma directa y específica, a impedir la extensión de los efectos de la emergencia económica y social declarada en el Decreto Legislativo 417 de 2020.
(vii)	Desconoce la prohibición de doble tributación. En su criterio, el “impuesto solidario” y el “impuesto sobre la renta” tienen los mismos elementos estructurales y, en particular, gravan la misma renta laboral. Al respecto, resaltan que la prohibición de doble tributación resulta vulnerada, pues en mayo, junio y julio de 2020, “los sujetos pasivos tendrán doble retención en la fuente, a título de la misma renta: una por la renta clásica y otra por la renta excepcional”.
(viii)	Desconoce la prohibición de crear rentas nacionales con destinación específica. Esto, por cuanto (a) el Presidente de la República no puede crear rentas de destinación específica en ejercicio de sus facultades legislativas extraordinarias; (b) la destinación del impuesto no puede calificarse como “inversión social”, habida cuenta de que el Gobierno Nacional no llevó a cabo estudio alguno para determinar cuáles son las necesidades básicas insatisfechas de la población destinataria de los recursos, y (c) el “impuesto solidario” no se ha relacionado con políticas públicas que permitan asegurar que se cumpla su destinación específica.

Solicitudes de inexecutableidad parcial. 34 intervinientes sostuvieron que, en términos generales, la norma cumple todos los requisitos formales y materiales exigidos por la jurisprudencia constitucional⁶. Sin embargo, presentaron las siguientes solicitudes de inexecutableidad parcial:

⁶ Los intervinientes que solicitaron la inexecutableidad parcial del Decreto Legislativo son: Humberto Jaramillo; Álvaro Sala; la Federación Nacional de Pensionados Portuarios; Julián Polo; Pablo Cáceres; Humberto Longa; Patricia Palomares y otro magistrado del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca; Fabio Fernández (2 solicitudes); James Fernández; Darío Angarita; Aura García; Ernesto Ariza; Edith Muñoz; Julio Murillo; Diana Mondragón; Jorge Hernández; José Restrepo; Olga Suárez; Yolanda Sepúlveda; la Asociación Nacional de Trabajadores del Sistema Judicial Colombiano y Afines – ASONAL S.I.; Karen Beltrán; el Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia; William Otalvaro Cuartas; Eliana Beltrán; Dejusticia; Hugo Benavides; la Federación Nacional de Colegios de Jueces y Fiscales; la Corporación de Jueces y Magistrados de Colombia – CORJUSTICIA; la Unión Sindical Obrera de la Industria del Petróleo; la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia; la Federación Nacional

Interviniente	Contenido normativo cuya inexequibilidad se solicita
Álvaro Sala y otros ⁷	Solicitaron la inexequibilidad de los artículos 1 a 8, por cuanto, en su criterio, el “ <i>impuesto solidario</i> ”: (i) desmejora los derechos de los trabajadores, habida cuenta de la disminución de su salario; (ii) desconoce los principios de equidad tributaria, al no incluir al grupo de sujetos pasivos personas que gozan de la misma capacidad económica (trabajadores del sector privado) y equiparar a los servidores públicos con los contratistas del Estado; (iii) vulnera el derecho al mínimo vital de los servidores públicos, por cuanto impide que cumplan con sus obligaciones; (iv) trasgrede la prohibición de doble tributación, porque la renta laboral de los sujetos pasivos está gravada por otros impuestos; (v) viola el principio de certeza tributaria, por cuanto no es claro si el impuesto grava el valor nominal del salario o al que resulta tras aplicar los descuentos de ley; (vi) desconoce el principio de solidaridad porque impone un deber de todos los ciudadanos solo a los servidores públicos; (vii) atenta contra el artículo 48 de la Constitución, al gravar un derecho irrenunciable y adquirido como la mesada pensional y, por último, (viii) afecta la situación de los pensionados, quienes son sujetos de especial protección constitucional.
FENALPENPOR y otros ⁸	Solicitaron la inexequibilidad de las expresiones referidas a las “ <i>mesadas pensionales de las megapensiones mensuales</i> ” de los artículos 1 a 6 del decreto. Esto, por cuanto dichas disposiciones (i) desconocen que los pensionados son sujetos de alta vulnerabilidad por la pandemia, en razón de su edad, enfermedades o estado de invalidez; (ii) vulneran el derecho al mínimo vital de los pensionados debido a que no consultan su capacidad contributiva; (iii) desconocen el principio de equidad tributaria, al equiparar, de un lado, a los trabajadores activos con los pensionados y, de otro lado, a los pensionados del régimen de prima media con los pensionados del régimen de ahorro individual y, (iv) desconocen la jurisprudencia constitucional, según la cual las “ <i>megapensiones</i> ” se refieren a las pensiones con mesadas de \$21.945.075.
Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia	Solicitó la inexequibilidad de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 13, y, como pretensión subsidiaria, la inexequibilidad de la expresión “ <i>así como los miembros de fuerza pública</i> ” del artículo 2. Esto, habida cuenta de que, en su concepto, el decreto: (i) omite explicar cómo se realizará la destinación específica de los recursos a la población objetivo, por lo que no prevé criterio alguno que impida que los recursos recaudados se destinen a otras finalidades, como las previstas por el artículo 4 del Decreto Legislativo 444 de 2020; (ii) prevé que los destinatarios de los recursos recaudados a título de impuesto solidario serán la “ <i>clase media vulnerable</i> ” y los “ <i>trabajadores informales</i> ”, pero no explica que se entiende por cada una de estas categorías y porqué se encuentran en situación de vulnerabilidad; (iii) vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, por cuanto “ <i>aboga por la solidaridad de los particulares</i> ”, pero “ <i>solo la exige de los servidores públicos</i> ” y (iv) desconoce los principios de certeza tributaria, seguridad jurídica y capacidad económica, porque la fórmula utilizada permitió al Gobierno gravar los ingresos percibidos en abril o meses anteriores.

de Pensionados Portuarios – FENALPENDOR; Diana Millán y otro; Aldo Castellanos; la representante legal de Asofondos; José Restrepo y Norman Cañaveral.

⁷ Patricia Palomares y otro, Eliana Beltrán, José Restrepo, Norman Cañaveral, ASONAL, José Restrepo, Olga Tristanch, Yolanda Sepúlveda, William Cuartas, Federación Nacional de Colegio de Jueces y Fiscales, Unión Sindical Obrera de la Industria del Petróleo – USO, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia, Humberto Jaramillo, Karen Beltrán, Pablo Cáceres, James Fernández, Aura García, Ernesto Ariza, Edith Muñoz, Diana Mondragón, Jorge Hernández, Diana Millán y otro y Dejusticia solicitaron la inexequibilidad de los artículos 1 a 8 del Decreto Legislativo, en relación con la creación del “impuesto solidario”. Se presentan en un solo grupo, habida cuenta de que son argumentos comunes. De igual forma, Julio Murillo y CORJUSTICIA solicitan, respectivamente, la inexequibilidad de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 12 y 13 y 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 13, del Decreto Legislativo, con base en los mismos argumentos.

⁸ ASOFONDOS, Humberto Longa, Hugo Benavides y Aldo Castellanos solicitaron la inexequibilidad de las expresiones “*megapensiones*” o “*mesadas de \$10.000.000*” de los artículos 1 a 6. Sin embargo, habida cuenta de que sus argumentos son similares y, por tal razón, se presentan en un solo grupo. Fabio Fernández y Darío Angarita Medellín solicitaron la inexequibilidad de los artículos 1 a 5 y 1, 2, 3, 4, 5, 7 y 13, respectivamente, con los mismos argumentos.

Solicitudes de exequibilidad condicionada de la totalidad del decreto legislativo. 7 intervinientes sostuvieron que, en términos generales, la normativa cumple todos los requisitos formales y materiales exigidos por la jurisprudencia constitucional⁹. Sin embargo, solicitaron los siguientes condicionamientos:

Interviniente	Condicionamiento
Carlos Acosta	Que “se le recomiende al señor Presidente de la República que dicho impuesto se le aplique a toda la población laboral y a las mesadas pensionales que efectivamente reciban después de descuentos de ley una suma efectiva y/o consignada en cuenta de diez millones de pesos o más pero que realmente recibe nueve o menos una afectación en su mínimo vital y en segundo lugar que la base de ese impuesto se extienda a todas las personas naturales en Colombia devenguen una suma efectiva y/o consignada en cuenta de diez millones de pesos o más, esto con el fin de no vulnerar el derecho constitucional de igualdad”.
Enrique Guerrero	Que “se declare el pago del impuesto como ingresos no constitutivos de ingreso ni ganancia ocasional”.
Carlos Ramírez	Que “el gravamen aplicado a las pensiones sea disminuido al menos en 6 o 7 puntos porcentuales en relación con el que se aplique a los salarios”.
Dora Valencia	Que “dicho impuesto debe ser voluntario y no en los topes establecidos por el Gobierno Nacional y que no debe afectar el mínimo vital de quienes son sujetos pasivos del mismo”.
Saida Herreño	Que “el impuesto no se aplique a las cuentas de cobro presentadas a la Contraloría”.
Asociación Diplomática y Consular de Colombia	Que se excluyan a “los funcionarios públicos administrativos y diplomáticos que prestan sus servicios en la planta externa” de este Ministerio “como sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”.
Emilio Aguilar	Que “el impuesto solidario por el COVID-19 recae únicamente sobre aquellas personas naturales que suscribieron contratos por valor superior a \$10.000.000”.

Solicitudes de exequibilidad condicionada de ciertos contenidos normativos del decreto. 14 intervinientes sostuvieron que, en términos generales, la norma cumple todos los requisitos formales y materiales exigidos por la jurisprudencia constitucional¹⁰. Sin embargo, solicitaron los siguientes condicionamientos frente a ciertos contenidos normativos:

Interviniente	Art.	Condicionamiento
Enrique Guerrero	2	Que “se amplíe sus efectos sobre todos los ciudadanos que se encuentren dentro de las categorías de ingresos y no solo se aplique a los servidores públicos”.

⁹ Los intervinientes que solicitaron la exequibilidad condicionada del Decreto Legislativo son: Enrique Guerrero; Carlos Ramírez; Julián Polo; Dora Valencia; el Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia; Eliana Beltrán (2 escritos); DeJusticia; Hugo Benavides; la Confederación General del Trabajo - CGT - y el Sindicato de Empleados del Ministerio de Relaciones Exteriores; Emilio Gómez; Aldo Castellanos; Saida Herreño; la Asociación Diplomática y Consular de Colombia; Karen Vargas; el Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Externado de Colombia; la Defensoría del Pueblo y Carlos Arturo Acosta García.

¹⁰ Los intervinientes que solicitaron la exequibilidad condicionada del Decreto Legislativo son: Enrique Guerrero; Carlos Ramírez; Julián Polo; Dora Valencia; el Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia; Eliana Beltrán (2 escritos); Dejusticia; Hugo Benavides; la Confederación General del Trabajo - CGT - y el Sindicato de Empleados del Ministerio de Relaciones Exteriores; Emilio Aguilar; Aldo Castellanos; Saida Herreño; la Asociación Diplomática y Consular de Colombia; Karen Vargas; el Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Externado de Colombia; la Defensoría del Pueblo y Carlos Arturo Acosta García.

Interviniente	Art.	Condicionamiento
Hugo Benavides y Aldo Castellanos ¹¹	2	Que “se armonice con las disposiciones de la sentencia C-258/13 donde se deriva el concepto de megapensiones para aquellas que superan el tope de 25 SMLMV”.
CGT ¹² y SEMREX ¹³	2	Que “no se tendrán como tales a los funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores que prestan sus servicios en el exterior, esto es, en Consulados y Embajadas de Colombia en el Exterior”.
Karen Vargas	3	Que “la expresión ‘no están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales’, contenida en el inciso tercero del artículo 3 del Decreto 568 de 2020, en la medida en que la omisión en mencionar la posibilidad de excluir del concepto de salario el factor prestacional en el caso de los servidores públicos con pacto de salario integral implica un trato discriminatorio y regresivo frente a los servidores públicos sin pacto de salario integral” y “que la Sala establezca que los efectos de la inexequibilidad o la exequibilidad en los términos solicitados se producirán con efectos retroactivos, desde la expedición del Decreto Legislativo 568 de 2020, de tal suerte que los contribuyentes del Impuesto Solidario podrán solicitar la devolución total o parcial de los montos no debidos por concepto del impuesto”.
Defensoría del Pueblo	1, 2 y 3	Que “se declare la exequibilidad condicionada de los artículos 1, 2 y 3, inciso 2 del Decreto Legislativo 568 de 2020, en el entendido de que los trabajadores y contratistas vinculados al sector privado cuyos ingresos mensuales superen los \$10’000.000, también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID-19 y que la percepción de ingresos superiores a dicha suma por el desarrollo de actividades subordinadas o independientes en favor del sector privado, es un hecho generador del impuesto solidario por el COVID-19”.
Julián Polo	3, 5 y 7	Que “los ingresos o abonos en cuenta de funcionarios públicos, pensionados y contratistas del Estado deben tener como hecho generador el ingreso efectivo en plano e igualdad, luego del descuento en el evento de los pensionados y funcionarios públicos de lo equivalente a la seguridad social y luego de deducir el 12.5% de salud y 16% o 3% según el caso con relación a los contratistas del Estado”.
Eliana Beltrán	1, 2, 3, 4, 5 y 6	Que “bajo el entendido que el hecho generador del impuesto, su causación y base gravable, corresponde únicamente al concepto de salario y/o asignación básica para el caso de los servidores públicos. Para el caso de los contratistas, lo será el valor sobre el cual se efectúan los aportes al sistema de seguridad social”.
Eliana Beltrán	1, 2, 3, 4, 5 y 6	Que “el hecho generador del impuesto, su causación y base gravable, corresponde al pago o abono en cuenta bancaria neto realizado al trabajador o contratista”.
Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Externado de Colombia	1, 2, 7, 9 y 10	Que se declaren exequibles bajo los siguientes entendidos: 1.“Reconocer la existencia de una omisión legislativa relativa producida por la no inclusión como sujetos pasivos del impuesto solidario a los empleados del sector privado que tienen ingresos superiores a los \$10.000.000, y, por ende, mediante una sentencia aditiva subsanar el yerro en el que ha incurrido el ejecutivo”. 2.“Declarar la constitucionalidad condicionada de los artículos 1, 7, 9 y 10 y, determinar, por medio de una sentencia aditiva, un procedimiento que garantice la adecuada utilización de estos recursos y obedezca a criterios objetivos, transparentes y plurales”.

¹¹ Presentaron escritos independientes.
¹² Confederación General del Trabajo.
¹³ Sindicato de Empleados del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Interviniente	Art.	Condicionamiento
DeJusticia	1, 2, 3 y 5	Que se declaren exequibles bajo los siguientes entendidos: 1. “Declarar la exequibilidad condicionada del artículo 3º del Decreto Legislativo 568 de 2020, en el entendido de que en el caso de los contratistas del Estado el hecho generador es percibir por concepto de honorarios mensuales periódicos, una vez descontado el monto a cotizar al Sistema General de Seguridad Social que correspondería al empleador si se tratara de un servidor público, una suma igual o superior de diez millones de pesos (\$10.000.000)”. 2.“Declarar la exequibilidad condicionada de la base gravable fijada en el artículo 5º del Decreto bajo estudio, en el entendido de que en el caso de los contratistas del Estado la base gravable es el valor pagado por concepto de honorarios mensuales periódicos, una vez descontado el monto a cotizar al Sistema General de Seguridad Social, una suma igual o superior de diez millones de pesos (\$10.000.000)”. 3.“Declarar la exequibilidad condicionada de los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo 568 de 2020, “en el entendido de que también serán sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los trabajadores y contratistas particulares que perciban por concepto de salario u honorarios un monto igual o superior de diez millones de pesos (\$10.000.000)”.

Intervenciones ciudadanas sin solicitud. 4 intervinientes presentaron escritos sin formular solicitud alguna¹⁴.

Pruebas recaudadas

Con el objetivo de contar con mayores elementos de juicio, el Magistrado Sustanciador ofició, mediante Auto del 8 de mayo de 2020, a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República para que remitiera los reglamentos que hubiese expedido el Gobierno Nacional tendientes a ejecutar el Decreto Legislativo 568 de 2020, al igual que sus memorias justificativas y estudios de impacto fiscal.

También, ofició a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que remitieran a la Corte la respuesta a las siguientes preguntas con los documentos técnicos e información disponible en relación con ellas:

Contenido Normativo	Preguntas
Consideraciones	¿Qué se entiende por “clase media vulnerable” y “trabajadores informales”? ¿Cuáles son los criterios utilizados para identificar a las personas que pertenecen a esos grupos, a quienes se destinará el impuesto solidario? ¿Cómo se distingue a los trabajadores informales beneficiarios de la inversión social a la que se destinará este impuesto, de los trabajadores informales que integran la población vulnerable que, según las consideraciones del decreto <i>sub examine</i> , es atendida con las medidas adoptadas, entre otros en los Decretos Legislativos No. 419 de 2020, 458 de 2020 y 518 de 2020? ¿Cuál es el monto esperado por el recaudo del impuesto solidario por el COVID-19? Y ¿Cuáles son los costos estimados de la inversión social que se financiará con el impuesto solidario por el COVID-19?

¹⁴ Los intervinientes que no formularon solicitud alguna son: William Zapata, la Universidad de Antioquia, Jorge Ordoñez y Ligia Ochoa Sierra.

Contenido Normativo	Preguntas
Artículo 1°	¿Cuáles son las razones que justifican que los recursos recaudados por el impuesto solidario por el COVID-19 sean trasladados al Fondo de Mitigación de Emergencias –FOME– creado mediante el Decreto Legislativo 444 de 2020? ¿En cuál de los usos autorizados por el artículo 4 del Decreto Legislativo 444 de 2020 se enmarca la inversión social a la que se destina el impuesto solidario por el COVID-19? ¿Cómo se garantiza la destinación específica del impuesto sub examine una vez se traslada el recaudo al Fondo de Mitigación de Emergencias FOME? ¿Los rendimientos financieros por la administración de los recursos recaudados por el impuesto solidario por el COVID-19 harán unidad de caja con los demás recursos que integran el FOME? ¿El monto previsto como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional por el artículo 1 del Decreto Legislativo sub examine está sujeto a algún límite o tope máximo?
Artículo 2°	¿Por qué no se incluyeron como sujetos pasivos del impuesto los trabajadores del sector privado y las personas naturales rentistas de capital, cuyos ingresos mensuales por salarios o rentas de capital son iguales o superiores a 10 millones de pesos? ¿Por qué se equiparan los salarios de servidores públicos, los ingresos por pensiones y los ingresos brutos de las personas naturales contratistas? ¿Qué justifica que los miembros de la fuerza pública no sean sujetos pasivos de este tributo? ¿Qué justifica que únicamente se excluya del tributo al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19? ¿Cuáles son los criterios para distinguir ex ante al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19?
Artículo 3°	¿Por qué se incluyeron únicamente pensionados que reciben una sola prestación económica (mega pensiones) y no aquellos que perciben ingresos mensuales iguales o superiores a 10 millones de pesos por la sumatoria de 2 o más mesadas pensionales?
Artículo 5°	¿Cuáles son las razones o criterios que justificaron el monto fijado como base gravable del impuesto?
Artículo 9°	¿Qué justifica la creación de un beneficio tributario como el planteado en el artículo 9 del Decreto Legislativo sub examine? En ese sentido, ¿Qué justifica que los trabajadores del sector privado no puedan optar por pagar el aporte voluntario y acceder a este beneficio?

El 16 de abril de 2020, la Secretaría Jurídica de Presidencia envió a la Corte el Decreto 568 de 2020 con los siguientes anexos¹⁵:

- a. La alocución de apertura del director general de la OMS en rueda de prensa sobre COVID-19 celebrada el 11 de marzo de 2020. Este documento directamente relacionado con el considerando del decreto que afirma que el 11 de marzo la OMS declaró que la COVID-19 es una pandemia, por lo que instó a los Estados a tomar acciones urgentes para mitigar el contagio.
- b. La Resolución 385 del 12 de marzo de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social *“Por la cual se declara la emergencia sanitaria por causa del*

¹⁵ Memorial del 16 de abril de 2020, Remisión de Presidencia del Decreto 568 del 15 de abril de 2020 con anexos. Enviado por Clara González Zabala, Secretaria Jurídica de Presidencia. Expediente Digital RE-293.

coronavirus COVID-19 y se adoptan medidas para hacer frente al virus". Este documento directamente relacionado con el considerando que afirma que el Ministerio de Salud y Protección Social expidió resolución donde establece disposiciones destinadas a la prevención y contención del riesgo epidemiológico asociado al COVID-19.

c. El documento del Ministerio de Salud y Protección Social "*Situación actual: nuevo coronavirus (COVID-19)*" del 13 de abril de 2020. Esto directamente relacionado con el considerando de que, pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 13 de abril de 2020 112 muertes y 2.853 casos confirmados en Colombia.

d. Los documentos de la OMS "*Coronavirus disease 2020 (COVID-19) situation report 57, 62, 63, 79, 89, 81, 82, 83 y 84*" del 17, 21 y 23 de marzo de 2020 y 8, 9, 19, 11, 12 y 13 de abril de 2020. Estos documentos directamente relacionados con el considerando de los casos de COVID-19 reportados por la OMS.

e. El documento de la OMS "*Coronavirus disease (COVID-19) Pandemic latest update*" del 13 de abril de 2020 que sustenta el considerando relacionado con que la OMS, para el 13 de abril de 2020, había confirmado 1.812.734 casos, 113.675 fallecidos y 213 territorios con casos de coronavirus.

f. El documento del Departamento Administrativo de la Función Pública referente a la "*Información empleos potenciales contribución transitoria en nación y territorio*" Esto relacionado con la consideración de que el director de Desarrollo Organizacional de la Función Pública remitió certificación cuantitativa sobre el número de servidores públicos comprendidos dentro de los rangos que representan el potencial universo de contribuyentes del impuesto solidario por el COVID-19.

g. El documento de Colombia Compra Eficiente de radicado CCE-DES-FM-17 del 11 de abril de 2020. Directamente relacionado con el considerando de que Colombia Compra Eficiente remitió certificación cuantitativa sobre el número de contratistas comprendido dentro de los rangos que representan el potencial universo de contribuyentes del impuesto.

El despacho recibió, además, un memorial del 10 de julio de 2020 que remitía el "*Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la reducción de los ingresos corrientes de la nación por \$23,731 billones como consecuencia de la emergencia económica, social y ecológica ocasionada por el coronavirus COVID-19*" suscrito por la directora general de presupuesto público nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁶. A continuación, se presenta la síntesis de lo expuesto en el informe.

La crisis derivada de la pandemia ha tenido repercusión en los ingresos corrientes de la Nación como consecuencia de las medidas que se debieron adoptar para

¹⁶ Memorial del 10 de Julio de 2020, Remisión de Presidencia del Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la reducción de los ingresos corrientes de la nación por 23.732 billones como consecuencia de la emergencia económica, social y ecológica ocasionada por el coronavirus COVID-19. Enviado por Clara González Zabala, Secretaria Jurídica de Presidencia. Expediente Digital RE-293.

contrarrestarla. Como consecuencia de eso, ha caído el precio del petróleo, sector que representa cerca del 10% de los ingresos corrientes del Gobierno Nacional. Las finanzas públicas también sufrieron choques importantes por el aislamiento preventivo obligatorio, cierre de fronteras y restricciones de movilidad. Esto implicó una reducción significativa en ingresos tributarios y no tributarios esperados en el año.

En el marco de la emergencia, el Gobierno adoptó medidas tributarias como la exención del IVA a varios productos, la reducción de la tarifa del impuesto al consumo, la exclusión del IVA para arriendos comerciales, tres días sin IVA, modificaciones arancelarias sobre equipos médicos, bienes de aseo y otros insumos en fabricación de alimentos. También estableció un procedimiento abreviado para la devolución y compensación de saldos a favor de contribuyentes del IVA, impuesto sobre la renta y complementarios, se ampliaron plazos para la presentación de la declaración de renta, entre otras medidas.

Conforme a lo anterior, la Nación presenta un faltante de recursos para cerrar la vigencia fiscal de 2020 y atender las apropiaciones del Presupuesto General de la Nación. Por esta razón, se redujo el aforo de recursos de ingresos corrientes no percibidos como consecuencia de los efectos de la pandemia en la economía. Como consecuencia, fue adicionada proporcionalmente la fuente de financiación mediante la asignación de recursos de capital originalmente prevista en el artículo 1º de la Ley 2008 de 2019 de ingresos corrientes de la Nación por recursos de capital en el Presupuesto General de la Nación, en la suma de veintitrés billones setecientos treinta y un mil millones de pesos para contrarrestar la afectación de la estabilidad económica y social que genera la emergencia.

Finalmente, ese despacho recibió un memorial de la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República con fecha del 19 de mayo de 2020, mediante el cual remitió las pruebas solicitadas en el Auto del 08 de mayo de 2020 y en los Oficios No. OPC-567/20 y OPC-568/20 del 11 de mayo de 2020¹⁷. Dicho memorial venía acompañado de:

- a. Copia del documento titulado *“Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la solicitud del numeral 3.2 del ordinal tercero del auto de pruebas del 8 de mayo de 2020 -Exp. RE-293, Oficio N. OPC 568/20 (Decreto legislativo 568 de 2020)”* de fecha 19 de mayo de 2020, suscrito por el Director General de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- b. Copia del *“Informe de la Policía Nacional de Colombia sobre la solicitud del numeral 3.2 del ordinal tercero del auto de pruebas del 8 de mayo de 2020 -Exp. RE-293 (Decreto legislativo 568 de 2020)”* de fecha 18 de mayo de 2020, suscrito por el Secretario General de la Policía Nacional.
- c. Copia del *“Informe en relación con el expediente RE-293 control de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020 Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID-19, dentro del Estado de Emergencia*

¹⁷ Memorial del 19 de mayo de 2020, Remisión de Presidencia de pruebas solicitadas en el Auto 8 de mayo de 2020. Enviado por Clara González Zabala, Secretaria Jurídica de Presidencia. Expediente Digital RE-293.

Económica, Social y Ecológica dispuesto por el Decreto Legislativo 417 de 2020” de fecha 18 de mayo de 2020, suscrito por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

d. Copia del concepto del 23 de abril de 2020 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y dirigido al Consorcio del FOPEP sobre el impuesto solidario por el COVID-19.

e. Copia del documento “*Variación plantas de personal*” emitido por el Director de Desarrollo Organizacional del Departamento Administrativo de la Función Pública del 19 de mayo de 2020.

f. Copia de la certificación suscrita por el Secretario General del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 19 de mayo de 2020, que acredita que no se han expedido decretos reglamentarios en desarrollo del Decreto Legislativo 568 de 2020.

g. Copia de la certificación suscrita por el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN de fecha 19 de mayo de 2020, que acredita la expedición de la Resolución 00047 del 14 de mayo de 2020 en desarrollo del Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020.

h. Copia de la Resolución 00047 del 14 de mayo de 2020 de la Unidad Administrativa Especial Dirección e Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN “*Por el cual se prescribe el formulario 350 Declaración de Retención en la Fuente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2020 y siguientes*”.

A continuación, la Sala presenta la síntesis de la respuesta enviada por el Ministerio de Hacienda a las preguntas formuladas para los diferentes contenidos normativos.

- En relación con el Decreto Legislativo 568 de 2020 en general:

Señala que se entiende por clase media vulnerable el porcentaje de la población correspondiente a la categoría “*población vulnerable*” según la clasificación de las condiciones socioeconómicas del Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios de Programas Sociales – Sisbén IV y su equivalente en el Sisbén III. Y que se entiende por trabajador informal a los trabajadores que no cotizan a través de la Planilla Integral de Liquidación de Aportes PILA.

El criterio para determinar los potenciales beneficiarios será la población vulnerable que no haya sido cubierta por el Programa Ingreso Solidario del Decreto Legislativo 518 de 2020. Esta selección se llevará a cabo a través de la Base Maestra desarrollada por el DNP, herramienta que cuenta con la información necesaria para identificar la población a la que va dirigida la inversión.

Se estimó un recaudo de \$287 mil millones, de los cuales \$150,7 mil millones provienen de servidores públicos, \$42,1 mil millones de personas naturales con contratos de prestación de servicios y \$94,2 mil millones de pensionados. Esto sin

incluir aportes voluntarios.

El costo estimado de la inversión corresponde al mismo valor estimado del recaudo debido a que la finalidad del impuesto es atender necesidades de inversión social en la clase media vulnerable y trabajadores informales.

- Como respuesta a las preguntas relacionadas con el artículo 1° del decreto, el informe presentó lo siguiente:

La razón que justifica que los recursos recaudados sean trasladados al Fondo de Mitigación de Emergencias FOME creado mediante Decreto Legislativo 444 de 2020 es que a través de ese mecanismo se han financiado los programas sociales implementados en el marco de la emergencia, a saber: i) Programa Ingreso Solidario; ii) pago extraordinario de los programas sociales del Estado; iii) Programa de compensación adelantada de IVA, iv) Programa de apoyo al empleo formal.

El artículo 4° del Decreto Legislativo 444 de 2020 sobre el uso de los recursos del FOME dispone que se pueden usar para atender las necesidades adicionales de recursos que se generen por parte de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación. El recaudo del impuesto tendrá como destinación específica la inversión social para personas que pertenecen a clase media vulnerable y trabajadores informales y se llevará a cabo a través de las entidades que forman parte del Presupuesto General de la Nación, por lo que se contempla dentro del artículo 4° de esa normativa.

La destinación específica del impuesto está garantizada porque el FOME es un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio. Los fondos cuenta permiten un manejo independiente de los recursos. Además, corresponden a una categoría propia en la clasificación de rentas estatales, por lo que respeta los principios que regulan la contabilidad general y las normas y principios de la Ley Orgánica de Presupuesto. Adicionalmente, el FOME cuenta con un Comité de Administración que se encarga de distribuir los recursos con base en criterios de pertinencia, proporcionalidad, conveniencia y relación con los usos del fondo. El sistema jurídico también establece sanciones penales y disciplinarias para los funcionarios que utilicen recursos de destinación específica para otros fines.

Dado que el decreto no indica ninguna regla particular frente a los rendimientos obtenidos por su administración, según lo indicado en el Decreto Legislativo 444 de 2020, esos rendimientos harán unidad de caja al interior del FOME junto con los rendimientos que se generen por los demás recursos administrados en el mismo fondo.

De acuerdo con el Estatuto Tributario, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional no se encuentran limitados a tope alguno, como tampoco lo están los ingresos catalogados como tales en el decreto.

- En relación con las inquietudes sobre el artículo 2° del Decreto Legislativo 568 de 2020:

No se incluyeron como sujetos pasivos del impuesto a trabajadores del sector privado y a personas naturales rentistas de capital cuyos ingresos son iguales o superiores a 10 millones de pesos. Lo anterior, porque, en virtud de las políticas de conservación de empleo en el sector público, no se evidencia la misma afectación a los ingresos en este sector. Por su parte, la población que recibe mesadas pensionales goza de alta certeza tanto de su ingreso presente como futuro, lo que los ubica en una situación privilegiada frente a empleados del sector privado. El impuesto no incluye a la totalidad de los habitantes debido a que, bajo el criterio de proporcionalidad y el principio de solidaridad, se consideró la capacidad de los contribuyentes no solo a partir del valor de sus ingresos sino a la estabilidad en los mismos. Por esta razón, también se equiparan los salarios de servidores públicos, ingresos por pensiones e ingresos brutos de personas naturales contratistas.

Los miembros de la Fuerza Pública no son sujetos pasivos del impuesto porque han prestado su apoyo con el fin de garantizar el control de la población en el marco de la medida de aislamiento preventivo obligatorio. Esto implica que están expuestos de manera inminente al contagio del virus en jornadas laborales extensas. Al hacer un balance entre aporte a la sociedad y riesgos asumidos, se considera proporcional excluir a este grupo¹⁸.

El talento humano en salud que preste servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19 se excluye por el nivel de exposición al riesgo y el servicio social que prestan en atención a la pandemia. Su aporte solidario se evidencia en sus labores. Corresponde a las entidades públicas que actúen como agentes retenedores del impuesto identificar a estas personas. Los perfiles se definen por el Ministerio de Salud y Protección Social de acuerdo con el nivel de exposición que tenga el personal al COVID-19.

- En relación con las inquietudes sobre el artículo 3° del Decreto Legislativo 568 de 2020:

El informe de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señala que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales que reciban pensiones de 10 millones o más, sin consideración del régimen pensional, del origen de la pensión o cualquier otra consideración. Este concepto precisa que se deben sumar todos los pagos o abonos en cuenta por concepto de mesadas pensionales para determinar la obligación. En ese sentido, son sujetos pasivos también los pensionados que reciban dos o más pensiones mensuales periódicas cuya sumatoria equivalga a 10 millones o más.

Sobre el artículo 5° del Decreto Legislativo 568 de 2020, la respuesta analizó la información reportada en la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes PILA por empleadores de servidores públicos y afirma que: *“Bajo ese criterio, se identificaron 1.086.246 servidores públicos, de los cuales 1.063.817 tienen ingresos mensuales inferiores a 10 millones, lo que representa el 97,9% de estos trabajadores. Con el fin de establecer el impuesto sobre la población con mayor capacidad de pago, se*

¹⁸ Este mismo argumento es presentado por la Policía Nacional en el informe del 18 de mayo de 2020 anexado con los demás documentos del memorial enviado por la Presidencia de la República.

tomó como referencia ese valor que representa alrededor de 6,5 veces el salario promedio de la economía. Es decir, un servidor con ingresos superiores a 10 millones tiene ingresos 6,5 veces más altos que el colombiano promedio y sus ingresos son superiores al 98% del resto de servidores públicos. En el caso de los pensionados, se identificó un total de 2.170.251, de los cuales 2.151.782 tienen mesadas inferiores a 10 millones, lo que representa el 99,1% de los pensionados”.

- En relación con las preguntas sobre el artículo 9º del Decreto Legislativo 568 de 2020:

En la medida en que el aporte voluntario es opcional, se le otorgó un beneficio fiscal con el objetivo de hacerlo más atractivo para que la mayor cantidad de personas lo realicen. Dentro de las facultades otorgadas en estado de emergencia, la Constitución indica que se puede establecer o modificar tributos, lo que cubre la creación de beneficios fiscales. El Estatuto Tributario incluye varios ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional creados bajo facultades constitucionales, por lo que el Gobierno está facultado para incluir este beneficio.

El decreto únicamente se dirige a servidores públicos, contratistas del Estado y pensionados. En ese sentido, los trabajadores del sector privado no pueden optar por pagar el aporte voluntario para acceder al beneficio.

Finalmente, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, remitió un informe con el propósito de aclarar las inquietudes en relación con la interpretación del impuesto solidario dentro del control de constitucionalidad. El informe se fundamenta en los conceptos 469 de abril de 2020, 513 de mayo de 2020, 530 de mayo de 2020 y 559 de mayo de 2020, que constituyen doctrina oficial emitida por la DIAN. En dicho documento, describió el contenido y el alcance del tributo analizado por la Corte.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El 14 de junio de 2020, el Procurador General de la Nación solicitó a la Corte declarar **EXEQUIBLE** el Decreto Legislativo 568 de 2020. En su criterio, la normativa *sub examine* cumple todos los requisitos formales y materiales de constitucionalidad de los decretos legislativos de desarrollo de los estados de excepción. A juicio del Procurador, el impuesto solidario es una medida adoptada para facilitar los apoyos económicos a grupos vulnerables y no contraviene la prohibición de desmejora de los derechos sociales de los trabajadores, por cuanto la medida: (i) es de naturaleza tributaria, (ii) es temporal y extraordinaria, (iii) está fundada en el principio de solidaridad y (iv) no es arbitraria, por cuanto no implica una carga desproporcionada para los sujetos pasivos. Por último, sostuvo que la determinación de los sujetos obligados al pago del impuesto no desconoce el principio de igualdad, porque afecta a un sector que tiene una mejor fuente de ingresos para beneficiar a los menos favorecidos, que están en posición laboral precaria.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241 numeral 7° de la Carta¹⁹, la Corte Constitucional es competente para ejercer el control automático de constitucionalidad de que trata el parágrafo del artículo 215 superior, ya que el Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020 fue adoptado al amparo de la declaratoria previa de emergencia económica, social y ecológica.

Asunto bajo revisión y problema jurídico

2. Mediante Decreto Legislativo 417 del 17 de marzo de 2020, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional, por el término de 30 días calendario. Esta medida fue adoptada con fundamento en: i) la situación de salud pública mundial generada por el nuevo coronavirus; y, ii) las afectaciones socioeconómicas ocasionadas por las medidas sanitarias adoptadas para contener la pandemia del COVID-19. Adicionalmente, manifestó iii) la agravación de la situación a raíz de la caída internacional de los precios del petróleo y la incertidumbre de los mercados.

Esta normativa fue declarada exequible por la **Sentencia C-145 de 2020**²⁰. En dicha providencia, la Corte consideró que el decreto legislativo superaba los presupuestos formales y sustantivos exigidos por el ordenamiento constitucional. Esta decisión es de especial relevancia, pues otorgó validez a las consideraciones planteadas por el Gobierno Nacional para justificar la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica, razones que en gran parte son retomadas al sustentar las medidas contempladas en el decreto ahora objeto de control. En efecto, la declaratoria de emergencia se fundamentó en el brote de COVID-19, que ha sido declarado pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS) y que, por sus características, ha generado una grave calamidad pública, que además constituye una fuerte afectación al orden económico y social del país.

3. En desarrollo de dicha declaratoria de estado de excepción, fue expedido el Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020 *“por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”*. Las consideraciones de la normativa reconocen que los efectos derivados de las circunstancias que motivaron la declaratoria del estado de emergencia económica afectan el derecho al mínimo vital de la clase media y de los trabajadores informales. En tal sentido, precisó que era necesario adoptar medidas excepcionales para otorgar apoyos económicos a dicha población.

¹⁹ “Artículo 241. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones: (...) 7. Decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los decretos legislativos que dicte el gobierno con fundamento en los artículos 212, 213 y 215 de la Constitución”.

²⁰ M.P. José Fernando Reyes.

Para lograr estos objetivos, el decreto contiene dos medidas: de una parte, crea el impuesto solidario por el COVID-19; y de otra, establece el aporte solidario por esa misma razón. En ambos casos define sus elementos y excepciones. En relación con el **tributo**, dispuso que se causa entre el 1° de mayo y el 31 de julio de 2020. La destinación de los recursos recaudados es la inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales. Su administración está a cargo del FOME. Los sujetos pasivos del impuesto son: i) los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución que devenguen un salario mensual de \$10.000.000.00 o más; ii) las personas naturales contratistas del Estado de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública; y, iii) los pensionados, siempre que perciban pensiones mensuales de \$10.000.000.00 o más. Están excluidos del gravamen el talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19; quienes realizan vigilancia epidemiológica y los miembros de la Fuerza Pública. El valor del impuesto podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto de renta y complementarios.

Para efectos de establecer el hecho generador, la norma establece que el concepto de salario comprende: asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciban los sujetos pasivos como retribución directa por el servicio prestado. No están comprendidas las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que los funcionarios perciben semestral o anualmente. La base gravable contempla la exclusión de los primeros \$1.800.000.00 pagados y la tarifa es diferencial, pues oscila entre el 15% y el 20% según el ingreso percibido. Las reglas sobre administración, recaudo y los agentes de retención están definidas en los artículos 7° y 8° del decreto.

Sobre el **aporte solidario**, la normativa consagró su aplicación entre el 1° de mayo y el 31 de julio de 2020 y únicamente a cargo de servidores públicos y contratistas de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con salarios y honorarios inferiores a \$10.000.000.00 de pesos, que voluntariamente lo quisieran aportar. El destino del recaudo es el FOME y está destinado a la inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales. El artículo 9° establece la tarifa del aporte, la manera en que debe efectuarse y la exclusión de su recaudo a personas que hagan parte del talento humano en salud o sean miembros de la Fuerza Pública. El valor del aporte podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto de renta y complementarios.

Los artículos 10, 11 y 12 disponen las reglas sobre recaudo, traslado, agentes de retención, declaración y pago. Por su parte, el artículo 13 establece disposiciones comunes sobre la aplicación del régimen del impuesto sobre la renta y complementarios y de retención en la fuente para dichas medidas. Finalmente, el artículo 14 establece la vigencia del decreto.

La mayoría de los intervinientes²¹ solicitaron a la Corte declarar inexecutable el decreto. Otros coincidieron en pedir la inexecutable parcial²² o la executable

²¹ 160 intervenciones.

²² 34 intervenciones.

condicionada general²³ o parcial de la normativa²⁴. Finalmente, algunos insistieron en la exequibilidad de las medidas²⁵. Por su parte, el Procurador General estimó que la norma analizada debe declararse exequible.

4. Planteado el asunto, los problemas jurídicos que debe resolver la Corte son los siguientes:

- Determinar si el impuesto solidario por el COVID-19 y las normas que lo hacen operativo -aplicables entre el 1° de mayo y el 31 de julio del presente año- y cuyos sujetos pasivos son i) los servidores públicos con salario igual o superior a \$10.000.000.00; ii) las personas naturales contratistas del Estado de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con ese mismo valor del contrato; y, iii) los pensionados, siempre que perciban pensiones mensuales de \$10.000.000.00 o más- se ajustan a la Constitución.
- Establecer si el aporte solidario y las normas que lo hacen operativo -aplicables entre el 1° de mayo y el 31 de julio- y únicamente a cargo de servidores públicos y contratistas de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con salarios y honorarios inferiores a \$10.000.000.00 de pesos, que voluntariamente lo quisieran aportar- son compatibles con la Carta.

5. Para decidir sobre la constitucionalidad de la normativa bajo control, la Sala adoptará la siguiente metodología: i) reiterará el precedente sobre el parámetro de control judicial de los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica. También, precisará el contenido y alcance del decreto objeto de estudio; ii) analizará el ejercicio del poder impositivo extraordinario del Gobierno Nacional en estados de excepción y las garantías constitucionales que debe observar. En este apartado, también estudiará el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME; el impuesto de renta; y, el mecanismo de retención en la fuente, por ser ingredientes normativos del DL. Finalmente, iii) la Corte evaluará si el decreto en mención es compatible con la Constitución.

Alcance del control judicial de los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia económica, social y ecológica. Reiteración jurisprudencial

6. El ordenamiento superior impone una serie de requisitos y condiciones que debe cumplir el Gobierno Nacional al expedir los decretos legislativos que declaran el estado de excepción y aquellos que prevén las medidas legales extraordinarias para hacer frente a la crisis, conocidos usualmente como *decretos de desarrollo*. Estos requisitos y condiciones son los que justifican la competencia de la Corte para verificar la compatibilidad de los decretos con la Constitución, ya que, a pesar de que los estados de excepción son mecanismos extraordinarios que surgen de valoraciones que efectúa el Presidente de la República como Jefe de Gobierno y de Estado, deben someterse a las condiciones de validez tanto formales como materiales exigidas por la Carta.

²³ 7 intervenciones.

²⁴ 14 intervenciones.

²⁵ 9 intervenciones.

7. Sobre la caracterización general de los estados de excepción y, en particular, del estado de emergencia económica, social y ecológica, su fundamento y alcance del control judicial en los decretos expedidos a su amparo, se ha pronunciado esta Corporación en múltiples oportunidades y, en especial, en el marco de la primera declaratoria de emergencia económica, social y cultural adoptada mediante el Decreto 417 de 2020, para proferir decretos con fuerza de ley dirigidos a conjurar la crisis e impedir la extensión de los efectos y consecuencias adversas generadas por la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19. Por esa razón, la Sala reitera su jurisprudencia y se remite a dichas sentencias²⁶, no sin antes insistir en los puntos centrales del estudio realizado en esta oportunidad.

8. Es pertinente recordar que el **examen formal** de los decretos exige verificar el cumplimiento de tres exigencias básicas: (i) la suscripción por el Presidente de la República y por todos sus ministros; (ii) la expedición en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia; y (iii) la existencia de motivación.

9. El **examen material** comprende un conjunto de requisitos que surgen de la Constitución y la Ley Estatutaria de Estados de Excepción, que la jurisprudencia constitucional ha denominado juicios y sistematizado de la siguiente manera: (i) el **juicio de finalidad**, de acuerdo con el cual toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos; (ii) el **juicio de conexidad material**, que pretende determinar si las medidas adoptadas en los decretos legislativos guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción y con las consideraciones expresadas por el Gobierno para motivar los decretos de desarrollo correspondientes; (iii) el **juicio de motivación suficiente**, que busca establecer si las razones presentadas por el Presidente de la República resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas; (iv) el **juicio de ausencia de arbitrariedad**, el cual tiene por objeto comprobar que en los decretos legislativos no se establezcan medidas que vulneren el núcleo esencial de los derechos fundamentales, que interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado o que supriman o modifiquen los organismos y las funciones de acusación y juzgamiento; (v) el **juicio de intangibilidad**, que verifica que los decretos legislativos no restrinjan los derechos que han sido caracterizados como “*intocables*” ni los mecanismos judiciales para su protección; (vi) el **juicio de no contradicción específica**, que tiene por objeto determinar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos no se opongan a la Constitución; (vii) el **juicio de incompatibilidad**, según el cual la suspensión de normas ordinarias debe estar fundamentada en las razones por las cuales estas son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción; (viii) el **juicio de necesidad**, que implica que las medidas que se adopten en los decretos legislativos sean indispensables para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción; (ix) el **juicio de proporcionalidad**, que exige que los instrumentos adoptados en desarrollo de los estados de excepción sean respuestas equilibradas con respecto a la gravedad de los hechos que causaron la crisis; y (x) el **juicio de no discriminación**, que examina que las acciones

²⁶ Al respecto pueden consultarse la sentencia C-145 de 2020 y de ese número en adelante las varias providencias que revisaron decretos legislativos en desarrollo del Decreto 417 de 2020.

implementadas con ocasión de los estados de excepción no impongan tratos diferentes injustificados²⁷.

El contenido y alcance del Decreto Legislativo 568 de 2020

10. El DL 568 describió las consecuencias generadas por la pandemia en la salud y en la vida de la población tanto a nivel mundial como nacional y la atención de crisis desde la expedición del DL 417 del 17 de marzo de 2020²⁸. Luego, reiteró las consideraciones de orden económico plasmadas en el DL 417. En especial, se refirió a los costos en la atención en salud, de las incapacidades y la inversión en unidades de cuidados intensivos, entre otros. También, citó los decretos legislativos que habían sido expedidos bajo ese estado de emergencia económica²⁹.

11. En el *escenario fáctico y la afectación del mínimo vital*, hizo una descripción de los efectos de la pandemia sobre el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables de la clase media y de los trabajadores informales. Lo anterior, según el DL, requiere la adopción de medidas excepcionales que puedan apoyar económicamente a estos grupos³⁰. Expuso cifras estadísticas del DANE sobre la proporción de trabajadores informales en las 13 ciudades y áreas metropolitanas para enero de 2019. Manifestó que los ingresos de esta población dependen del trabajo diario. No obstante, especificó que las medidas sanitarias han restringido de manera repentina y sorprendente el ejercicio de dicha actividad económica lo que acentúa el nivel de vulnerabilidad de esta población, porque no cuentan con mecanismos para reemplazar sus ingresos³¹. Relató la declaración conjunta del 27 de marzo de 2020, proferida por el Comité Monetario y Financiero Internacional y la directora gerente del Fondo Monetario Internacional. Indicó que ese documento advertía sobre la crisis económica y financiera producto de la pandemia y la necesidad de dar prioridad al apoyo fiscal focalizado a hogares y empresas vulnerables³². Puso de presente que los recursos que el Gobierno Nacional ha destinado para atender la calamidad pública resultan insuficientes. En efecto, expresó que del Presupuesto General de la Nación se han destinado gran cantidad de recursos para atender a los hogares en condición de pobreza y vulnerabilidad y aquellos, reitera, son insuficientes³³. Por tal razón, según lo expuesto por el Gobierno Nacional, el DL era necesario para habilitar nuevas fuentes de recursos para apoyar la clase media vulnerable, los trabajadores independientes y paliar los efectos humanitarios y económicos de la emergencia³⁴.

12. Sobre el *marco normativo*, el DL hizo énfasis en: i) el principio de solidaridad desarrollado por la jurisprudencia de la Corte³⁵ y el aval que esta Corporación le ha

²⁷ Respecto a los requisitos que deben observar los decretos legislativos y el fundamento normativo de los mismos, pueden consultarse las Sentencias C-152 de 2020 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-155 de 2020 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, C-159 de 2020 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, C-160 de 2020 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-163 de 2020 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-175 de 2020 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, entre otras.

²⁸ Considerandos 4-10 del DL 568 de 2020.

²⁹ Considerandos 11-14 del DL 568 de 2020.

³⁰ Considerando 15 DL. 568 de 2020.

³¹ Considerando 16, 20 y 21 del DL 568 de 2020.

³² Considerando 17 del DL 568 de 2020.

³³ Considerando 39 del DL 568 de 2020.

³⁴ Considerandos 24 y 25 del DL 568 de 2020.

³⁵ En particular, citó las Sentencias T-198 de 2014 y T-092 de 2015. Considerandos 18 y 19 del DL 568 de 2020.

dado a las medidas que imponen cargas a los particulares con el fin de atender las causas que originaron la emergencia, basadas en el mencionado postulado³⁶; ii) el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado contenido en el artículo 95.9 superior³⁷; y, iii) el Decreto Legislativo 417 que habilita al Gobierno Nacional para adoptar todas las medidas adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos³⁸.

13. En relación con las **medidas adoptadas** la normativa precisó lo siguiente: i) para hacer efectivo el principio de solidaridad, creó el **impuesto solidario** por el COVID-19. Este instrumento tiene destinación específica a la inversión social en la clase media vulnerable y trabajadores informales³⁹. No contempló otros beneficiarios de población vulnerable porque aquellos han sido atendidos a través de las acciones contenidas en los DL 419, 458 y 518, todos del 2020 y expedidos en desarrollo de la declaratoria contenida en el Decreto 417 del presente año⁴⁰; ii) el Director de Desarrollo Organizacional de la Función Pública certificó los funcionarios con salarios iguales o superiores a \$10.000.000.00. Esta población hace parte del potencial universo de contribuyentes servidores públicos del impuesto⁴¹; iii) Colombia Compra Eficiente certificó el número de contratistas con honorarios iguales o superiores a \$10.000.000.00, que representan el potencial universo de contribuyentes del impuesto; iv) el tributo tiene en cuenta la **capacidad económica** de los contribuyentes de mayores ingresos de las entidades del Estado, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión y pensionados de mayores ingresos⁴²; v) estas personas, en el marco del Estado Social de Derecho y en virtud del principio de solidaridad, están llamadas a colaborar con aquellos que se encuentran en estado de vulnerabilidad, situación de indefensión, desprotección o estado de marginación⁴³. De esta manera, vi) se refirió a la definición de la base gravable y la retención del impuesto⁴⁴, los sujetos pasivos⁴⁵, la tarifa⁴⁶, el traslado al FOME, el recaudo y administración por la DIAN y del deber de la Contraloría General de la República de hacer el control y seguimiento de la ejecución de los recursos⁴⁷. Finalmente, hizo mención al tratamiento tributario como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional⁴⁸.

14. Para el **aporte solidario**, consideró que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución y las personas naturales contratistas con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a \$10.000.000.00, podrán hacer un aporte solidario voluntario con destino al FOME para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales. Indicó que para garantizar la eficiencia administrativa las personas que no deseen hacer el aporte voluntario deberán informarlo por escrito al pagador respectivo, dentro de los primeros 5 días

³⁶ Considerando 31 del DL 568 de 2020.

³⁷ Considerandos 29 y 30 del DL 568 de 2020. Citó las sentencias C-272, C-222 y C-226, todas del 2011.

³⁸ Considerando 23 del DL 568 de 2020.

³⁹ Considerando 40 del DL 568 de 2020.

⁴⁰ Considerando 22 del DL 568 de 2020.

⁴¹ Considerando 26 del DL 568 de 2020.

⁴² Considerando 29 del DL 568 de 2020.

⁴³ Considerando 32 del DL 568 de 2020.

⁴⁴ Considerandos 33 y 34 del DL 568 de 2020.

⁴⁵ Considerando 35 del DL 568 de 2020.

⁴⁶ Considerando 36 del DL 568 de 2020.

⁴⁷ Considerando 28 del DL 568 de 2020.

⁴⁸ Considerando 38 del DL 568 de 2020.

de los meses de mayo, junio y julio de 2020⁴⁹. El equivalente al valor del aporte podrá ser tratado como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para efectos del impuesto de renta⁵⁰.

15. A continuación, la Sala presenta las características y elementos de cada uno de los instrumentos enunciados.

Impuesto solidario por el COVID-19 (artículos 1-8)

16. La normativa estableció un tributo con las siguientes particularidades:

- **Aplicación:** comprende el periodo entre el 1 de mayo y el 31 de julio de 2020.
- **Destinación específica:** inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales.
- **Tratamiento tributario del valor del impuesto:** El valor del impuesto “podrá” ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.
- **Sujetos pasivos:** personas naturales que sean i) funcionarios públicos en todos los niveles en los términos del artículo 123 de la Constitución; ii) contratistas (prestación de servicios y de apoyo a la gestión pública); y, iii) pensionados, todos con salarios, honorarios y pensiones de 10 millones de pesos o más. Están excluidos del impuesto las personas que pertenecen a los siguientes grupos: a) talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19; b) aquellos que realicen vigilancia epidemiológica; y, c) miembros de la Fuerza Pública. No causan el tributo los trabajadores o contratistas del sector privado que perciben ingresos iguales o superiores a \$10.000.000.00.
- **Hecho generador:** pago de salarios, honorarios y mesadas pensionales mensuales periódicas de 10 millones o más. El salario comprende: i) asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciban los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado. No están comprendidos las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral o anualmente.
- **Causación:** instantánea y al momento en que se pagan los salarios, honorarios o pensiones.
- **Base gravable:** valor de los salarios, honorarios y pensiones menos \$1.800.000.00
- **Tarifa:** es diferencial y atiende los siguientes criterios:

⁴⁹ Considerando 37 del DL 568 de 2020.

⁵⁰ Considerando 38 del DL 568 de 2020.

Rango del ingreso	Tarifa sin contar \$1.800.000
10.000.000-12.500.000 (menor a)	15%
12.500.000 – 15.000.000 (menor a)	16%
15.000.000 – 20.000.000 (menor a)	17%
20.000.000	20%

- **Administración y recaudo:** la administración está a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. El recaudo se realiza mediante el mecanismo de retención en la fuente. Finalmente, los recursos son trasladados al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME.

- **Agentes de retención:** los agentes son aquellos que realizan la retención en la fuente del impuesto sobre la renta.

Aporte solidario por el COVID-19 (artículos 9-11)

El aporte solidario tiene las siguientes características:

- **Aplicación:** periodo comprendido entre el 1 de mayo y el 31 de julio de 2020.
- **Sujetos:** servidores públicos y contratistas del Estado que perciban ingresos por salarios u honorarios por menos de \$10.000.000.oo. No aplica para las personas que hacen parte del talento humano en salud que atienden COVID-19 y los miembros de la Fuerza Pública.
- **Traslado y destinación:** el traslado de los recursos se realiza al FOME y está destinado a la inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales.
- **Tarifa:** es diferencial y atiende los siguientes criterios:

Rango del ingreso	Tarifa marginal	Impuesto
0 a 1.755.606 (menor a)	0	0
1.755.606 – 2.633.409 (menor a)	4%	(sal/hon/ menos 1.755.606) x 4%
2.633.409 – 4.389.015 (menor a)	6%	(sal/hon/ menos 2.633.409) x6% + 105.336
4.389.015 – 6.144.621 (menor a)	8%	(sal/hon menos 4.389.015) x8%+ 210.672
6.144.621 – 8.778.030 (menor a)	10%	(sal/hon menos 6.144.621) x10% + 351.121
8.778.030 – 10.000.000 (menor a)	13%	(sal/hon 8.778.030) x13% + 614.462.

- **Autorización para el descuento con ocasión del aporte:** las personas habilitadas por el DL e interesadas en efectuar el aporte deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo dentro de los primeros 5 días de los meses de mayo, junio y julio de 2020.

- **Tratamiento tributario del valor del aporte:** el valor del aporte podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto de renta.
- **Recaudo y traslado:** el recaudo está a cargo de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Se hará mediante el mecanismo de retención en la fuente y será trasladado al FOME.
- **Agentes de retención:** los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta.

Régimen jurídico común aplicable al impuesto y al aporte (artículos 12 y 13)

Las siguientes disposiciones son aplicables a las medidas del DL analizado:

- **Declaración y pago:** los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración de los valores retenidos a título del impuesto y el aporte solidario por el COVID-19. Esta actuación deben adelantarla dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente.
- **Régimen aplicable:** al impuesto le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario. Por su parte, el aporte se rige, en lo que resulte compatible, por las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.
- **Vigencia:** el DL rige a partir de su publicación.

Visto el alcance del DL bajo examen, a continuación, la Sala presentará el marco jurídico ordinario y la jurisprudencia constitucional aplicable.

La política fiscal y potestad tributaria en condiciones ordinarias

17. La política fiscal es el instrumento que tiene el Estado para adoptar decisiones relacionadas con el gasto, el impuesto y el endeudamiento. Su objetivo es facilitar e incentivar niveles aceptables o sobresalientes de crecimiento, inflación y desempleo. También busca evitar o contrarrestar fluctuaciones económicas (ciclos económicos)⁵¹. Ahora bien, no solo es una herramienta para alcanzar niveles óptimos de crecimiento económico, sino que también contribuye a alcanzar otros objetivos relacionados con atender la pobreza, evitar la exclusión social y generar una mayor igualdad de oportunidades⁵². Bajo ese entendido, la política fiscal no se sustenta solamente en una concepción redistributiva de transferencia de riquezas entre ricos y pobres, se edifica en torno a una lógica de derechos y a un principio de igualdad de acceso a cierto número de bienes considerados fundamentales⁵³.

⁵¹ https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Pol%C3%ADtica_fiscal, consultada el 19 de agosto de 2020.

⁵² OCDE, La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina, disponible en <https://www.oecd.org/dev/41578326.pdf>, consultado el 19 de agosto de 2020.

⁵³ Piketty, T. El capital en el siglo XXI. Fondo de Cultura Económica. 2015. Pág. 528 y 529.

18. Las herramientas de política fiscal están relacionadas con los ingresos y los gastos⁵⁴. En tal sentido, el tributo ha sido catalogado como el principal instrumento con que cuenta el Estado para garantizar un orden político, económico y social justo⁵⁵; y, cumplir los deberes sociales y los fines esenciales como la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales (art. 2º CP). Al atender la forma organizativa de Estado Social de Derecho, al poder público le corresponde adelantar estrategias para proveer soluciones a las necesidades socioeconómicas básicas⁵⁶.

19. Las autoridades tienen misiones constitucionales y para tal efecto requieren permanentemente de recursos. La razón de ser de la tributación es financiar la actividad estatal para asegurar, de una parte, la satisfacción de necesidades insatisfechas mediante prestaciones positivas; y de otra, la garantizar que *“(...) muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención (...) [pero] en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado.”*⁵⁷

20. Por lo anterior, en virtud del principio democrático, el Legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos objetivos⁵⁸. Específicamente, este Tribunal ha expresado lo siguiente:

*“(...) En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo”. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada, al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva”*⁵⁹.

21. En efecto, con base en los artículos 150 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria dentro del cual puede crear, modificar y eliminar tributos al igual que establecer los sujetos activos, pasivos, hecho generador, base gravable, vigencia, formas de cobro y recaudo, beneficios, deducciones y su derogatoria⁶⁰.

⁵⁴ https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Pol%C3%ADtica_fiscal, consultada el 19 de agosto de 2020.

⁵⁵ Preámbulo de la Constitución.

⁵⁶ Sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁵⁷ Sentencia C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁵⁸ Sentencias C-007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-508 de 2006, MP Álvaro Tafur Galvis.

⁵⁹ Sentencia C-551 de 2015, M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶⁰ Ver, entre otras, la Sentencia C-668 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado que citó la Sentencia C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo: *“(...) la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.*

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos

La potestad tributaria extraordinaria del Ejecutivo en estados de excepción

22. El estado de excepción es un conjunto de circunstancias *anormales* que permiten la habilitación constitucional de competencias legislativas al Presidente sin mediación de otro poder⁶¹. La finalidad de dichas atribuciones es la de retornar a la *normalidad* que supone el Estado de Derecho. En particular, que las instituciones jurídicas tengan la capacidad de garantizar los derechos que deben proteger⁶².

23. Conforme al artículo 215 superior, una de las competencias extraordinarias del Ejecutivo durante el estado de emergencia económica es la de establecer, en forma transitoria, nuevos tributos o modificar los existentes⁶³. Por su parte, el artículo 47 de la Ley 137 de 1994, dispone que, en un contexto de estado de emergencia económica, social y ecológica, el Gobierno tiene la facultad de “*establecer nuevos tributos o modificar los existentes*”. Sin embargo, no se trata de una competencia amplia, pues aquella está limitada por los objetivos de la Constitución y los principios que rigen los estados de excepción. En otras palabras, dicha atribución debe ejercerse exclusivamente para “*(...) conjurar la crisis [e] impedir la extensión de sus efectos*”⁶⁴.

24. Bajo ese entendido, cuando el Presidente funge como Legislador de excepción está sometido a los principios que orientan el sistema tributario y a las disposiciones constitucionales que regulan el poder impositivo. No obstante, la **Sentencia C-876 de 2002**⁶⁵ precisó que no todos los preceptos superiores relativos a la potestad de establecer contribuciones resultan aplicables durante un estado de emergencia económica, social y ecológica, en razón a la *anormalidad* que este contexto supone. Por ello, la Corte reiterará las reglas y subreglas jurisprudenciales aplicables al ejercicio excepcional de la competencia tributaria del Ejecutivo y aquellas que no resultan exigibles.

Durante el estado de emergencia económica, social y ecológica no resulta aplicable el principio de representación popular de los tributos.

25. La imposición de los tributos se funda en el principio de “*(...) no taxation without representation*”. Se trata del postulado de legalidad en materia tributaria, que busca “*(...) fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido*”⁶⁶.

y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”; Sentencia C-664 de 2009 M.P. Juan Carlos Henao con referencias a las Sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003.

⁶¹ Sentencia 156 de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶² Sentencia C-179 de 1994, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

⁶³ Artículo 215 de la Constitución: “*Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.*”

⁶⁴ Ley 137 de 1994, artículo 47.

⁶⁵ M.P. Álvaro Tafur Galvis.

⁶⁶ Sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, citada a su vez en la Sentencia C-155 de 2016, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

26. Como se precisó en la **Sentencia C-891 de 2012**⁶⁷ y se reiteró en la **C-602 de 2015**⁶⁸, el principio de legalidad “(...) *es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado de los postulados del Estado liberal*”. Sin embargo, en un contexto caracterizado por un estado de excepción, el Gobierno (conforme a los lineamientos específicos fijados por la Constitución y la Ley 137 de 1994), es quien se encuentra facultado para establecer contribuciones fiscales o parafiscales, sin atender a la deliberación propia de la Rama Legislativa⁶⁹.

27. Sin embargo, en esta oportunidad la Sala precisa que la ausencia de exigibilidad de deliberación democrática no implica que desaparezca la obligación constitucional del Gobierno de justificar la medida impositiva. Justamente, esa mayor carga argumentativa, en términos de suficiencia y contundencia, permite superar el déficit democrático de la herramienta y garantizar los postulados superiores.

Este principio también se garantiza con la posibilidad de que el Congreso examine el informe motivado que le presente el Gobierno sobre las causas que determinaron el estado de emergencia y las medidas adoptadas, y se pronuncie expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas. Asimismo, dentro del año siguiente a la declaratoria de la emergencia, puede derogar, modificar o adicionar los decretos de emergencia en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno y, en relación con aquellas que son de iniciativa de sus miembros, el Congreso podrá ejercer dichas atribuciones en todo tiempo⁷⁰.

Durante el estado de emergencia económica, social y ecológica no resulta aplicable la prohibición contenida en el artículo 359 superior

28. Durante un estado de excepción, el Presidente habilita la facultad impositiva en la medida en que tenga relación directa y específica con las causas que originaron la declaratoria del estado de excepción y esté encaminada a impedir la extensión de sus efectos. Estas circunstancias hacen que no sea aplicable la prohibición de establecer rentas con destinación específica a la que alude el artículo 359 superior⁷¹.

A diferencia de lo que sucede en tiempos de paz, durante la emergencia económica, social y ecológica la destinación de los recursos debe estar específica y exclusivamente dirigida a conjurar las causas de la perturbación e impedir la

⁶⁷ M.P Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁶⁸ M.P Jorge Iván Palacio Palacio.

⁶⁹ A este respecto, el artículo 338 de la Constitución reza: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos (...)”

⁷⁰ Constitución Política, artículo 215.

⁷¹ Esta disposición establece: “No habrá rentas nacionales de destinación específica.

Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.”

extensión de sus efectos, so pena de que el establecimiento del tributo sea inconstitucional⁷². En consecuencia, no es predicable la aplicación de dicha prohibición en relación con los tributos establecidos durante un estado de emergencia económica, social y ecológica.

Ahora, la Corte procede a explicar las reglas y los principios del sistema tributario que sí resultan aplicables, aún en estados de excepción.

Principios y reglas que resultan aplicables independientemente del estado de normalidad o anormalidad

La potestad tributaria se funda en el deber de las personas de tributar, el principio de solidaridad y la proscripción de exceso

29. Aún en estado de excepción, la potestad tributaria se fundamenta en que: (i) del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado, lo cual se refleja en el correlativo deber para todas las personas de tributar (art. 95-9 C.P.); (ii) el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (arts. 1 y 2 C.P.); y (iii) en que el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla⁷³ dentro de márgenes de razonabilidad, proporcionalidad y con proscripción del exceso. A continuación, la Sala hará una breve referencia al deber de tributar, al principio de solidaridad y la proscripción de exceso.

30. Sobre el ***deber de tributar***, este Tribunal ha establecido que uno de los principios de la tributación es su carácter obligatorio. Bajo este entendido, todas las personas, por el simple hecho de participar en la vida social, tienen el deber de pagar los tributos que se causen a su cargo, con el fin de que el Estado pueda acopiar suficientes recursos económicos y cumplir con las funciones encomendadas por la Constitución. En ese orden de ideas, todos los individuos están llamados a soportar esta carga pública en forma proporcional a su capacidad económica. Se trata de una expresión de la reciprocidad que debe presidir las relaciones entre el Estado y la comunidad⁷⁴. La **Sentencia C-572 de 2003**⁷⁵ precisó que la sociedad sólo puede existir a condición de que los individuos la hagan posible, como en un juego dialéctico en el que tanto el ser individual como el ser social se benefician mutuamente. Lo anterior no implica el privilegio de un determinado modelo ético⁷⁶, sino la necesidad de sumar esfuerzos institucionales e individuales para la materialización del proyecto constitucional y social contenido en la Carta. Por tal razón, cada persona, en la medida de su capacidad económica, debe acudir al llamado del Tesoro Público y proveer con sus recursos a la financiación de los servicios públicos requeridos, siempre en términos de proporcionalidad y equidad.

⁷² Al respecto, ver las Sentencias C-083 de 1993 M.P. Fabio Morón Díaz; C-876 de 2002 M.P. Álvaro Tafur Galvis; y C-243 de 2011 M.P. Mauricio González Cuervo.

⁷³ Sentencia C-117 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. También ver las sentencias C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; y, C-766 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁷⁴ Sentencia C-572 de 2003 M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁷⁵ M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁷⁶ Sentencia C-459 de 2004 M.P. Jaime Araujo Rentería.

En esa medida, la persona es el fundamento y fin último del Estado, por lo que está cobijada tanto por derechos como deberes en provecho propio y de los demás. De esta suerte, la vida en sociedad reconoce los deberes como extremo indefectible de los derechos⁷⁷. Bajo tal perspectiva, el artículo 95.9 de la Carta establece que todo ciudadano tiene el deber de “(...) [c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”. Al respecto, la jurisprudencia ha establecido que dicha obligación debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad, esto es, el Estado, al ejercer su facultad impositiva, debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes, dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país⁷⁸.

31. En suma, el deber constitucional consagrado en el artículo 95-9 de la Carta está fundado en el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y la sociedad. Busca equilibrar las cargas públicas que estructuran y fundamentan la organización jurídico-política de la cual hacen parte. No obstante, dicha obligación que funda la potestad tributaria del Estado no puede ser excesiva, desproporcionada, injustificada o arbitraria, pues su exigencia debe hacerse en el marco de los principios de proporcionalidad, justicia y equidad y, en todo caso, consultar la capacidad contributiva de los llamados a aportar fiscalmente.

32. De otra parte, el **principio de solidaridad** está consagrado en el artículo 1º superior. Esta disposición irradia la filosofía política sobre la cual se edifica el diseño institucional previsto en la Carta, cuyos postulados son criterios hermenéuticos esenciales para determinar el contenido propio de otras cláusulas constitucionales particulares. En especial, aquellas que regulan la organización institucional, las relaciones de las personas con las autoridades o el ejercicio de las acciones mismas⁷⁹.

Tal contenido le impone al Estado, a la sociedad y a los individuos la obligación de garantizar condiciones mínimas de vida digna a todas las personas, en especial, a quienes se encuentren en circunstancias de vulnerabilidad. Al respecto, las políticas públicas que materialicen este principio deben contener acciones asistenciales y de protección en favor de aquellas personas que, por razones económicas, físicas o mentales, se encuentren en condiciones de debilidad manifiesta. No se trata de un Estado benefactor, sino de un promotor de las capacidades de los ciudadanos, con el fin de que cada uno, por sí mismo, logre satisfacer sus propias aspiraciones⁸⁰. En definitiva, “(...) el deber de solidaridad en cabeza del Estado Social de Derecho es inherente a su existencia y cualificación en la esfera de cumplimiento de sus fines esenciales, al paso que en cabeza de los particulares el deber de solidaridad es exigible en los términos de ley”⁸¹.

⁷⁷ Debe señalarse que la Carta Política, además de los derechos fundamentales, sociales, económicos, culturales, colectivos y del ambiente, consagró también el principio de que su ejercicio supone el cumplimiento de deberes constitucionales”. Sentencia C- 406 de 1994, Jorge Arango Mejía.

⁷⁸ Sentencia C-741 de 1999 M.P. Fabio Morón Díaz.

⁷⁹ Sentencia C-251 de 2002 M.P. Eduardo Montealegre Lynett y Clara Inés Vargas Hernández, citada en la Sentencia C-459 de 2004 M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁸⁰ Sentencia C-237 de 1997 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

⁸¹ Sentencia C-459 de 2004 M.P. Jaime Araujo Rentería.

33. Esta Corporación ha sostenido que la solidaridad es un valor constitucional con tres dimensiones: (i) es una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) se trata de un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; y, (iii) es un límite a los derechos propios⁸².

Además, este postulado corre a cargo de cada miembro de la sociedad. Con su comportamiento, se materializa la conducta social como función recíproca, por medio de la cual se construye y mantiene una vida digna para todas las personas. De esta forma, la solidaridad se erige como columna vertebral de la convivencia pacífica y del desarrollo económico, social y cultural del país. En nuestro ordenamiento jurídico discurren múltiples expresiones de la solidaridad. Una de ellas es la obligación de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad⁸³.

De acuerdo con lo expuesto, el principio de solidaridad impregna la filosofía que edifica el sistema tributario colombiano, pues cada persona, con su aporte individual y colectivo, financia, entre otras, las medidas necesarias para la realización de la igualdad y el aseguramiento de un estándar adecuado de bienestar. Esta actividad parte de la idea de que el individuo aislado no podrá alcanzar un nivel de prosperidad y tranquilidad comparable a aquel que obtendría si toda la sociedad se encamina a materializar los fines del Estado Social de Derecho⁸⁴.

34. Sobre la **proscripción de exceso**, la Corte ha reconocido que, en ocasiones, la política fiscal expansiva puede resultar excesiva y afectar la competitividad y la calidad de vida de los ciudadanos. La **Sentencia C-015 de 2016**⁸⁵, analizó la Ley 1739 de 2014⁸⁶ que regulaba aspectos sobre los impuestos a la riqueza, la renta para la equidad (CREE), la sobretasa al impuesto de renta para la equidad y la renta, entre otras disposiciones. Los demandantes acusaron vicios formales y el desconocimiento del artículo 347 superior por la existencia de un desbalance presupuestal para la vigencia 2015. En aquella oportunidad, este Tribunal declaró exequible la normativa. No obstante, llamó la atención al Gobierno Nacional sobre la necesidad de reflexionar en torno al impacto tributario de las medidas impositivas adoptadas. En tal sentido, presentó la siguiente consideración:

“Ahora bien, sin desconocer los acontecimientos expuestos por el Ministro de Hacienda y Crédito Público para justificar la desfinanciación del presupuesto, sea esta la ocasión para solicitar al Gobierno una reflexión frente al tema de austeridad y racionalidad del gasto público y en particular, al impacto tributario en nuestro país.

⁸² Al respecto pueden verse, entre otras, las Sentencias T-125 de 1994 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y T-434 de 2002 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁸³ Sentencia C-459 de 2004 M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁸⁴ Sentencia C-388 de 2016 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁸⁵ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁸⁶ Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.

*Según el reciente Informe de Competitividad Global del Foro Económico Mundial,⁸⁷ difundido ampliamente y que ofrece una actualización del estado de las economías de los países, **Colombia ocupa el cuarto lugar a nivel internacional como uno de los que más gravámenes imponen a sus habitantes y el tercero en Latinoamérica, lo que evidentemente reduce el nivel de competitividad en el mercado global y afecta la calidad de vida de los ciudadanos.***

*En ese contexto, resulta necesario que el Gobierno revise las estrategias de gasto y recaudo, **en aras de evitar los efectos de una política fiscal excesiva y adelante acciones que permitan aliviar a los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros.***” (Énfasis agregado)

Bajo ese entendido, la política tributaria establecida por el Estado si bien se funda en el deber ciudadano y el principio de solidaridad, no puede ser excesiva al punto de afectar la calidad de vida de los ciudadanos. En tal sentido, debe sustentarse en estrictos criterios de razonabilidad y proporcionalidad que permitan la imposición de un impuesto con atención a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos. De esta manera, garantiza la materialización de los principios de equidad y justicia tributaria.

Hechas las precisiones sobre política fiscal, potestad tributaria y la proscripción del exceso en materia tributaria, la Sala hará una breve referencia al concepto general de tributo para ubicarse en el de impuesto y sus elementos.

Los tributos y el principio de legalidad. Reiteración de jurisprudencia⁸⁸

35. El concepto de tributo constituye uno de los ejes fundamentales del análisis de constitucionalidad del DL 568. Bajo ese entendido, se trata de una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor del Estado que financia la satisfacción de las necesidades de la población. Surge a partir de la ley por la realización de ciertos hechos que aquella establece⁸⁹.

La doctrina nacional ha entendido los tributos como aquellas prestaciones: “(...) *pecuniariamente valiables que el Estado (...) exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley (...) para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener la realización de sus fines.*”⁹⁰

36. La Constitución no contiene una definición precisa de tributo, al que en ocasiones denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras. Es así como el artículo 338 de la Carta establece que: “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán*

⁸⁷ <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/competitiveness-rankings/>. Consultar en index component 6.05 “total tax rate”.

⁸⁸ Consideraciones tomadas de la Sentencia C-260 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁸⁹ Citado en Insignares Gómez Roberto. “Concepto de tributo” en AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 269. Cita tomada de la Sentencia C-260 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁰ Plazas Vega, Mauricio A. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomo II. Derecho tributario. Segunda Edición. Temis. Bogotá, 2006. Pág. 56

imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.” Por su parte, el artículo 150.12 superior consagró que el Congreso de la República tiene la función de “[e]stablecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

Ante la amplitud de la Constitución a la hora de considerar el concepto de tributo, esta Corporación ha precisado que: “(...) *tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación -tributarios y no tributarios-. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma.*”⁹¹

37. En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte: i) comprende un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la “*potestad tributaria*” derivada del “*poder de imperio*”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

El principio de legalidad de la actividad impositiva

38. El fundamento de la tributación es el principio de legalidad, puesto que sólo la ley puede crear tributos⁹². Esta Corporación ha establecido que el artículo 338 superior consagra la reserva legal en materia fiscal y la legalidad tributaria que garantiza que la ley fija directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y la base gravable y, la tarifa de los impuestos⁹³.

Bajo ese entendido, este postulado⁹⁴: i) materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual, una ley previa debe señalar los elementos de la obligación fiscal⁹⁵; ii) brinda seguridad jurídica a los ciudadanos en relación con sus obligaciones tributarias⁹⁶; iii) garantiza una política contributiva coherente e inspirada en el principio de “*unidad económica*” en especial, cuando existen competencias concurrentes en las que confluyen la voluntad del Congreso y la de las asambleas o concejos municipales⁹⁷; y, iv) aplica a cualquier tributo o contribución⁹⁸, entre otros.

⁹¹ Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

⁹² Nullum tributum sine legem

⁹³ Sentencia C-594 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁹⁴ Sentencia C-891 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

⁹⁵ Sentencias de la Corte Constitucional C-228 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-1097 de 2001; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentaría; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁹⁶ Sentencias de la Corte Constitucional C-597 de 2000, MP. Álvaro Tafur Galvis; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁹⁷ Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentaría; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁹⁸ Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002.

Clases de tributos

39. Los tributos generalmente se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación, la Sala hará una breve reseña de cada uno de ellos.

Impuestos

40. La Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 20 de mayo de 1966, expresó que: *“Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad”*⁹⁹.

Para esta Corporación, un tributo será “impuesto” siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

- “- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.*
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.*
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.*
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.*
- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.*
- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.”*¹⁰⁰

En esta misma línea, la **Sentencia C-465 de 1993**¹⁰¹ definió el impuesto como:

*“(...) un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin consideración al beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado. Es, pues, un acto que implica la **imposición** de un **deber tributario** para un fin que pretende satisfacer el interés general; este deber es señalado unilateralmente por la **autoridad del Estado** y el obligado no señala el destino del tributo, sino que su acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, de una u otra forma, no sólo es preestablecido por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente, en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria.”*

De igual manera, la **Sentencia C-577 de 1995**¹⁰² estableció que:

⁹⁹ Citada en Insignares Gómez Op. Cit. Pág. 279.

¹⁰⁰ Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

¹⁰¹ M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

¹⁰² M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

“Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano. En otros términos, los impuestos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por ello, en principio, los ingresos recaudados mediante impuestos no tienen destinación específica, pues el Estado dispone de ellos para atender las cargas públicas, de acuerdo a criterios y prioridades políticas que no necesariamente coinciden con los de cada contribuyente.”

41. En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que lo sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; iii) se cobra de manera general a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Tasas

42. Las tasas son una especie de tributo en la que se establece una prestación económica a favor del Estado. En ese orden, para esta Corporación las “tasas” han sido consideradas como un gravamen siempre que se verifiquen las siguientes características:

- “- El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido;*
- El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.*
- El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.*
- El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.*
- Ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: Tarifas diferenciales).”¹⁰³*

En posterior pronunciamiento, la Corte afirmó que las tasas son:

“(…) aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.

Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la

¹⁰³ Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón

prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta.

*La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de **compensar** en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa, dan origen a él.*”¹⁰⁴

43. En suma, las tasas se diferencian de los impuestos en los siguientes aspectos: i) el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo; y, ii) tiene naturaleza retributiva, pues busca compensar un gasto público del Estado para prestar un servicio público específico.

Contribuciones especiales

44. Para la Corte, las contribuciones especiales tienen como fundamento “(...) *la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta. Correlativamente, el sistema y el método para definir la tarifa de cada una de estas dos especies tributarias es diferente y debe, en todo caso, ajustarse y consultar su naturaleza específica.*”¹⁰⁵. En posterior pronunciamiento reiteró que las contribuciones especiales tienen como finalidad: “(...) *la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.*”¹⁰⁶

De esta manera, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal. Aquellas, se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.

Por su parte, las *contribuciones parafiscales*: (i) son un gravamen obligatorio que no constituye una remuneración de un servicio prestado por el Estado; (ii) no afectan a todos los ciudadanos, sino a un grupo económico específico; (iii) tienen una destinación concreta, por cuanto se utilizan en beneficio del sector que soporta el gravamen; (iv) no se someten a las normas de ejecución presupuestal¹⁰⁷; y (v) son

¹⁰⁴ Sentencia C-465 de 1993 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

¹⁰⁵ Sentencia C-144 de 1993 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

¹⁰⁶ Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett

¹⁰⁷ Sobre el particular, en la Sentencia C-1170 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil, se indicó: “(...) *los recursos parafiscales, no obstante su carácter de recursos públicos, no entran a formar parte del Presupuesto General de la Nación. Ello implica, por un lado, que se diferencian de los ingresos corrientes de la Nación, en cuanto que están afectos a la finalidad prevista en la ley de su creación, y no pueden destinarse a la atención de los requerimientos generales del Estado, y por otro, que su manejo se realiza de manera autónoma, al margen, en general, de las disposiciones que gobiernan la administración de los recursos que sí hacen parte del presupuesto.*”

administradas por órganos del mismo renglón económico o que hacen parte del Presupuesto General de la Nación¹⁰⁸.

Elementos del tributo

45. Los elementos del tributo han sido identificados por esta Corporación de la siguiente manera¹⁰⁹:

i) **Sujeto activo:** la jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y, por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo¹¹⁰.

ii) **Sujeto pasivo:** este Tribunal distingue dos sujetos pasivos “*de iure*” que son aquellos que pagan formalmente el impuesto; y “*de facto*” quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen¹¹¹. En otras palabras, “*(...) [e]n los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.*”¹¹²

iii) **Base gravable:** ha sido definida por esta Corporación como: “*(...) la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria*”¹¹³, se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa.

iv) **Tarifa:** debe entenderse como la magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente¹¹⁴.

v) **Hecho generador:** es el principal elemento identificador de un gravamen. Se trata del componente que:

*“(...) define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que, si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.”*¹¹⁵

¹⁰⁸ Sentencia C-621 de 2013 M.P. Alberto Rojas Ríos.

¹⁰⁹ Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

¹¹⁰ Sentencia C-987 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹¹¹ Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

¹¹² Sentencia C-412 de 1996 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹¹³ Sentencia C-412 de 1996 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹¹⁴ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1995. Ver también: Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Bogotá, Legis, 2000. Concepto reiterado en sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

¹¹⁵ Sentencia C-987 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

46. El concepto de **capacidad contributiva** se deriva del deber de solidaridad, lo cual lo convierte en un principio autónomo que se entiende como la condición individual y concreta para pagar tributos. De igual forma, se trata de una capacidad relativa y debe basarse en índices reveladores de riqueza. También, ha sido entendida como la fuerza calificada, cuantitativa y cualitativa para medir una capacidad idónea, real y cierta de las personas para pagar tributos¹¹⁶.

47. La jurisprudencia constitucional ha sostenido que la capacidad contributiva se define como la **posibilidad económica de tributar**¹¹⁷ y no se agota en la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo. En otras palabras, se trata de “(...) *la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos*”¹¹⁸. Por tal razón, el establecimiento justo y proporcionado de un impuesto debe observar la capacidad económica del obligado. Bajo esta perspectiva, si bien es un postulado que no está expresamente establecido en la Constitución, se deriva de los principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad.

La **Sentencia C-580 de 1992**¹¹⁹ recordó que cualquier modelo de tributación debe atender a “(...) *la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas*”¹²⁰. En tal sentido, es imprescindible que exista una correlación entre la imposición y un índice de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. Dicho ejercicio no se agota en la simple verificación de un ingreso determinado. Bajo tal comprensión, carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas. Por el contrario, activos como el patrimonio y los ingresos brutos son indicadores adecuados para medir la capacidad económica, tal como esta Corporación indicó en las **Sentencias C-333 de 1993**¹²¹ y **C-252 de 1997**¹²².

Por su parte, la **Sentencia C-776 de 2003**¹²³ declaró inexecutable el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que extendió la base gravable del IVA para el consumo de bienes y servicios de primera necesidad. En aquella oportunidad, la Corte precisó que, si bien el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración de la política tributaria, el ejercicio de esta facultad no es ilimitado. Bajo tal perspectiva, consideró que las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, pueden carecer de capacidad económica de tributar. Dicha consideración se sustentó en el siguiente argumento:

“(...) llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y

¹¹⁶ Piza, J.R. Capacidad económica como principio del sistema tributario. En: Revista de Derecho Fiscal. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2011.

¹¹⁷ Al respecto, ver las sentencias C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-173 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-388 de 2016 M.P. Alejandro Linares Cantillo, entre otras.

¹¹⁸ Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-250 de 2003, MP Rodrigo Gil Escobar.

¹¹⁹ M.P. Fabio Morón Díaz.

¹²⁰ Sentencia C-333 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

¹²¹ Ibidem

¹²² M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹²³ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

*manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, **fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva**, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como **adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva**” (Énfasis agregado).*

Posteriormente, la **Sentencia C-388 de 2016**¹²⁴ recordó lo siguiente:

*“(…) siempre que exista capacidad contributiva, **en el sentido de que el pago de los tributos no amenace de manera cierta unos mínimos de subsistencia digna**, existe el deber en cabeza de las personas de contribuir para la realización de los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso, no podrán establecerse tributos que nieguen ese mínimo de subsistencia que constitucionalmente debe garantizarse. Conforme a ello, que **el derecho al mínimo vital constituya una restricción al Congreso al adoptar medidas tributarias** significa, fundamentalmente, que una porción de los recursos materiales de las personas se encuentran excluidos ‘de la competencia dispositiva del Estado y de los particulares’¹²⁵.” (Énfasis agregado)*

48. En suma, la capacidad contributiva hace referencia a la posibilidad real y concreta de tributar. Esto se traduce en la posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida. Por lo anterior, está estrechamente relacionada con el derecho al mínimo vital, al igual que con los principios de igualdad, equidad tributaria y el deber de solidaridad. Bajo este entendido, la imposición de tributos debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva y no puede basarse exclusivamente en la capacidad adquisitiva de los obligados o en los simples ingresos.

49. Este elemento estructural permite diferenciar los llamados impuestos directos e indirectos. La **Sentencia C-426 de 2005**¹²⁶ estableció que en los *impuestos indirectos* no existe una identificación concreta previa del sujeto obligado. En tal sentido, precisó lo siguiente:

“(…) la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo. En tal virtud, los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado pagarán proporcionalmente más que los demás, y es evidente que quienes tienen mayores recursos normalmente efectuarán erogaciones por mayor cuantía de las que tienen menos medios. En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo”.

¹²⁴ M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹²⁵ Ibidem.

¹²⁶ M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Por su parte, en los *impuestos directos*, como por ejemplo el de renta o el predial, los sujetos contribuyentes están plenamente identificados, pues su capacidad de pago se demuestra mediante indicadores tales como los ingresos o el patrimonio, con los respectivos instrumentos de depuración de la base gravable que aseguran la determinación de la verdadera condición fiscal del sujeto pasivo.

Principio de generalidad del tributo

50. En relación con este postulado, la Corte ha explicado que está conformado de dos componentes: uno subjetivo, que hace referencia al hecho de que el universo de los obligados por el tributo ha de comprender, sin excepciones, a todas las personas que tengan capacidad contributiva; y, uno objetivo, que consiste en que si el Legislador grava un hecho, acto o negocio no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes, salvo que existan razones poderosas de política fiscal para tal actuación. En este caso deben estar al servicio de los bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella ¹²⁷.

La **Sentencia C-734 de 2002**¹²⁸ indicó que el principio de generalidad del tributo “(...) se refiere a que todos los potenciales contribuyentes, a la luz de los criterios utilizados por el Legislador al crear un impuesto, sean incluidos dentro de la definición abstracta de los sujetos pasivos de dichos impuestos, la cual debe ser razonable y debe obedecer a una finalidad compatible con la Constitución”. En aquella oportunidad, la Corte aclaró que este postulado supone que todas las personas que puedan potencialmente llegar a ser sujetos pasivos deben ser gravados y ello era precisamente lo que ocurría con el gravamen a los movimientos financieros (GMF). En este impuesto, eran sujetos pasivos del tributo todos aquellos que realizaran transacciones financieras.

51. No obstante, este principio no es absoluto, pues admite excepciones, en especial cuando se establecen tratamientos tributarios preferenciales, como son las exenciones. En efecto, la Corte ha precisado que dicha actuación:

*“(...) lleva implícita una valoración específica del principio de justicia tributaria, que no puede ser ajena a los fines socio económicos del sistema tributario, que hace que señaladas circunstancias reciban los efectos desgravatorios. Las exenciones no son simplemente instrumentos de política económica y por tanto inmunes al control de constitucionalidad como simples opciones políticas. Para el método jurídico los hechos económicos subyacentes en la exención, o en otras instituciones que son objeto de la ciencia económica, son antecedentes fácticos de la regla jurídica, que motivan la intervención normativa, pero adoptada una determinada solución legal, el método jurídico por el cual se le examina debe trascender el simple fenómeno económico para hallar el valor justicia que debe legitimarlas.”*¹²⁹ (Énfasis agregado)

¹²⁷ Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-508 de 2006 M.P. Álvaro Tafur Galvis, entre otras.

¹²⁸ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹²⁹ Sentencia C-1060 de 2001 M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

En ese contexto, al momento de establecer una exención tributaria como forma de excepción al principio de generalidad, aquella debe atender a los principios de equidad, eficiencia y progresividad contemplados en el artículo 363 superior y del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta. Por consiguiente, para valorar la constitucionalidad de un beneficio tributario es necesario acudir a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función de los principios constitucionales reseñados¹³⁰.

Por ejemplo, en la **Sentencia C-258 de 2003**¹³¹, la Corte indicó que las exenciones tributarias pueden obedecer a consideraciones de fomento, a opciones de política fiscal o laboral, a incentivos de una actividad que comporte niveles de riesgo económico o personal superiores a los ordinarios. Finalmente, también buscan garantizar imperativos constitucionales por razones de equidad. Aquella vez, este Tribunal afirmó que, dentro del ámbito de configuración legislativa en materia tributaria, se encuentra determinar la manera como serán gravados los ingresos laborales. En particular, no es inconstitucional exonerar del impuesto de renta los gastos de representación, por ende, *“(...) no es violatorio de la Carta que determinado componente de la retribución de ciertos funcionarios públicos se establezca en atención a la consideración de la particular condición del empleo en cuanto a la dignidad del cargo, las responsabilidades que comporta y la autoridad que le corresponde”*.

Por lo anterior, la Corte concluyó que existía una justificación para que la ley atribuyera una parte de la retribución de jueces y magistrados a gastos de representación. De aquel hecho y correspondiente beneficio tributario que se otorgaba, no se derivaba una diferencia de trato frente a empleados públicos que percibían ingresos exentos por concepto de gastos de representación. Esto, porque pertenece a la potestad de configuración del Legislador determinar qué funcionarios tienen gastos de representación; además, la propia ley que estableció la exención previó un aumento compensatorio para los ingresos de los empleados públicos que se hubiesen visto afectados por la eliminación de las rentas exentas.

Posteriormente, la **Sentencia C-717 de 2003**¹³² estudió el artículo 115 de la Ley 788 de 2002, que exoneraba a las loterías del pago del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar. Al respecto, encontró que dicha medida era idónea para hacer efectivo el principio de equidad en las cargas públicas, en la medida en que pretendía beneficiar a un sector con una mayor carga tributaria.

Finalmente, la **Sentencia C-397 de 2011**¹³³ examinó si era constitucionalmente admisible que las pensiones de jubilación, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales hasta el año gravable de 1997 estuvieran exentas del impuesto sobre la renta. Igualmente, evaluó la medida de gravar estas pensiones a partir de 1998, sólo en la parte del pago mensual que excediera las 1.000 UVTs.

¹³⁰ Sentencia C-250 de 2003 M.P Rodrigo Gil Escobar.

¹³¹ M.P Rodrigo Gil Escobar.

¹³² M.P Jaime Córdoba Triviño.

¹³³ M.P Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Primero aclaró que, si bien los trabajadores y pensionados son sujetos obligados a pagar el impuesto sobre la renta, su situación no es comparable, puesto que la base gravable proviene de fuentes distintas. Seguidamente, determinó que la razonabilidad de la exclusión de las pensiones menores a 1000 UVT se encuentra ampliamente justificada por el artículo 48 Superior y en los mandados constitucionales de protección a la vejez. Por el contrario, dar un tratamiento exacto entre los ingresos generados por el salario y los generados por pensiones podría implicar el desconocimiento del mandato de protección especial. Así las cosas, mantener una adecuada y especial protección al subsistema de pensiones es un asunto de trascendental importancia dentro de un Estado Social de Derecho y, por tanto, la medida era razonable con fundamento en la equidad y en aras de proteger los derechos fundamentales de los pensionados.

52. En definitiva, el principio de generalidad del tributo se desprende del deber general de contribución y los principios de equidad, eficiencia, progresividad e igualdad. Todas las personas contempladas en el universo del tributo y su hecho gravable están obligadas a pagarlo. Sin embargo, la facultad de configuración del Legislador es amplia en este aspecto y puede establecer exenciones tributarias. Para tal efecto, el tratamiento diferenciado debe obedecer a criterios razonables, como aquellos relacionados con la política fiscal, el fomento de ciertas actividades económicas o para garantizar imperativos constitucionales.

Principios de equidad y justicia tributaria¹³⁴

53. El contenido y alcance del principio de **equidad tributaria**, así como su vínculo con el principio de justicia predicable del sistema fiscal, han sido definidos por la Corte a través de un precedente pacífico y estable. Por ende, la Sala reiterará las reglas que se derivan de esta jurisprudencia¹³⁵.

54. De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el principio de equidad opera como expresión concreta del principio de igualdad¹³⁶ y límite a la potestad impositiva del Legislador¹³⁷. En líneas generales, el contenido de ese postulado refiere a la prohibición de que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. La jurisprudencia de esta Corporación ha precisado que se trata de:

¹³⁴ Este acápite es reiteración de la Sentencia C-120 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³⁵ Sentencia C-060 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. En esta decisión se analizó la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 1819 de 2016, entre ellos las reglas sobre conciliación en materia tributaria. Una de las materias analizadas fue la compatibilidad entre dichas disposiciones y el principio de equidad tributaria, en particular respecto del tratamiento jurídico entre contribuyentes morosos y cumplidos.

¹³⁶ Sentencia C-643 de 2002 M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la Sentencia C-010 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³⁷ “(...) principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.” Sentencia C-010 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

*“(…) un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*¹³⁸

En tal sentido, la **Sentencia C-249 de 2013**¹³⁹ recordó que no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para considerarla contraria a la Constitución. Bajo ese entendido, el Legislador puede incidir en la equidad –de manera proporcionada– con la finalidad de satisfacer otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 de la Carta). Bajo ese entendido, *“(…) tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”*.¹⁴⁰

La jurisprudencia ha precisado la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. La **Sentencia C-169 de 2014**¹⁴¹ indicó las dimensiones estructural e individual de este principio. El artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad– sea equitativo y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado postulado (art. 95-9 CP)¹⁴².

Por tal razón, el análisis del principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad. Tal propósito busca determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. No se trata de principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cuestionamientos por violación de la equidad y viceversa¹⁴³.

¹³⁸ Sentencia C-734 de 2002, MP Rodrigo Escobar Gil, reiterado en las sentencias C-169 de 2014, MP María Victoria Calle Correa y C-600 de 2015, antes citada.

¹³⁹ M.P. María Victoria Calle Correa. Reiterada en las Sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018, ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴⁰ “Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante– que “[...] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad, sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”” Cita tomada de la Sentencia C-249 de 2013 M.P. María Victoria Calle Correa.

¹⁴¹ M.P. María Victoria Calle.

¹⁴² Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que “la equidad se predica también de cada uno de los impuestos”. Cita tomada de la Sentencia C-169 de 2014.

¹⁴³ Sentencia C-587 de 2014 M.P. Luis Guillermo Guerrero. Reiterada en las Sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018, ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

55. La equidad tributaria tiene dos variables: (i) la horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y, (ii) la vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto¹⁴⁴.

56. La jurisprudencia ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria¹⁴⁵. A continuación, la Sala recuerda algunas de esas decisiones:

Un primer supuesto es cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en **la Sentencia C-876 de 2002**¹⁴⁶. En esa oportunidad, la Corte declaró inexecutable la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación válida en términos constitucionales. Así, la **Sentencia C-748 de 2009**¹⁴⁷ concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal con exclusión de otros funcionarios judiciales que, históricamente, habían recibido el mismo tratamiento legal, laboral, administrativo y tributario.

El tercer supuesto identificado por la jurisprudencia constitucional es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo e impide el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo¹⁴⁸. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria¹⁴⁹.

Finalmente, un cuarto supuesto tiene una dimensión más general y consiste en la prohibición que tiene el Legislador de otorgar tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos,

¹⁴⁴ Sentencia C-600 de 2015 M.P. María Victoria Calle Correa.

¹⁴⁵ La recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la Sentencia C-010 de 2018, antes citada.

¹⁴⁶ M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹⁴⁷ M.P. Rodrigo Gil Escobar.

¹⁴⁸ Sentencia C-619 de 2014 M.P. María Victoria Calle Correa.

¹⁴⁹ Sentencia C-1003 de 2004 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte,

“(...) [l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.”¹⁵⁰

57. Por su parte, el precedente analizado caracteriza al principio de **justicia tributaria** como un mandato más general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo. Esta prohibición tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. En términos de la jurisprudencia constitucional

“[e]l principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.”¹⁵¹

58. A partir de lo expuesto, la Sala concluye que los principios de equidad y justicia tributaria operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en atención al amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación de un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.

Principio de eficiencia tributaria

59. Este Tribunal ha expresado que la administración debe ocuparse de crear tributos de fácil recaudación. De tal suerte, no tiene justificación que el costo de administrar el tributo sea superior al ingreso obtenido. De igual forma, una excesiva complejidad

¹⁵⁰ Sentencia C-511 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

¹⁵¹ Sentencia C-492 de 2015, antes citada.

administrativa implica el deterioro de la estructura tributaria y el incumplimiento de los objetivos propuestos por las autoridades económicas¹⁵².

Por su parte, en la **Sentencia C-445 de 1995**¹⁵³, la Corte concluyó que la eficiencia comprende dos presupuestos: por una parte, el principio de economía del tributo, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea equivalente o similar a aquella que entra al tesoro del Estado. Por otro, incorpora el principio de la comodidad, conforme al cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente¹⁵⁴. También se refiere a que el Estado debe controlar la evasión y la elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes incumplan sus obligaciones fiscales. En tal sentido, este Tribunal precisó que:

*“(...) la evasión termina afectando en la práctica, de manera profunda, la propia equidad horizontal en materia fiscal, tal y como esta Corporación ya lo había señalado, puesto que se puede constatar una "diferencia en la carga tributaria para contribuyentes con igual capacidad económica, originada en la mayor facilidad que exhiben ciertos grupos de contribuyentes para evadir o eludir el impuesto, en relación con otros como los que perciben sueldos y salarios”*¹⁵⁵.

60. Precisamente, estos presupuestos se encuentran establecidos en los artículos 189-20 y 305-11 de la Constitución, conforme a los cuales le corresponde al Presidente de la República *“(...) [v]elar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos”*. Al respecto, la **Sentencia C-1197 de 2001**¹⁵⁶ aclaró que el principio de eficiencia del tributo se mide al tenor de sus efectos en la economía, en el balance fiscal y en la redistribución del ingreso de un país. En este sentido, las autoridades económicas deben diseñar las contribuciones de tal forma que cumplan con su función de recaudo, mientras corroboran la incidencia del ingreso fiscal en la estructura del gasto público. Por ello, han de examinar la viabilidad de los tributos de cara a las políticas macroeconómicas, fiscales y sociales, con el fin de evitar conductas elusivas y salvaguardar la equidad horizontal en materia fiscal¹⁵⁷.

61. En síntesis, la Corte ha reiterado en varias sentencias¹⁵⁸ que un impuesto será eficiente en la medida en que genere pocas distorsiones económicas y permita obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. De esta forma, el principio de eficiencia se concreta en los recursos que logra recaudar la administración bajo las normas vigentes y en la función del Legislador de verificar

¹⁵² Enrique Low Murtra y María Inés Medina, *Sistema Tributario Colombiano*, La Nueva Ley, Bogotá, 1988, pág. 2. También, Mauricio A. Plazas Vega. Ob. Cit., pág. 606; citados en la Sentencia C-1107 de 2001, M.P Jaime Araujo Rentería.

¹⁵³ M.P Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵⁴ SMITH, Adam. Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Libro V, capítulo II, parte II. Reiterado en la Sentencia C-445 de 1995 M.P Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵⁵ Sentencia C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵⁶ M.P Jaime Araujo Rentería.

¹⁵⁷ A este respecto, también ver la Sentencia C-445 de 1995 M.P Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵⁸ Ver Sentencias C-419 de 1995 M.P Antonio Barrera Carbonell; C-261 de 2001 M.P Clara Inés Vargas Hernández; C-776 de 2003 M.P Manuel José Cepeda y C-984 de 2004 M.P Clara Inés Vargas Hernández.

que la recaudación acarree un bajo sacrificio social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.

De lo expuesto se deduce que el control constitucional de la eficiencia de las normas impositivas recaerá sobre (i) los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene la adopción de las medidas sobre el sistema tributario. Lo anterior, debido a que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, es posible que generen consecuencias negativas para la materialización de este principio en el largo plazo¹⁵⁹.

Principio de progresividad tributaria¹⁶⁰

62. Este principio hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen. En otras palabras, permite “(...) *otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados*”¹⁶¹.

En ese sentido, la **Sentencia C-409 de 1996**¹⁶² indicó que este principio compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario. Esto, pues no basta con mantener una relación meramente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo. Por el contrario, el Constituyente dispuso que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado, en otras palabras, “(...) *se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente*”.

63. Bajo tal perspectiva, mientras que el principio de equidad conlleva un ejercicio de ponderación en relación con la forma en que un tributo afecta a los distintos contribuyentes, el principio de progresividad esclarece la manera en que la carga modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás¹⁶³. Tal como fue expresado en la **Sentencia C-1060A de 2001**¹⁶⁴, la progresividad en el sistema tributario es una especificidad del criterio de igualdad, pues busca una conformidad de hecho equivalente en supuestos de capacidades

¹⁵⁹ Sentencia C-776 de 2003 M.P Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁶⁰ Este acápite es reiteración parcial de las Sentencias C-521 de 2019 M.P Cristina Pardo Schlesinger; C-100 de 2014 M.P María Victoria Calle Correa, entre otras.

¹⁶¹ Sentencia C-419 de 1995 M.P Antonio Barrera Carbonell, citada en la Sentencia C-521 de 2019 M.P Cristina Pardo Schlesinger.

¹⁶² M.P Alejandro Martínez Caballero.

¹⁶³ A respecto, en la Sentencia C-776 de 2003, la Corte afirmó lo siguiente: “*De otro lado, se observa que el principio de equidad permite analizar materias frente a las cuales el principio de progresividad no aporta elementos directos de juicio. Por ejemplo, en la Sentencia C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se preveían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria, en el entendido de que se permitiera presentar prueba que justificara el incumplimiento. La actora alegó, de manera específica, que la norma resultaba especialmente gravosa para personas secuestradas, a las cuales les resultaba imposible cumplir con la obligación referida. Uno de los criterios determinantes para la adopción por la Corte de la decisión ya señalada, fue el de la equidad. En este ámbito, como ya se señaló, el principio de progresividad no tiene aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad*”.

¹⁶⁴ M.P Lucy Cruz de Quiñones.

contributivas superiores. Busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, en la medida en que determina una escala de coeficientes que se incrementan de acuerdo con la posibilidad de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Por consiguiente, este principio supone que los contribuyentes aporten una parte similar de sus ganancias al Estado.

Principio de irretroactividad del tributo¹⁶⁵

64. El tercer inciso del artículo 338 de la Carta dispone que “(...) [l]as leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. Por su parte, el artículo 363 establece expresamente que “[l]as leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Estas dos disposiciones enmarcan el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, según el cual, el ordenamiento jurídico protege las situaciones jurídicas consolidadas y el principio de buena fe¹⁶⁶, lo que supone una actividad bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad¹⁶⁷.

65. Si bien la Constitución no consagra una norma que ampare de manera expresa los derechos adquiridos en abstracto en materia tributaria, la Corte ha señalado que de la interpretación sistemática de las normas constitucionales anteriormente citadas se deriva sin duda una forma de protección a las situaciones jurídicas consolidadas. Particularmente, el principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador de un tributo, sino también “(...) cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”¹⁶⁸.

66. En definitiva, la regla de no retroactividad de la ley tributaria busca que tanto obligados como ejecutores de la norma conozcan sus características con antelación y adecúen sus comportamientos económicos de cara a la medida impositiva. También busca salvaguardar el principio de legalidad y amparar los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica¹⁶⁹.

67. Luego de la anterior recapitulación, la Sala reitera que, en un estado de emergencia económica, social y ecológica, el Presidente tiene la facultad de establecer nuevos tributos o modificar los existentes. El ejercicio de esta potestad debe estar exclusivamente destinado a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Por esa razón, si bien en una situación de anormalidad institucional no resultan aplicables el principio de representación popular de los tributos y la prohibición contenida en el artículo 359 superior, el Gobierno Nacional está

¹⁶⁵ Este acápite es reiteración de la Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁶⁶ Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁶⁷ Sentencia C-657 de 2015 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, citada en la Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁶⁸ SHAW, José Luis. “La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultraactividad”. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.883. Citado en la Sentencia C-635 de 2011, MP Mauricio González Cuervo.

¹⁶⁹ Sentencia C-430 de 2009, MP Juan Carlos Henao Pérez.

sometido a los demás principios y reglas que orientan el sistema tributario. En tal sentido, debe observar de forma estricta los principios de (i) legalidad, (ii) generalidad, (iii) equidad y justicia tributaria, (iv) eficiencia, (v) progresividad, e (vi) irretroactividad, entre otros. A continuación, la Sala precisará los conceptos del Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, del impuesto de renta y del mecanismo de retención en la fuente, por tratarse de ingredientes normativos de las medidas adoptadas en el DL analizado.

El Fondo de Mitigación de Emergencias –FOME

68. El Decreto Legislativo 444 de 2020 creó el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, como “(...) *un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público*”¹⁷⁰. Su objetivo principal es atender las necesidades de recursos para la atención en salud y fomentar la actividad productiva y económica, en un contexto de crisis sanitaria y aislamiento social¹⁷¹. Por esa razón, su artículo 4º establece que los recursos del fondo se destinarán a: (i) atender las necesidades adicionales de recursos que se generen por parte de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación; (ii) pagar los costos generados por la ejecución de los instrumentos y/o contratos celebrados para el cumplimiento del objeto del FOME; (iii) efectuar operaciones de apoyo de liquidez transitoria al sector financiero; (iv) invertir en instrumentos de capital o deuda emitidos por empresas que desarrollen actividades de interés nacional, así como proveer directamente a su financiamiento; y, (v) proveer liquidez a la Nación en aquellos eventos en que los efectos de la emergencia se extiendan a las fuentes de liquidez ordinarias.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6º del decreto mencionado, el FOME será administrado “(...) *con plena observancia de los principios previstos en el artículo 209 de la Constitución Política*”. Esto implica que los servidores públicos encargados de la administración deberán observar “(i) *el mandato de sujeción estricta a la ley* y (ii) *la prohibición de desviarse del interés general*”¹⁷². En otras palabras, los “(...) *servidores y funcionarios públicos se comprometen a cumplir y defender la Constitución desempeñando lo que les ordena la Ley*”¹⁷³. Asimismo, de acuerdo con el artículo 7º, para la administración y ordenación del gasto del FOME se llevarán a cabo “(...) *las operaciones y las actividades administrativas, financieras, presupuestales y contables (...) de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias*”. Esto implica, entre otras, la obligación de adelantar registros presupuestales y contables que den cuenta del origen de los recursos.

69. De otro lado, el artículo 9º define operaciones de apoyo de liquidez de la siguiente manera:

“(...) *los depósitos que efectúe la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con los recursos del FOME, a las bancas estatales de primer*

¹⁷⁰ Artículo 1º, Decreto 444 de 2020.

¹⁷¹ Artículo 2º, ibidem.

¹⁷² Sentencia C-414 de 2012.

¹⁷³ Sentencia C-826 de 2013.

y piso. Dichos depósitos se llevarán a cabo en moneda legal colombiana y su plazo será de hasta 12 meses.

*El apoyo de liquidez de que trata el presente artículo únicamente será destinado a solventar las necesidades sociales y económicas **del sector empresarial**, ocasionadas por la situación a la que se refiere el Decreto 417 de 2020”.*

De igual manera, el artículo 15 dispone medidas para fortalecer el patrimonio y capital de las empresas que presten servicios de interés nacional que se hayan visto gravemente afectadas por la emergencia decretada mediante el Decreto 417 de 2020. Finalmente, el artículo 16 establece que estos recursos se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

Este decreto fue objeto de control constitucional mediante la **Sentencia C-194 de 2020**¹⁷⁴. La Corte dividió el examen en tres ejes temáticos: (i) creación del FOME; (ii) origen de sus recursos y; (iii) destinación de los mismos. En relación con el primer eje, constató que la naturaleza jurídica, objeto y regulación de su administración y liquidación es compatible con el principio de autonomía territorial y el ejercicio del control fiscal por parte de la Contraloría General de la República. Asimismo, consideró que la creación de este fondo es una medida necesaria, fáctica y jurídicamente adecuada para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos. Respecto del segundo eje, consideró que los préstamos del Fondo de Ahorro y Estabilización (FAE) y del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) no vulneran contenido alguno de la Constitución, la Ley Estatutaria de Estados de Excepción y la jurisprudencia constitucional. Finalmente, en relación con el tercer eje, constató que las distintas destinaciones de los recursos del FOME (i) no constituyen un auxilio o donación proscrito por la Constitución (art. 355 de la CP), (ii) no disponen delegación de función alguna al Ministerio de Hacienda para proferir decretos con fuerza material de ley (arts. 212 a 215 de la CP), (iii) no vulneran el principio de autonomía territorial (art. 287 de la CP), (iv) no desconocen el principio de Estado Social de Derecho ni los compromisos del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (arts. 1 y 93 de la CP), y (v) no tienen por objeto el enriquecimiento de la banca privada. De igual forma, precisó que estas medidas están directa y específicamente encaminadas a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos. En todo caso, resaltó que la administración y la destinación de tales recursos deberá observar los principios de la administración pública previstos por la Constitución.

70. De esta manera, el FOME es un fondo creado en el contexto de la emergencia económica, social y ecológica declarada mediante el DL 417 de 2020, cuyos recursos están destinados a apoyar la atención en salud y las actividades productivas. Esto, con el fin de amparar el sistema de salud y mantener el empleo y el crecimiento en condiciones de aislamiento y recesión económica. Al respecto, la Corte encontró que este fondo cumple con las disposiciones constitucionales y legales que regulan los estados de excepción.

¹⁷⁴ M.P Carlos Bernal Pulido.

El impuesto de renta

71. El impuesto de renta es un impuesto directo por excelencia que grava las utilidades empresariales y las rentas personales¹⁷⁵. Los artículos 7º y siguientes de esta normativa establecen que son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios (i) las personas naturales¹⁷⁶, (ii) las sociedades y entidades nacionales¹⁷⁷, (iii) las sociedades y entidades extranjeras¹⁷⁸, (iv) las sociedades limitadas y asimiladas¹⁷⁹, (v) las sociedades anónimas y asimiladas¹⁸⁰, (vi) las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta¹⁸¹, (vii) los fondos públicos¹⁸² (viii) las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro¹⁸³, (ix) las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros¹⁸⁴, (x) los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales¹⁸⁵, (xi) las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones de cooperativas¹⁸⁶, (xii) las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales¹⁸⁷, y (xiii) FOGAFIN¹⁸⁸; entre otros.

La base de la renta líquida puede estar constituida por los ingresos¹⁸⁹ o los costos¹⁹⁰, los cuales se entienden causados cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago¹⁹¹. Por otro lado, aunque la regla general es el pago completo del impuesto de renta y complementarios, existe la posibilidad de que se realicen deducciones legalmente aceptables¹⁹². En su momento, el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016 modificó el establecimiento del impuesto de renta de las personas naturales y adoptó el sistema cedular. Este mecanismo permite establecer la base

¹⁷⁵ Piza Rodríguez, J R, Curso de derecho tributario, procedimiento y sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 2010. Pág. 448.

¹⁷⁶ Art.7 y siguientes, E.T

¹⁷⁷ Art.12, E.T.

¹⁷⁸ Ibidem

¹⁷⁹ Art. 13, E.T.

¹⁸⁰ Art.14, E.T.

¹⁸¹ Art.16, E.T.

¹⁸² Art.17, E.T.

¹⁸³ Art.19, E.T.

¹⁸⁴ Ibidem.

¹⁸⁵ Ibidem.

¹⁸⁶ Ibidem.

¹⁸⁷ Art.19-2, E.T.

¹⁸⁸ Art.19-3, E.T.

¹⁸⁹ Art.26 y siguientes, E.T.

¹⁹⁰ Art.58, E.T.

¹⁹¹ Art.59, E.T.

¹⁹² Art.14, E.T. Las deducciones a que se refiere la ley pueden ser generales y especiales por inversiones. La Sentencia C-785 de 2012 M.P Jorge Iván Palacio Palacio, las resume las deducciones especiales por inversiones de la siguiente manera:

“(i) en nuevas plantaciones, riesgos, pozos y silos, (ii) en construcción y reparación de viviendas en el campo, (iii) en investigación y desarrollo tecnológico, (iv) en control y mejoramiento del medio ambiente, (v) en activos fijos reales productivos, (vi) amortizables en la industria petrolera y el sector minero, (vii) deducción por exploración de petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974, (viii) deducción por agotamiento en explotaciones de hidrocarburos, en contratos vigentes a octubre 28 de 1974, (ix) deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos y depósito naturales en contratos vigentes a octubre 28 de 1974, y (x) por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales; entre otras”.

gravable y la tarifa según el origen de los ingresos. Inicialmente fueron 5 cédulas¹⁹³, no obstante, la Ley 2010 de 2019 las redujo a 3¹⁹⁴.

Finalmente, para el caso que ocupa a la Sala, el artículo 206 del E.T. establece que están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de las siguientes: (i) las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad; (ii) las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad; (iii) lo recibido por gastos de entierro del trabajador; (iv) el auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los 6 meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT. Cuando este excede de 350 UVT, la norma prevé un cálculo porcentual para determinar la parte no gravada y; (v) las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, hasta el año gravable de 1997 y, a partir del 1° de enero de 1998, están gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT. Las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional tienen el mismo tratamiento.

72. A partir de las normas anteriormente reseñadas, la jurisprudencia constitucional ha afirmado que el impuesto sobre la renta es el “*arquetipo del impuesto justo*”¹⁹⁵. Tal consideración se sustenta en que cada contribuyente paga conforme a su capacidad contributiva y el Legislador establece distinciones fundadas que evitan la excesiva uniformidad en un mundo desigual. En este sentido, la Corte precisó que en la determinación del tributo:

*“(...) se configuran exclusiones de ingresos, desgravaciones de algunos de ellos, diversos tratamientos en las deducciones admisibles, tarifas progresivas que eliminan el tributo para los ingresos personales hasta determinados topes, considerados como el mínimo vital indisponible para el fisco, o incluso descuentos en el impuesto a pagar, previamente liquidado”*¹⁹⁶.

73. En este caso, la progresividad se materializa al imponer mayor presión fiscal a quienes tienen mayor capacidad contributiva derivada de los ingresos recibidos o su mayor patrimonio. Una de las formas de materializar este principio son las exenciones. Por ejemplo, la **Sentencia C-327 de 1999**¹⁹⁷ avaló la exención de este impuesto a las personas jurídicas afectadas por el sismo ocurrido en Armenia. No obstante, advirtió que las personas naturales que se encontraran en idénticas

¹⁹³ Artículo 330 E.T. Modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016. “(...) La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes cédulas:

a) Rentas de trabajo;
b) Pensiones;
c) Rentas de capital;
d) Rentas no laborales;
e) Dividendos y participaciones.”

¹⁹⁴ Artículo 37 Ley 2019 de 2019. “(...) La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes tres (3) cédulas:

a) Rentas de trabajo, de capital y no laborales
b) Rentas de pensiones, y
c) Dividendos y participaciones.”

¹⁹⁵ Sentencia C-1060A de 2001 M.P Lucy Cruz de Quiñones.

¹⁹⁶ Ibidem.

¹⁹⁷ M.P Carlos Gaviria Díaz.

circunstancias de hecho y cumplieran los mismos requisitos exigidos para las personas jurídicas debían también ser beneficiarias de esta exención.

En lo que concierne a la posibilidad de exceptuar del impuesto de renta determinados ingresos laborales, la **Sentencia C-250 de 2003** indicó que, por principio universal, las rentas provenientes del trabajo gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos. De igual forma, la **Sentencia C-461 de 2004**¹⁹⁸ recordó que la facultad del Legislador para establecer exenciones tributarias no es absoluta sino limitada. En tal sentido, “(...) *debe consultar en todo momento los parámetros que se desprenden del deber general de contribuir previsto en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, de los principios de equidad y progresividad, que se predicen del sistema tributario conforme al artículo 363 Superior, y del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta*”. Igualmente, advirtió que, al instituir exenciones tributarias, el Legislador actúa por consideraciones de política fiscal entre las cuales se encuentran imperativos de equidad o medidas de fomento. Por tanto, su actuación debe darse en el marco de criterios de razonabilidad y equidad.

Sobre este asunto, la Corte precisó que “(...) *las razones de equidad hacen relación a la protección de los derechos fundamentales como el trabajo, o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos (...)*”¹⁹⁹. En estos eventos, es posible justificar dicho beneficio “(...) *en un ejercicio de ponderación entre los principios de orden tributario que se sacrifican con su establecimiento y la razonabilidad y proporcionalidad de la medida en función de sus fines*”²⁰⁰.

74. De otra parte, esta Corporación ha evaluado la incidencia que tiene este tributo sobre los ingresos de trabajadores. Particularmente, la **Sentencia C-492 de 2015**²⁰¹ determinó que, en principio, constituyen rentas exclusivas de trabajo “(...) *las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y en general, las compensaciones por servicios personales*”²⁰². La providencia recordó que la Constitución no le impide al Legislador estatuir un impuesto sobre la renta que grave los ingresos laborales originados en beneficios mínimos irrenunciables del trabajo. Las normas superiores y tratados internacionales no establecen prohibición alguna de gravar con impuestos las rentas salariales²⁰³. Además, precisamente, para establecer la tarifa de un impuesto directa como el de renta, deben tenerse en cuenta las magnitudes conformadas por la renta, la riqueza y la propiedad en la medida en que son las realidades económicas y jurídicas relevantes para establecer la capacidad de pago²⁰⁴.

¹⁹⁸ M.P Clara Inés Vargas Hernández.

¹⁹⁹ C-461 de 2004 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

²⁰⁰ Ibidem.

²⁰¹ M.P María Victoria Calle Correa.

²⁰² Art.103, E.T.

²⁰³ Por su parte, la Recomendación 85 de la Conferencia General de la OIT, “sobre la protección del trabajo”, tampoco contempla alguna recomendación orientada a evitar las contribuciones fiscales sobre rentas salariales.

²⁰⁴ Sentencia C-169 de 2014, M.P María Victoria Calle Correa. En ese caso la Corte declaró inexecutable una ley, la cual establecía y regulaba un arancel judicial, debido entre otras razones a que no se aplicaba a una magnitud –como las señaladas– que revelara capacidad de pago. En la doctrina ver Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. Teoría

Luego, la Corte recordó que, si bien el Legislador puede considerar como gravables las rentas de trabajo, incluso si estas están conformadas por ingresos originados en beneficios mínimos establecidos en rentas laborales, lo cierto es que tiene límites constitucionales. A este respecto, indicó que:

“(…) cuando en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente una institución tributaria con el fin de salvaguardar o garantizar necesidades básicas del ser humano - tales como alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos-, toda reforma a esa institución, que pretenda desmontarla o reducirla en sus alcances protectores de los derechos sociales fundamentales, debe reunir dos condiciones necesarias e indispensables para ajustarse a la Constitución: (i) tener un mínimo de deliberación democrática específica en el seno del Congreso y (ii) argumentos que justifiquen de forma suficiente la regresión²⁰⁵. A falta de uno de ellos, la norma debe considerarse contraria a la Constitución”.²⁰⁶

En atención a lo anterior, concluyó que, en efecto, las normas acusadas podían interferir en el goce efectivo del derecho al mínimo vital de los contribuyentes y, en ese sentido, declaró condicionalmente exequibles las disposiciones, en el entendido de que debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas –en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario–, una vez se detraigan los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto Tributario del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador²⁰⁷.

75. En suma, el impuesto de renta es aquel que debe pagar todo contribuyente sobre las utilidades o rentas. En relación con este asunto, esta Corporación ha establecido que es el “*arquetipo del impuesto justo*”, en razón a que cada sujeto pasivo paga el tributo conforme a su capacidad contributiva. Para tal efecto, el Estatuto Tributario establece varias disposiciones que incluyen desgravámenes, tarifas progresivas y deducciones que atienden a los principios de solidaridad, equidad y justicia tributaria, progresividad y dignidad humana, entre otros que permean el sistema tributario. La jurisprudencia ha determinado que el Legislador no tiene prohibido gravar los ingresos laborales. Por el contrario, las rentas laborales sí pueden gravarse, siempre que el tributo no afecte el derecho al mínimo vital de los contribuyentes.

fiscal. Bogotá. Externado. 1993, pp. 125 y ss. Musgrave, Richard A y Peggy B. Musgrave. Hacienda pública teórica y aplicada. Madrid. McGrawHill. 1992, pp. 265-282.

²⁰⁵ Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. En ese caso, en el cual se controlaba justamente una reforma a un impuesto indirecto (el IVA), la Corte sostuvo “[...] El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano”. Con fundamento en esta, y otras consideraciones complementarias al respecto, la Corte declaró inexecutable una de las disposiciones que reformaba el impuesto al valor agregado.

²⁰⁶ Sentencia C-492 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁰⁷ “Solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. No se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción”.

El mecanismo de retención en la fuente

76. En el derecho colombiano, la retención en la fuente es el sistema de recaudo anticipado de la obligación tributaria que normalmente se consolida al finalizar el respectivo período gravable. Es un modo de extinguir la obligación tributaria. Para el contribuyente, es la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación. De este modo, el impuesto se retiene en el momento en que se origina el ingreso, lo que doctrinariamente se conoce como “*imposición en el origen*”²⁰⁸. Se trata de un medio para recaudar gradualmente un impuesto, concepto diferente del impuesto en sí²⁰⁹.

Este mecanismo fortalece el principio de eficiencia, en tanto el Estado recauda recursos económicos en el mismo instante en que el contribuyente los recibe. Al respecto, el artículo 367 del Estatuto Tributario establece: “(...) *La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause*”. En dicho instrumento, la relación jurídico-tributaria se integra, en primer lugar, entre los sujetos de la obligación a retener, que son el Estado como sujeto activo y el retenedor como sujeto pasivo; y, en segundo lugar, entre los sujetos de la retención en la fuente, el retenido o sujeto pasivo, y el retenedor como sujeto activo²¹⁰.

77. La finalidad de este cobro anticipado es aumentar el recaudo de tributos y garantizar el ingreso de los recursos necesarios para que el Estado pueda disponer de ellos. A este respecto, la Corte ha determinado que este mecanismo es poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Además, es cómodo para el contribuyente, porque aquel es descontado en el momento en que recibe el ingreso. Adicionalmente, permite que el Estado perciba un flujo constante de tributos, lo que a su vez lleva a que las autoridades racionalicen sus políticas de gasto y garanticen la continuidad de la prestación de los servicios públicos. Finalmente, la retención en la fuente ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por esa razón, esta Corporación ha señalado que este mecanismo “(...) *favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal*”²¹¹. Este aspecto armoniza con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, “(...) *es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad*”²¹²,²¹³.

La Corte ha afirmado que esta facultad de retención no es omnímoda. La ley debe permitir a los contribuyentes compensar sumas u obtener devolución si las sumas retenidas o aquellas que ellos mismos han anticipado al presentar su declaración exceden el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, les corresponde cancelar, de acuerdo con su capacidad de pago²¹⁴. Precisamente, el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos.

²⁰⁸ Sentencia C-397 de 1994 M.P. Hernando Herrera Vergara.

²⁰⁹ Sentencia C-421 de 1995 M.P. Jorge Arango Mejía.

²¹⁰ Ibidem.

²¹¹ Sentencia C-015 de 1993 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²¹² Sentencia C-421 de 1995 M.P. Jorge Arango Mejía.

²¹³ Sentencia C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²¹⁴ Ibidem.

78. En suma, la retención en la fuente es un mecanismo mediante el cual el Estado recauda recursos económicos en el mismo instante en que el contribuyente recibe ingresos. Por consiguiente, su naturaleza favorece el principio de eficiencia y evita la elusión tributaria. Sin embargo, no significa que impida compensaciones, devoluciones de saldo o exenciones, en favor de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y sus derechos fundamentales.

El examen de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 2020

Requisitos formales

79. La Corte advierte que la normativa objeto de examen cumple con los requisitos formales exigidos a los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia económica, social y ecológica. En primer lugar, el DL 568 de 2020 fue adoptado el 15 de abril del mismo año, esto es, dentro de los 30 días siguientes a la declaratoria del estado de excepción, que tuvo lugar el 17 de marzo de 2020, mediante el Decreto 417 de esa fecha. En segundo lugar, fue suscrito por el Presidente de la República y por todos los ministros. En tercer lugar, la normativa analizada cuenta con 40 párrafos de consideraciones que conforman la motivación del mismo respecto de su justificación y necesidad (estos argumentos que fueron descritos en los fundamentos jurídicos 10 al 14 de esta providencia).

La Corte Constitucional es competente para analizar el Decreto Legislativo 568, pese a que ya no se encuentra vigente

80. La Sala precisa que, al parecer, la vigencia de la normativa bajo examen ha expirado. En efecto, los artículos 1º y 9º establecían que el impuesto y el aporte solidario por el COVID-19 estarían vigentes entre el 1º de mayo y el 31 de julio de 2020. No obstante, es evidente que dichas disposiciones aun producen efectos jurídicos, en particular en relación con las operaciones de declaración, recaudo, traslado, administración y destinación de los recursos obtenidos. También, por la posibilidad de que los valores pagados por ambos conceptos sean tratados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios. En tal sentido, este Tribunal tiene la obligación de realizar el respectivo control integral.

81. La jurisprudencia de esta Corporación en las **Sentencias C-298 de 2011**²¹⁵, **C-252 de 2010**²¹⁶, **C-071 de 2009**²¹⁷, **C-070 de 2009**²¹⁸, entre otras, ha señalado que el examen de los decretos expedidos en virtud de los estados de excepción no se limita únicamente a la revisión de disposiciones que surtan efectos jurídicos. En desarrollo del control jurídico de los decretos expedidos durante la vigencia de los estados de excepción, encargado por el artículo 215 superior, este Tribunal señaló que este no se limita a las disposiciones cuyos efectos estén vigentes por dos razones:

²¹⁵ M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

²¹⁶ M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

²¹⁷ M.P. Mauricio González Cuervo.

²¹⁸ M.P. Humberto Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez.

“[E]n primer lugar por las características del control que ejerce la Corte sobre este tipo de disposiciones, el cual como antes se dijo es un control automático, integral y definitivo. De manera tal que una vez se avoca conocimiento de este tipo de decretos se conserva la competencia hasta que se produce un fallo de fondo sobre su constitucionalidad, se trata en este caso de una modalidad especial de perpetuatio jurisdictionis [sic], el cual ya ha sido reconocido por esta Corporación en otras oportunidades para pronunciarse de fondo sobre disposiciones que han perdido su vigencia durante el trámite de la acción pública de inconstitucionalidad²¹⁹.

En segundo lugar, porque de admitirse la tesis de la pérdida de competencia de la Corte, los decretos expedidos en virtud de la declaratoria de un estado de excepción podrían sustraerse del control constitucional mediante los sencillos mecanismos de prever plazos de vigencia cortos, de hacer uso de las facultades extraordinarias por reducidos lapsos o de declarar restablecido el orden público con prontitud antes de que haya tenido lugar el pronunciamiento de la Corte Constitucional, posibilidad que según ha afirmado esta Corporación “repugna a la intención del Constituyente y a la noción misma de Estado de Derecho que acoge nuestra Carta Fundamental”²²⁰, pues se reduciría simplemente a institucionalizar una modalidad de elusión del control constitucional, la cual resulta inaceptable en el caso de los estados de excepción precisamente por la especial regulación a la que fueron sometidos por la Carta de 1991, la cual como se ha sostenido a lo largo de esta decisión, reforzó los límites y controles a los que se encuentran sometidos.”²²¹

82. Por lo tanto, la pérdida de vigencia de los decretos legislativos proferidos en el marco de los estados de excepción o de alguna de sus disposiciones no impide la revisión constitucional automática de las normas expedidas que realiza esta Corte. De este modo, aunque el periodo de causación del impuesto y del aporte solidario feneció, esta Corporación tiene la competencia y la obligación de estudiar su constitucionalidad. En conclusión, la Sala Plena es competente para estudiar la constitucionalidad de dicho decreto.

Requisitos materiales

83. Para adelantar el estudio material de las medidas adoptadas en el DL 568 de 2020, la Sala adoptará la siguiente metodología: i) analizará el impuesto solidario por el

²¹⁹ La sentencia C-115 de 2001 reitera anteriores pronunciamientos en ese sentido, textualmente afirma: “La Corte encuentra que por varias razones debe entrar a decidir en el fondo la presente demanda de inconstitucionalidad. En primer lugar, porque conforme a la jurisprudencia sentada precedentemente por la Corporación, aquellas demandas incoadas en el momento en que la norma está vigente deben ser decididas, aunque durante el trámite del proceso las disposiciones hayan perdido vigencia. El fundamento de la competencia para pronunciarse de fondo en estos casos, se encuentra en el principio de la “perpetuatio jurisdictionis” acogido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia cuando ejercía el control de constitucionalidad de las leyes, y adoptado igualmente por esta Corporación. En efecto, en pronunciamiento contenido en la Sentencia C-541 de 1993, se sentaron los siguientes criterios: “De acuerdo a la tesis que se prohija en este fallo, el órgano de control conserva plena competencia para pronunciarse sobre normas cuya derogatoria se produce después de iniciado el proceso y antes de que se dicte el fallo, sin que pueda ser despojada de ella por ulterior derogatoria del legislador ordinario o extraordinario.”

²²⁰ Ibidem.

²²¹ Sentencia C-070 de 2009, M.P. Humberto Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez. Reiterada en la Sentencia C-298 de 2011, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

COVID-19; y, posteriormente, ii) examinará el aporte solidario por el COVID-19 y las demás disposiciones, incluida la vigencia.

Análisis material del impuesto solidario por el COVID 19

84. Como fue descrito previamente, la jurisprudencia de este Tribunal ha enunciado un orden general para analizar los decretos legislativos con base en cada uno de los juicios de fondo. Sin embargo, es posible iniciar el estudio con el criterio que, *prima facie*, muestra de manera más clara razones de inconstitucionalidad. Esta opción es admisible porque responde a un criterio de razonabilidad y de eficiencia, ya que optimiza el trabajo de la Corte al no referirse a otros juicios previos a menos que sea necesario²²².

Con todo, esto no implica que obligatoriamente la Sala deba terminar su escrutinio si encuentra que el decreto incumple uno de los juicios. En efecto, puede optar por concluir su análisis o por continuar con el estudio de los demás criterios, sin que ello pueda ser considerado contradictorio o carente de técnica. Esta posibilidad se soporta en que no puede perderse de vista que el propósito del control constitucional de los decretos expedidos al amparo de un estado de excepción no se limita a establecer si una norma se ajusta o no a la Carta, su alcance puede ser mucho más amplio, pues se trata de la expresión de la complejidad de la función de la Corte como garante de la integridad y supremacía constitucionales. Por lo tanto, no sólo se justifica como parte de un ejercicio de saturación argumentativa, sino que tiene finalidades pedagógicas. En ese sentido, este tribunal tiene la atribución de decidir, según las circunstancias si, a pesar de encontrar que un decreto no supera uno de los estándares, se pronuncia sobre los demás juicios para analizar un decreto legislativo o si es indispensable referirse solo a uno de ellos para concretar el análisis constitucional de ciertos asuntos²²³.

85. Con base en estas consideraciones, la Corte advierte que el Decreto Legislativo 568 de 2020 no supera los juicios de no contradicción específica, no discriminación, motivación suficiente y necesidad fáctica. Para tal efecto, agotará el estudio solamente de estos presupuestos, pues de una parte considera indispensable pronunciarse sobre todos ellos para mayor claridad y en consideración a la trascendencia de los problemas constitucionales que plantea este caso y, de otra, no se considera necesario pronunciarse sobre otros juicios para no producir una saturación argumentativa.

El DL no supera el juicio de no contradicción específica²²⁴

86. Este escrutinio tiene por objeto verificar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos (i) no contraríen de manera específica la Constitución o los tratados internacionales; y (ii) no desconozcan el marco de referencia de la actuación del Ejecutivo en el estado de emergencia económica, social y ecológica, esto es, el

²²² Sentencia C-193 de 2020 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

²²³ Ibidem.

²²⁴ Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-467 de 2017 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-437 de 2017 M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, C-434 de 2017 M.P. Diana Fajardo Rivera, y C-409 de 2017 M.P. Alejandro Linares Cantillo, entre otras.

grupo de medidas descritas en los artículos 47²²⁵, 49²²⁶ y 50²²⁷ de la LEEE. La Corte ha destacado que entre las prohibiciones se encuentra, por expreso mandato constitucional y legal, la consistente en que el Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en el artículo 215 superior.

El Gobierno Nacional y algunos intervinientes defienden la constitucionalidad de la medida porque se trató del ejercicio del poder tributario extraordinario del Ejecutivo que materializó el deber superior de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado (art. 95.9 superior) y la concreción del principio de solidaridad. En efecto, los considerandos del DL enfatizaron en que el instrumento se fundaba en: i) el principio de solidaridad desarrollado por la jurisprudencia de la Corte²²⁸ y el aval que esta Corporación le ha dado a las medidas que imponen cargas a los particulares con el fin de atender las causas que originaron la emergencia²²⁹; ii) el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado contenido en el artículo 95.9 superior²³⁰; y, iii) el Decreto Legislativo 417, que habilita al Ejecutivo para adoptar todas las medidas adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos²³¹.

En concreto, indicó que el Director de Desarrollo Organizacional de la Función Pública certificó el número de funcionarios con salarios iguales o superiores a \$10.000.000.00. Esta población hace parte del potencial universo de contribuyentes servidores públicos del impuesto²³². Insistió en que Colombia Compra Eficiente certificó el número de contratistas con honorarios iguales o superiores a \$10.000.000.00, que representan el potencial universo de contribuyentes del impuesto. Refirió que el tributo tiene en cuenta la **capacidad económica** de los contribuyentes de mayores ingresos de las entidades del Estado, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión y pensionados de mayores ingresos²³³. Por todo lo anterior, concluyó que estas personas, en el marco del Estado Social de Derecho y en virtud del principio de solidaridad, están llamadas a colaborar con aquellos que se encuentran en estado

²²⁵ “Artículo 47. Facultades. En virtud de la declaración del Estado de Emergencia, el Gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Los decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con dicho Estado.

Parágrafo. Durante el Estado de Emergencia, el Gobierno podrá establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos casos las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.”

²²⁶ “Artículo 49. Reforma, adiciones o derogaciones de medidas. El Congreso podrá, durante el año siguiente a la declaratoria del Estado de Emergencia, reformar, derogar, o adicionar los decretos legislativos que dicte el Gobierno durante dicho Estado, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa gubernamental. También podrá, en cualquier momento, ejercer estas atribuciones en relación con las materias que sean de iniciativa de sus miembros.”

²²⁷ “Artículo 50. Derechos sociales de los trabajadores. De conformidad con la Constitución, en ningún caso el Gobierno podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos legislativos dictados durante el Estado de Emergencia.”

²²⁸ En particular, citó las Sentencias T-198 de 2014 y T-092 de 2015. Considerandos 18 y 19 del DL 568 de 2020.

²²⁹ Considerando 31 del DL 568 de 2020.

²³⁰ Considerandos 29 y 30 del DL 568 de 2020. Citó las sentencias C-272, C-222 y C-226, todas del 2011.

²³¹ Considerando 23 del DL 568 de 2020.

²³² Considerando 26 del DL 568 de 2020.

²³³ Considerando 29 del DL 568 de 2020.

de vulnerabilidad, situación de indefensión, desprotección o estado de marginación²³⁴.

87. Sin embargo, para la Sala, el impuesto solidario **no superó el juicio de no contradicción específica** por dos motivos: i) no cumplió con el principio de generalidad del tributo; y, ii) desconoció los principios de equidad e igualdad tributaria, en su dimensión horizontal. Este último caso, en el entendido de que el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones

Las razones consignadas en el decreto y reiteradas por el Gobierno Nacional denotan una aproximación aislada a los fundamentos de la medida sin reparar en el análisis sistemático de los principios que debe observar el ejercicio de la potestad tributaria en estados de excepción. A continuación, la Corte desarrollará los argumentos que sustentan dicha consideración:

El tributo desconoció el principio de generalidad

88. El DL analizado creó un impuesto directo que se causa entre el 1º de mayo y el 31 de julio de 2020. Los obligados con la medida impositiva son: i) los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución; ii) las personas naturales contratistas del Estado de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública; y, iii) los pensionados; todos ellos deben percibir salarios, honorarios o pensiones mensuales de \$10.000.000.00 o más. En este grupo están excluidos expresamente del gravamen el talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19; quienes realizan vigilancia epidemiológica; y, los miembros de la Fuerza Pública. Los demás elementos del tributo, fueron establecidos en función del grupo específico que configura el sujeto pasivo de la obligación.

89. Bajo este entendido, se trata de un gravamen de naturaleza particular. Consagró una obligación tributaria para ciertas personas que hacen parte de determinados sectores económicos, relacionados con el trabajo y la prestación de servicios en el sector público, al igual que los pensionados, que perciben un cierto nivel de ingresos exclusivamente por dicha actividad y condición. De este grupo excluyó a las personas que hacen parte del talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19; quienes realizan vigilancia epidemiológica; y, los miembros de la Fuerza Pública. Adicionalmente, no son sujetos del gravamen los trabajadores, los contratistas, los rentistas de capital y demás personas que perciban los mismos ingresos con ocasión de sus actividades en el sector privado. En tal sentido, la obligación fiscal sobre este grupo se basó en dos criterios exclusivos: i) su actividad laboral y, ii) el monto de los ingresos derivados de aquella.

90. Como se expuso previamente, la generalidad de los tributos tiene dos componentes, uno subjetivo que exige que todos los obligados correspondan a

²³⁴ Considerando 32 del DL 568 de 2020.

quienes tengan capacidad de contribución; y otro objetivo, que dispone que, si se grava un hecho, acto o negocio, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes²³⁵. Lo anterior no es obstáculo para que el legislador extraordinario pueda establecer tratamientos tributarios diferenciados, sin embargo, debe asumir la carga argumentativa que justifique las razones de la distinción en el reparto de la carga pública impositiva.

91. En el presente asunto, el Gobierno acudió a referencias globales, abstractas y retóricas para justificar la obligación impositiva del grupo descrito. En efecto, únicamente refirió la necesidad de materializar el deber de contribución de los ciudadanos con los gastos del Estado y el principio de solidaridad con la consagración del impuesto. No ofreció una justificación a la excepción del principio de generalidad, en particular porque existían otras personas (trabajadores y funcionarios privados) que estaban en igualdad de condiciones en términos de capacidad contributiva y no fueron gravados.

92. En efecto, la Sala insiste en que la potestad impositiva, aun en estados de excepción, está fundada en el deber general de las personas de tributar **dentro de conceptos de justicia y equidad** (art. 95.9 de la Carta). Este postulado significa que el Ejecutivo puede crear impuestos que tomen como sujetos pasivos a determinados grupos de personas con exclusión de otros, pero debe asumir una carga argumentativa calificada en la que justifique el trato diferenciado en términos de justicia y equidad tributaria. Ya que, si se considera que en situaciones de anormalidad institucional no es predicable el principio democrático de las contribuciones fiscales, el deber argumentativo del Gobierno Nacional es mayor, pues debe exponer de manera exhaustiva los fundamentos constitucionales para adoptar estas medidas.

En este caso, el decreto no manifestó las razones por las que los funcionarios, los contratistas del Estado y los pensionados con ingresos iguales o superiores a \$10.000.000.00 de pesos debían asumir, de manera exclusiva, la carga pública de financiar los programas de inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales a través del impuesto analizado. En particular, no expresó por qué dicha medida podía inaplicar el principio de generalidad del tributo y, a la vez, garantizar los principios de justicia y equidad tributaria. Para la Sala, se trató de un instrumento de política fiscal que impuso una obligación tributaria excesiva y arbitraria para un grupo específico, con exclusión de otras personas que podrían tener la misma capacidad contributiva, sin que existiera una justificación constitucional para dicho trato diferenciado.

Ahora bien, la Sala advierte que en este caso no es posible ampliar la medida tributaria al grupo de personas excluidas, al menos por dos razones: i) se trata de una expresión de la potestad impositiva que tienen tanto el Legislador Ordinario (en el marco de la normalidad institucional) como el Extraordinario (en estados de excepción) y, ii) desconocería el principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque el impuesto solo estuvo vigente para los meses de mayo, junio y julio. Bajo

²³⁵ Corte Constitucional, sentencia C-117 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

ese entendido, la extensión del instrumento fiscal vulneraría postulados superiores, por lo que no es una opción de decisión para la Corte.

La medida le dio un alcance equivocado al principio de solidaridad

93. De otra parte, la Sala no desconoce que la facultad impositiva también se funda en el **principio de solidaridad**. Sin embargo, en el presente asunto, el Ejecutivo le dio a este postulado un alcance que no tiene sustento en la Constitución. En efecto, el Presidente expuso una forma del deber de solidaridad calificado aplicable con mayor rigor y consecuencias tributarias más gravosas, únicamente a los funcionarios, contratistas del Estado y a los pensionados que perciben ingresos de \$10.000.000.00 de pesos o más, con exclusión de otras personas que cuentan con la misma capacidad tributaria. Bajo ese entendido, impuso un deber contributivo sólo al mencionado grupo por tener un determinado vínculo laboral, sin justificar la distorsión en el reparto igualitario de las cargas públicas. En otras palabras, les impuso la obligación de financiar los programas sociales de atención a la clase media y trabajadores informales, especialmente afectados con la pandemia, sin que existiera fundamento constitucional para tal fin.

La Carta no contiene una cláusula que obligue al grupo de sujetos pasivos del impuesto analizado a soportar un mayor sacrificio en la contribución al financiamiento de los gastos del Estado, por el solo hecho de tener un vínculo laboral con el Estado o percibir una prestación pensional por haber laborado en el mismo. En este caso, existían otros individuos en condiciones tributarias idénticas que fueron excluidos del llamado a la solidaridad sin existir una justificación constitucional válida. En otras palabras, el DL distorsionó el principio de solidaridad en materia fiscal para fracturar el postulado de generalidad del tributo y focalizar una mayor carga impositiva en un grupo. El único sustento fue la pertenencia a una determinada actividad laboral, lo que no encuentra asidero en ninguna cláusula superior.

94. Conforme a lo anterior, la Corte encuentra que el impuesto solidario es una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas que excluyó, sin justificación constitucional, a los trabajadores y funcionarios particulares que están en similares condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció los principios de generalidad del tributo y de solidaridad.

El impuesto vulneró los principios de equidad y justicia tributaria en su dimensión horizontal

95. Para el análisis de este aspecto, la Sala aplicará la metodología desarrollada en la jurisprudencia de este Tribunal. A tal efecto, la **Sentencia C-169 de 2014**²³⁶ estructuró los siguientes elementos para analizar la posible violación de la equidad tributaria: i) el monto a pagar por concepto del tributo no fue definido con base en la capacidad de pago del contribuyente²³⁷; y, ii) se trata de un impuesto en virtud del

²³⁶ M.P. María Victoria Calle Correa. Reiterada por las Sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018, ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

²³⁷ Por ejemplo, en la Sentencia C-876 de 2002 M.P. Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la

cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente²³⁸.

96. En consecuencia y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable, además, preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal²³⁹. A continuación, la Sala procede a verificar si el instrumento impositivo creado por el Ejecutivo garantiza el principio de equidad tributaria horizontal.

El tributo no fue definido con base en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos

97. Sobre la medida analizada, la Corte considera que, desde una visión estructural de la equidad, a primera vista el impuesto solidario por el COVID-19 genera un problema constitucional, porque causa una presión fiscal sistémica excesiva sobre los ingresos laborales y pensionales de los obligados durante los meses de mayo, junio y julio del presente año, particularmente para aquellos que también son sujetos pasivos de otros tributos como el impuesto de renta, y que se cobra anticipadamente mediante el mecanismo de retención en la fuente. En otras palabras, la presión fiscal excesiva se acentúa al recaer sobre el ingreso bruto y aun con la detracción prevista de \$1.800.000.00, pues aquel mecanismo no permite establecer el ingreso neto de los contribuyentes y de esta manera, identificar la real y subjetiva capacidad de pago de los obligados. En este escenario, para establecer la real capacidad contributiva de los obligados, era necesario excluir los dineros destinados al pago de otros tributos como la renta (retención en la fuente) y otras deducciones legales, como es el caso de los aportes al Sistema General de Seguridad Social, entre otros.

Tal es el caso de los funcionarios, los contratistas del Estado y los pensionados que perciben una prestación superior a los 1000 UVT que pagan anticipadamente el impuesto de renta y otras deducciones legales asociadas a la seguridad social, estas últimas, pese a que no corresponden a obligaciones fiscales, si afectan el ingreso recibido por el contribuyente y que, ahora, asumen el valor del tributo solidario sobre la totalidad de sus ingresos. Este recaudo también se efectúa mediante la retención en la fuente y no permite la depuración de la base gravable. En efecto, solamente fijó un monto objetivo de detracción de \$1.800.000.00, sin consultar las particularidades de cada grupo obligado.

capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts. 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “*en ningún caso*” este patrimonio líquido podía ser “*inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001*”.

²³⁸ Es lo que ocurrió en la Sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

²³⁹ Sentencias C-010 de 2018 y C-291 de 2015 ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

En la medida impositiva analizada, los grupos en iguales condiciones contributivas resultaron gravados de manera desigual y sin justificación suficiente

98. En este caso debe analizarse no solo el impacto sistémico de la medida en términos de equidad, sino también los efectos que tiene el tributo sobre los grupos obligados. Bajo ese entendido, el estudio de constitucionalidad se centra en la dimensión horizontal de la equidad, que exige que dos o más sujetos o grupos, con igual capacidad contributiva, deben estar gravados en las mismas condiciones. En tal sentido, la Corte verificará los siguientes aspectos: i) si hay un sacrificio real de la equidad horizontal, es decir, si existe un trato asimétrico entre los obligados y quienes, con las mismas condiciones contributivas, no fueron llamados a cumplir con el deber fiscal o, existe un trato idéntico de los sujetos pasivos que no tuvo en cuenta sus diferencias; y, ii) la razonabilidad y proporcionalidad del sacrificio a la equidad tributaria en su dimensión horizontal con la medida impositiva. En este último punto, esta Corporación considerará algunos rasgos que claramente han definido una limitación al principio de equidad como irrazonable, por ejemplo, cuando las personas obligadas y el monto a pagar no se definen con base en la capacidad de pago del contribuyente; o cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias.

A continuación, la Sala adoptará la siguiente metodología de análisis: i) demostrará que el impuesto solidario implicó un sacrificio real de la equidad tributaria. Para tal efecto, caracterizará y comparará tanto los sujetos pasivos como aquellos que no fueron gravados o que fueron expresamente excluidos de la medida impositiva; ii) acreditará que la medida fue desproporcionada e irrazonable porque no tuvo en cuenta la capacidad contributiva y, además, presenta rasgos confiscatorios.

La medida tributaria implicó un sacrificio real de la equidad tributaria

99. En cuanto al sacrificio real del principio de equidad tributaria horizontal, en este caso sí se configura al menos en dos escenarios. De una parte, el decreto excluyó injustificadamente a los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios del Estado, específicamente los miembros de la Fuerza Pública y al personal sanitario que está expuesto al contagio por el COVID-19, que tienen la misma capacidad contributiva y que, en virtud del mencionado postulado, debían estar cobijados por la norma y obligados a tributar en igualdad de condiciones. De otra, la medida analizada estableció un régimen tributario simétrico para sujetos pasivos que son diferentes. En efecto, los servidores públicos, los contratistas del Estado y los pensionados (y dentro de este grupo no es igual referirse a los pensionados en el régimen de prima media con prestación definida que a los del régimen de ahorro individual), son personas que pertenecen a grupos poblacionales diferenciados. No obstante, fueron destinatarios de una carga impositiva paritaria injustificada en términos de equidad y de igualdad tributaria.

A continuación, la Sala presenta una breve caracterización de los sujetos obligados fiscalmente y de aquellos que fueron excluidos por la regulación tributaria analizada. De manera especial, la Corte mostrará que no todos los servidores públicos tienen el mismo grado de estabilidad en el empleo, que fue uno de los argumentos que

sostuvieron algunos intervinientes para explicar la diferencia de trato de los servidores públicos con los trabajadores del sector privado. Este planteamiento, además, como se verá, resulta insostenible para el caso de los contratistas del Estado y de los pensionados. Veamos:

Los sujetos pasivos del impuesto solidario y sus diferencias

99.1. **Los servidores públicos** son todas aquellas personas que trabajan para el Estado, es decir, las personas que prestan sus servicios a las entidades públicas. Según el artículo 123 Constitucional “*Son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios*”. Así pues, dentro del género de servidor público, la Carta establece las siguientes especies: los miembros de las corporaciones públicas, empleados públicos y trabajadores oficiales.

99.1.1. Los **miembros de las corporaciones públicas**: son los ediles, concejales, diputados y congresistas. Algunos de ellos tienen una vinculación particular con el Estado. Un ejemplo es el artículo 312 Constitucional que dispone que “*Los concejales no tendrán la calidad de empleados públicos. La ley podrá determinar los casos en que tengan derecho a honorarios por su asistencia a sesiones*”. Asimismo, estos cargos tienen un periodo legal para su ejercicio, por lo tanto, una vez finalizado, el funcionario termina la vinculación. En tal sentido, su estabilidad está relacionada con el periodo fijo para el cargo al que fueron elegidos.

99.1.2. Los **empleados públicos**: tienen en común que su vinculación es a través de acto administrativo, previa suscripción de un acta de posesión. El vínculo puede ser de carácter legal, estatutario o reglamentario y es unilateral porque la relación laboral está definida por la ley, estatuto o reglamento y no admite la discusión de sus cláusulas.

Ahora bien, los empleos públicos no comparten la misma naturaleza y según la Ley 909 de 2004 estos pueden ser: (a) empleos públicos de carrera, (b) empleos públicos de libre nombramiento y remoción, (c) empleos de elección popular, (d) empleos a periodo fijo y, (e) empleos temporales. La ley 909 de 2004²⁴⁰ también dispuso las clases de nombramientos en el empleo público: en propiedad/ordinario, provisional, en periodo de prueba, y por ascenso.

99.1.3. Los **empleos públicos de carrera** son la regla general de los órganos y entidades del Estado. La excepción son los de elección popular, libre nombramiento y remoción, los de los trabajadores oficiales y los demás que determine la ley.

En el país coexisten tres regímenes de carrera que son: **(i)** el régimen general, que aplica en ausencia de dictado específico a todas las entidades del Estado con excepción de las que tengan su régimen especial en la ley; **(ii)** el régimen especial de

²⁴⁰ ARTÍCULO 23. CLASES DE NOMBRAMIENTOS. Los nombramientos serán ordinarios, en período de prueba o en ascenso, sin perjuicio de lo que dispongan las normas sobre las carreras especiales. // Los empleos de libre nombramiento y remoción serán provistos por nombramiento ordinario, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para el desempeño del empleo y el procedimiento establecido en esta ley. // Los empleos de carrera administrativa se proveerán en período de prueba o en ascenso con las personas que hayan sido seleccionadas mediante el sistema de mérito, según lo establecido en el Título V de esta ley.

carrera, del que hacen parte la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República, la Procuraduría General de la Nación, los entes universitarios autónomos y, la Rama Judicial, entre otros. Estos órganos o entidades, por el papel que juegan dentro del Estado están dotados de autonomía para regular, administrar y vigilar su propio sistema de carrera; (iii) el régimen específico de carrera administrativa, al que de conformidad con el artículo 4° de la Ley 909 de 2004 pertenecen la Dirección Nacional de Inteligencia, el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, el personal científico y tecnológico de las entidades públicas que conforman el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología, las distintas Superintendencias, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil.

Sin importar el régimen de carrera del servidor o aspirante, el ordenamiento jurídico exige que el acceso y permanencia en los cargos sea mediante concurso de méritos. Se trata de un proceso que analiza las competencias y calidades de los aspirantes. La provisión definitiva de estos empleos se realiza a través de un nombramiento en período de prueba, una vez el servidor ha superado un concurso de méritos.

En relación con la estabilidad laboral de los empleados de carrera, la Corte en la **Sentencia T-374 de 2000**²⁴¹ indicó que “(...) *no hay duda de que la pertenencia a la carrera administrativa implica para los empleados escalafonados en ella la estabilidad en el empleo, sin embargo, esa sola circunstancia no obliga al Estado a mantener los cargos que estos ocupan, por siempre y para siempre, pues pueden existir razones y situaciones que justifiquen la supresión de los mismos. La estabilidad, como tantas veces se ha dicho, ‘no significa que el empleado sea inamovible’*”.

Por su parte, la Ley 909 de 2004 habilita que los cargos de carrera administrativa también puedan proveerse de manera transitoria mediante encargo²⁴² o nombramiento provisional²⁴³. El encargo recae en personas con derechos de carrera y el nombramiento provisional guarda relación con el personal que no haya sido sometido a un proceso de selección en concurso de méritos.

²⁴¹ M. P. Álvaro Tafur Galvis

²⁴² ARTÍCULO 24. ENCARGO. <Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 1960 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Mientras se surte el proceso de selección para proveer empleos de carrera administrativa, los empleados de carrera tendrán derecho a ser encargados en estos si acreditan los requisitos para su ejercicio, poseen las aptitudes y habilidades para su desempeño, no han sido sancionados disciplinariamente en el último año y su última evaluación del desempeño es sobresaliente.// En el evento en que no haya empleados de carrera con evaluación sobresaliente, el encargo deberá recaer en quienes tengan las más altas calificaciones descendiendo del nivel sobresaliente al satisfactorio, de conformidad con el sistema de evaluación que estén aplicando las entidades. Adicionalmente el empleado a cumplir el encargo deberá reunir las condiciones y requisitos previstos en la ley.// El encargo deberá recaer en un empleado que se encuentre desempeñando el cargo inmediatamente inferior de la planta de personal de la entidad.// Los cargos de libre nombramiento y remoción, en caso de vacancia temporal o definitiva, podrán ser provistos a través del encargo de empleados de carrera o de libre nombramiento y remoción, que cumplan los requisitos y el perfil para su desempeño. // En caso de vacancia definitiva el encargo será hasta por el término de tres (3) meses, prorrogable por tres (3) meses más, vencidos los cuales el empleo deberá ser provisto en forma definitiva.

²⁴³ ARTÍCULO 25. PROVISIÓN DE LOS EMPLEOS POR VACANCIA TEMPORAL. Los empleos de carrera titulares se encuentren en situaciones administrativas que impliquen separación temporal de los mismos serán provistos en forma provisional solo por el tiempo que duren aquellas situaciones, cuando no fuere posible proveerlos mediante encargo con servidores públicos de carrera.

99.1.4. Los empleados en nombramiento provisional: En relación con los empleados en nombramiento provisional, la Corte en la **Sentencia T-096 de 2018**²⁴⁴ determinó que:

“De manera excepcional, la ley permite que los empleos de carrera puedan ser ocupados por servidores nombrados en provisionalidad cuando se presenten vacancias definitivas o temporales y, por razones del servicio, se requiera de personal suficiente para atender las necesidades de la administración, mientras estos se proveen en propiedad conforme a las formalidades legales o cesa la situación que originó la vacancia. En ese contexto, ha dicho la Corte, si bien es cierto el servidor no podrá permanecer indefinidamente en el cargo, tampoco se crea una equivalencia a un empleo de libre nombramiento y remoción, de ahí que no proceda su desvinculación por la simple voluntad discrecional del nominador.

Bajo ese entendido, los servidores nombrados en provisionalidad en cargos de carrera, tal y como lo ha reconocido esta corporación en reiterados pronunciamientos, gozan de una estabilidad laboral relativa o intermedia, que se traduce en que su retiro del servicio público solo tendrá lugar por causales objetivas previstas en la Constitución y en la ley, o para proveer el cargo que ocupan con una persona que haya superado satisfactoriamente el respectivo concurso de méritos...”

99.1.5. Los empleos de libre nombramiento y remoción: son aquellos cuya provisión corresponde, de manera discrecional, a la autoridad nominadora. De conformidad con la Ley 909 de 2004²⁴⁵, serán provistos por nombramiento ordinario, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para el desempeño del empleo y el procedimiento establecido en esta ley.

Según la **Sentencia C-514 de 1994**²⁴⁶ hay dos tipos de consideraciones que habilitan la clasificación de un empleo como de libre nombramiento y remoción, estas son “(i) de un lado, hacer referencia a funciones directivas, de manejo, de conducción u orientación institucional y, (ii) de otro, referirse a cargos en los cuales es necesaria la confianza de los servidores que tienen esa clase de responsabilidades.”

²⁴⁴ M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

²⁴⁵ ARTÍCULO 5o. CLASIFICACIÓN DE LOS EMPLEOS. Los empleos de los organismos y entidades regulados por la presente ley son de carrera administrativa, con excepción de: 1. Los de elección popular, los de período fijo, conforme a la Constitución Política y la ley, los de trabajadores oficiales y aquellos cuyas funciones deban ser ejercidas en las comunidades indígenas conforme con su legislación. 2. Los de libre nombramiento y remoción que correspondan a uno de los siguientes criterios: a) Los de dirección, conducción y orientación institucionales, cuyo ejercicio implica la adopción de políticas o directrices así: (...) b) Los empleos cuyo ejercicio implica especial confianza, que tengan asignadas funciones de asesoría institucional, asistenciales o de apoyo, que estén al servicio directo e inmediato de los siguientes funcionarios, siempre y cuando tales empleos se encuentren adscritos a sus respectivos despachos así: (...) c) Los empleos cuyo ejercicio implica la administración y el manejo directo de bienes, dineros y/o valores del Estado; (...) d) Los empleos que no pertenezcan a organismos de seguridad del Estado, cuyas funciones como las de escolta, consistan en la protección y seguridad personales de los servidores públicos. e) <Literal adicionado por el artículo 1 de la Ley 1093 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los empleos que cumplan funciones de asesoría en las Mesas Directivas de las Asambleas Departamentales y de los Concejos Distritales y Municipales; f) <Literal adicionado por el artículo 1 de la Ley 1093 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los empleos cuyo ejercicio impliquen especial confianza que tengan asignadas funciones de asesoría institucional, que estén adscritos a las oficinas de los secretarios de despacho, de los Directores de Departamento Administrativo, de los gerentes, tanto en los departamentos, distritos especiales, Distrito Capital y distritos y municipios de categoría especial y primera.

²⁴⁶ M.P. José Gregorio Hernández.

Por otro lado, en cuanto a la estabilidad laboral de este tipo de servidores, esta Corporación en la **Sentencia T-686 de 2015**²⁴⁷ estableció que “(...) *los cargos de libre nombramiento y remoción comportan un tratamiento diferente del que se discierne a los empleos de carrera administrativa, conforme se evidencia tratándose de la estabilidad que es “prerrogativa especial” de la carrera y que no asiste plenamente a los empleados de libre nombramiento y remoción, en cuyo caso es “restringida o precaria”, puesto que “la vinculación, permanencia o retiro de sus cargos depende de la voluntad del empleador, quien goza de cierta discrecionalidad para decidir libremente sobre estos asuntos”.*

99.1.6. Los **empleos de elección popular**: En estos casos, los cargos se proveen con los candidatos elegidos por los ciudadanos, a través del sufragio universal para un periodo institucional establecido en la ley. De conformidad con el artículo 125 de la Carta son empleos públicos de elección popular los de Presidente de la República, vicepresidente, gobernador y alcalde, entre otros. Estos cargos tienen funciones precisas en la Constitución y la ley.

En el mismo sentido, el artículo 293 superior determina que “(...) *[s]in perjuicio de lo establecido en la Constitución, la ley determinará las calidades, inhabilidades, incompatibilidades, fecha de posesión, períodos de sesiones, faltas absolutas o temporales, causas de destitución y formas de llenar las vacantes de los ciudadanos que sean elegidos por voto popular para el desempeño de funciones públicas en las entidades territoriales. La ley dictará también las demás disposiciones necesarias para su elección y desempeño de funciones”.*

99.1.7. Los **empleados públicos de periodo fijo**: son quienes se vinculan a la administración por un periodo fijo determinado en la Constitución o en la ley. Esta Corte definió a este tipo de empleados públicos en la **Sentencia T-137 de 2014**²⁴⁸ como aquellos que “(...) *Se hallan delimitados temporalmente por el término en que se haya concebido la labor, de manera que el funcionario puede ser retirado del cargo al momento en que se cumpla el plazo establecido para estos efectos. Entre los funcionarios que ejercen estos cargos se puede identificar al Contralor General de la República, Procurador Nacional, Defensor del Pueblo, Registrador Nacional, Magistrados, contralores departamentales y municipales, personeros municipales, entre otros”.*

En relación con la aplicación de la garantía de la estabilidad laboral reforzada en cargos con periodo fijo, la Corte en **Sentencia T-014 de 2019**²⁴⁹ precisó que “(...) *la estabilidad laboral reforzada es predicable de los empleos públicos, específicamente cuando se trata de cargos que tienen término fijo. En efecto, mientras el vínculo esté vigente, la garantía constitucional descrita opera plenamente en las condiciones establecidas por la jurisprudencia de esta Corte, no así cuando se pretende extender el periodo establecido por la ley o cuando el mismo ya se ha cumplido”.*

²⁴⁷ M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

²⁴⁸ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

²⁴⁹ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Esta vinculación se diferencia con los empleos de elección popular en que, si bien son de periodo fijo, en este caso se refiere a aquellos provistos a través de la elección que hace un cuerpo colegiado o aquellos dispuestos mediante nombramiento, en ambos casos para un periodo institucional definido en la Constitución o en la ley.

99.1.8. Los **empleos públicos de periodo temporal**: se encuentren vinculados en una planta temporal creada para un proyecto específico, o para cumplir funciones que no realiza el personal de planta por no formar parte de las actividades permanentes de la administración.

Esta categoría de empleados públicos fue introducida por primera vez en el artículo 21 de la Ley 909 de 2004²⁵⁰. La Corte en **Sentencia T-137 de 2014**²⁵¹, definió las características de este tipo de empleo, así *“(i) no cumplen funciones del personal de la planta debido a que no hacen parte de ella; (ii) desarrollan programas o proyectos de duración limitada; (iii) suplen necesidades de personal por sobrecarga de trabajo, debido a sobrecarga laboral; (iv) desarrollan labores de consultoría y asesoría institucional con una duración no superior a los doce (12) meses y con estrecha relación con el objeto y la naturaleza de la institución.”*

Más adelante, en la misma decisión, este Tribunal abordó la cuestión de la estabilidad laboral de los empleados temporales y se estableció que *“(...) son beneficiarios de una estabilidad laboral intermedia o relativa que les permite ser valorados bajo criterios técnicos y no discrecionales, por ello no pueden equipararse a los cargos de libre nombramiento y remoción. El adjetivo que define como intermedia o relativa a este tipo de estabilidad, tiene como punto causal la premisa fáctica según la cual, este tipo de funcionarios no obstante encontrarse excluidos de ser valorados a través de un ámbito de discrecionalidad absoluta del nominador, no gozan de una estabilidad laboral reforzada hasta tanto no se provea el cargo mediante concurso de méritos.”*

²⁵⁰ ARTÍCULO 21. EMPLEOS DE CARÁCTER TEMPORAL. 1. De acuerdo con sus necesidades, los organismos y entidades a los cuales se les aplica la presente Ley, podrán contemplar excepcionalmente en sus plantas de personal empleos de carácter temporal o transitorio. Su creación deberá responder a una de las siguientes condiciones: a) Cumplir funciones que no realiza el personal de planta por no formar parte de las actividades permanentes de la administración; b) Desarrollar programas o proyectos de duración determinada; c) Suplir necesidades de personal por sobrecarga de trabajo, determinada por hechos excepcionales; d) Desarrollar labores de consultoría y asesoría institucional de duración total, no superior a doce (12) meses y que guarde relación directa con el objeto y la naturaleza de la institución. 2. La justificación para la creación de empleos de carácter temporal deberá contener la motivación técnica para cada caso, así como la apropiación y disponibilidad presupuestal para cubrir el pago de salarios y prestaciones sociales. 3. <Aparte subrayado CONDICIONALMENTE exequible> El ingreso a estos empleos se efectuará con base en las listas de elegibles vigentes para la provisión de empleos de carácter permanente, sin que dichos nombramientos ocasionen el retiro de dichas listas. De no ser posible la utilización de las listas se realizará un proceso de evaluación de las capacidades y competencias de los candidatos. 4. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> <Numeral adicionado por el artículo 6 del Decreto Ley 894 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> El nombramiento en los empleos temporales se efectuará mediante acto administrativo en el que se indicará el término de su duración, al vencimiento del cual quien lo ocupe quedará retirado del servicio automáticamente. Sin embargo, antes de cumplirse dicho término, el nominador en ejercicio de la facultad nominadora podrá declarar la insubsistencia del nombramiento, cuando el servidor no cumpla las metas del proyecto o actividades que dieron lugar a la creación de los mismos, de acuerdo con la evaluación que se establezca para el efecto y mediante acto administrativo motivado. De igual manera, el retiro del servicio de los empleados temporales se podrá efectuar por las causales consagradas en los literales d), h), i), j), k), m) y n) del artículo 41 de la Ley 909 de 2004.

²⁵¹ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Con todo, es importante diferenciar entre los empleos temporales y los supernumerarios. El Decreto Ley 1042 de 1978²⁵² establece la figura del supernumerario para suplir vacancias temporales de los empleados públicos en casos de licencias o vacaciones, así como para desarrollar actividades de carácter netamente transitorio. Respecto a las diferencias entre la figura de empleos temporales y la de los supernumerarios la Corte Constitucional, en **Sentencia C-422 de 2012**²⁵³ determinó que la vinculación de los supernumerarios se limita:

“(...) a tres casos: (i) licencias; (ii) vacaciones de los empleados de planta; (iii) funciones meramente transitorias. Mientras que el artículo 21 no solo establece requisitos precisos para la vinculación de empleados temporales, como lo son las necesidades propias de cada entidad, la existencia de una motivación técnica para cada caso, la apropiación y disponibilidad presupuestal, sino que se hace efectiva en casos diferentes a los contemplados para los supernumerarios: (i) funciones que no realiza el personal de planta; (ii) programas y proyectos de duración determinada; (iii) para suplir necesidades de personal por sobrecarga debido a hechos excepcionales; (iv) en labores de consultoría y asesoría institucional de una duración no mayor a doce meses. Además, dicha disposición establece que quienes serán contratados, pertenecerán a las mismas listas de elegibles para cargos permanentes, o en su defecto, por medio de una evaluación de capacidades y competencias. Así, ninguna de las situaciones contempladas en dicha disposición se refiere a la suplencia de cargos de empleados públicos permanentes por vacaciones o licencias.”

99.1.9. Los trabajadores oficiales: Por otro lado, se encuentran los trabajadores oficiales quienes, por regla general, laboran en empresas industriales y comerciales del Estado y en sociedades de economía mixta con más de 90% de capital oficial. Por excepción, son quienes laboran en la construcción y mantenimiento de las obras públicas. Su vinculación es a través de un contrato de trabajo y es un vínculo bilateral. Este tipo de servidores pueden discutir las cláusulas de sus contratos, presentar pliegos de peticiones y, en general, tienen todas las facultades de los trabajadores del sector privado.

En cuanto a su salario, el artículo 150 superior, numeral 19, literal f), fijó que *“(...) el Gobierno Nacional de acuerdo con los criterios y objetivos que establezca el legislador, solo está autorizado para regular el régimen de prestaciones sociales mínimas, por lo que, lo atinente a su remuneración salarial puede pactarse en el correspondiente contrato de trabajo, y en su defecto, se rige por lo establecido en las normas laborales que regulan las relaciones laborales entre particulares.”*

²⁵² ARTICULO 83. DE LOS SUPERNUMERARIOS. Para suplir las vacancias temporales de los empleados públicos en caso de licencias o vacaciones, podrá vincularse personal supernumerario. También podrán vincularse supernumerarios para desarrollar actividades de carácter netamente transitorio. La remuneración de los supernumerarios se fijará de acuerdo con las escalas de remuneración establecidas en el presente Decreto, según las funciones que deban desarrollarse. La vinculación de supernumerarios se hará mediante resolución administrativa en la cual deberá constar expresamente el término durante el cual se prestarán los servicios y la asignación mensual que vaya a pagarse.

²⁵³ M.P. Mauricio González Cuervo.

La estabilidad laboral de un trabajador oficial es la misma de un trabajador del sector privado, es decir, el despido se analiza en relación con que sea haya efectuado con o sin justa causa y en caso de que sea sin justa causa se obliga al pago de la indemnización del trabajador.

99.2. Los contratos administrativos de prestación de servicios: el Estatuto de Contratación Estatal define los contratos de prestación de servicios como “(...) aquellos que celebra la entidad estatal para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad” y dispone la norma que estos contratos “solo podrán celebrarse con personas naturales cuando tales actividades no pueden realizarse con el personal de planta o requieran conocimientos especializados.”, también se aclara que, “en ningún caso estos contratos generan relación laboral, ni prestaciones sociales y se celebran por el término estrictamente indispensable.”²⁵⁴

99.3. Los pensionados: La importancia del derecho a la pensión radica en la relación que tiene con el mínimo vital y la subsistencia digna del trabajador que llegó al final de su vida laboral y que requiere de un ingreso fijo para asegurar el descanso en la vejez o imposibilidad para desempeñarse laboralmente. Por lo tanto, la pensión es una prestación económica destinada a asegurar la vida en condiciones de dignidad de la persona y la de su familia. En este sentido, esta Corporación ha definido la

²⁵⁴ Sobre los contratos de prestación de servicios como forma de vinculación en la administración pública, es oportuno resaltar que el artículo 32 de la ley 80 de 1993, consagra que “son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad” y dentro de éstos se relaciona el “contrato de prestación de servicios”. También, el numeral 3° del mencionado artículo 32 establece: “3°. Contrato de prestación de servicios. Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimiento especializado. // En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable”. Con respecto a la vinculación mediante contrato de prestación de servicios, el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, dispone que: “ARTICULO 32. “DE LOS CONTRATOS ESTATALES (...) 3°. Contrato de prestación de servicios. Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados. // En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable.”. A su turno, el numeral 4 del artículo 2° de la Ley 1150 de 2007, por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos, establece que: “ARTÍCULO 2°. DE LAS MODALIDADES DE SELECCIÓN. La escogencia del contratista se efectuará con arreglo a las modalidades de selección de licitación pública, selección abreviada, concurso de méritos y contratación directa, con base en las siguientes reglas: (...) 4. Contratación directa. La modalidad de selección de contratación directa, solamente procederá en los siguientes casos: (...) h) Para la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales; (...).”. Por último, el Decreto 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, señala: “ARTÍCULO 2.2.1.2.1.4.9. Contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que solo pueden encomendarse a determinadas personas naturales. Las Entidades Estatales pueden contratar bajo la modalidad de contratación directa la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con la persona natural o jurídica que esté en capacidad de ejecutar el objeto del contrato, siempre y cuando la Entidad Estatal verifique la idoneidad o experiencia requerida y relacionada con el área de que se trate. En este caso, no es necesario que la Entidad Estatal haya obtenido previamente varias ofertas, de lo cual el ordenador del gasto debe dejar constancia escrita. // Los servicios profesionales y de apoyo a la gestión corresponden a aquellos de naturaleza intelectual diferentes a los de consultoría que se derivan del cumplimiento de las funciones de la Entidad Estatal, así como los relacionados con actividades operativas, logísticas, o asistenciales. // La Entidad Estatal, para la contratación de trabajos artísticos que solamente puedan encomendarse a determinadas personas naturales, debe justificar esta situación en los estudios y documentos previos. (Decreto 1510 de 2013, artículo 81)” al respecto ver la Sentencia C-614 de 2009 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

pensión como “(...) *un salario diferido del trabajador, fruto de su ahorro forzoso durante toda una vida de trabajo*”²⁵⁵; es decir, “(...) *el pago de una pensión no es una dádiva súbita de la Nación, sino el simple reintegro que del ahorro constante durante largos años, es debido al trabajador*”²⁵⁶. De este modo, se torna en “(...) *la protección especial que el Estado está obligado a otorgar al trabajo en todas sus modalidades*”²⁵⁷”

A través de la Ley 100 de 1993, el Legislador creó el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones y estableció dos regímenes de pensiones excluyentes que coexisten: el régimen solidario de prima media con prestación definida y el régimen de ahorro individual con solidaridad. Aunque la afiliación a cualquiera de estos regímenes es obligatoria, la selección de uno de estos sistemas es libre y, una vez hecha la selección inicial, los afiliados tienen la posibilidad de trasladarse de un régimen pensional a otro, con el cumplimiento de las condiciones establecidas en el literal e) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993²⁵⁸.

El régimen de ***prima media con prestación definida*** está consagrado en el artículo 32 de esta normativa como un régimen solidario de prestación definida, en el que “(...) *los aportes de los afiliados y sus rendimientos, constituyen un fondo común de naturaleza pública, que garantiza el pago de las prestaciones de quienes tengan la calidad de pensionados en cada vigencia, los respectivos gastos de administración y la constitución de reservas de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley*”.

En este régimen, el monto de la pensión resulta del promedio del ingreso mensual de los últimos 10 años o del tiempo total de cotización²⁵⁹ y equivaldrá a un porcentaje del valor final²⁶⁰.

²⁵⁵ Al respecto, ver las sentencias C-1380 de 2000 M.P Alfredo Beltrán Sierra; C-247 de 2001 M.P Carlos Gaviria Díaz; C-913 de 2013 M.P Nilson Pinilla Pinilla, entre otras.

²⁵⁶ Sentencias C-177 de 1998 M.P Alejandro Martínez Caballero y C-247 de 2001 M.P Carlos Gaviria Díaz.

²⁵⁷ Sentencia T-968 de 2006 M.P Marco Gerardo Monroy Cabra.

²⁵⁸ “Los afiliados al Sistema General de Pensiones podrán escoger el régimen de pensiones que prefieran. Una vez efectuada la selección inicial, estos sólo podrán trasladarse de régimen por una sola vez cada cinco (5) años, contados a partir de la selección inicial. Después de un (1) año de la vigencia de la presente ley, el afiliado no podrá trasladarse de régimen cuando le faltaren diez (10) años o menos para cumplir la edad para tener derecho a la pensión de vejez”.

²⁵⁹ A este respecto, el artículo 21 reza: “Se entiende por ingreso base para liquidar las pensiones previstas en esta ley, el promedio de los salarios o rentas sobre los cuales ha cotizado el afiliado durante los diez (10) años anteriores al reconocimiento de la pensión, o en todo el tiempo si este fuere inferior para el caso de las pensiones de invalidez o sobrevivencia, actualizados anualmente con base en la variación del índice de precios al consumidor, según certificación que expida el DANE. // Cuando el promedio del ingreso base, ajustado por inflación, calculado sobre los ingresos de toda la vida laboral del trabajador, resulte superior al previsto en el inciso anterior, el trabajador podrá optar por este sistema, siempre y cuando haya cotizado 1250 semanas como mínimo”.

²⁶⁰ Para la pensión de vejez (art.34), este monto equivale al 65% del ingreso base de liquidación. Por cada 50 semanas adicionales a 1000, el porcentaje aumenta a 2% hasta 1200 semanas. Por cada 50 semanas adicionales a las 1.200 hasta las 1.400, este porcentaje se incrementará en 3% en lugar del 2%, hasta completar un monto máximo del 85% del ingreso base de liquidación.

Respecto a la pensión de invalidez, el artículo 40 establece: “El monto mensual de la pensión de invalidez será equivalente a:

a. El 45% del ingreso base de liquidación, más el 1.5% de dicho ingreso por cada cincuenta (50) semanas de cotización que el afiliado tuviese acreditadas con posterioridad a las primeras quinientas (500) semanas de cotización, cuando la disminución en su capacidad laboral sea igual o superior al 50% e inferior al 66%.

b. El 54% del ingreso base de liquidación, más el 2% de dicho ingreso por cada cincuenta (50) semanas de cotización que el afiliado tuviese acreditadas con posterioridad a las primeras ochocientas (800) semanas de cotización, cuando la disminución en su capacidad laboral es igual o superior al 66%.

La pensión por invalidez no podrá ser superior al 75% del ingreso base de liquidación.

En ningún caso la pensión de invalidez podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual.

La pensión de invalidez se reconocerá a solicitud de parte interesada y comenzará a pagarse, en forma retroactiva, desde la fecha en que se produzca tal estado”.

La **Sentencia C-258 de 2013**²⁶¹ manifestó que se trata de un sistema público de beneficio definido que se caracteriza por: **(i)** los aportes de los afiliados constituyen un fondo común de naturaleza pública; **(ii)** el afiliado no asume los riesgos financieros; y, **(iii)** el valor de la pensión de vejez no depende del ahorro sino del tiempo acumulado y el salario base de cotización. Este régimen es administrado por un organismo estatal. De igual manera, la Ley 100 de 1993 consagra una serie de requisitos para acceder a la pensión en términos de edad, ingreso base de cotización (IBC) y semanas cotizadas.

Por su parte, el régimen de **ahorro individual con solidaridad** es el “(...) conjunto de entidades, normas y procedimientos, mediante los cuales se administran los recursos privados y públicos destinados a pagar las pensiones y prestaciones que deban reconocerse a sus afiliados”²⁶². Las administradoras ofrecen diferentes fondos de pensiones, para que los afiliados una vez informados elijan aquellos que se ajusten en mejor forma a sus edades y perfiles de riesgo. De esta manera, la administradora tendrá las herramientas suficientes para gestionar adecuadamente los recursos y procurar el mejor retorno posible al final del periodo de acumulación de aportes o hasta cuando el afiliado y/o sus beneficiarios tengan derecho a la pensión bajo la modalidad de retiro programado, si es del caso²⁶³.

Además, una parte de los aportes es capitalizada en la cuenta individual de ahorro pensional de cada afiliado. Otra parte se destina al pago de primas de seguros para atender las pensiones de invalidez y de sobrevivientes y la asesoría para la contratación de la renta vitalicia, financiar el Fondo de Solidaridad Pensional y cubrir el costo de administración del régimen. Asimismo, las entidades administradoras deberán garantizar una rentabilidad mínima del fondo de pensiones que administran. Finalmente, el Estado tiene la obligación de aportar los recursos que sean necesarios para garantizar el pago de pensiones mínimas, cuando la capitalización de los aportes de los afiliados sea insuficiente²⁶⁴.

Por último, los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad también pueden cotizar valores superiores a los límites mínimos, con el fin de optar por una pensión mayor o un retiro anticipado²⁶⁵.

Finalmente, para la pensión de sobrevivientes, el artículo 48 dispone:

“El monto mensual de la pensión de sobrevivientes por muerte del pensionado será igual al 100% de la pensión que aquel disfrutaba.

El monto mensual de la Pensión total de sobrevivientes por muerte del afiliado será igual al 45% del ingreso base de liquidación más 2% de dicho ingreso por cada cincuenta (50) semanas adicionales de cotización a las primeras quinientas (500) semanas de cotización, sin que exceda el 75% del ingreso base de liquidación.

En ningún caso el monto de la pensión podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente, conforme a lo establecido en el artículo 35 de la presente Ley.

No obstante, lo previsto en este artículo, los afiliados podrán optar por una pensión de sobrevivientes equivalente al régimen de pensión de sobrevivientes del ISS, vigente con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley equivalente al 65% del ingreso base de liquidación, siempre que se cumplan las mismas condiciones establecidas por dicho instituto”.

²⁶¹ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

²⁶² Art.59.

²⁶³ Ibidem.

²⁶⁴ Art.60.

²⁶⁵ Ibidem, art.62.

La **Sentencia C-258 de 2013**²⁶⁶ precisó que en este régimen los afiliados tienen derecho a una pensión de vejez, siempre y cuando el capital acumulado en su cuenta de ahorro individual les permita financiar una pensión mensual. Los fondos son gestionados por las Administradoras de Fondos de Pensiones que son entidades privadas. Esta modalidad se caracteriza porque: (i) los aportes de los afiliados constituyen una cuenta de ahorro individual pensional, (ii) el afiliado asume el riesgo financiero de las inversiones que realice el fondo privado, (iii) el monto de la pensión de vejez depende del capital ahorrado, (iv) en el caso de cesación de aportes durante periodos de tiempo puede cobrarse una comisión por cesantía, y (vi) no es necesario cumplir con requisitos específicos de edad, sino que el acceso a la pensión depende del ahorro, aunque sí se establece un mínimo de semanas de cotización.

Los grupos excluidos del impuesto solidario y sus particularidades

Este apartado, como lo advirtió la Sala previamente, contiene la caracterización de los grupos que fueron identificados por el Gobierno Nacional y por los intervinientes como excluidos del tributo, tanto de forma tácita como expresa, por razones de solidaridad, estabilidad y protección del empleo, el ahorro y la inversión. Por tal razón y para efectos de adelantar el estudio de equidad horizontal, la Sala expone brevemente las principales características de los trabajadores particulares, los contratistas del sector privado, los rentistas de capital y los miembros de la Fuerza Pública.

99.4. Trabajadores particulares, contratistas del sector privado y rentistas. En cuanto a los trabajadores del sector privado, aquellos que se encuentran sujetos a las disposiciones del Código Sustantivo del Trabajo²⁶⁷. Por consiguiente, los elementos esenciales del contrato laboral se encuentran en el artículo 23 de esa normativa: en primer lugar, la actividad que realiza por sí misma la persona natural; en segundo lugar, la continuada subordinación o dependencia hacia el empleador; y, por último, el salario que recibe como retribución²⁶⁸.

A partir de lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha señalado que este contrato se caracteriza por ser oneroso, toda vez que “(...) *las partes buscan un beneficio mutuo: el empleador necesita de la actividad del trabajador para concentrarla en la producción de objetos, bienes y servicios, y este último se favorece de la actividad que desarrolla, en la medida que el empleador se la remunera*”²⁶⁹.

Cabe resaltar que el servicio y la remuneración son elementos propios tanto de la relación laboral como de la prestación de servicios profesionales. Sin embargo, sólo en la primera se presenta el componente de subordinación, el cual “(...) *comprende*

²⁶⁶ M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

²⁶⁷ Al respecto, el artículo 3 dispone: “[e]l presente Código regula las relaciones de derecho individual del Trabajo de carácter particular, y las de derecho colectivo del Trabajo, oficiales y particulares”.

²⁶⁸ “Artículo 23. Elementos esenciales. 1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales: a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo; b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. Todo ello sin que afecte el honor, la dignidad y los derechos mínimos del trabajador en concordancia con los tratados o convenios internacionales que sobre derechos humanos relativos a la materia obliguen al país; y c. Un salario como retribución del servicio”.

²⁶⁹ Sentencia C-478 de 2007 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

de modo general la dirección de las actividades [del trabajador], [y] la imposición de reglamentos y la función disciplinaria por parte del empleador”²⁷⁰. Por otro lado, el artículo 45 *ejusdem* establece que la duración del contrato puede ser indefinida o extenderse hasta que se cumpla el plazo pactado, termine la obra o labor o se ejecute el trabajo ocasional, accidental o transitorio²⁷¹.

Ahora bien, en lo que atañe a los contratistas independientes, el artículo 34 los define como “(...) *las personas naturales o jurídicas que contraten la ejecución de una o varias obras o la prestación de servicios en beneficios de terceros, por un precio determinado, asumiendo todos los riesgos, para realizarlos con sus propios medios y con libertad y autonomía técnica y directiva*”.

Finalmente, los rentistas de capital son aquellas personas naturales que perciben ingresos derivados de sus activos. Según el artículo 335 del Estatuto Tributario²⁷², estas rentas son aquellas obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.

99.5 Los miembros de la Fuerza Pública²⁷³: La Sala analiza este grupo en atención a que fueron expresamente excluidos del tributo estudiado y su caracterización es necesaria para verificar la equidad horizontal de la medida tributaria. En tal sentido, se trata de funcionarios públicos que tienen regímenes especiales de carrera, prestacional y disciplinario, de acuerdo con lo previsto en los artículos 217 y 218 de la Constitución. A tal efecto, la Sala hará una breve referencia sobre los mismos.

Sobre el **régimen prestacional**, el Decreto Ley 1211 de 1990, “*Por el cual se reforma el estatuto de personal de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares*”, contempla condiciones salariales y prestaciones sociales especiales, tales como: prima de actividad, prima de servicio anual, prima de orden público²⁷⁴, subsidio familiar, prima de servicio, prima de vacaciones, prima de especialista, prima de Estado Mayor, prima de cuerpo administrativo, y prima de navidad. Asimismo, prestaciones por muerte en actividad, que comprende muerte en combate²⁷⁵, muerte en misión de servicio²⁷⁶, muerte simplemente en actividad²⁷⁷.

Por su parte, el Decreto Ley 1796 de 2000, regula la evaluación de la capacidad sicofísica y de la disminución de la capacidad laboral y aspectos sobre incapacidades, indemnizaciones, pensión de invalidez e informes administrativos por lesiones de los miembros de la Fuerza Pública, personal civil al servicio del Ministerio de Defensa y personal no uniformado de la Policía Nacional, vinculado con anterioridad a la Ley

²⁷⁰ Sentencia C-397 de 2006 M.P. Jaime Araujo Rentería.

²⁷¹ “Artículo 45. Duración. El contrato de trabajo puede celebrarse por tiempo determinado, por el tiempo que dure la realización de una obra o labor determinada, por tiempo indefinido o para ejecutar un trabajo ocasional, accidental o transitorio”.

²⁷² “Artículo 335. Ingresos de la cédula general. (...) 2. Rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual (...)”.

²⁷³ Sentencia C-161 de 2016 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

²⁷⁴ “Artículo 98. PRIMA DE ORDEN PUBLICO. Los Oficiales y Suboficiales de las Fuerzas Militares que presten sus servicios en lugares donde se desarrollen operaciones militares para restablecer el orden público, tendrán derecho a una prima mensual de orden público equivalente al veinticinco por ciento (25%) del sueldo básico. El Ministerio de Defensa Nacional determinar las zonas y condiciones en que deba pagarse esta prima”.

²⁷⁵ Artículo 189.

²⁷⁶ Artículo 190.

²⁷⁷ Artículo 191.

100 de 1993. De esta suerte, se reconocen ciertas indemnizaciones, en condiciones diferentes a las de otros servidores estatales.

También, el Decreto 1212 de 1990, *“Por el cual se reforma el estatuto del personal y suboficiales de la Policía Nacional”*, regula unas condiciones salariales y prestaciones especiales tales como: prima de navidad, prima anual de servicio, **prima de orden público**²⁷⁸, subsidio familiar, prima de oficiales en retiro, prima de vacaciones, prima de especialista, prima académica superior, compensación por muerte y prima de navidad, **prima de riesgo**²⁷⁹, prima de vuelo, entre otras.

En **salud**, existe un Sistema de Salud de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional (Ley 352 de 1997), cuyo objeto consiste en *“prestar el servicio integral de salud en las áreas de promoción, prevención, protección, recuperación y rehabilitación del personal afiliado y sus beneficiarios y el servicio de sanidad inherentes a las operaciones militares y policiales”*. (Art. 2º). El Plan de Servicios de Sanidad Militar y Policial contempla atención terapéutica por el área de sicología y psiquiatría.

En asuntos de **vivienda**, el Ministerio de Defensa Nacional, por medio de la Caja Promotora de Vivienda Militar y Policial, empresa industrial y comercial del Estado de carácter financiero, gestiona, promueve y desarrolla programas de vivienda, tales como el Fondo de Solidaridad de Vivienda²⁸⁰.

La Ley 923 de 2004, adicionada por la Ley 1660 de 2013 y reglamentada por los Decretos 4433 de 2004, 1161 y 1162 de 2014, introdujo ciertas modificaciones al régimen de **prestaciones sociales y asignaciones de retiro**, a los miembros de la Fuerza Pública.

Este Tribunal ha considerado que el Legislador puede establecer regímenes especiales a los miembros de la fuerza pública con fundamento en la actividad riesgosa que realizan²⁸¹. Su régimen prestacional es diferente al de la generalidad de las personas, en especial por las particularidades de los destinatarios y la naturaleza específica de los servicios prestados²⁸². La **Sentencia C-789 de 2011**²⁸³ precisó que:

“Ya la Corte, en diversas oportunidades, ha reconocido que la diversidad en el tratamiento prestacional de los miembros de la fuerza pública tiene su origen en la naturaleza riesgosa de las funciones que desarrollan y que, a su vez, cumple con el fin constitucional de compensar el desgaste físico y mental que implica el estado latente de inseguridad al que se somete al militar y a los miembros de su familia durante largos períodos de tiempo”.

²⁷⁸ Artículo 72. PRIMA DE ORDEN PUBLICO. Los oficiales y suboficiales de la Policía Nacional que presten sus servicios en lugares donde se desarrollen operaciones policiales para restablecer el orden público, tendrán derecho a una prima mensual de orden público equivalente al veinticinco por ciento (25%) del sueldo básico. El Ministro de Defensa Nacional determinará las zonas y condiciones en que debe pagarse esta prima.

²⁷⁹ Artículo 77. PRIMA DE RIESGO. El oficial o suboficial de la Policía Nacional que preste sus servicios en los grupos de operaciones especiales y antiexplosivos, tendrá derecho a una prima de riesgo, equivalente al veinte por ciento (20%) del sueldo básico mensual.

²⁸⁰ Sentencia C-161 de 2016 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

²⁸¹ Sentencia C-161 de 2016 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Cfr. Sentencias C-461 de 1995 y C-665 de 1996.

²⁸² Ibidem.

²⁸³ M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

100. Realizada esta caracterización y la comparación entre los grupos, la Sala concluye que los dos escenarios descritos, de una parte, la exclusión de los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios del Estado, específicamente los miembros de la Fuerza Pública y al personal sanitario que está expuesto al contagio por el COVID-19; y, de otra, el régimen tributario simétrico para sujetos pasivos que son diferentes, constituyen fuertes indicios de un desborde de la potestad tributaria que puede generar una violación del principio de equidad horizontal. Lo anterior, por haber establecido ventajas fiscales y tratos simétricos entre los obligados sin aportar razones suficientes que sustentaran este tratamiento impositivo. En efecto, la medida excluyó a los rentistas de capital, trabajadores y contratistas del sector privado y a los miembros de la Fuerza Pública como sujetos pasivos del impuesto, no obstante que aquellos podrían tener la misma capacidad de pago y no fueron llamados a contribuir con los gastos del Estado en condiciones de igualdad y equidad tributaria. De otra parte, el impuesto trató de forma simétrica a todos los obligados del tributo, en especial a los pensionados, sin considerar las diferencias entre las personas que integran este grupo, en especial la condición particular de los pensionados.

La medida tributaria no fue razonable ni proporcionada

101. A continuación, la Sala abordará el segundo criterio de análisis referido a la proporcionalidad del trato diferenciado e inadecuadamente simétrico de la medida tributaria. Para tal efecto, analizará los siguientes supuestos de inequidad identificados en la estructura del impuesto: i) la exclusión de rentistas de capital, trabajadores y contratistas del sector privado; ii) la exclusión de los miembros de la Fuerza Pública; y, iii) el tratamiento simétrico de los sujetos obligados por el impuesto. En este caso, demostrará que el impuesto, en cada uno de los supuestos referidos, no es una medida que garantice la equidad tributaria horizontal, porque no aportó razones constitucionales para justificar las ventajas fiscales y el trato paritario, no tuvo en cuenta la capacidad contributiva y, además, tiene rasgos confiscatorios.

Primer supuesto de inequidad: la exclusión de los rentistas de capital, los trabajadores y contratistas del sector privado es irrazonable y desproporcionada

102. Como punto de partida del análisis, la Sala referirá brevemente los argumentos presentados por los intervinientes y el Gobierno Nacional que cuestionan la constitucionalidad de la medida y aquellos que la defienden, respectivamente.

103. Algunos intervinientes solicitaron a la Corte declarar la inexecutable de los artículos 1º a 8º del decreto objeto de estudio, en tanto consideran que son normas infra-inclusivas que vulneran los principios de igualdad y de equidad tributaria porque no incluyen a los rentistas de capital, trabajadores y contratistas del sector *privado* como sujetos pasivos. En criterio de los intervinientes, la no inclusión de este grupo de sujetos carece de justificación constitucional porque (i) el decreto no “(...) indica por qué son los trabajadores y contratistas del Estado los únicos

llamados a ser “solidarios”²⁸⁴; (ii) no es constitucionalmente admisible que “(...) un servidor público con un ingreso mensual que supera marginalmente los \$10'000.000, deba soportar una carga tributaria superior a la de alguien que, por ejemplo, recibe un salario que duplica dicho monto, en razón al hecho de que el pagador de esta segunda persona sea el sector privado”²⁸⁵; y (iii) “los índices de desempleo [en el sector privado] no son un argumento que justifique la inequidad horizontal del tributo”²⁸⁶.

Por su parte, el Gobierno y otros intervinientes argumentaron que la no inclusión de estos sujetos se encontraba justificada en el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado y la materialización del principio de solidaridad. Para tal efecto, los individuos que se incluyeron como sujetos pasivos del impuesto tenían una estabilidad en el empleo mayor y, por tanto, el pago del impuesto solidario los afectaba en menor medida. Así, “[e]n un escenario de alta incertidumbre y de marcada inestabilidad del empleo, de las actividades productivas y de las fuentes de ingreso, este factor [la estabilidad], que identifica a los tres tipos de sujetos obligados, cobra una relevancia manifiesta”²⁸⁷.

En tal sentido, la diferencia de trato tributario estaba justificada porque los servidores públicos y las personas naturales contratistas del Estado gozan de una mayor estabilidad del empleo. Este grupo se beneficia de las políticas de conservación del empleo en el sector público y del trabajo de los contratistas del Estado. En cambio, los rentistas de capital, contratistas y trabajadores del sector privado enfrentan un grave riesgo de inestabilidad en el empleo y el ingreso por efecto de la crisis económica generada por la pandemia.

Conforme a lo expuesto, el trato diferenciado podría tener finalidades constitucionales importantes relacionadas con: (i) materializar el principio constitucional de solidaridad, que deriva del artículo 1º de la Carta, mediante la imposición de cargas tributarias adicionales solo a aquellos contribuyentes que tienen altos ingresos y un mayor grado de estabilidad laboral. Lo anterior, en atención a que se benefician de las políticas de conservación del empleo en el sector público, y del trabajo de los contratistas del Estado; y (ii) la protección del trabajo en el sector privado como principio y derecho constitucional (arts. 25 y 53 de la CP).

El trato tributario diferente contribuye efectivamente a materializar el principio de solidaridad dado que “(...) en los sujetos de este impuesto, servidores públicos y contratistas del Estado, confluye incluso una responsabilidad adicional a la todos los ciudadanos que (...) nace en el momento de adoptar la condición de servidor público o suscribir un contrato para ayudar al cumplimiento de funciones públicas”²⁸⁸. De otro lado, la no inclusión de los rentistas de capital, contratistas y trabajadores del sector privado contribuye efectivamente a proteger el derecho al trabajo en el sector privado porque le otorga una mayor liquidez que le permite

²⁸⁴ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT. Intervención de la Defensoría del Pueblo.

²⁸⁵ Intervención del Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Externado de Colombia

²⁸⁶ Intervención de Dejusticia

²⁸⁷ Intervención de la ANDJE.

²⁸⁸ Intervención del Departamento de Derecho Laboral de la Universidad Externado de Colombia.

salvaguardar su capacidad de ahorro, inversión y consumo²⁸⁹.

Para algunos intervinientes, la estabilidad del empleo y el ingreso en el sector privado está en grave riesgo como consecuencia de la pandemia. En efecto, las cifras de empleo del sector privado demuestran una caída abrupta de los puestos de trabajo²⁹⁰ como consecuencia de la emergencia causada por la pandemia y las pocas expectativas de recuperación en el corto plazo²⁹¹. Según el DANE, para el mes de mayo de 2020, se observó un aumento sin precedentes en la tasa de desempleo nacional, que ascendió al 21,4%, mientras que la tasa global de participación y la tasa de ocupación se redujeron de forma considerable ubicándose en 55,2% y 43,4%, respectivamente²⁹². Hay estimaciones que indican que más de 12 millones de empleos pueden estar en riesgo inmediato como consecuencia de la pandemia. Este número puede aumentar a 15 millones si la crisis se extiende al punto de que las grandes empresas de los sectores afectados deban cerrar u optar por despidos masivos²⁹³. Por su parte, los ingresos de los rentistas de capital se han visto disminuidos debido a que la pandemia ha afectado el mercado bursátil y la capacidad de pago de arrendatarios y deudores²⁹⁴. En ese escenario, la exclusión de los rentistas de capital, contratistas y trabajadores del sector privado dentro de los sujetos pasivos del impuesto solidario contribuye en alto grado a (i) salvaguardar la capacidad de ahorro e inversión de este sector, de manera que no se causen mayores afectaciones al empleo y, (ii) permite garantizar el consumo futuro como herramienta de reactivación económica.

Bajo este entendido, consideran que es razonable determinar las cargas tributarias con base en el criterio de estabilidad. Habida cuenta de las condiciones de incertidumbre económica que ha generado la pandemia de la COVID-19, es admisible que el Gobierno determine las cargas tributarias en razón del criterio de

²⁸⁹ En la Sentencia C-183 de 1998, reiterada por la Sentencia C-711 de 2001, la Corte reconoció que es legítimo el tratamiento tributario diferenciado de dos personas con la misma capacidad contributiva, cuando este se justifica en fines extrafiscales relevantes que estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella.

²⁹⁰ Según la Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH) del mes de marzo de 2020, “(...) la dinámica de los ocupados por posición ocupacional en las 13 ciudades y áreas metropolitanas fue negativa. Solamente la categoría de empleados de gobierno presentó una variación positiva”. Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de 19 de mayo de 2020, anexo al informe de pruebas presentado por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República. Pg. 45

²⁹¹ “Según en la última Encuesta de Opinión Empresarial de Fedesarrollo, el 0,7% de los encuestados cree que el empleo en la industria en el próximo trimestre aumentará, el 47,5% considera que disminuirá y el 51,8% afirma que se mantendrá igual. Por su parte, la ANDI en su informe de coyuntura económica del mes de mayo, realizó una estimación de la probabilidad de perder el trabajo a partir de las características del contrato de trabajo, de la empresa y del empleado. El informe señala que el 44,7% de la población ocupada, 9.965.041 empleados, tiene un riesgo muy alto de perder su trabajo como consecuencia de la pandemia o de las medidas adoptadas por la mitigación”. Ibidem.

²⁹² DANE. Boletín Técnico Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH), mayo 2020.

²⁹³ Alfaro, Laura, Oscar Becerra, and Marcela Eslava. “EMEs and COVID-19 Shutting Down in a World of Informal and Tiny Firms.” Documento CEDE 19. Universidad de los Andes (2020).

²⁹⁴ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público informó a la Corte que: “(...) las rentas las derivan del arrendamiento de bienes, la crisis económica derivada de las medidas adoptadas para contener el virus y su expansión, ha desencadenado en un menor flujo de ingresos y consiguientemente una menor capacidad de pago de las personas y empresas, que se han visto en la necesidad de renegociar los contratos de arrendamiento con extensiones en los periodos de pago, disminuciones en los cánones de arrendamiento, y condiciones especiales de pago, entre otras. Las anteriores circunstancias correlativamente afectan el flujo de caja de los rentistas de capital, personas naturales, reduciendo su capacidad de pago. Por su parte, si las rentas de estas personas naturales rentistas de capital derivan de los rendimientos en acciones, bonos o títulos de inversión, igualmente se han visto afectadas sustancialmente por el impacto en el mercado bursátil.”. En su intervención, el Ministerio incluyó un gráfico que evidencia la caída de indicadores del mercado bursátil de las principales bolsas del mundo desde el inicio del brote: entre enero y marzo de 2020, FTSE alcanzó -34.1%, Dow Jones -31-1%, y Nikkei -28.7%.

estabilidad laboral, al margen de los recursos actuales de los potenciales contribuyentes. Aunque en condiciones de “*previsión perfecta*” la carga tributaria se determina en razón de los ingresos permanentes de los contribuyentes, esto es, a partir de los recursos efectivamente generados, en escenarios de incertidumbre económica, como el generado por la pandemia, es razonable que el Legislador promueva no solo finalidades fiscales, sino también extra fiscales como las que han sido perseguidas por el diseño de la medida tributaria *sub examine*.

El instrumento tributario no garantizó el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal

104. La Sala no comparte estos argumentos que soportan la constitucionalidad de la normativa objeto de revisión por que la medida tributaria implementada por el Gobierno Nacional no garantizó el principio de equidad tributaria horizontal. Los argumentos utilizados por el Ejecutivo no demostraron que el impuesto se fundara en criterios objetivos razonables, pues no puede derivarse de la Constitución un deber de solidaridad cualificado para los servidores públicos, ni tampoco es claro que efectivamente todos los grupos gravados tengan estabilidad laboral garantizada para efectos de contribuir en forma particularizada con los gastos generados por la pandemia. La Sala pasa a explicar las conclusiones expuestas:

105. **Los funcionarios y los contratistas del Estado, por ese solo hecho, no tienen un mayor deber de financiamiento de los gastos de la Nación y una carga tributaria cualificada y adicional derivada de la solidaridad.** La Sala reitera que el deber de concurrir a los gastos del Estado y el principio de solidaridad no son postulados retóricos y absolutos. En materia impositiva, sustentan el ejercicio del poder tributario, siempre que consulten la equidad y la igualdad, entre otras garantías. La pertenencia a un determinado grupo o actividad económica no es razón suficiente para formular políticas fiscales dirigidas de manera exclusiva a estas personas, pues la tributación siempre debe consultar la capacidad contributiva de los llamados a cumplir con la obligación impositiva. De la condición de funcionario o contratista del Estado no se deriva la obligación de asumir mayores sacrificios económicos para solventar la implementación de políticas públicas para las personas vulnerables.

106. La función pública del Estado está orientada a la satisfacción de los fines constitucionales y la garantía de los derechos fundamentales. Para tal efecto, se rige por principios que determinan la prestación eficiente de dichas labores. No obstante, su esencia no se agota en aspectos orgánicos ni en simples conglomerados burocráticos. En su ejercicio concurren personas que consolidan su profesionalización, una base ética sólida y, en especial, una verdadera vocación de servicio, sacrificio y entrega, que busca alcanzar los objetivos propuestos por el Constituyente.

La vocación de servicio público está consagrada en el artículo 123 de la Constitución, en el sentido de que “[l]os servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad”. De esta disposición se desprende que la función de los servidores públicos emana de los fines del Estado consagrados en el artículo 2° de la Carta, los cuales, precisamente, son “(...) servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes

consagrados en la Constitución (...) asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo”. Además, también establece que las autoridades tienen la obligación de proteger a todas las personas residentes en Colombia en sus derechos y libertades.

107. Debido a la especial responsabilidad que tienen los servidores públicos, varias normativas regulan aspectos relacionados con la idoneidad de los funcionarios, la excelencia en la administración pública, el servicio a la comunidad, el ejercicio de la función pública en igualdad de condiciones, entre otros aspectos. La Ley 190 de 1995 fija normas tendientes a preservar la moralidad en la administración pública y otras disposiciones con el objeto de erradicar la corrupción; mediante la Ley 909 de 2004, se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa y gerencia pública. Por su parte, el Código General Disciplinario define el concepto de falta disciplinaria, así como los derechos, deberes, prohibiciones, incompatibilidades, impedimentos, inhabilidades y conflictos de intereses del servidor público. También, el Decálogo de Ética del Buen Gobierno del departamento administrativo de la Función Pública define los principios que deben regir el desempeño del servicio del Estado (arts.8º-35), los beneficios que pueden ser otorgados (arts.36-40), los impedimentos funcionales (arts.41-46) y las sanciones a las que pueden estar sometidos los funcionarios públicos (arts.47-49). Esta condición expresa el mayor nivel de compromiso y de responsabilidad de las personas que están vinculadas de alguna manera a la función pública, sin que implique que, por dicha situación, deban asumir una carga fiscal y solidaria superior y diferenciada a la de las demás personas.

108. Por lo anterior, la Corte ha afirmado que el servicio público debe llevarse a cabo bajo condiciones de igualdad, eficiencia, eficacia, imparcialidad y moralidad²⁹⁵. Por ello, ha determinado que la función pública busca fines relacionados con: (i) *la dotación de una planta de personal capacitado e idónea que preste sus servicios conforme lo requiera el interés general*; (ii) *contar con servidores cuya experiencia, conocimiento y dedicación garanticen, cada vez con mejores índices de resultados*²⁹⁶ y ; (iii) *asegurar que la administración esté conformada por personas aptas desde los puntos de vista de capacitación profesional e idoneidad moral, para que la función que cumplan sea acorde con las finalidades perfectivas que el interés general espera de los empleados que prestan sus servicios al Estado*²⁹⁷ ”²⁹⁸ (Énfasis agregado).

El concepto de vocación de servicio ha sido entendido por el Departamento Administrativo de la Función Pública como un “(...) principio del servidor público,

²⁹⁵ Sentencias C-185 de 2019 M.P Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-288 de 2014 M.P Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y C-681 de 2003 M.P Ligia Galvis Ortiz

²⁹⁶ Al respecto pueden verse, entre otras las sentencias C-479 de 1992 M.P José Gregorio Hernández Galindo y Alejandro Martínez Caballero, C-391 de 1993 M.P Hernando Herrera Vergara, C-527 de 1994 M.P Alejandro Martínez Caballero; C-040 de 1995 M.P Carlos Gaviria Díaz, C-063 de 1997 M.P Alejandro Martínez Caballero; T-315 de 1998 M.P Eduardo Cifuentes Muñoz y C-733 de 2005 M.P Clara Inés Vargas Hernández.

²⁹⁷ Al respecto pueden verse, entre otras las sentencias de la Corte Constitucional C-479 de 1992 MM.PP José Gregorio Hernández Galindo y Alejandro Martínez Caballero; C-391 de 1993 M.P. Hernando Herrera Vergara; C- 195 de 1994 M.P Vladimiro Naranjo Mesa; C-527 de 1994 M.P Alejandro Martínez Caballero; C-040 de 1995 M.P Carlos Gaviria Díaz; C-063 de 1997 M.P Alejandro Martínez Caballero; T-315 de 1998 M.P Eduardo Cifuentes Muñoz y C-733 de 2005 M.P Clara Inés Vargas Hernández.

²⁹⁸ Sentencia C-288 de 2014 M.P Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

que se caracteriza por la disposición y entrega al ciudadano en todas las funciones que este llamado a desempeñar”²⁹⁹. Por su parte, la Procuraduría General de la Nación afirma que la función de servicio que desempeña el funcionario público es un conjunto de actividades y acciones que buscan responder a las necesidades concretas de una persona o de una comunidad. Adicionalmente, defiende que “(...) [e]l ejercicio de la función pública no debe entenderse como una forma de resolver un problema de subsistencia, de tener un salario, **sino como una vocación**”³⁰⁰.

109. En ese sentido, la finalidad del servicio público, dentro de un Estado Social de Derecho, está impulsada principalmente por el deseo de servir. El funcionario y el contratista del Estado ofrecen sus capacidades profesionales con el fin de satisfacer las necesidades de los ciudadanos. Su especial responsabilidad radica en el hecho de que son ciudadanos al servicio de los demás y toman decisiones que los afectan. Por esta razón, su actividad está regulada por varias normativas, con el fin de materializar los fines esenciales de servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar los principios, deberes, derechos y libertades consagrados en el ordenamiento jurídico. En definitiva, su función está encaminada a la vocación de servicio y a la satisfacción de necesidades ajenas, lo que implica dejar de lado intereses particulares en aras de anteponer el interés general.

La vocación de servicio se deriva del ejercicio profesional del servidor público. Su mayor responsabilidad está necesariamente ligada a la función que desempeña dentro del Estado. Para tal fin, el ordenamiento ha dispuesto instrumentos que buscan garantizar la adecuada prestación del servicio público como son los principios constitucionales, los regímenes disciplinarios, fiscales y penales que permiten establecer la responsabilidad del servidor en el ejercicio de sus funciones. En cambio, el deber de contribución se predica de todos los ciudadanos conforme a su capacidad contributiva, por igual en términos de equidad y de justicia. Concluir lo contrario llevaría al absurdo de considerar que los servidores públicos, por ese solo hecho, tienen una mayor responsabilidad tributaria, lo cual desconoce el principio de solidaridad explicado en los fundamentos 31 a 33 de esta providencia.

110. Bajo esta perspectiva, la vinculación al Estado y el pago por los servicios que prestan los funcionarios y los contratistas no son privilegios innobles. Por el contrario, son la retribución a la elección libre y al trabajo que este grupo de personas dedica para la materialización de la causa pública. Lo anterior no implica que no puedan ser destinatarios de medidas impositivas, pues también les concurre el deber de sufragar los gastos del Estado, siempre que aquel sea producto de una política fiscal que garantice los principios de igualdad y equidad y se base en la capacidad contributiva de los obligados y no en consideraciones artificiosas sobre la solidaridad que impone mayores sacrificios fiscales para determinadas personas sin justificación constitucional válida.

111. Para la Sala, la estabilidad laboral y en los ingresos podría ser, *prima facie*, un

²⁹⁹ Disponible en: https://www.funcionpublica.gov.co/glosario/-/wiki/Glosario+2/Vocaci%C3%B3n+de+Servicio?_com_liferay_wiki_web_portlet_WikiPortlet_redirect=https%3A%2F%2Fwww.funcionpublica.gov.co%2Fglosario%2F-%2Fwiki%2Ftag%2Fv URL consultada el 25 de agosto de 2020.

³⁰⁰ Procuraduría General de la Nación. La razón de ser del servidor público. Boletín 3. Disponible en: <https://www.procuraduria.gov.co/portal/media/file/Boletin3.pdf> URL consultada el 25 de agosto de 2020.

criterio relevante para el desarrollo de la política fiscal analizada. No obstante, en este caso, ese elemento no era predicable de todos los sujetos pasivos del impuesto, pues dicho argumento no corresponde a la realidad de las diferentes formas de vinculación con el Estado. En tal sentido, se trata de un elemento que no es admisible para sustentar un tributo que estableció un trato impositivo entre grupos distintos. Como lo advirtió previamente la Sala, existen diferentes caracterizaciones sobre la vinculación de las personas que prestan sus servicios al Estado que muestran claras diferencias y condiciones distintas. En tal sentido, es evidente que la garantía de estabilidad expuesta por el Gobierno y algunos intervinientes no aplica de manera igual a todos aquellos que tienen una relación laboral con el sector público. A continuación, la Corte presentará algunos ejemplos relacionados con las formas de vinculación más comunes y su régimen de estabilidad en el empleo.

112. Este Tribunal ha precisado los diferentes niveles de intensidad de la estabilidad en el empleo público. La **Sentencia SU-556 de 2014**³⁰¹ refirió que el artículo 125 Constitucional regula el ingreso, ascenso y retiro de la función pública a través de diferentes modalidades de vinculación. Como se vio, la regla general es el sistema de carrera al cual se accede por medio de concurso público. El artículo 27 de la Ley 909 de 2004, define la carrera administrativa como

“(...) un sistema técnico de administración de personal que tiene por objeto garantizar la eficiencia de la administración pública y ofrecer estabilidad e igualdad de oportunidades para el acceso y el ascenso al servicio público. Para alcanzar este objetivo, el ingreso y la permanencia en los empleos de carrera administrativa se hará exclusivamente con base en el mérito, mediante procesos de selección en los que se garantice la transparencia y la objetividad, sin discriminación alguna.”

Por su parte, los cargos de libre nombramiento y remoción tienen funciones de dirección, conducción y orientación institucional en la adopción de políticas y directrices. El elemento definitorio de su labor es la confianza al corresponderle funciones de asesoría institucional o cargos que envuelvan la administración y el manejo directo de bienes, dinero y/o valores del Estado³⁰².

La regla general es la estabilidad reforzada del cargo de carrera, la cual implica que el retiro sólo se podrá hacer *“(...) por calificación no satisfactoria en el desempeño del empleo; por violación del régimen disciplinario y por las demás causales previstas en la Constitución o la ley”*³⁰³. Lo anterior busca garantizar que razones ajenas al servicio no determinen el nombramiento, ascenso o remoción de los ciudadanos en puestos públicos³⁰⁴.

Por el contrario, los cargos de libre nombramiento y remoción implican la discrecionalidad del nominador. Aquel puede disponer, con base en consideraciones *intuitu personae*, a quién le confía el desarrollo de ciertas labores públicas y hasta cuándo. El retiro de dichos cargos es igualmente discrecional, en tanto depende de la

³⁰¹ M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

³⁰² Artículo 5 de la Ley 909 de 2004.

³⁰³ Inciso 5 del artículo 125 de la Constitución Política.

³⁰⁴ Sentencia SU-556 de 2014 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

confianza que el funcionario inspira en su nominador, aspecto que no es posible medir de manera objetiva, sino que depende de un aspecto subjetivo a evaluar en cada caso concreto³⁰⁵.

Excepcionalmente, los cargos de carrera pueden ser ocupados en provisionalidad mientras se proveen con los requisitos de ley o cesa la situación que originó la vacancia. Esta vinculación tiene una estabilidad relativa o intermedia que se manifiesta en que su retiro debe responder a una motivación coherente con la función pública y garantizar el debido proceso y el acceso en condiciones de igualdad al servicio del Estado³⁰⁶.

En relación con los contratos de prestación de servicios, la Sala advirtió previamente que son aquellos que celebra la entidad para desarrollar actividades administrativas o de funcionamiento que no pueden realizarse con el personal de planta o requieran conocimientos especializados. Estos contratos no generan relación laboral, prestaciones sociales y se celebran por el término estrictamente indispensable³⁰⁷. Esta Corporación en **Sentencia SU-040 de 2018**³⁰⁸ aclaró que esta modalidad de vinculación ha sido utilizada abusivamente para desconocer las garantías laborales

³⁰⁵ Ibidem.

³⁰⁶ Ibidem.

³⁰⁷ Sobre los contratos de prestación de servicios como forma de vinculación en la administración pública, es oportuno resaltar que el artículo 32 de la ley 80 de 1993, consagra que “(...) *son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad*” y dentro de éstos se relaciona el “contrato de prestación de servicios”. También, el numeral 3° del mencionado artículo 32 establece: “3°. Contrato de prestación de servicios. Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimiento especializado. // En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable”. Con respecto a la vinculación mediante contrato de prestación de servicios, el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, dispone que: “ARTICULO 32. “DE LOS CONTRATOS ESTATALES (...) 3°. Contrato de prestación de servicios. Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos sólo podrán celebrarse con personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados. // En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable.”. A su turno, el numeral 4 del artículo 2° de la Ley 1150 de 2007, por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con recursos públicos, establece que: “ARTÍCULO 2°. DE LAS MODALIDADES DE SELECCIÓN. La escogencia del contratista se efectuará con arreglo a las modalidades de selección de licitación pública, selección abreviada, concurso de méritos y contratación directa, con base en las siguientes reglas: (...) 4. Contratación directa. La modalidad de selección de contratación directa, solamente procederá en los siguientes casos: (...) h) Para la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales; (...).” Por último, el Decreto 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, señala: “ARTÍCULO 2.2.1.2.1.4.9. Contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que solo pueden encomendarse a determinadas personas naturales. Las Entidades Estatales pueden contratar bajo la modalidad de contratación directa la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con la persona natural o jurídica que esté en capacidad de ejecutar el objeto del contrato, siempre y cuando la Entidad Estatal verifique la idoneidad o experiencia requerida y relacionada con el área de que se trate. En este caso, no es necesario que la Entidad Estatal haya obtenido previamente varias ofertas, de lo cual el ordenador del gasto debe dejar constancia escrita. // Los servicios profesionales y de apoyo a la gestión corresponden a aquellos de naturaleza intelectual diferentes a los de consultoría que se derivan del cumplimiento de las funciones de la Entidad Estatal, así como los relacionados con actividades operativas, logísticas, o asistenciales. // La Entidad Estatal, para la contratación de trabajos artísticos que solamente puedan encomendarse a determinadas personas naturales, debe justificar esta situación en los estudios y documentos previos. (Decreto 1510 de 2013, artículo 81)”

308 M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

de quienes son contratados para el servicio público. En aquella oportunidad, la Corte precisó lo siguiente:

“(...) es un hecho constatado por la jurisprudencia que los poderes públicos han utilizado de forma abierta y amplía la figura del contrato de prestación de servicios, en algunos casos para enmascarar relaciones laborales y evadir el pago de prestaciones sociales, desconociendo así las garantías especiales de la relación laboral que la Constitución consagra, dejando de lado, además, la excepcionalidad de este tipo de contratación. En ese contexto, las garantías de los trabajadores deben ser protegidas por los órganos competentes, con independencia de las prácticas a las que acudan los distintos empleadores para evitar vinculaciones de tipo laboral.”

Bajo esta perspectiva, los contratistas del Estado, los servidores públicos de libre nombramiento y remoción, quienes se encuentran en encargo y aquellos que se encuentran nombrados provisionalmente, contrario a lo afirmado por el Gobierno Nacional y algunos intervinientes, no gozan del supuesto privilegio de estabilidad laboral. Por el contrario, estas formas de vinculación con el Estado pueden convertirse en instrumentos para generar inestabilidad e inseguridad en el ejercicio del empleo público. En el caso de los contratistas, es claro que se trata de una relación frágil y precaria, que, en ocasiones, según lo establecido por esta Corte, desconoce los derechos de laborales de los trabajadores.

113. Expuesto lo anterior, para la Sala es claro que no existe una garantía de estabilidad simétrica y predicable de todos los funcionarios y contratistas del Estado. Por el contrario, cada forma de vinculación atiende a las características y particularidades del servicio requerido, con regímenes jurídicos y laborales diferentes, y que, en todo caso, no representan una cláusula de inamovilidad como equivocadamente lo expresaron el Ejecutivo y los intervinientes.

114. Conforme a lo precedente, el concepto de estabilidad de las relaciones jurídicas puede ser un elemento relevante para la imposición de un tributo. Sin embargo, en este caso, la política tributaria no podía orientarse con base en un criterio único de estabilidad y riesgo de desempleo, pues dicha condición no era predicable de todos los sujetos pasivos. Dicho aspecto establecería una limitación injustificada y carente de sustento constitucional. Bajo ese entendido, no sería posible gravar actividades inestables o riesgosas como el mercado bursátil o las relaciones particulares que justamente entrañan el riesgo como elemento definitorio de los actos jurídicos que se desarrollan en esos escenarios. De ahí que la potestad tributaria del Estado esté orientada de una parte, por los principios constitucionales de generalidad, solidaridad, eficiencia, equidad e igualdad, entre otros; y de otra, por la capacidad contributiva de los obligados, que evita que dicha potestad desconozca garantías superiores.

115. La Corte no desconoce el complejo panorama económico derivado de los efectos de la pandemia y las medidas para contenerla. Es evidente el impacto en el bienestar y en el empleo de las personas. En efecto, las cifras de empleo del sector

privado demuestran una caída abrupta de los puestos de trabajo³⁰⁹ como consecuencia de la emergencia causada por la emergencia y las pocas expectativas de recuperación en el corto plazo³¹⁰. Según el DANE, para el mes de mayo de 2020, se observó un aumento sin precedentes en la tasa de desempleo nacional, que ascendió al 21,4%, mientras que la tasa global de participación y la tasa de ocupación se redujeron de forma considerable en 55,2% y 43,4%, respectivamente³¹¹. Hay estimaciones que indican que más de 12 millones de empleos pueden estar en riesgo inmediato como consecuencia de la pandemia. Este número puede aumentar a 15 millones si la crisis se extiende al punto que las grandes empresas de los sectores afectados deban cerrar u optar por despidos masivos³¹². Por su parte, los ingresos de los rentistas de capital se han visto disminuidos debido a que la pandemia ha afectado el mercado bursátil y la capacidad de pago de arrendatarios y deudores de rentas de capital³¹³.

116. Sin embargo, la medida tributaria, de haberse aplicado en condiciones de equidad y justicia, únicamente hubiese afectado a aquellas personas, que aun en medio de la crisis lograron mantener su actividad económica y su capacidad contributiva. La merma en los ingresos laborales o de capital de dicho grupo simplemente representaría la ausencia del hecho generador y no sería destinatario del tributo, con lo cual, se atendería a la realidad económica actual, caracterizada por la incertidumbre y la zozobra generada por la pandemia.

117. Los efectos económicos de la pandemia no solo impactan el sector privado. También afectan las finanzas públicas, en especial el déficit fiscal. El Marco Fiscal de Mediano Plazo 2020 presentado por el Ministerio de Hacienda, refiere lo siguiente:

“El impacto de esta coyuntura sobre los ingresos y gastos fiscales supera aquel contemplado en los mecanismos de ajuste cíclico de la regla fiscal, generando la necesidad de flexibilizar las metas fiscales. Los mecanismos de ajuste cíclico

³⁰⁹ Según la Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH) del mes de marzo de 2020, “(...) la dinámica de los ocupados por posición ocupacional en las 13 ciudades y áreas metropolitanas fue negativa. Solamente la categoría de empleados de gobierno presentó una variación positiva”. Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de 19 de mayo de 2020, anexo al informe de pruebas presentado por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República. Pg. 45

³¹⁰ “Según en la última Encuesta de Opinión Empresarial de Fedesarrollo, el 0,7% de los encuestados cree que el empleo en la industria en el próximo trimestre aumentará, el 47,5% considera que disminuirá y el 51,8% afirma que se mantendrá igual. Por su parte, la ANDI en su informe de coyuntura económica del mes de mayo, realizó una estimación de la probabilidad de perder el trabajo a partir de las características del contrato de trabajo, de la empresa y del empleado. El informe señala que el 44,7% de la población ocupada, 9.965.041 empleados, tiene un riesgo muy alto de perder su trabajo como consecuencia de la pandemia o de las medidas adoptadas por la mitigación”. Ibidem.

³¹¹ DANE. Boletín Técnico Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH), mayo 2020.

³¹² Alfaro, Laura, Oscar Becerra, and Marcela Eslava. "EMEs and COVID-19 Shutting Down in a World of Informal and Tiny Firms." Documento CEDE 19. Universidad de los Andes (2020).

³¹³ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público informó a la Corte que: “(...) las rentas las derivan del arrendamiento de bienes, la crisis económica derivada de las medidas adoptadas para contener el virus y su expansión, ha desencadenado en un menor flujo de ingresos y consiguientemente una menor capacidad de pago de las personas y empresas, que se han visto en la necesidad de renegociar los contratos de arrendamiento con extensiones en los periodos de pago, disminuciones en los cánones de arrendamiento, y condiciones especiales de pago, entre otras. Las anteriores circunstancias correlativamente afectan el flujo de caja de los rentistas de capital, personas naturales, reduciendo su capacidad de pago. Por su parte, si las rentas de estas personas naturales rentistas de capital derivan de los rendimientos en acciones, bonos o títulos de inversión, igualmente se han visto afectadas sustancialmente por el impacto en el mercado bursátil.”. En su intervención, el Ministerio incluyó un gráfico que evidencia la caída de indicadores del mercado bursátil de las principales bolsas del mundo desde el inicio del brote: entre enero y marzo de 2020, FTSE alcanzó -34.1%, Dow Jones -31-1%, y Nikkei -28.7%.

de la regla fiscal funcionan relativamente bien para acomodar los choques que usualmente ha enfrentado la economía colombiana, pero resultan insuficientes para hacer frente a la situación actual debido a la fuerte caída en los ingresos y el mayor gasto necesario para atender la emergencia. De esta forma, se genera un descalce entre el espacio fiscal permitido por la regla fiscal y el efecto negativo experimentado sobre el balance fiscal. Además, esta flexibilización de las metas fiscales también se hace necesaria debido a la inusual incertidumbre existente. Ante la dificultad de proyectar la evolución que seguirá la pandemia en los próximos dos años y, por consiguiente, la cantidad de recursos que tendrán que ser movilizados para mitigar sus efectos, el Gobierno considera prudente tener más capacidad de maniobra para hacer frente a la crisis.”³¹⁴

118. En tal perspectiva, el aumento del gasto y del déficit necesariamente ha generado ajustes presupuestales. Entre las opciones que puede tener el Gobierno Nacional se encuentra la reducción de costos de funcionamiento del Estado, lo que puede resultar en recortes de cargos y de personal (funcionarios y contratistas), entre otras opciones de financiamiento. Bajo ese entendido, la aludida estabilidad, en la actual coyuntura no es una condición que pueda garantizar el Estado. En efecto, la Nación y las entidades territoriales asisten a un aumento inusitado del gasto público, por lo que el Ejecutivo tiene la posibilidad de hacer ajustes presupuestarios y de personal para reducir gastos de operación y destinar recursos para atender la crisis.

119. **La diferencia privilegia injustificadamente la capacidad de consumo y de ahorro de las personas del sector privado con lo que genera un detrimento de los ingresos de los sujetos pasivos del impuesto.** La argumentación presentada por el Gobierno Nacional se sustenta en supuestos que no son verificables. Para la Sala es claro que al mercado concurren actores económicos que estructuran las fuerzas de oferta y demanda. En este último aspecto, tanto los trabajadores del sector privado, como aquellos vinculados al servicio público, por tener ingresos semejantes, contribuirían de manera similar al consumo de bienes y servicios.

120. En tal perspectiva, no es comprobable la hipótesis planteada por el Ejecutivo en el sentido de que la medida preserva la cadena de consumo a partir de la afectación del ingreso de un grupo. En efecto, los sujetos pasivos del tributo no podrán concurrir, al menos en las condiciones previstas, a demandar bienes y servicios como usualmente correspondería a su capacidad de gasto. Bajo ese entendido, el impacto en los ingresos de los sujetos pasivos se reflejará una disminución de su consumo, la cual se agrava por el corto tiempo que tuvieron para ajustar su comportamiento a la obligación fiscal impuesta.

121. Bajo este panorama, la medida tributaria al privilegiar el consumo de un grupo determinado, generó distorsiones económicas en el mercado de bienes y servicios, particularmente, por las transacciones que no realizaran los sujetos pasivos del impuesto con ocasión de la disminución de sus ingresos. En este escenario, el trato diferenciado afectó la eficiencia tributaria debido a las distorsiones económicas

³¹⁴ Marco Fiscal de Mediano Plazo 2020. Disponible en https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-135563%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased, pág. 31. Consultado en septiembre de 2020.

generadas por la afectación de los ingresos del grupo de sujetos gravados. En tal sentido, es sabido, particularmente por la doctrina especializada, que los efectos en el mercado de una medida impositiva, por regla general, son de ineficiencia económica, justamente, por las transacciones que ya no se realizan. Lo anterior define el concepto de “*pérdida irrecuperable de eficiencia provocada por la tributación*” que aparece cuando un impuesto sobre un bien o servicio provoca una reducción del tamaño del mercado o lo distorsiona³¹⁵.

Conforme a lo expuesto, la tributación debe responder al principio de eficiencia, es decir, reducir en el menor nivel posible las distorsiones económicas generadas por el impuesto. En este caso, para la Sala resulta evidente la afectación en la demanda de bienes y servicios originada por la afectación de los ingresos de los sujetos pasivos del impuesto. Bajo esta perspectiva, dicha situación lejos de convertirse en un elemento que justifique la medida, es un inevitable efecto nocivo que reduce el mercado por el privilegio del consumo de un determinado grupo. En estos términos, el Ejecutivo eludió el deber de asumir la carga argumentativa que demostrara el sustento constitucional de otorgar ventajas económicas y fiscales a las personas del sector privado, pues es evidente la disminución de los ingresos y la afectación del consumo de los sujetos pasivos del impuesto.

122. Lo anterior no significa que la Corte cuestione la política impositiva que, por demás, es necesaria para el financiamiento de los gastos del Estado. Simplemente, refiere algunos de los fundamentos que la justificaron. De esta manera, reitera la necesidad de que el establecimiento de tributos observe los postulados superiores y justifiquen las diferencias de trato normativo para no incurrir en privilegios fiscales infundados, como este caso, en el que fue establecido un tratamiento ventajoso al consumo realizado por los trabajadores del sector privado.

123. Sobre la **conservación de la capacidad de ahorro y la inversión**. El Gobierno tampoco expuso las razones para privilegiar unas modalidades de ahorro, inversión y consumo futuro únicamente para un sector de la población (trabajadores privados) en detrimento del ingreso, el ahorro, la inversión y el consumo futuro de los sujetos pasivos del impuesto. Los funcionarios, los contratistas del Estado y los pensionados tienen el mismo derecho de planear su gasto y su ahorro, aún más en época de crisis económica generada por la pandemia. Por el contrario, los trabajadores y rentistas de capital que debieron ser gravados y no fueron llamados a cumplir con la carga impositiva mantuvieron sus ingresos y una posición ventajosa para elegir la manera en que los administrarán en el corto, mediano y largo plazo. Esta situación carece de fundamento constitucional en términos de equidad tributaria.

124. **La medida adoptada no tiene relación con la protección del empleo**. Para la Sala es evidente que esta razón se sustenta en una hipótesis errada. La arquitectura del impuesto está diseñada para que los sujetos pasivos sean los trabajadores y no los empleadores. De haberse incluido a los empleados del sector privado, aquellos serían los obligados y no sus patronos o las empresas a las que prestan sus servicios. De ahí que la remisión a la protección del trabajo resulte equivocada y no guarde relación con la naturaleza del tributo analizado. Bajo ese entendido, es una argumentación

³¹⁵ Mankiw, N. G. Principios de economía. Ediciones Paraninfo S.A. Sexta Edición, Madrid, 2012. Pág. 158.

que no acredita en términos constitucionales la proporcionalidad del tratamiento fiscal diferenciado.

125. De acuerdo con lo expuesto, la Sala concluye que la exclusión de los rentistas de capital, los trabajadores y contratistas del sector privado como sujetos pasivos del impuesto por el COVID-19, no fue una medida fiscal proporcional. Como quedó demostrado previamente, ninguno de los argumentos presentados por el Gobierno y los intervinientes configuraron medios necesarios y útiles para concretar los fines de la medida en particular y los principios que orientan la política fiscal, en general. Mucho menos, se trató de medidas necesarias y proporcionadas en sentido estricto. En este caso, el Ejecutivo no logró acreditar que el instrumento garantizara la equidad y la justicia tributaria. De esta manera, las razones expuestas eran erradas, contraintuitivas y en su mayoría, carecían de verificación probable. Se trató de argumentos que no tuvieron en cuenta la capacidad contributiva de todas las personas que estaban llamadas a tributar. Por el contrario, demostraron la utilización excesiva, arbitraria e irrazonable de la potestad impositiva contra un grupo específico de personas.

Segundo supuesto de inequidad: La exclusión de los miembros de la Fuerza Pública es irrazonable y desproporcionada

126. El artículo 2º del Decreto Legislativo 568 de 2020 prevé que “(...) *los miembros de la fuerza pública no son sujetos pasivos del impuesto del impuesto solidario*”. Dos intervinientes³¹⁶ consideran que la exclusión de los miembros de la Fuerza Pública es constitucional porque responde al “(...) *mayor riesgo de contagio que estos sujetos han tenido que enfrentar por su actividad*”³¹⁷, y al “*aporte invaluable*”³¹⁸ que estos individuos han efectuado para contener la expansión del virus. Por su parte, diez intervinientes³¹⁹ argumentan que no existe ninguna razón que justifique esta exclusión, en tanto (i) estos individuos también son “*servidores públicos*”³²⁰ y (ii) los miembros de la Fuerza Pública que perciben ingresos mensuales iguales o superiores a \$10.000.000 o más son los Generales y Almirantes de rango superior, quienes no desarrollan actividades de patrullaje y vigilancia. Por tal razón, no están en “(...) *la primera línea de defensa en la lucha contra la expansión de la pandemia y la mitigación de sus efectos*”³²¹.

³¹⁶ En este sentido se pronunciaron la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado -ANDJE-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y

³¹⁷ Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la solicitud del numeral 3.2 del ordinal tercero del auto de pruebas del 8 de mayo de 2020.

³¹⁸ Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado -ANDJE-. En el mismo sentido, el Ministerio de Hacienda Indicó que en razón de su “(...) *apoyo en todo el territorio nacional con el fin de garantizar el control de la población en el marco de la medida de aislamiento preventivo obligatorio, además de las labores humanitarias que le han sido encomendadas*”, los miembros de la fuerza pública “(...) *han aportado a conjurar la crisis [por medio] de su trabajo intensivo y su mayor exposición al riesgo de contagio*”. Informe del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la solicitud del numeral 3.2 del ordinal tercero del auto de pruebas del 8 de mayo de 2020.

³¹⁹ En este sentido se pronunciaron Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Universidad Nacional, la Unión Sindical Obrera, Federación Nacional de Pensionados Portuarios -FENALPENDOR y los ciudadanos Elson Rafael Rodríguez Beltrán, Maycol Rodríguez Díaz, Jimmy Dufrey Galarza Tafur, José Freddy Restrepo García, Sonia Esperanza Gallego Duque Benjamín Yepes, James Fernández Cardozo y Nairo Martínez Madera.

³²⁰ En este sentido se pronunciaron expresamente: la Unión Sindical Obrera, Federación Nacional de Pensionados Portuarios -FENALPENDOR y los ciudadanos Elson Rafael Rodríguez Beltrán, Maycol Rodríguez Díaz, Jimmy Dufrey Galarza Tafur y José Freddy Restrepo.

³²¹ Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Universidad Nacional de Colombia. En particular, este interviniente señaló que “(...) *respecto a la Policía Nacional, el manual de operaciones de la institución prevé que las labores de patrullaje y vigilancia, que son la base de la aplicación normativa de esta diferenciación, las llevan a cabo los cargos*

127. Para la Corte, la exclusión de los militares podría cumplir fines constitucionalmente válidos relacionados con la especial consideración que el ordenamiento puede dispensar a los miembros de la Fuerza Pública en atención a la labor que ejercen. La misma cobra mayor relevancia en tiempos de pandemia y, sin duda, puede *-prima facie-* ser una medida adecuada para alcanzar esos propósitos. Con todo, no resulta necesaria ni proporcionada en sentido estricto. La Sala considera que los miembros de la Fuerza Pública son destinatarios de regímenes especiales en materia salarial, de seguridad social y pensional que ya compensa el riesgo al que se someten en el cumplimiento de sus funciones. Sin duda, la razón de esta regulación especial y privilegiada reside en la naturaleza de sus funciones, pues sus actividades, por lo general, ponen en riesgo su integridad física. El riesgo en la salud derivado del COVID-19 no deriva directamente de la condición de miembro de la Fuerza Pública. Bajo es entendido, toda la población, en mayor o menor medida, está en riesgo de contraer la enfermedad.

128. Si bien la Fuerza Pública tiene funciones relacionadas con la seguridad y ayuda humanitaria durante la atención de la pandemia, su nivel de exposición al virus no es argumento suficiente para excluirlos de una obligación tributaria en las mismas condiciones de los demás servidores públicos, que por demás no cuentan con los regímenes especiales que el ordenamiento jurídico ha dispuesto para los miembros de la Fuerza Pública. Bajo estas condiciones, el Ejecutivo no expuso las razones de la necesidad de un tratamiento tributario preferente para alcanzar los fines relacionados con el reconocimiento a la labor que ejercen los miembros de la Fuerza Pública durante la pandemia. En especial, no manifestó los argumentos por los que el régimen salarial, prestacional y pensional actual no era suficiente para cumplir con dicho propósito. Tampoco precisó por qué este tratamiento diferenciado obedecía a razones referentes a la política fiscal o al fomento de ciertas actividades económicas o para garantizar imperativos constitucionales. Finalmente, el Gobierno eludió demostrar que ese instrumento efectivizara, no solo los intereses de los miembros de la Fuerza Pública individualmente considerados, sino también postulados superiores relacionados con la potestad tributaria, ante la fuerte afectación del principio de equidad tributaria y el bienestar colectivo. Lo anterior era un requisito indispensable, pues en ese grupo existen individuos que además de tener la condición de servidores públicos perciben ingresos iguales o superiores a \$10.000.000.00. Conforme a lo expuesto, la inconstitucionalidad del trato diferenciado se deriva de la insuficiencia argumentativa que sustenta la medida. Para la Sala, no hay razones suficientes para justificar el sacrificio de la equidad tributaria horizontal.

de nivel ejecutivo de personal uniformado". En el mismo sentido, el ciudadano Nairo Martínez Madera argumentó que "(...) la tabla de sueldos del año 2020, los empleados uniformados que ganan más de diez millones de pesos (\$10.000.000) corresponden a cargos de coronel y superiores del nivel de oficiales que no efectúan, de manera directa, actividades de patrullaje y vigilancia. Lo mismo podría aplicarse a otras instituciones de las fuerzas armadas adscritas al Ministerio de Defensa como las fuerzas militares (Ejército, Armada y Fuerza Aérea)". Por tanto, "(...) esta excepción está direccionada a proteger a los Generales y Almirantes de más alto rango de dicha Fuerza", quienes no están en "(...) la primera línea de defensa en la lucha contra la expansión de la pandemia y la mitigación de sus efectos".

Tercer supuesto de inequidad: El trato simétrico de los funcionarios, los contratistas del Estado y los pensionados como sujetos pasivos del impuesto fue irrazonable y desproporcionada

129. Como ha quedado expuesto, el impuesto solidario estableció como sujetos pasivos a tres grupos de personas completamente diferentes. De esta manera, el Ejecutivo impuso una obligación fiscal simétrica a individuos que no son comparables y hacen parte de actividades económicas particulares. Sin embargo, no precisó las razones de dicho trato en términos de equidad tributaria.

130. Previamente, la Sala describió las diferencias entre servidores públicos y los contratistas del Estado, por lo que reitera lo expuesto con antelación. No obstante, llama especialmente la atención sobre la afectación fiscal de los pensionados. En primer lugar, es un grupo de especial protección constitucional, no solo por su edad, sino también porque, en las actuales circunstancias del virus, son una población en riesgo porque tienen mayores probabilidades de presentar cuadros graves si contraen la enfermedad³²². En segundo lugar, como se expuso previamente, existen diferencias sobre la modalidad para acceder a la pensión, pues pudo ser consolidada en el régimen de prima media o en el de ahorro individual. En tercer lugar, el ingreso percibido no puede entenderse como un salario en estricto sentido o como retribución por la prestación de una actividad o servicio, como equivocadamente fue considerado por el Ejecutivo en esta ocasión. La Sala reitera que se trata de “(...) *un salario diferido del trabajador, fruto de su ahorro forzoso durante toda una vida de trabajo*”³²³. De esta suerte, no es una dádiva del Estado, sino que es el “(...) *reintegro que del ahorro constante durante largos años, es debido al trabajador*”³²⁴ (énfasis añadido).

131. Lo expuesto no implica que las pensiones no puedan ser objeto de una política tributaria determinada. En la actualidad, aquellas pensiones que superen los 1000 UVT están gravadas con impuesto de renta³²⁵. Sin embargo, la Sala enfatiza que la aplicación de dichas medidas no puede fundarse en un tratamiento simétrico que desconozca las particularidades de los pensionados y, en especial, los principios que orientan las obligaciones fiscales. Esta situación fue desconocida por el Gobierno Nacional, pues no expuso las razones para incluir a los pensionados en el mismo grupo de los funcionarios y los contratistas del Estado, sin considerar sus evidentes diferencias tanto en los sujetos, la actividad económica y la naturaleza del ingreso.

Ninguno de los supuestos de inequidad tuvo en cuenta la capacidad contributiva de los obligados y de los grupos excluidos

132. La Sala acreditó que los criterios utilizados para fijar el impuesto analizado **no tuvieron en cuenta la capacidad contributiva** tanto de los obligados como de aquellos que fueron excluidos y debían ser llamados al financiamiento de la atención de la población vulnerable.

³²² Al respecto, consultar <https://www.who.int/es/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses>. Consultado en septiembre de 2020.

³²³ Al respecto, ver las Sentencias C-1380 de 2000 M.P Alfredo Beltrán Sierra; C-247 de 2001 M.P Carlos Gaviria Díaz; C-913 de 2013 M.P Nilson Pinilla Pinilla, entre otras.

³²⁴ Sentencias C-177 de 1998 M.P Alejandro Martínez Caballero y C-247 de 2001 M.P Carlos Gaviria Díaz.

³²⁵ Numeral 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario.

133. En efecto, el Ejecutivo identificó a los sujetos pasivos del impuesto, excluyó a grupos de personas que están en las mismas condiciones de los obligados y estableció el tratamiento paritario entre gravados, con base en el ingreso bruto percibido y en la actividad económica que lo genera. En tal sentido, consideró que los llamados exclusivos eran contribuyentes de mayores ingresos porque son funcionarios públicos, personas naturales vinculadas al Estado mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión de las entidades del Estado y pensionados de grandes ingresos³²⁶.

134. Para la Sala, el tributo en su estructura confundió el concepto de capacidad tributaria con el ingreso. En efecto, la primera es un elemento que orienta la política fiscal, aun en estados de excepción, y es determinante para el establecimiento del hecho generador, los sujetos pasivos y la tarifa de cualquier tributo. Se trata de un instrumento que permite verificar la situación económica subjetiva y real del contribuyente. En otras palabras, es un requisito para establecer la fuerza económica de una persona para ser llamada a cumplir con el deber de pagar tributos³²⁷.

135. En tal sentido, la determinación de los sujetos pasivos, de la base gravable y la tarifa, no tuvo en cuenta el concepto de capacidad contributiva. Por el contrario, acudió a elementos como el ingreso y la actividad económica, bien sea por la vinculación a entidades estatales o por recibir mesadas pensionales. Estos elementos, si bien son relevantes para efectos tributarios, no determinan los sujetos pasivos y el hecho generador. En particular, estos aspectos no permiten establecer la capacidad económica del grupo y las razones de la exclusión de otras personas que estarían en las mismas condiciones fiscales. En efecto, simplemente son indicadores de un ingreso bruto y no real o neto, ya que no tiene en cuenta las retenciones y las deducciones legales que son aplicables al mismo.

136. En suma, la Sala considera que la medida tributaria no fue proporcionada. En efecto, concluye que cada uno de los supuestos de inequidad, es decir, la exclusión de grupos para el pago del impuesto y el trato simétrico de los sujetos pasivos, no eran proporcionados porque el Ejecutivo no expuso razones constitucionales suficientes que sustentaran el instrumento fiscal. Simplemente se limitó a manifestar el cumplimiento de fines superiores como la solidaridad, la estabilidad, el ingreso, la protección del empleo y la necesidad de garantizar el ahorro de los trabajadores del sector privado. Estas circunstancias, si bien pueden perseguir fines superiores, no fueron suficientes, porque la mayoría se trató de hipótesis que no eran demostrables o los medios utilizados no permiten garantizar la equidad tributaria.

Adicionalmente, los motivos esbozados por el Gobierno Nacional no tenían como finalidad acreditar que la medida tributaria se basaba en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y de aquellos que fueron excluidos. A continuación, la Sala continuará con el análisis de la proporcionalidad de la medida tributaria, especialmente, con la verificación de los rasgos confiscatorios del tributo.

El impuesto solidario tiene rasgos confiscatorios

³²⁶ DL 568 de 2020. Considerando 29.

³²⁷ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

137. Esta Corte ha expresado que los rasgos confiscatorios de un tributo se refieren a la proscripción de una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares³²⁸. La jurisprudencia entiende que un tributo es confiscatorio “(...) *cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia*”.³²⁹ La prohibición de impuestos confiscatorios deriva de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (artículos 58 y 333 de la Carta Política) y de los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

138. El inciso 2° del artículo 1° del DL 568 de 2020 establece que el valor del impuesto solidario podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios. Por su parte, el inciso 2° del artículo 5° establece que el primer millón ochocientos mil pesos (\$1.800.000.00) del pago o abono en cuenta de los salarios y honorarios mensuales periódicos y mesadas pensionales no integran la base gravable del tributo. De otro lado, el artículo 6° estableció una tarifa progresiva del 15%, 16%, 17% y 20%.

139. Para la Sala es evidente que el tributo analizado impuso una carga tributaria a los ingresos de los trabajadores y extrabajadores (pensionados). En otras palabras, el elemento definitorio de los sujetos obligados es su condición pasada o actual de trabajador. Bajo ese entendido, se trata de un impuesto sobre un “*ingreso ganado*” o “*earned income*”, es decir, que recae sobre el producto del trabajo. Por lo general, esta forma de tributación tiene instrumentos de depuración especial y tarifas ligeramente menores a los “*ingresos no ganados*” o “*unearned income*” que se relacionan con aquellos que tienen como fuente el capital³³⁰.

140. Los ingresos laborales que son objeto del impuesto solidario ya estaban gravados por otros tributos y eran objeto de retenciones y deducciones legales. A continuación, la Sala presenta un breve panorama general sobre la materia, con la advertencia de que aquellos están sometidos a las tarifas, exclusiones y demás depuraciones de cada contribuyente:

³²⁸ Sentencia C-409 de 1996 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³²⁹ Sentencia C-1003 de 2004 M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta.

³³⁰ Piketty, Ob. Cit. Pág. 563.

Sujeto pasivo	Deducción a ingresos	Porcentaje	Normas
Funcionario Público (empleado)	Retención en la fuente	(Debe tenerse presente el art.383, E.T., que establece que el monto no incluye los valores a salud y pensión. Asimismo, la base de retención surge del valor total del contrato, dividido por el número de meses del mismo). 0UVT-95UVT=0 96UVT-150UVT=19% 151UVT-360UVT=28% 361UVT-640UVT=33% 641UVT-945UVT=35% 946UVT-2.300UVT=37% 2.301UVT=39% ³³¹	Art.383-388, E.T. Art.392, E.T. Art.1.2.4.3.1., D.1625 de 2016 (Art1º, D.536/17).
Contratista (Retención en fuente por honorarios)		No declarante de renta: 10% Declarante de renta (Ingresos >3.300UVT): 11%	
Contratista (retención en la fuente por servicios, es decir, prima la parte técnica sobre el factor intelectual)		Ingresos >4UVT Declarante de renta: 4% No declarante de renta: 6%	
Funcionario Público	Impuesto sobre la renta (anual)	Debe tenerse en cuenta que existen varias rentas exentas, tales como el 25% del total de pagos laborales, entre otros. Las pensiones están gravadas sólo en la parte mensual que exceda de 1.000 UVT. 0UVT-1090UVT=0% >1090-1700=19% >1700UVT-4100UVT=28% >4100UVT-8670UVT=33% >8670UVT-18970UVT=35% >18970UVT-31000UVT=37%	Art.241 E.T Art.206 E.T
Contratista			
Pensionado			

331 Esta tarifa es marginal. La retención se liquida en los términos del artículo 383 del E.T, de la siguiente forma:

Rango en UVT		Tarifa Marginal	Retención en la fuente
Desde	Hasta		
>0	95	0.0%	0
>95	150	19.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 95 UVT)*19%
>150	360	28.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 150 UVT)*28%+10 UVT
>360	640	33.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 360 UVT)*33%+69 UVT
>640	945	35.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 640 UVT)*35%+162 UVT
>945	2300	37.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 945 UVT)*37%+268 UVT
>2300	En adelante	39.0%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 2300 UVT)*39%+770 UVT

Sujeto pasivo	Deducción a ingresos	Porcentaje		Normas
		>31000UVT en adelante=39%		
Funcionario Público (empleado)	Seguridad social	Salud: 4% Pensión: 4%		Ley 100 de 1993 Art.18 Art.19 Art.20 Art.204 Art.55, E.T.
Contratista		Del 40% de lo devengado mensualmente:	Salud: 12.5% Pensión: 16% ARL: 0,522%-6,96%	
Pensionado	Salud	1 SMLMV=8% >1SMLMV-2SMLMV=10% >2SMLMV-æ=12%		
Funcionario Público (empleado)	Fondo de solidaridad pensional	>=4-<16 SMLMV =1% >=16-17 SMLMV =1,2% 17-18 SMLMV =1,4% 18-19 SMLMV =1,6% 19-20 SMLMV =1,8% >20 SMLMV =2%		Art.27, L.100/93 Art.5°, D.510/03.
Contratista		Sobre el 40% de lo devengado	<4 SMLMV=1%	
Pensionado		<10 SMLMV-20 SMLMV=1% >20MLMV=2%		

141. Como se expuso previamente, el impuesto solidario no estableció un mecanismo de depuración de la base gravable. Esta situación no solo afecta la posibilidad de tener en cuenta los ingresos netos de los obligados y la real y efectiva capacidad de pago, sino que, también devela rasgos confiscatorios. En efecto, la Sala reitera que la medida simplemente consagró una detracción por un valor fijo de \$1.800.000.oo para todos los casos. Este instrumento no es idóneo ni proporcional para garantizar la equidad tributaria. En efecto, para los obligados que perciben \$10.000.000 aquella equivale a un 18% del ingreso bruto. Sin embargo, para los que perciben \$20.000.000.oo el impacto es simplemente del 9%. Este mecanismo no permite determinar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En consecuencia, el tributo configura rasgos confiscatorios porque gravó el ingreso bruto y no el neto y, generó que gran parte de la actividad económica de los obligados fuera destinada exclusivamente al pago del mismo.

142. Para la Corte, el impuesto analizado dista de tener una estructura justa que permita gravar con base en la capacidad de pago del sujeto pasivo. Para demostrarlo en sede constitucional, no es necesario presentar datos de casos específicos, que de hecho escaparían de la competencia de esta Corporación. En tal sentido, basta un análisis normativo, como en este caso, que acredite que el impuesto grava los ingresos de los trabajadores y ex trabajadores y ejerce una presión fiscal excesiva y desproporcionada sobre los ingresos por esa actividad económica en los meses de mayo, junio y julio de 2020. La Sala insiste en que la medida no consagró

instrumentos idóneos para depurar la base gravable, como sí lo hacen otros tributos que recaen sobre los “*ingresos gravados*”.

143. Un ejemplo es el impuesto de renta. Se trata de una medida impositiva que guarda una estrecha relación con el tributo analizado, puesto que el artículo 13 del DL establece que le son aplicables al impuesto solidario, en lo que sea compatible, las disposiciones del impuesto de renta. De esta manera, el artículo 103 del Estatuto Tributario define las rentas exclusivas de trabajo de la siguiente manera: “(…) *las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.*”

144. Para efectos del pago del impuesto de renta y de las retenciones como pago anticipado, aquel no recae sobre todo el ingreso por trabajo. La legislación tributaria admite la depuración de las rentas de trabajo, en términos generales, de la siguiente manera³³²:

+ IBRT: Ingresos brutos rentas trabajo (Art. 103 E.T.). - INCR (Aportes obligatorios SGSSP + Cotizaciones voluntarias RAIS (sin exceder 25% IL o IT, limitado a 2.500 UVT) + Aportes obligatorios SGSSS + Apoyos económicos para financiar programas educativos (no reembolsables o condonados, entregados por el estado o financiados con recursos públicos) + Pagos a terceros por alimentación + Otros INCR). - Costos y deducciones procedentes (trabajadores independientes que no pueden afectar los ingresos provenientes de la relación laboral, legal y reglamentaria). = Renta Líquida. Rentas Exentas y Deducciones Imputables. Beneficios Tributarios: (Renta exenta 25% IL + FPV + AFC + AVC (sin exceder el 30% IL, limitado a 3.800 UVT) + Otras rentas exentas + Rentas exentas en virtud de convenios para evitar la doble tributación) + Aportes a título de cesantía realizados por partícipes independientes + Deducción intereses de vivienda + Pagos por salud (medicina prepagada + seguros de salud) + Deducciones por dependientes económicos + GMF (50%). - Rentas exentas de trabajo y deducciones imputables (Limitadas).

145. Bajo ese entendido, el arquetipo del impuesto justo, como lo es la renta, se sustenta en la posibilidad de realizar exenciones, exclusiones y demás instrumentos que permiten identificar en cada caso particular la capacidad contributiva real del sujeto pasivo. De esta manera, evita un impacto desproporcionado en los ingresos derivados del trabajo. Este aspecto no fue garantizado por el tributo analizado en esta oportunidad.

146. De otra parte, la medida tiene rasgos confiscatorios porque no consagró un mecanismo efectivo de compensación. En efecto, la norma analizada establece que el valor del impuesto solidario **podrá** ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

332 https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta_Personas_Naturales_AG_2019/Paginas/rentas-cedulares.aspx, consultado el 30 de agosto de 2020.

En tal sentido, el diseño del tributo no toma en cuenta la capacidad de pago de los obligados porque no permite su compensación real y efectiva. La situación se agrava para aquellos sujetos pasivos que no están obligados a pagar impuesto de renta al final del ejercicio fiscal, como es el caso de quienes perciben pensiones inferiores a 1000 UVT. Lo anterior, genera una presión tributaria excesiva y desproporcionada sobre un grupo específico de personas que ya tenía una carga impositiva previa y no tiene certeza de que el valor pagado por el tributo solidario fuera considerado como un ingreso no constitutivo de renta o compensado de otra manera en el evento de que no estuviese obligado a pagar ese impuesto. Dicha actuación está consagrada a modo de potestad, sin que la misma refleje la obligación de la administración de considerarla obligatoria. En otras palabras, los sujetos obligados no tienen mecanismos de compensación, lo que torna al tributo excesivo, desproporcionado y con innegables rasgos confiscatorios.

147. Bajo esa perspectiva, la Corte considera importante anotar que el estudio normativo sobre el no reconocimiento de la compensación no puede ser considerado constitucional o inconstitucional de manera aislada. En este caso, está demostrado que la interacción sistémica del impuesto solidario con otros tributos, retenciones y deducciones legales, genera un exceso que no es posible compensar con el instrumento contenido en la regulación. Lo anterior ocasiona en el tributo rasgos confiscatorios contrarios a la equidad horizontal y a la igualdad tributaria.

148. En suma, **el decreto no superó el juicio de no contradicción específica** porque desconoció los principios de generalidad del tributo, distorsionó el postulado de solidaridad y vulneró la garantía de equidad e igualdad tributaria, en su faceta horizontal. Estos contenidos están consagrados en los artículos 1, 2, 95.9 y 363 de la Carta.

149. En cuanto al desconocimiento del **principio de generalidad del tributo**, esta Corporación encontró que el gravamen tenía naturaleza individual o particular, pues estaba dirigido únicamente a ciertas personas con vínculos laborales con el Estado. Por lo tanto, el decreto no justificó las razones constitucionales para adoptar una modalidad contributiva cuya obligación recaía exclusivamente en una población con características laborales y económicas específicas. Esta circunstancia desconoció la generalidad de los tributos que exige, de una parte, que “(...) *todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado*”³³³; y, de otra, la necesidad de “(...) *tratar de forma similar a aquellos en la misma posición y de forma disímil a los que no lo estén*”³³⁴. En tal sentido, la carga tributaria debe distribuirse entre todas las personas con capacidad de pago, de modo que, si se grava un hecho, acto o negocio, no puede excluir sujetos que estén en situaciones semejantes en términos de capacidad contributiva.

150. De igual forma, distorsionó el alcance del **principio de solidaridad**. En efecto, la medida fue sustentada en un postulado de solidaridad calificado y más gravoso para los sujetos obligados que carece de fundamento constitucional. Para el Gobierno y algunos intervinientes, la condición de funcionario exige una mayor responsabilidad tributaria porque se encuentran en un vínculo laboral privilegiado

³³³ Sentencia C-117 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³³⁴ Ibidem.

con el Estado. Esta forma de entender la solidaridad, a juicio de la Corte, no tiene asidero en la Carta. Particularmente, porque el ejercicio de la función pública, si bien está regulada de forma estricta (disciplinaria, fiscal y penal) por los intereses públicos protegidos, no deriva una carga tributaria mayor para los servidores del Estado. Aquellos no tienen privilegios innobles por la labor que desempeñan, simplemente, son destinatarios de la retribución por los servicios que prestan para materializar la causa pública.

151. De otra parte, la Corte verificó que el decreto creó una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas y excluyó a los trabajadores particulares y funcionarios públicos que están en iguales condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció **los principios de equidad e igualdad tributaria**.

La medida tributaria analizada no estableció instrumentos que garanticen la equidad tributaria horizontal. La Sala insiste en que el análisis de este principio exige verificar lo siguiente: i) el valor del impuesto fue fijado sin considerar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y, ii) el sacrificio real de equidad tributaria, mediante la identificación y la comparación de los grupos de personas que fueron gravadas y aquellos que están excluidos del pago del impuesto. También, le corresponde revisar la razonabilidad y la proporcionalidad de las medidas impositivas. En este caso, la Sala evidenció que el impuesto desconoció la equidad tributaria horizontal por las siguientes razones:

151.1. El valor del impuesto solidario fue fijado sin considerar la capacidad contributiva de los obligados. La simple remisión a los ingresos brutos de los sujetos pasivos es insuficiente porque no estableció mecanismos idóneos para depurar los ingresos y gravar la real capacidad de pago. La detracción de \$1.800.000 consagrada en el DL, no permite identificar los ingresos netos de los contribuyentes.

151.2. Estableció un trato diferenciado y simétrico sin justificación constitucional válida. Bajo este presupuesto, el Ejecutivo incurrió en una **inequidad real** entre los grupos que fueron llamados a cumplir con la obligación tributaria y aquellos excluidos de la medida. En efecto, la Sala caracterizó las personas que fueron gravadas y aquellas que, al compararlas, podrían estar en la misma condición de pago y fueron excluidas del impuesto. También, analizó las particularidades de los sujetos pasivos de la obligación y demostró que existen diferencias en las personas, la actividad económica y el ingreso, por lo que no podían ser tratadas de forma simétrica por el tributo. Luego de este ejercicio, evidenció que el Ejecutivo no aportó razones suficientes para justificar el trato diferenciado y simétrico entre los sujetos pasivos del impuesto y aquellos que fueron excluidos de su pago.

151.3. A continuación, exploró **la proporcionalidad de la medida**. La Sala concluyó que cada uno de los supuestos de inequidad, es decir, la exclusión de grupos para el pago del impuesto y el trato simétrico de los sujetos pasivos, no eran proporcionados. Hasta este punto, estaba demostrado que los criterios utilizados para fijar el impuesto analizado **no tuvieron en cuenta la capacidad contributiva** tanto de los obligados como de aquellos que fueron excluidos y debían ser llamados al financiamiento de la atención de la clase media vulnerable y de los trabajadores

informales.

En efecto, el Ejecutivo identificó a los sujetos pasivos del impuesto, excluyó a grupos de personas que están en las mismas condiciones de los obligados y estableció el tratamiento paritario entre gravados, con base en el ingreso bruto percibido y en la actividad económica que lo genera. En tal sentido, consideró que los llamados exclusivos eran contribuyentes de mayores ingresos porque son funcionarios públicos, personas naturales vinculadas al Estado mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión de las entidades del Estado y pensionados de grandes ingresos³³⁵.

151.4. Para la Sala, el tributo en su estructura confundió el concepto de capacidad tributaria con el ingreso. En efecto, la primera es un elemento que orienta la política fiscal, aun en estados de excepción, y es determinante para el establecimiento del hecho generador, los sujetos pasivos y la tarifa de cualquier tributo. Se trata de un instrumento que permite verificar la situación económica subjetiva y real del contribuyente. En otras palabras, es un requisito para establecer la fuerza económica de una persona para ser llamada a cumplir con el deber de pagar tributos³³⁶.

En tal sentido, la determinación de los sujetos pasivos, de la base gravable y la tarifa, no tuvo en cuenta el concepto de capacidad contributiva. Por el contrario, acudió a elementos como el ingreso y la actividad económica, bien sea por la vinculación a entidades estatales o por recibir mesadas pensionales. Estos elementos, si bien son relevantes para efectos tributarios, no determinan los sujetos pasivos y el hecho generador. En particular, estos aspectos no permiten establecer la capacidad económica del grupo y las razones de la exclusión de otras personas que estarían en las mismas condiciones fiscales. En efecto, simplemente son indicadores de un ingreso bruto y no real o neto, ya que no tiene en cuenta las retenciones y las deducciones legales que son aplicables al mismo.

151.5. Finalmente, la Sala encontró que el tributo tenía rasgos confiscatorios porque al interactuar con otros impuestos, retenciones y deducciones legales, ejercía una presión fiscal excesiva y desproporcionada sobre los ingresos de los sujetos pasivos, percibidos en los meses de mayo, junio y julio. Además, no tiene mecanismos idóneos para depurar la base gravable y establecer la real capacidad contributiva. De igual forma, no cuenta con instrumentos que permitan la compensación efectiva del esfuerzo fiscal.

El impuesto solidario no superó el juicio de no discriminación

152. El juicio de no discriminación³³⁷ tiene fundamento en el artículo 14 de la LEEE³³⁸, a cuyo tenor las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción

³³⁵ DL 568 de 2020. Considerando 29.

³³⁶ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

³³⁷ Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-467/17 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-466/17 M.P. Carlos Bernal Pulido, C-701 de 2015 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, C-672/15 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-671/15 M.P. Alberto Rojas Ríos, C-227/11 M.P. Juan Carlos Henao Pérez, C-224/11 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-136/09 M.P. Jaime Araújo Rentería.

³³⁸ “Artículo 14. No discriminación. Las medidas adoptadas con ocasión de los Estados de Excepción, no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica (...)”.

no pueden entrañar diferenciación alguna sustentada en razones de sexo, raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica o en otras categorías sospechosas³³⁹. Adicionalmente, este análisis implica verificar que el decreto legislativo no imponga tratos diferentes injustificados³⁴⁰.

Entre los rasgos definitorios del Estado colombiano se encuentra la protección de los derechos fundamentales, así como la limitación de los poderes para evitar su ejercicio desproporcionado y arbitrario. Además, la igualdad ante la ley irradia, de manera transversal, el ordenamiento en su conjunto³⁴¹. En tal sentido, de conformidad con lo previsto en el artículo 13 de la Constitución, la ley debe ser aplicada del mismo modo a todas las personas, siendo esta la primera dimensión de la igualdad, cuyo desconocimiento se concreta cuando *“una ley se aplica de manera diferente a una o a varias personas con relación al resto de ellas”*³⁴².

Esta faceta del principio de igualdad ante la ley, que suele llamarse *“formal”*³⁴³, se traduce, asimismo, en una prohibición de discriminación *“por razones de sexo, ideología, color de piel, origen nacional o familiar u otros similares”*³⁴⁴.

153. El artículo 13 superior también incorpora un mandato de integración social, pues ordena a las autoridades adoptar las disposiciones necesarias –esto es, manda conferir un trato especial– a favor de personas y grupos de la población que se encuentren en situación de vulnerabilidad o en condición de debilidad manifiesta³⁴⁵. Adicionalmente, el principio de igualdad consignado en el artículo 13 superior se ve protegido reforzadamente por los tratados de derechos humanos aprobados por Colombia que, por la vía del artículo 93 de la Carta Política, forman parte del bloque de constitucionalidad³⁴⁶.

³³⁹ Sobre el particular, cabe resaltar que dicho listado de categorías sospechosas no es taxativo, pues de conformidad con el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos *“la ley prohibirá toda discriminación”*.

³⁴⁰ En este sentido, en la Sentencia C-156/11 M.P. Mauricio González Cuervo, esta Sala explicó que el juicio de no discriminación pretende hacer efectivo *“el principio de igualdad ante la ley del artículo 13 de la Constitución Política, en el sentido de establecer que todas las personas recibirán el mismo trato y no se harán distinciones basadas en criterios de raza, lengua, religión, origen familiar, creencias políticas o filosóficas”*.

³⁴¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-266 de 2019. MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

³⁴² Corte Constitucional. Sentencia C-507 de 2004. MP Manuel José Cepeda Espinosa.

³⁴³ Corte Constitucional. Sentencia C-520 de 2016.

³⁴⁴ Constitución Política, Artículo 13, inciso 1º: *“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”*.

³⁴⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-520 de 2016 MP. María Victoria Calle Correa y C-266 de 2019 MP Gloria Stella Ortiz Delgado. En la sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa se sostuvo acerca del concepto de igualdad previsto en el artículo 13 superior que supone *“[u]n mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados”*.

³⁴⁶ Cfr. artículos 1º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El artículo 93 de la Carta Política dispone que *“[l]os tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno”*. Establece, asimismo, que *“[l]os derechos y deberes consagrados en esta Carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados (sic.) por Colombia”*.

154. Para definir el contenido y alcance del principio de igualdad resulta indispensable comparar las situaciones o circunstancias fácticas en las que se encuentran dos personas o grupos de personas, a efectos de determinar cuál es el trato que jurídicamente debe conferírseles, pues quienes se hallan en iguales o semejantes circunstancias fácticas, deben recibir el mismo trato y, quienes se encuentran en situación fáctica distinta, deben recibir un trato diferente³⁴⁷. Ahora: ¿cómo garantizar igualdad de trato y evitar un trato injustificadamente diferente? La jurisprudencia constitucional sobre el juicio de igualdad ha advertido de manera reiterada que lo primero que debe definirse es si, en efecto, se trata de grupos de personas en idénticas o similares circunstancias o en situaciones diferentes o disímiles³⁴⁸.

155. En relación con la medida contemplada en el Decreto 568 de 2020 se tiene que el impuesto solidario grava a los servidores públicos, contratistas del Estado y “*megapensionados*” que reciban un pago mensual de diez millones de pesos (\$10.000.000) en adelante. Estas personas naturales están vinculadas formalmente a una entidad y/o perciben ingresos mensuales de manera estable.

Así las cosas, entre las situaciones comparables pueden mencionarse: **i)** los trabajadores del sector privado vinculados mediante un contrato de trabajo a término definido o indefinido que reciban un pago mensual de \$10.000.000 en adelante. Este grupo no está sujeto al tributo; **ii)** los trabajadores del Estado y particulares que obtengan salarios inferiores a \$10.000.000 pero cuyos ingresos resulten superiores a los de los trabajadores del Estado y particulares que obtienen salario integral igual o superior a \$10.000.000. Aunque este grupo devenga sueldos inferiores a \$10.000.000, por lo cual no se le aplica la medida, puede recibir ingresos superiores a los de las personas cobijadas por el decreto. No obstante, el tributo no aplica en su caso. **iii)** Los contratistas del Estado personas jurídicas que reciban un pago mensual de \$10.000.000 en adelante. El decreto no solo cobija a las personas jurídicas, pese a que, por ejemplo, en el caso de contratos con el Estado, desarrollen objetos contractuales comparables con los de las personas naturales, que sí están obligadas a pagar el impuesto.

Como puede verse, se trata de grupos de personas que se encuentran en iguales o semejantes condiciones que los destinatarios del impuesto solidario, pero no fueron considerados como sujetos pasivos del gravamen.

156. A continuación, lo que debe establecerse es si el criterio adoptado por el Decreto Legislativo 568 de 2020 para establecer el trato diferenciado cumple con las exigencias derivadas del ordenamiento constitucional³⁴⁹. Sobre el particular, ha insistido la Corporación que la elección del criterio debe acatar exigencias de objetividad y no arbitrariedad y cumplir con el propósito que persigue la medida que debe ser compatible con la Constitución. En tal sentido, este Tribunal ha manifestado que el examen de un trato diferenciado a dos sujetos o situación (*tertium comparationis*) se basa en determinar si el criterio utilizado se aviene a los postulados de la Carta y en particular al principio de igualdad. En esta oportunidad, la Sala

³⁴⁷ Corte Constitucional. Sentencias C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa; C-138 de 2019. MP Alejandro Linares Cantillo.

³⁴⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-093 de 2001. MP Alejandro Martínez Caballero.

³⁴⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-1146 de 2004. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

analizará la medida a través del test de igualdad, en el que verificará si la medida persigue una finalidad legítima, si es útil y necesaria y si es estrictamente proporcionada³⁵⁰. A tal efecto, la Corte adoptará la siguiente metodología: en primer lugar, identificará los grupos a comparar y el criterio de diferenciación utilizado; en segundo lugar, demostrará que las razones expresadas por el Gobierno Nacional para sustentar el trato tributario diferente fueron insuficientes.

Identificación de los grupos a comparar y del criterio de diferenciación

157. **Los sujetos a comparar** para determinar la existencia de la afectación al principio de igualdad por el impuesto tributario son: i) los servidores públicos, los contratistas del Estado y los pensionados que perciben ingresos mensuales iguales o superiores a \$10.000.000.00; ii) los rentistas de capital, contratistas y trabajadores del sector privado que perciben ingresos mensuales iguales o superiores a \$10.000.000.00; y, iii) los miembros de la Fuerza Pública.

En este caso, el ingreso es el criterio de comparación relevante para determinar si estos grupos son sujetos comparables. De esta manera, todos los grupos perciben mensualmente ingresos por salarios, prestaciones, honorarios, pensiones o rentas fijas de capital iguales o superiores a \$10.000.000.00. Bajo este entendido, tienen, por lo menos *prima facie*, la misma capacidad económica para contribuir al financiamiento de los programas sociales de atención a la población vulnerable con ocasión de la pandemia.

158. El Gobierno Nacional y algunos intervinientes expusieron que **los criterios de diferenciación tributaria** eran los siguientes: i) la estabilidad en el ingreso de los funcionarios, los contratistas del Estado y los pensionados. Por cuanto se benefician de las políticas de conservación del empleo en el sector público y el pago de las pensiones. En cambio, los rentistas de capital, los contratistas y los trabajadores del sector privado enfrentan un grave riesgo de inestabilidad en el empleo y el ingreso por efecto de la crisis económica; ii) la solidaridad cualificada de los funcionarios y contratistas del Estado; y, ii) el aporte invaluable y los riesgos de mayor contagio asumidos en medio de la pandemia por los miembros de la Fuerza Pública.

Las razones expuestas por el Ejecutivo no son suficientes para sustentar el trato fiscal diferenciado

159. Para la Sala, es evidente que el Legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria. Sin embargo, el ejercicio de estas atribuciones debe garantizar principios constitucionales como la igualdad en el reparto de las cargas públicas. En relación con el Decreto Legislativo que se examina, puede confirmarse que el Gobierno eligió como criterios de comparación para gravar a los servidores públicos, contratistas del Estado y pensionados y excluir del impuesto solidario a otros grupos de personas naturales o jurídicas, contratistas, asalariados con ingresos superiores que no fueron destinatarios de la medida, el de mayor estabilidad en el empleo por estar vinculados con el Estado y el riesgo superior de contagio al virus de los miembros de Fuerza Pública.

³⁵⁰ Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

160. El objetivo del impuesto solidario consiste, de acuerdo con lo expuesto por el Gobierno en el Decreto 568 de 2020, en beneficiar a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales quienes suelen percibir muy bajos ingresos y, a causa de las medidas de aislamiento dictadas para controlar la pandemia, les ha sido difícil o imposible acceder a estos, lo que pone en riesgo la posibilidad de llevar una vida en condiciones mínimas de calidad y dignidad.

161. Teniendo como fundamento el mencionado criterio y para alcanzar el objetivo descrito, el Gobierno otorgó un trato diferenciado a los servidores públicos, a los pensionados y a los contratistas del Estado gravándolos con el impuesto solidario, dejando por fuera a trabajadores y rentistas del sector privado, al igual que a los miembros de la Fuerza Pública que obtienen salarios iguales.

162. Como se explicó en precedencia, el criterio de estabilidad laboral usado por el Gobierno para otorgar este trato diferenciado no es concluyente, pues muchas de las personas empleadas en el sector privado no solo han mantenido su puesto de trabajo durante la pandemia, sino que han continuado recibiendo sus ingresos en estos tiempos de crisis. De ahí que el *tertium comparationis* pueda tacharse, más bien, de subjetivo y arbitrario, esto es, carente de la objetividad indispensable para justificar el trato diferenciado. Por otra parte, el Decreto Legislativo 568 de 2020 omitió mencionar estudios que respalden la decisión gubernamental o la idoneidad de la medida en cuanto, **primero**, no se demostró que los recursos obtenidos por esa vía contribuirían, en efecto, económicamente a engrosar las arcas del Estado y, de esta manera, a cumplir con el objetivo propuesto y, **segundo**, tampoco se analizaron medidas alternativas que impactaran de manera menos intensa los derechos de las personas que fueron gravadas con el impuesto solidario. En efecto, el Gobierno no ofreció en el decreto legislativo *sub examine* argumentos constitucionalmente justificados acerca de por qué el impuesto solidario, entre otras alternativas posiblemente aplicables, era la medida más adecuada y menos lesiva para satisfacer la finalidad constitucional buscada en una magnitud tal, que justificara, incluso, una limitación en el derecho a la igualdad de estos servidores públicos.

163. A lo expuesto se añade, que el argumento de solidaridad señalado por el Gobierno en el Decreto Legislativo bajo examen tampoco resulta suficiente para fundamentar el trato diferenciado en relación con la carga impositiva, mucho menos cuando a los trabajadores y contratistas del sector público y privado les asiste el mismo deber de solidaridad, pues se conoce que el principio de solidaridad rige frente a todos. En efecto, para la Sala es claro que el Decreto 568 de 2020 no explicó –ni justificó– por qué a los rentistas de capital, contratistas y sujetos privados, el principio de solidaridad, que se le aplica a estos últimos con todo rigor, no les aplica a los primeros.

164. Incluso el Gobierno citó en los considerandos del Decreto Legislativo bajo examen una sentencia de esta Corporación que sostiene: “*la Corte Constitucional ha considerado ajustadas a la Constitución Política las medidas de emergencia que imponen cargas a los particulares con el fin de atender las causas que ocasionaron la declaratoria del estado de emergencia, con fundamento en el principio de*

solidaridad”³⁵¹. Entonces, no se entiende cuál es la razón para que el deber de solidaridad recaiga única y exclusivamente en “*los servidores públicos, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión a entidades públicas, y pensionados de mayores ingresos*”.

Dicho de otra manera, el Gobierno se abstuvo de indicar en el decreto bajo examen las razones por las cuales el deber de solidaridad recayó única y, exclusivamente, en “*los servidores públicos, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión a entidades públicas, y pensionados de mayores ingresos*” quienes –a diferencia de los rentistas de capital o personas que han recibido y obtienen beneficios muy por encima de los servidores públicos o equivalentes–, si “*están llamados a colaborar con aquellos que se encuentran en estado de vulnerabilidad, situación de indefensión, desprotección, o en estado de marginación*”.

165. Con todo, el Decreto Legislativo 568 de 2020 no solo es discriminatorio, porque confiere un trato diferenciado a los trabajadores del sector público sin justificación constitucional válida. También apeló a expresiones tales como “*mesada pensional de mega pensiones de los pensionados de diez millones de pesos*”, que propician o refuerzan prejuicios y conducen a deslegitimar los ingresos de servidores públicos que han dado, en su gran mayoría, lo mejor de sí en la labor desempeñada.

Cabe insistir en que este tipo de minusvaloración del trabajo al servicio del Estado resulta incorrecto e injustificado y su uso reiterativo envía un mensaje negativo en relación con ingresos y pensiones que han sido obtenidas en el marco de la ley y han implicado esfuerzo y trabajo exigente, riguroso y constante, en la gran mayoría de los casos. Tal suerte de alusiones termina por convertirse en criterios de discriminación prohibidos por el artículo 13 de la Carta Política y contrarios también a lo dispuesto en los tratados internacionales de derechos humanos aprobados por Colombia y, que por la vía del artículo 93 superior, forman parte de nuestro ordenamiento jurídico interno.

En ese sentido, vale recordar que el Convenio 111 de la OIT, relativo a la discriminación en materia de empleo y ocupación, impone al Estado promover la igualdad de trato y de oportunidades en materia de empleo y ocupación, valiéndose de distintos instrumentos, entre los que se encuentra la derogatoria de disposiciones legislativas incompatibles con tal postulado, **y la modificación de prácticas que distingan, excluyan o se funden en preferencias injustificadas** (artículo 1, literal b) –se destaca–³⁵².

166. Finalmente, en relación con la exclusión de los miembros de la Fuerza Pública, la Sala reitera que si bien aquellos tienen funciones relacionadas con la seguridad y ayuda humanitaria durante la atención de la pandemia, su nivel de exposición al virus

³⁵¹ Corte Constitucional. Sentencia C-465 de 2017. MP. Cristina Pardo Schlesinger.

³⁵² Como se recuerda en la intervención de los Tribunales de Distrito Judicial y Jueces del Valle del Cauca, “[e]l asunto no está en la palabra en sí misma considerada en su significado, sino en el sentido en que la sociedad y los medios de comunicación la emplean, por tanto, al ser ese el sentido en que medios y sociedad consideran, entienden y emplean tal vocablo, resulta así que al emplearse en el Decreto 568 de 2020 induce a una deslegitimación y a la discriminación social de los pensionados. Y resulta ser una frase empleada con criterio sospechoso, que no es otro a por ese medio generar consenso de aceptación del decreto entre la comunidad”.

no es argumento suficiente para excluirlos de una obligación tributaria en las mismas condiciones de los demás servidores públicos, que por demás no cuentan con los regímenes especiales que el ordenamiento jurídico ha dispuesto para los miembros de la Fuerza Pública. Bajo estas condiciones, la Corte insiste en que el Ejecutivo no expuso las razones de la necesidad de un tratamiento tributario preferente para alcanzar los fines relacionados con el reconocimiento a la labor que ejercen los miembros de la Fuerza Pública durante la pandemia. En especial, no manifestó las razones por las que el régimen salarial, prestacional y pensional actual no era suficiente para cumplir con dicho propósito. Tampoco argumentó por qué este tratamiento diferenciado obedecía a razones referentes a la política fiscal o al fomento de ciertas actividades económicas o para garantizar imperativos constitucionales. Finalmente, el Gobierno eludió demostrar que ese instrumento efectivizara, no solo los intereses de los miembros de la Fuerza Pública individualmente considerados, sino también postulados superiores relacionados con la potestad tributaria, ante la fuerte afectación del principio de igualdad y el bienestar colectivo. Lo anterior era un requisito indispensable, pues en ese grupo existen individuos que, además, de tener la condición de servidores públicos perciben ingresos iguales o superiores a \$10.000.000.00. Conforme a lo expuesto, la inconstitucionalidad del trato diferenciado se deriva de la insuficiencia argumentativa que sustenta la medida.

167. De lo expuesto líneas atrás concluye la Corte que la limitación del principio de igualdad en el asunto que se examina carece de respaldo constitucional y desconoce el derecho a la igualdad de trato consignada en el artículo 13 superior cuya protección, como quedó dicho, se encuentra reforzada en el plano internacional de los derechos humanos por la vía de lo dispuesto en el artículo 93 de la Carta Política.

En el sentido señalado, el impuesto solidario no superó el juicio de no discriminación de que trata el artículo 14 de la LEEE.

El impuesto solidario no superó el juicio de motivación suficiente

168. El juicio de motivación suficiente es complementario³⁵³; busca establecer si el Gobierno, además de haber fundamentado el decreto de emergencia, presentó razones suficientes para justificar las medidas adoptadas³⁵⁴. Esta motivación es exigible frente a cualquier tipo de medidas³⁵⁵, siendo particularmente relevante para aquellas que limitan derechos constitucionales, por cuanto el artículo 8 de la LEEE establece que los “*decretos de excepción deberán señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales*”³⁵⁶.

³⁵³ El juicio de motivación suficiente de las medidas ha sido desarrollado por esta Corte en las sentencias C-467 de 2017. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-466 de 2017 M.P. Carlos Bernal Pulido; C-434 de 2017. M.P. Diana Fajardo Rivera; C-409 de 2017. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-241 de 2011. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, C-227 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez; C-224 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-223 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

³⁵⁴ Sentencia C-466/17 M.P. Carlos Bernal Pulido. En la providencia se reiteran las consideraciones de las sentencias C-722 de 2015. M.P. Myriam Ávila Roldán y C-194 de 2011. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

³⁵⁵ Al respecto, en la sentencia C-753/15 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, la Corte Constitucional sostuvo que “en el caso de que la medida adoptada no límite derecho alguno resulta menos exigente, aunque los considerandos deben expresar al menos un motivo que la justifique”.

³⁵⁶ Ley 137 de 1994, “Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia”, artículo 8.

169. Esta Corte ha recordado, en varias oportunidades, el sentido y alcance del principio de legalidad en materia tributaria y su profunda relación con la garantía del debate y deliberación democráticos³⁵⁷. La importancia de este aspecto se remonta históricamente a la fórmula acuñada en la Carta Magna de 1215 “*no taxation without representation*”³⁵⁸ –no puede haber tributo sin representación–, que se ha considerado, en un sentido general y, universal³⁵⁹, como la piedra de toque del Estado constitucional y clara expresión del derecho de participación democrática³⁶⁰. Esto es así, porque las cargas derivadas de la tributación deben poder ser debatidas y aprobadas por el órgano de representación popular.

Este principio cobra vigencia en Colombia a través de los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política de 1991³⁶¹, normas a partir de las cuales esta Corporación ha derivado los elementos centrales de la legalidad tributaria, a saber: **i)** garantizar que la aprobación de los gravámenes esté precedida de deliberación y discusión por parte de la mayoría y de las minorías congresuales bajo exigencias de suficiencia y calidad que permitan afianzar el principio democrático; **ii)** ofrecer seguridad jurídica y claridad a la ciudadanía en relación con el alcance de sus obligaciones, lo que exige la predeterminación del tributo, esto es, una ley previa y cierta en la que se encuentren determinados los elementos de la obligación fiscal, a saber, **a)** sujeto activo; **b)** sujeto pasivo; **c)** hecho generador; **d)** base gravable; **e)** tarifa³⁶² y **iii)** asegurar un diseño coherente en la política fiscal del Estado que, como lo ha recordado esta Corporación, “*encuentra en el principio de legalidad un sólido fundamento, especialmente en cuanto tiene que ver con las competencias que puede atribuirse a las entidades territoriales, siempre bajo un criterio de ‘unidad económica’*”³⁶³.

170. Como se aprecia, el principio de legalidad en cuanto garantía del debate y la deliberación de los representantes del pueblo en materia tributaria, vinculado con los imperativos de predeterminación de los gravámenes tiene “*un objetivo democrático esencial*”, toda vez que “*fortalece la seguridad jurídica y evita los abusos*”

³⁵⁷ Cfr. entre muchas, Corte Constitucional. Sentencias C-227 de 2002. MP Jaime Córdoba Triviño, C-004 de 1993 MP. Ciro Angarita Barón, C-084 de 1995 MP. Alejandro Martínez Caballero y C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

³⁵⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-594 de 2010. MP Luis Ernesto Vargas Silva; C-911 de 2010 MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-884 de 2010. MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-227 de 2002. MP Jaime Córdoba Triviño, pie de página número 4: “*La cláusula XII dispuso lo siguiente: ‘[n]ingún impuesto o contribución será aplicado en Nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar a Nuestra persona, para hacer caballero a Nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la ciudad de Londres’*”. Citado por Alfredo Lewin Figueroa, en: “*Principios Constitucionales de Derecho Tributario*”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, Bogotá, 2002, pág. 20”.

³⁵⁹ Como lo recuerda la sentencia C-227 de 2002 MP Jaime Córdoba Triviño “[t]ambién en el derecho comparado esta cualidad constituye el fundamento para la creación de cualquier carga económica, sin importar que el modelo de Estado sea unitario o federal. Así, la Constitución Española establece en su artículo 31-3 que ‘[s]ólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley’, y agrega varios artículos más adelante: ‘la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley’ (artículo 133-3). En el mismo sentido se orientan la Constitución italiana y la del Brasil, por solo citar algunos ejemplos.

³⁶⁰ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-227 de 2002. MP Jaime Córdoba Triviño y C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

³⁶¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-030 de 2019. MP. Cristina Pardo Schlesinger.

³⁶² Corte Constitucional. Sentencias C-228 de 1993 MP. Vladimiro Naranjo Mesa; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero, fundamento No.5; C-1097 de 2001; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

³⁶³ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-227 de 2002. MP Jaime Córdoba Triviño.

*impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”*³⁶⁴.

171. En el sentido indicado, los impuestos son creados y regulados por el órgano donde tiene asiento la representación popular –mayoría y minorías–, lo que implica, de conformidad con lo establecido en el artículo 338 de la Constitución, que en nuestro ordenamiento rige el principio de reserva de ley tributaria, en la medida en que, durante tiempos de paz, corresponde al Congreso de la República y, solo a esta autoridad, configurar los tributos y definir sus elementos esenciales. Con todo, la aplicación del principio de reserva de ley no es absoluto, pues el propio ordenamiento reconoce al Gobierno la potestad impositiva en estados de excepción. Precisamente en ese marco extraordinario, tanto la Constitución, como la jurisprudencia de esta Corporación dejan claro que la facultad del Gobierno para crear y modificar impuestos se sujeta a un conjunto de condicionamientos³⁶⁵, entre los cuales debe subrayarse el de **motivación suficiente** habida cuenta de la restricción que, en relación con la materialización del derecho de participación democrática, ocurre con el ejercicio de esa atribución.

Así que, además de la temporalidad de los tributos y, de su destinación encaminada de modo exclusivo a conjurar la crisis y a evitar la extensión de sus efectos, se añade la necesidad de aportar motivos de peso que justifiquen excluir de la deliberación, debate y decisión a la representación de la mayoría y de las minorías populares en relación con una materia que afecta de modo profundo el principio de legalidad en materia impositiva, encaminado a hacer valer la exigencia de “*no tributación sin representación*”.

172. En suma, la facultad para regular la política tributaria acorde con los fines estatales previstos en la Constitución fue confiada de manera amplia al legislador, autoridad a la que, como depositaria de la representación popular, el ordenamiento le reconoce un amplio margen de configuración que comprende tanto la definición de los fines, como los medios de la política tributaria. Desde esta perspectiva, existe una presunción de constitucionalidad de las decisiones adoptadas por el legislador ordinario en materia impositiva. Ahora bien, en este caso, aunque esta presunción continua vigente, se somete a un control estricto y automático de la Corte Constitucional, especialmente riguroso por recaer sobre una materia en la que el principio democrático cobra especial relieve, como ya se explicó, al punto que tiene reserva estricta de ley, es decir, que sobre esta materia ni siquiera se pueden conceder facultades extraordinarias al ejecutivo, en los términos del inciso tercero del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución.

173. De lo expuesto se concluye que el impuesto solidario previsto en el Decreto Legislativo 568 de 2020 exigía por parte del Gobierno una mayor carga argumentativa y justificativa, sin la cual no resultaba factible superar **el juicio de motivación suficiente**. Con todo, en los considerandos del Decreto legislativo no se

³⁶⁴ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-227 de 2002. MP Jaime Córdoba Triviño.

³⁶⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-911 de 2010. MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

indicó la estricta necesidad de adoptar las reglas especiales en materia de tributación. Por el contrario, el Gobierno se redujo a hacer una referencia genérica al propósito de contener, mitigar, conjurar y prevenir el impacto del COVID-19. Indicó que los sujetos pasivos del impuesto estaban en la obligación de ser solidarios para efectos de mitigar la crisis sanitaria sin efectuar un estudio técnico de su capacidad contributiva. Así, el Gobierno se centró en la necesidad de adelantar un procedimiento de tributación ágil y eficaz para adquirir recursos. No obstante, omitió aportar una razón constitucionalmente válida que justifique por qué el impuesto solidario era la medida más apta e inaplazable para atender la crisis.

En fin, el Gobierno no demostró la necesidad de acudir a la regla tributaria de emergencia como primera opción y se abstuvo también de aportar los motivos constitucionalmente relevantes para privilegiar la captación de recursos por vía de la tributación extraordinaria, respecto de los demás medios que tenía a su alcance. En particular, no desarrolló los argumentos para demostrar por qué reducir la liquidez en un sector de la población, afectando de manera directa su capacidad de consumo, podía contribuir al objeto pretendido con las regulaciones de emergencia.

El Gobierno tampoco presentó argumentos dirigidos a justificar mínimamente por qué acudió a gravar las rentas salariales –lo que como varios intervinientes apuntaron– *“es una cuestionable medida que se ha vuelto costumbre”*³⁶⁶, y se abstuvo de acudir a otros sectores mejor posicionados desde el punto de vista económico o a otras fuentes de financiación más idóneas, dadas las circunstancias que presenta la crisis. En ese sentido, es atinada la argumentación presentada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario cuando afirma:

“La Constitución Política se refiere a los mecanismos de financiación de los cuales puede hacer uso el Estado para la atención de sus gastos. Así, la Carta prevé que el Estado puede acudir al crédito público (lo cual implica traer a hoy dinero que se va a obtener mañana por la vía, entre otras, de impuestos futuros), a crear impuestos, a explotar sus bienes y recursos, a enajenar su participación en empresas, etc. Pero en un momento como el actual, donde casi todos los estamentos de la población se han visto afectados, la opción o las opciones elegidas por el gobierno para atender la crisis en un estado de emergencia deberían estar plenamente justificadas, particularmente si son de carácter tributario, ya que parece evidente que cualquier impuesto puede generar, al menos la sospecha, de que su establecimiento no necesariamente aporta a los propósitos de conjurar la crisis o de atemperar sus efectos”.

174. El Decreto legislativo se restringió a especificar que se gravará a un sector de la población para favorecer a otro que se encuentra en difíciles condiciones, de manera que se haga efectivo el principio de solidaridad, pero guardó silencio en relación con los motivos por los cuales la solidaridad solo se exige a algunos de los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución, a las personas naturales contratistas del Estado de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública y a los pensionados que perciban salarios, honorarios o pensiones mensuales de \$10.000.000.00 o más. Este razonamiento –dada la intensidad de la carga

³⁶⁶ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

impositiva— debía estar plenamente justificado en el Decreto legislativo y, en realidad, no lo estuvo. En pocas palabras, el Gobierno no aportó las razones para sustentar que otros sectores de la población con capacidad económica y estabilidad en el empleo fueran excluidos como sujetos pasivos del impuesto solidario.

Es más, como lo recuerdan algunas de las intervenciones, el Gobierno ha otorgado amplios beneficios tributarios para no afectar la liquidez en la economía y, pese a ello, en el Decreto legislativo bajo examen no justificó suficientemente por qué debía gravar a los servidores públicos y a las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública — incluidos quienes reciben una pensión equivalente o mayor a los diez millones de pesos (10'000.000)—, sin analizar alternativas diferentes que no impacten los ingresos de quienes los perciben y podrían invertirlos para lograr el objetivo de reactivar la economía.

175. Teniendo en cuenta que, como quedó dicho, el impuesto solidario fue adoptado en sede gubernamental, en el marco de las facultades legislativas de que está revestido el Gobierno en estados de excepción, pero sin el debate y la aprobación por parte del Congreso de la República —lo que a las claras restringe el derecho de participación democrática del pueblo en los asuntos que lo afectan—, resultaba indispensable que el Decreto Legislativo bajo examen ofreciera razones suficientes para justificar la medida adoptada. Esta motivación, particularmente importante en el asunto que nos ocupa, no se cumplió. La lectura detenida del Decreto Legislativo 568 de 2020 permite a la Sala concluir que el Gobierno se abstuvo de justificar la medida y, en concreto, de señalar las razones con sustento en las cuales resultaba indispensable imponer una carga tributaria a un sector específico de la población. El Gobierno se redujo a realizar un conjunto de consideraciones genéricas y abstractas sobre el instrumento fiscal y la destinación de los recursos, sin concretar los motivos sobre los que se fundamenta la aplicación individualizada del impuesto. Tampoco demostró la inexistencia de medidas alternativas menos lesivas de los derechos del grupo focalizado que gravó.

De lo expuesto se deriva que el impuesto solidario no superó el juicio de motivación suficiente, en los términos establecidos por el artículo 8 de la LEEE.

Juicio de necesidad -dimensión fáctica

176. Para la Sala, el Decreto 568 de 2020 no supera el escrutinio de necesidad en su dimensión fáctica. El Gobierno Nacional no acreditó la inexistencia o insuficiencia de medidas presupuestales diferentes a la tributaria para el financiamiento del programa de ayuda a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales. Para demostrar esta argumentación, la Corte adelantará la siguiente metodología: i) expondrá, en términos generales, las fuentes de financiación de los gastos del Estado; ii) referirá el uso extraordinario de la facultad impositiva en los estados de excepción; iii) analizará la financiación de las medidas adoptadas en el estado de emergencia económica declarado mediante el DL 417 de 2020; y, iv) estudiará en concreto la ausencia de razones que justifiquen la necesidad fáctica de la medida tributaria.

Fuentes de financiación de los gastos del Estado. Impuestos y rentas alternativas

177. Según lo dispuesto en el artículo 11³⁶⁷ del Decreto 111 de 1996³⁶⁸, el Presupuesto de Rentas es uno de los componentes del Presupuesto General de la Nación. A su vez, cinco conceptos lo integran: los ingresos corrientes, las contribuciones parafiscales, los fondos especiales, los recursos de capital y los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional. A continuación, la Sala se referirá brevemente a cada una de estas nociones.

178. En la **Sentencia C-262 de 2015**³⁶⁹, esta Corporación resaltó que son características propias de los *ingresos corrientes* “(...) (i) su regularidad, lo cual significa que son rentas percibidas con relativa estabilidad, y tienen vocación de permanencia por lo cual su recaudo puede predecirse con suficiente certidumbre; (ii) su base de cálculo y su trayectoria histórica permiten predecir el volumen de ingresos públicos con grado semejante de certeza; (iii) aunque conforman una base aproximada, es sin embargo una base cierta, que sirve de referente en consecuencia para la elaboración del presupuesto anual; (iv) constituyen disponibilidades normales del Estado, que como tales se destinan a atender actividades rutinarias”.

En síntesis, se trata de recursos percibidos sin intermitencia y cuyo monto puede predecirse. Adicionalmente, de conformidad con el artículo 27 del citado decreto, los mismos “se clasificarán en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas”.

179. Por otro lado, la jurisprudencia constitucional ha definido que las contribuciones parafiscales: (i) son un gravamen obligatorio que no constituye una remuneración de un servicio prestado por el Estado; (ii) no afectan a todos los ciudadanos, sino a un grupo económico específico; (iii) tienen una destinación concreta, por cuanto se utilizan en beneficio del sector que soporta el gravamen; (iv) no se someten a las normas de ejecución presupuestal³⁷⁰; y (v) son administradas por órganos del mismo renglón económico o que hacen parte del Presupuesto General de la Nación³⁷¹.

180. Ahora bien, el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto señala que integran los *fondos especiales* en el orden nacional “(...) los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes

³⁶⁷ “Artículo 11. El Presupuesto General de la Nación se compone de las siguientes partes: a) El Presupuesto de Rentas contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación; de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto, de los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional (...)”.

³⁶⁸ “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”.

³⁶⁹ M.P. María Victoria Calle Correa.

³⁷⁰ Sobre el particular, en la Sentencia C-1170 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil, se indicó: “(...) los recursos parafiscales, no obstante su carácter de recursos públicos, no entran a formar parte del Presupuesto General de la Nación. Ello implica, por un lado, que se diferencian de los ingresos corrientes de la Nación, en cuanto que están afectos a la finalidad prevista en la ley de su creación, y no pueden destinarse a la atención de los requerimientos generales del Estado, y por otro, que su manejo se realiza de manera autónoma, al margen, en general, de las disposiciones que gobiernan la administración de los recursos que sí hacen parte del presupuesto”.

³⁷¹ Sentencia C-621 de 2013 M.P. Alberto Rojas Ríos.

a fondos sin personería jurídica creados por el Legislador”. Con fundamento en lo anterior, este Tribunal ha distinguido entre el *fondo-entidad* y el *fondo-cuenta*³⁷².

El primero se asemeja a una entidad de naturaleza pública que forma parte de la administración. Así las cosas, al tener personería jurídica, su creación implica una modificación en la estructura del Estado. En contraste, el segundo se refiere a aquellos fondos creados por el Legislador y que no modifican la estructura de la administración, por cuanto carecen de personería jurídica. Por lo anterior, se encuentran adscritos a una entidad o ministerio.

181. De otra parte, a diferencia de los ingresos corrientes que, como ya se dijo, son percibidos con relativa estabilidad, los *recursos de capital* “(...) *constituyen aquellos fondos que entran a las arcas públicas de manera esporádica, no porque hagan parte de un rubro extraño sino porque su cuantía es indeterminada, lo cual difícilmente asegura su continuidad durante amplios periodos presupuestales*”³⁷³.

De conformidad con el artículo 31³⁷⁴ del Estatuto Orgánico del Presupuesto, este concepto comprende siete fuentes distintas. En primer lugar, los *recursos del balance* del tesoro, esto es, el superávit o el déficit que arroja la ejecución anual del presupuesto³⁷⁵. Si el resultado es positivo, se contabiliza como un recurso de capital idóneo para financiar apropiaciones del año siguiente, mientras que, si llegare a ser negativo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incluirá la partida necesaria para saldarlo³⁷⁶.

En segundo lugar, aquellos recursos de (i) *crédito interno y externo*; (ii) los *rendimientos financieros*; (iii) el *diferencial cambiario* con ocasión de los desembolsos o de las inversiones en moneda extranjera; (iv) las *utilidades del Banco de la República*, descontadas las reservas de estabilización cambiaria y monetaria; y (v) las donaciones, esto es, los recursos de asistencia o cooperación internacional de carácter no reembolsable, en los términos del artículo 33³⁷⁷ del Estatuto.

En tercer lugar, los *excedentes financieros* de los establecimientos públicos y de las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional, así como de las sociedades de economía mixta con el régimen de las segundas.

³⁷² Sentencia C-438 de 2017, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³⁷³ Sentencia C-1072 de 2002, M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

³⁷⁴ “Artículo 31. Los recursos de capital comprenderán: Los recursos del balance, los recursos del crédito interno y externo con vencimiento mayor a un año de acuerdo con los cupos autorizados por el Congreso de la República, los rendimientos financieros, el diferencial cambiario originado por la monetización de los desembolsos del crédito externo y de las inversiones en moneda extranjera, las donaciones, el excedente financiero de los establecimientos públicos del orden nacional, y de las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquellas sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la Ley les otorga, y las utilidades del Banco de la República, descontadas las reservas de estabilización cambiaria y monetaria”.

³⁷⁵ Restrepo, J.C. (2012). Hacienda Pública, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, pp. 383 y 384.

³⁷⁶ El artículo 46 del Estatuto Orgánico del Presupuesto dispone que: “[c]uando en el ejercicio fiscal anterior a aquel en el cual se prepara el proyecto de presupuesto resultara un déficit fiscal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incluirá forzosamente la partida necesaria para saldarlo. La no inclusión de esta partida será motivo para que la comisión respectiva devuelva el proyecto”.

³⁷⁷ “Artículo 33. Los recursos de asistencia o cooperación internacional de carácter no reembolsable, hacen parte del presupuesto de rentas del Presupuesto General de la Nación y se incorporarán al mismo como donaciones de capital mediante decreto del Gobierno previa certificación de su recaudo expedida por el órgano receptor. Su ejecución se realizará de conformidad con lo estipulado en los convenios o acuerdos internacionales que los originen y estarán sometidos a la vigilancia de la Contraloría General de la República”.

182. Por lo demás, según el artículo 34 *ejusdem*, los *ingresos de los establecimientos públicos* del orden nacional también integran el Presupuesto de Rentas. Cabe indicar que son rentas propias de dichas entidades todos sus ingresos corrientes, excluidos los aportes y transferencias de la Nación³⁷⁸.

La creación de impuestos en estados de excepción

183. La potestad tributaria en estados de excepción, en particular, en la emergencia económica, como se expuso previamente, le permite al Gobierno Nacional establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En tal sentido, son múltiples los ejemplos de política impositiva extraordinaria que han modificado los tributos existentes. No obstante, dicha facultad ejercida para crear e imponer nuevos gravámenes ha sido pocas veces utilizada. A continuación, la Sala presenta una breve referencia al respecto:

Sentencia	Impuesto	Ratio y decisión
C-136 de 1999 ³⁷⁹	Los artículos 29 y siguientes, del Decreto 2331 de 1998³⁸⁰ crearon una contribución sobre transacciones financieras como un tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y la solvencia del sistema y, de esta manera, proteger a los usuarios del mismo en los términos del Decreto 663 de 1993. Los considerandos del decreto expusieron lo siguiente: “<i>Que por el elevado nivel de los activos improductivos alcanzado en los últimos meses por los establecimientos de crédito, es inaplazable la búsqueda de mecanismos a través de los cuales dichas entidades financieras puedan recuperar, en el corto plazo, la liquidez que</i>	La Corte primero aclaró que no se trata de una contribución, sino de un impuesto, pues tiene carácter general. Luego de analizar la medida, declaró exequible el gravamen, pero muchos de sus elementos fueron declarados inexecutable o executable condicionados.

³⁷⁸ “Artículo 34. Ingresos de los establecimientos públicos. En el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital se identificarán y clasificarán por separado las rentas y recursos de los establecimientos públicos. Para estos efectos entiéndase por: a) Rentas propias. Todos los ingresos corrientes de los establecimientos públicos, excluidos los aportes y transferencias de la Nación. // b) Recursos de capital. Todos los recursos del crédito externo e interno con vencimiento mayor de un año, los recursos del balance, el diferencial cambiaria, los rendimientos por operaciones financieras y las donaciones (Ley 38/89, artículo 22, Ley 179/94, artículo 14)”.

³⁷⁹ M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

³⁸⁰ por el cual se dictan medidas tendientes a resolver la situación de los sectores financiero y cooperativo, aliviar la situación de los deudores por créditos de vivienda y de los ahorradores de las entidades cooperativas en liquidación, mediante la creación de mecanismos institucionales y de financiación y la adopción de disposiciones complementarias. El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 2330 del 16 de noviembre de 1998

Sentencia	Impuesto	Ratio y decisión
	les permita desarrollar su actividad en el mercado financiero y recuperar los niveles de solvencia que garanticen su solidez y ritmo de crecimiento; (...) Que para hacer frente a la difícil situación de los establecimientos de crédito y de esta manera proteger los intereses de los ahorradores y depositantes de las entidades que ejercen la actividad financiera, es necesario establecer mecanismos fiscales que pagarán las personas y entidades en cuyo interés se destinarán los recursos recaudados;”	
C-876 de 2002 ³⁸¹	Análisis del DL 1838 de 2002³⁸². Impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática. Sujetos pasivos: declarantes del impuesto de renta y complementarios. Hecho generador y base gravable: patrimonio líquido que posean los sujetos a 31 de agosto de 2002. Exclusiones de la base gravable: se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de personas naturales, también se descuentan los aportes a fondos de pensiones. Tarifa: 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002. Entidades excluidas: Entidades sin ánimo de lucro, las entidades	La Corte encontró acreditado el requisito de necesidad con base en la escasez de recursos demostrada por el Gobierno Nacional. En aquella oportunidad, el Ejecutivo expresó lo siguiente: “<i>La desaceleración de la economía ha tenido efectos graves sobre el crecimiento de los recaudos tributarios. Así, frente al aforo incorporado en el presupuesto de rentas de 2002, se prevé una reducción en el recaudo de los ingresos corrientes de \$2.5 billones, razón por la cual el gobierno nacional ha tenido que recortar y aplazar apropiaciones presupuestales y no ha podido adicionar el presupuesto para incluir nuevas presiones de gasto que han surgido a lo largo del año. La formulación del presupuesto de rentas supuso tasas de crecimiento real del PIB para 2001 y 2002 de 2.4% y 4.0%, respectivamente; sin embargo, la tasa observada en 2001 fue de 1.5% y se estima que para el presente año será de 1.5%.</i> (...) De otro lado, <i>el creciente desequilibrio entre ingresos y gastos se ha traducido en un rápido crecimiento de la deuda pública que debe contenerse, ya que no es sostenible en el futuro. Así mismo, la situación del país y la del entorno internacional que tiene virtualmente cerrados los mercados</i>

381 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

382 “Por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática. El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el artículo 213 de la Constitución Política, la Ley 137 de 1994, y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto número 1837 del 11 de agosto de 2002 (...)”

Sentencia	Impuesto	Ratio y decisión
	nombradas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario, y entidades que se encuentren en liquidación, concordato y que hayan suscrito acuerdo de reestructuración.	internacionales, hace que sea prácticamente imposible aumentar el endeudamiento por encima de lo proyectado en la actualidad. <i>La crisis fiscal por la que atraviesa la Nación no deja margen para aumentar el sacrificio del resto de entidades con el fin de proveer recursos adicionales a defensa y policía, como se ha hecho en los últimos años.</i> (...) <i>Así, pues, a pesar de la urgencia de fortalecer la capacidad del Estado para enfrentar las acciones terroristas de los grupos armados, es claro que la Nación no cuenta en la actualidad con los recursos adicionales necesarios para financiar la fuerza pública y las demás instituciones del Estado, como la Fiscalía, la Procuraduría y la Defensoría del Pueblo, entre otras, que deben intervenir para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos.</i> <i>La adición al presupuesto de la actual vigencia y su correspondiente financiamiento no pueden someterse al trámite normal de un proyecto de ley que perfectamente podría llevarse el resto del año. El fortalecimiento de nuestra fuerza pública y el de las demás entidades del Estado que deban intervenir en la lucha contra las bandas criminales, debe comenzar desde hoy para que los procedimientos necesarios para poner en marcha una operación tan compleja puedan iniciarse cuanto antes.</i> <i>Se colige que las circunstancias actuales del orden público en el país, requieren de recursos adicionales e inmediatos que no estaban contemplados dentro del presupuesto regular de la Nación, y que no pueden venir de crédito externo o mayor financiamiento interno. (...)” (Énfasis agregado)</i> Bajo tal perspectiva, declaró la exequibilidad general de la normativa con excepción de algunas disposiciones que consideró exequibles condicionadas e inexecutable.
C-243 de 2011 ³⁸³	Analizó la constitucionalidad del DL 4825 de 2010 ³⁸⁴ . Esa	Sobre la necesidad del tributo, la Corte consideró que ese escrutinio estaba acreditado

383 M.P. Mauricio González Cuervo.

384 “Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010 El PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 215 de Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 4580 de diciembre 7 de 2010, y (...)”

Sentencia	Impuesto	Ratio y decisión
	normativa creó el impuesto al patrimonio para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia (...) Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. <i>Hecho generador:</i> por el año 2011, el impuesto al patrimonio se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos e inferior a 3 mil millones. <i>Causación:</i> se causa el 1 de enero de 2011. <i>Base gravable:</i> valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero del año 2011, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. Se excluye el valor patrimonial neto de (i) los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado; (ii) los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo; (ii) de los bancos de tierras que posean empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria y (iii) los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del	con fundamento en lo siguiente: <i>“El Decreto enuncia la razón por la cual la creación de un nuevo impuesto al patrimonio es necesario para conjurar la crisis generada por la ola invernal de que trata el Decreto 4580 de 2010, por la vía de remitir a los considerandos de éste. En tales considerandos, ya avalados por la Corte Constitucional y citados en acápite anterior, se pone de presente la carencia de facultades ordinarias en cabeza del gobierno para disponer de nuevos recursos presupuestales necesarios para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos; la necesidad de obtener recursos tributarios para asegurar el pago de la deuda pública contraída para financiar los proyectos dirigidos a conjurarla; la insuficiencia de los instrumentos legales ordinarios ya utilizados por el Gobierno, para recaudar recursos, y, en general, la necesidad de recursos tributarios extraordinarios para realizar la necesaria actuación estatal integral que las circunstancias de calamidad constitucionalmente avaladas exigen. Para la Corte, no cabe duda que la creación de este nuevo impuesto al patrimonio es necesaria en los términos de la Ley 137 de 1994, y el decreto además contiene la justificación de dicha necesidad.</i> <i>Respecto de la creación de una sobretasa del 25% al impuesto ordinario al patrimonio - segunda medida del Decreto, art. 9º-, verifica la Corte que dicha sobretasa también se decreta para efectos de suplir el faltante de recursos declarado por el gobierno en el Decreto de Emergencia, faltante que fue constatado ya por la Corte en la sentencia C-156 de 2011. En ese orden de ideas, se trata de una medida conectada directa y específicamente con los hechos que originaron el estado de excepción.</i> <i>4.2.3. En efecto, según información entregada a la Corte por la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para atender este tipo de desastres y calamidades, se había presupuestado en el 2010, la suma de trescientos ochenta y seis mil millones setecientos setenta y un mil pesos, (\$386.771.000), suma calculada con base en los promedios históricos de los últimos años; pero la sola necesidad de atención a las familias afectadas por la emergencia, según</i>

Sentencia	Impuesto	Ratio y decisión
	artículo 19 del Estatuto Tributario. <i>Tarifa:</i> 1% para los patrimonios líquidos entre mil y dos mil millones de pesos 1.4% entre dos mil y tres mil millones <i>Entidades no sujetas al impuesto.</i> No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1 de este decreto, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006 o personas naturales que se encuentren en el régimen de insolvencia a que se refiere la Ley 1380 de 2010. Adicionalmente, creó una sobretasa del 25% del impuesto al patrimonio, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009.	<i>cálculos hechos el 21 de diciembre de 2010 por el Ministerio del Interior y de Justicia, ascendían a la suma de un billón cuatrocientos doce mil ochocientos noventa y cinco millones quinientos cuatro mil pesos (\$1.412.895.504.000). Esta cifra se refiere solo a la atención humanitaria de emergencia y no incluye los costos de rehabilitación y reconstrucción. De modo que el faltante de recursos ordinarios es evidente. Como también lo informó el Ministerio de Hacienda, con el impuesto al patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto examinado, se aspira a recaudar poco más de setecientos mil millones de pesos (\$711.442 millones).</i> <i>(...)</i> <i>Proporcionalidad: La medida corresponde a la gravedad de la calamidad, en tanto crea una nueva obligación tributaria, a cargo de un grupo de contribuyentes hasta ahora no vinculados tributariamente por impuestos ordinarios análogos. Además, la capacidad de pago de los contribuyentes se presume, dado el nivel de su patrimonio, y la tarifa aplicable se encuentra incluso por debajo de los rangos que para impuestos similares prevé la legislación ordinaria.”</i> <i>En aquella oportunidad, este Tribunal declaró la exequibilidad general del DL, con excepción de una de sus disposiciones que declaró exequible condicionada.”</i>

184. De acuerdo con lo expuesto, la Sala concluye lo siguiente: i) el Ejecutivo ha utilizado sus facultades extraordinarias para crear nuevos tributos de manera excepcional y en pocas oportunidades; y, ii) la superación del juicio de necesidad, en su dimensión fáctica, depende de la demostración del agotamiento o insuficiencia de fuentes alternas de financiamiento del gasto público requerido para atender las necesidades que dieron origen al estado de excepción. En este evento, el Gobierno Nacional en otras ocasiones ha acreditado que: a) existe desequilibrio entre ingresos y gastos; b) no puede acudir a escenarios de deuda pública interna o externa; c) no

puede hacer más traslados presupuestarios; d) las entidades públicas no pueden proveer recursos adicionales; y, e) la Nación no cuenta con ingresos alternativos.

La financiación de las medidas adoptadas en el estado de emergencia económica declarado mediante el DL 417 de 2020

185. Durante la emergencia económica decretada por el DL 417 de 2020, el Gobierno Nacional ha adoptado una serie de medidas presupuestales para asegurar recursos suficientes que le permitan atender los efectos derivados de la pandemia de la COVID-19. A continuación, la Sala presenta una breve referencia a los instrumentos utilizados y a las decisiones que este Tribunal ha adoptado al respecto.

Decreto Legislativo	Tipos de medidas adoptadas	Decisión de la Corte Constitucional
Decreto Legislativo 444 de 2020	Crea el Fondo de Mitigación Emergencias - FOME, como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio Hacienda y Crédito Público. Este fondo buscará atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe que mantengan el empleo y el crecimiento. Los recursos del FOME provendrán de: - Fondo de Ahorro y Estabilización – FAE. - Fondo de Pensiones Territoriales – FONPET - Recursos asignados en el Presupuesto General de la Nación. - Los rendimientos financieros generados por la administración de los recursos. - Los demás que determine el Gobierno nacional.	Mediante la Sentencia C-194 de 2020 ³⁸⁵ , la Corte decidió declarar EXEQUIBLE el decreto.
Decreto Legislativo 461 del 22 de marzo de 2020	Este decreto facultó a los gobernadores y alcaldes para reorientar las rentas de destinación específica de sus entidades territoriales. Estos recursos solo pueden reorientarse para atender los gastos en materias de su competencia, que sean necesarios para hacer frente a las causas que motivaron la declaratoria del estado de emergencia y en ningún caso las facultades podrán extenderse a las rentas cuya destinación específica ha sido establecida por la Constitución.	Mediante Sentencia C-169 de 2020 ³⁸⁶ , la Corte decidió: Primero. Declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del artículo 1 del Decreto Legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reorientar rentas de destinación específica: (i) no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos de creación o modificación de tales rentas, y (ii) sólo puede ejercerse mediante la modificación del presupuesto de la actual vigencia fiscal.

³⁸⁵ M.P. Carlos Bernal Pulido.
³⁸⁶ M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

Decreto Legislativo	Tipos de medidas adoptadas	Decisión de la Corte Constitucional
		Segundo. Declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del artículo 2° del Decreto Legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reducir las tarifas de los impuestos: (i) no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos que las fijaron, y (ii) dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal en caso de que no se señale un término menor. Tercero. Declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 3° del Decreto Legislativo 461 de 2020.
Decreto Legislativo 467 del 23 de marzo de 2020	En este decreto se establece un Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19 para beneficiarios de – ICETEX, que incluye medidas como: - Periodo de gracia en cuotas de créditos vigentes, - Ampliación de plazos en los planes de amortización, y - El otorgamiento nuevos créditos para el segundo semestre del año 2020. Para lograrlo, el decreto faculta a las entidades públicas del orden nacional y territorial con Fondos en Administración o convenios de alianzas establecidos con el ICETEX, para que utilicen los saldos y excedentes de liquidez, así como los saldos y excedentes de los fondos y alianzas en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19 que comprenderá el otorgamiento, a beneficiarios focalizados de los diferentes auxilios. Adicionalmente, a través de este decreto se autorizó al ICETEX, durante la vigencia del estado de emergencia, social y ecológica, para hacer uso de las utilidades derivadas de la operación de Títulos de Ahorro Educativo, a través del Fondo Garantía Codeudor, con el propósito de apalancar recursos para el Plan de Auxilios Educativos coronavirus COVID-19.	Mediante Sentencia C-161 de 2020³⁸⁷, la Corte decidió: Primero. Declarar EXEQUIBLE el artículo 1° del Decreto Legislativo 467 de 2020, en el entendido que la medida denominada “<i>periodo de gracia</i>”, prevista en el numeral primero, no causa durante su vigencia intereses sobre los créditos. Segundo. Declarar EXEQUIBLE los artículos 2° y 3° del Decreto Legislativo 467 de 2020.
Decreto Legislativo 468 del 23 de marzo de 2020	El decreto faculta a la Financiera Desarrollo Territorial S.A -Findeter y el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A., - Bancóldex, para que implementen líneas crédito directo para la financiación proyectos y	Mediante Sentencia C-160 de 2020³⁸⁸, la Corte decidió Declarar la EXEQUIBILIDAD del Decreto Legislativo 468 de marzo 23 de 2020.

³⁸⁷ M.P. Diana Fajardo Rivera.
³⁸⁸ M.P. Carlos Bernal Pulido.

Decreto Legislativo	Tipos de medidas adoptadas	Decisión de la Corte Constitucional
	actividades orientadas a mitigar los efectos del COVID-19. Además, se autoriza a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. para otorgar excepcionalmente crédito a municipios, distritos y departamentos, con tasa compensada priorizando solicitudes presentadas por los municipios categoría 5 y 6, departamentos de 2, 3 Y 4 Y los distritos.	
Decreto Legislativo 475 del 25 de marzo de 2020	Con esta norma se reorientó la destinación de los recursos parafiscales de los espectáculos públicos de las artes escénicas de que trata la Ley 1493 de 2011 para apoyar al sector en las actividades de creación, formación virtual, producción y circulación en cualquier modalidad, sea presencial o virtual. Además, con ocasión de la emergencia económica se generó la suspensión de actividades, por lo que se flexibiliza la declaración y el pago de la cuota para el desarrollo cinematográfico. Los alcaldes y gobernadores de las entidades territoriales deberán realizar la apropiación y el giro de los recursos de que trata el numeral 4º del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997 (estampilla Procultura – “El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará para: (...) Un 10% para seguridad social del creador y del gestor cultura”), a más tardar el día 30 de abril de 2020. Los recursos derivados de la contribución parafiscal cultural a la boletería de los espectáculos públicos de las artes escénicas girados o que se giren al 31 de diciembre de 2020 a los municipios y distritos por el Ministerio de Cultura y que a la fecha no hayan sido comprometidos, ni obligados, ni ejecutados, podrán destinarse transitoriamente, hasta septiembre 30 de 2021, para apoyar al sector cultural de las artes escénicas, en las actividades de creación, formación virtual, producción y circulación de espectáculos públicos de artes escénicas en cualquier modalidad.	La Sentencia C-153 de 2020 ³⁸⁹ declaró EXEQUIBLE el Decreto Legislativo 475 del 25 de marzo de 2020.
Decreto 492 del 28 de marzo de 2020	Con el objetivo de optimizar el uso del capital de entidades financieras de propiedad estatal, este decreto autoriza la transferencia de dichos recursos al Fondo Nacional de Garantías, para que respalde la emisión de nuevos créditos con	Mediante Sentencia C-200 de 2020 ³⁹⁰ , la Corte decidió: Primero. Declarar EXEQUIBLES los artículos 1, 2, 5, 6, 7 y 9 del Decreto 492 de 2020.

³⁸⁹ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
³⁹⁰ M.P. Diana Fajardo Rivera.

Decreto Legislativo	Tipos de medidas adoptadas	Decisión de la Corte Constitucional
	el fin de mantener activas las relaciones crediticias y financiar tanto a micro, pequeñas y medianas empresas, así como a personas naturales, que han dejado de percibir ingresos por su condición de trabajadores independientes o desempleo.	Segundo. Declarar EXEQUIBLE el artículo 3 del Decreto 492 de 2020, salvo la expresión “el Fondo Nacional del Ahorro”, contenida en la letra a), que se declara condicionalmente EXEQUIBLE, en el entendido de que sus excedentes de capital y dividendos, que se disponen para el fortalecimiento patrimonial del Fondo Nacional de Garantías, no comprenden los derivados de la administración de las cesantías de los afiliados. Tercero. Declarar EXEQUIBLE el artículo 4 del Decreto 492 de 2020, salvo el contenido de la letra c), que se declara condicionalmente EXEQUIBLE, en el entendido de que el capital del FNA que se autoriza a disminuir no comprende los recursos derivados de la administración de las cesantías de los afiliados. Cuarto. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 8 del Decreto 492 de 2020. Los efectos de esta decisión quedarán diferidos por el término de tres (3) meses, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta Sentencia, y en ningún caso se afectan las situaciones jurídicas consolidadas.
Decreto Legislativo 512 del 2 de abril de 2020	Este decreto faculta, por el tiempo que dure la Emergencia Económica Social y Ecológica, a los gobernadores y alcaldes para realizar las adiciones, modificaciones, traslados y demás operaciones presupuestales para atenderla emergencia en el marco de sus competencias.	Mediante Sentencia C-186 de 2020 ³⁹¹ , la Corte decidió Declarar EXEQUIBLE el Decreto 512 de 2020.
Decreto Legislativo 519 del 5 de abril de 2020	Por el cual se adiciona el Presupuesto General de la Nación de la vigencia fiscal de 2020 en quince billones cien mil millones de pesos moneda legal (\$15.100.000.000.000), y se efectúa su correspondiente liquidación, en el marco del estado de emergencia económica, social y ecológica.	La Sentencia C-170 de 2020³⁹² la Corte decidió: Primero. Declarar EXEQUIBLES los artículos 1°, 2°, 6° y 7° del Decreto Legislativo 519 del 5 de abril de 2020. Segundo. Declarar INEXEQUIBLES los artículos

³⁹¹ M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.
³⁹² M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Decreto Legislativo	Tipos de medidas adoptadas	Decisión de la Corte Constitucional
	También autorizó al Gobierno Nacional, por el tiempo que duren los efectos que dieron lugar al estado de emergencia económica, a efectuar las operaciones de crédito público interno o externo que se requieran para financiar las apropiaciones del PresGN para la vigencia fiscal de 2020.	3°, 4° y 5° del Decreto Legislativo 519 del 5 de abril de 2020 por no haber superado el juicio de necesidad, ya que podían haber sido expedidos por el Presidente en uso de sus facultades ordinarias.
Decreto 522 del 6 de abril de 2020	El decreto legislativo prevé: (i) la adición de \$3.250.000.000.000 al Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y al Presupuesto de Gastos del Presupuesto General de la Nación (artículos 1 y 2), (ii) la liquidación de tales adiciones presupuestales (artículos 3, 4 y 5) y, por último, (iii) la vigencia de la norma a partir de la fecha de su publicación (artículo 6). Estos recursos están destinados a la capitalización del Fondo Nacional de Garantías, en cumplimiento de lo previsto por el Decreto Legislativo 492 de 2020.	Mediante Sentencia C-212 de 2020 ³⁹³ , la Corte decidió: Primero. Declarar EXEQUIBLES los artículos 1, 2 y 6 del Decreto Legislativo 522 de 6 de abril de 2020. Segundo. Declarar INEXEQUIBLES los artículos 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 522 de 6 de abril de 2020.
Decreto 552 del 15 de abril 2020	El decreto tenía por objeto adicionar recursos al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME, creado mediante el Decreto Legislativo 444 de 2020, provenientes del Fondo de Riesgos Laborales - FRL.	Mediante Sentencia C-240 de 2020 ³⁹⁴ , la Corte declaró exequible el decreto legislativo.
Decreto 562 del 15 de abril de 2020	Este decreto creó la inversión obligatoria en títulos de deuda pública. Los sujetos obligados a invertir eran los establecimientos de créditos en los porcentajes establecidos por la norma. Los recursos recaudados fueron incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia-FOME.	Mediante Sentencia C-196 de 2020 ³⁹⁵ , la Corte declaró exequible el decreto.

186. Conforme a lo expuesto, para la Sala, el Gobierno Nacional no demostró la inexistencia o la insuficiencia de medidas presupuestales alternativas y menos gravosas para la obtención de recursos para el financiamiento del programa de atención a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales. Durante la vigencia de la emergencia económica declarada mediante DL 417 de 2020, ha utilizado distintas fuentes presupuestales para atender la crisis y fondear medidas asistenciales a la población más necesitada, que van desde ajustes y traslados presupuestales, inclusive habilitó al Gobierno Nacional para la realización de operaciones de crédito interno y externo. En tal sentido, está ausente la justificación, en términos de necesidad, de la utilización de uno de los instrumentos de política fiscal más agresivo, como es la tributación de un grupo específico, no definido por su capacidad económica, o por su decisión de adquirir un bien o servicio, sino por su condición laboral.

³⁹³ M.P. Carlos Bernal Pulido.
³⁹⁴ M.P. José Fernando Reyes Cuartas.
³⁹⁵ M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

Para esta Corporación, el Legislador Extraordinario no expuso las razones por las que los ajustes y las modificaciones presupuestarias realizadas hasta ese momento y adoptadas en decretos legislativos anteriores, impedían recurrir nuevamente a esas formas de financiación sin descuidar otros segmentos de atención prioritaria. En otras palabras, la Sala insiste en que no demostró adecuadamente la inexistencia o insuficiencia de otras alternativas para la obtención de recursos para los fines descritos.

187. La Corte considera que en materia impositiva y ante la ausencia de debate democrático en los estados de excepción, el Ejecutivo no podía acudir a fórmulas abstractas y generales para demostrar la necesidad de la medida tributaria diferencial. Esta había sido una carga argumentativa reconocida y asumida por el Legislador de excepción y exigida por este Tribunal en las pocas ocasiones en las que acudió a la financiación del gasto público contingente a través de impuestos.

Fallo a adoptar y su alcance en relación con el impuesto solidario para el COVID-19

188. El impuesto solidario para el COVID-19 establecido en el DL no superó los juicios de no contradicción, no discriminación, motivación suficiente y de necesidad fáctica. Bajo ese entendido, la Corte declarará inexecutable los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, y 8º al igual que las remisiones al impuesto solidario contenidas en los artículos 12 y 13 del Decreto Legislativo 568 de 2020. Ahora bien, en este caso, la Sala considera necesario reparar la discriminación normativa causada por el tributo a los sujetos pasivos. Para tal efecto, modulará los efectos de su decisión en el tiempo, particularmente, le otorgará efectos retroactivos a la inexecutable de las normas mencionadas previamente. A continuación, la Sala hará una breve referencia a la facultad de esta Corporación para modular los efectos temporales de las sentencias de inexecutable y el alcance de la decisión adoptada en este caso.

La facultad de modulación de los efectos temporales de las sentencias de inexecutable³⁹⁶

189. Cuando a través de un juicio de constitucionalidad, esta Corporación determina que un enunciado normativo no es compatible con la Carta, promulga un fallo que declara dicha circunstancia mediante su expulsión del orden jurídico o el establecimiento de condicionamientos para su subsistencia. En este sentido, la inexecutable de una norma apareja la imposibilidad de aplicarla por ser contraria a la Constitución³⁹⁷. Bajo esta perspectiva, es probable que la norma inconstitucional hubiese desplegado todos sus efectos jurídicos antes de la declaratoria de inexecutable. Entonces, existen eventos excepcionales en los que el Tribunal debe modular los efectos de sus decisiones para garantizar la supremacía y fuerza vinculante del texto superior.

De esta suerte, la regla general son los efectos hacia el futuro o *ex nunc* de la declaratoria de inexecutable. Esta postura se sustenta en la necesidad de proteger

³⁹⁶ Este acápite recoge las consideraciones hechas en las sentencias C-309 de 2019 M.P. Alberto Rojas Ríos; C-019 de 2003 M.P. Clara Inés Vargas Hernández, entre otras.

³⁹⁷ Sentencia C-309 de 2019 M.P. Alberto Rojas Ríos.

principios como la seguridad jurídica o la buena fe, puesto que, hasta ese momento, la norma gozaba de presunción de constitucionalidad y, por ello, sería legítimo asumir que los ciudadanos orientaron su comportamiento confiados en la validez de aquella.

Sin embargo, los efectos retroactivos de la sentencia de inexequibilidad son excepcionales y buscan salvaguardar otros valores y principios constitucionales. Bajo esta óptica, una decisión de inexequibilidad de la Corte con efectos *ex tunc* – desde siempre –, tiene fundamento en la exigencia de deshacer las consecuencias de normas contrarias a la Carta dentro del ordenamiento jurídico³⁹⁸. En otras palabras, en casos especiales, reconocer solamente efectos hacia futuro a las decisiones de inexequibilidad, sería admitir como justos aquellas afectaciones generadas por la aplicación de un precepto inconstitucional. De esta manera, los alcances retroactivos de los fallos de la Corte se justifican cuando es necesario sancionar una violación flagrante y deliberada de la Carta o para asegurar la protección de los derechos fundamentales abiertamente desconocidos³⁹⁹.

Por consiguiente, los efectos de una sentencia de inexequibilidad resultan de un ejercicio de ponderación realizado por la Corte. En estos eventos debe esclarecer el alcance de dos principios encontrados: por un lado, la seguridad jurídica, que aconseja otorgarle efectos *ex nunc* a las decisiones y, por otro, la supremacía de la Constitución en aquellas situaciones en que una norma ha producido efectos contrarios a lo establecido en el ordenamiento y resulta necesario reparar la inconstitucionalidad producida.

190. Por lo anterior, el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 prescribe que las sentencias que dicte la Corte en ejercicio de la competencia que el artículo 241 de la Carta le definió, tienen efectos hacia el futuro salvo que la propia Corte resuelva lo contrario. Esta facultad emana de su función de guarda de la integridad y supremacía de la Constitución. Sobre el particular, la **Sentencia C-113 de 1993**⁴⁰⁰ indicó lo siguiente:

“[I]naceptable sería privar a la Corte Constitucional de la facultad de señalar en sus fallos el efecto de éstos, ciñéndose, hay que insistir, estrictamente a la Constitución (...) Pues la facultad de señalar los efectos de sus propios fallos, de conformidad con la Constitución, nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la "integridad y supremacía de la Constitución", porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus propios efectos. En síntesis, entre la Constitución y la Corte Constitucional, cuando ésta interpreta aquélla, no puede interponerse ni una hoja de papel.”

191. Bajo ese entendido, si bien por regla general las decisiones tienen efectos hacia el futuro, estos pueden ser definidos por el propio Tribunal en otro sentido⁴⁰¹. Sobre esta cuestión se pronunció la **Sentencia C-737 de 2001**⁴⁰² y aclaró que, al ejercer

³⁹⁸ Sentencia C-619 de 2001 M.P Clara Inés Vargas Hernández.

³⁹⁹ Sentencia C-978 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁴⁰⁰ M.P Jorge Arango Mejía.

⁴⁰¹ Sentencia C-444 de 2011 M.P Juan Carlos Henao Pérez.

⁴⁰² MP Eduardo Montealegre Lynnet.

control de constitucionalidad, debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita salvaguardar la supremacía e integridad de la Constitución. Para esto puede modular los efectos de sus sentencias, en cuyo caso puede especificar expresamente que su decisión tiene efectos retroactivos, pues si guarda silencio se entiende que se trata de los efectos generales *ex nunc*.

192. En el presente asunto, la Sala evidenció que el Legislador Extraordinario estableció un impuesto sobre los ingresos de los funcionarios públicos, los contratistas del Estado y los pensionados que percibieran como salarios, honorarios o pensión \$10.000.000.00 o más. Esta medida desconoció los principios de equidad tributaria y de igualdad, porque no tuvo en cuenta la capacidad contributiva de los obligados. Además, presentó rasgos confiscatorios porque: i) no estableció mecanismos para depurar los ingresos que podían gravarse y que permitieran identificar la real capacidad de pago; y, ii) no contempló instrumentos para compensar la fuerte presión fiscal sistémica sobre los ingresos de los obligados. Adicionalmente, se basó en un trato diferenciado injustificado, pues excluyó a los trabajadores y rentistas de capital del sector privado y a los miembros de la Fuerza Pública que tendrían la misma capacidad de pago y debieron ser llamados a contribuir con los gastos del Estado en igualdad de condiciones. Con base en esa premisa, la Corte considera que la forma de reparar la inconstitucionalidad derivada de la discriminación normativa creada por la disposición en contra de los sujetos pasivos del impuesto es otorgar efectos retroactivos a la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, y 8º, al igual que a las remisiones al impuesto solidario contenidas en los artículos 12 y 13 del Decreto 568 de 2020. Bajo ese entendido, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021. Con esta fórmula, la Sala considera que se garantiza la supremacía del texto superior y se protege los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la medida impositiva.

En este punto, la Corte precisa que los dineros descontados a los funcionarios, contratistas del Estado y pensionados por concepto del impuesto solidario no serán devueltos en el año 2020, sino que podrá ser utilizado como anticipo del pago del impuesto de renta y complementarios que administre la DIAN a partir del año 2021 respecto del año gravable 2020. No obstante, si la persona obligada a pagar el tributo luego del ejercicio fiscal i) queda con un saldo a favor para el año gravable 2020, aun después de utilizado el anticipo; o ii) no declara ni paga impuesto de renta, podrá pedir la devolución de dichos saldos a partir del 1º de julio de 2021. Sobre esta fecha, la Corte considera que es un término prudencial para que el Gobierno Nacional realice la planeación presupuestaria requerida para el cumplimiento de esta decisión y, además, coincide con el inicio del periodo para el recaudo del impuesto de renta para personas naturales, en tiempos de normalidad institucional.

193. La Sala considera que esta decisión es razonable y proporcionada por las siguientes razones:

193.1. Persigue la consecución de objetivos de alta relevancia constitucional, como es la reparación de la discriminación normativa ocasionada por el impuesto solidario establecido en el Decreto 568 de 2020.

193.2. Es idónea y adecuada para alcanzar dicho propósito, pues permite la compensación o la devolución de los saldos a favor de quienes cumplieron con la obligación tributaria declarada inexecutable.

193.3. Es proporcional en sentido estricto, porque: i) al tratarse de una medida compensatoria y de devolución de saldos a favor después del ejercicio de la vigencia del 2020, no desconoce el criterio de sostenibilidad fiscal que orienta la actividad del Estado. Es decir, no se trata de una devolución inmediata de lo pagado por el impuesto solidario, lo que generaría traumatismos presupuestarios para el Ejecutivo, sino que otorga un amplio margen de planeación al Gobierno Nacional para adecuar el escenario fiscal de cara al cumplimiento de la sentencia de la Corte; y, ii) es una decisión que no sorprende fiscalmente al Gobierno Nacional, pues la estructura de la norma declarada inexecutable contenía una cláusula que podía considerar el valor del tributo como un ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional para efectos del impuesto de renta. En otras palabras, era previsible la posibilidad de una operación de compensación en el escenario del impuesto de renta, por lo que no era una situación extraña o sorpresiva para la administración.

194. En suma, la Corte declarará **INEXEQUIBLES** los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º y 8º y las remisiones contenidas en los artículos 12 y 13 del Decreto Legislativo 568 de 2020 “*Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020*”. Esta decisión tendrá efectos **RETROACTIVOS**. En consecuencia, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021.

195. Con fundamento en lo anterior y como parte vinculante por tratarse de la *ratio decidendi*, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021. En este punto, la Corte precisa que los valores descontados a los funcionarios, contratistas del Estado y pensionados por concepto del impuesto solidario no serán devueltos en el año 2020, sino que podrán ser utilizados como anticipo del pago del impuesto a la renta y complementarios, a partir del año 2021 respecto del año gravable 2020.

196. No obstante, si la persona obligada a pagar el tributo i) queda con un saldo a favor para el año gravable 2020, aun después de utilizado el anticipo; o ii) no declara ni paga impuestos de renta, podrá pedir la devolución a partir del 1º de julio de 2021.

Examen material de los artículos 9, 10, 11, 12, 13 y 14 del Decreto 568 de 2020

Resumen de las normas bajo análisis

197. El artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020 establece el ***aporte solidario voluntario por COVID 19*** destinado a la inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales. Esa misma norma precisa el término de

aplicación del aporte entre el 1° de mayo y el 31 de julio de 2020 y dispone que este únicamente estará a cargo de servidores públicos y contratistas de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con salarios y honorarios inferiores a \$10.000.000.00 de pesos con excepción **i)** del talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de COVID-19; **ii)** de quienes realicen vigilancia epidemiológica y **iii)** de los miembros de la fuerza pública.

El artículo 9 del Decreto legislativo bajo examen prescribe, igualmente, que el valor del aporte “podrá” ser considerado como un ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional en materia del impuesto de renta y complementarios. Así mismo, determina que el destino del recaudo es el Fondo de Mitigación de Emergencias – FOME– de que trata el Decreto legislativo 444 de 2020 e indica que quienes efectúen el aporte mensual solidario voluntario por COVID 19 “*deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio de 2020*”. La referida norma también preceptúa que los aportes se realizarán “*en consideración a la capacidad económica de los aportantes de acuerdo con la siguiente tabla*”:

Rango salario en pesos		Tarifa marginal	Aporte voluntario
Mayores o iguales a	Menores a		
\$0	\$1.755.606	0%	
\$ 1.755.606	\$ 2.633.409	4%	(Salario/Honorarios/ menos 1.755.606) x 4%
\$ 2.633.409	\$4.389.015	6%	(Salario/Honorarios/ menos 2.633.409) x 6% + 105.336
\$ 4.389.015	\$ 6.144.621	8%	(Salario/Honorarios/ menos 4.389.015) x 8% + 210.672
\$ 6.144.621	\$ 8.778.030	10%	(Salario/Honorarios/ menos 6.144.621) x 10% + 351.121
\$8.778.030	\$10.000.000	13%	(Salario/Honorarios/ menos 8.778.030) x 13% + 614.462

El artículo 10 del Decreto legislativo 568 de 2020 regula lo concerniente al recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID-19; determina que a cargo del mismo estará la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– y señala que se materializará mediante “*el mecanismo de la retención en la fuente*”.

El artículo 11 se refiere, a su turno, a los Agentes de Retención en la Fuente a título del aporte solidario voluntario por el COVID-19 y dispone que fungirán como tales “*los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementario que además de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario deberán incluir en el certificado de retención en la fuente que expiden cada año el valor de las*

retenciones en la fuente practicadas en el año 2020 a título del aporte solidario voluntario por el COVID-19”.

El artículo 12 del DL 568 regula lo relativo al pago del aporte solidario voluntario y dispone que este tiene lugar dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente. La disposición faculta a la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– para que señale, mediante resolución, los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID-19. Prescribe, igualmente, que a los agentes retenedores del referido aporte que dejen de cumplir las obligaciones sustanciales y formales, se les impondrán las sanciones previstas en el Estatuto Tributario y en el artículo 402 del Código Penal. Por último, determina que el *“valor total de las retenciones en la fuente a título del aporte voluntario solidario por el COVID-19 constituye el valor total del aporte”*.

El artículo 13 prevé, por su parte, lo relacionado con el régimen que rige el aporte solidario voluntario por el COVID-19 indicando que le son aplicables *“en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario”*.

El artículo 14 regula lo relacionado con la vigencia del Decreto legislativo 568 de 2020.

Análisis material de los artículos 9, 10, 11, 12, 13 y 14 del Decreto legislativo 568 de 2020

198. A juicio de la Corte, el aporte solidario voluntario por el COVID-19 contemplado en el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020, así como las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación cumplen con la ***exigencia de finalidad***, en cuanto se dirigen a mitigar las consecuencias de la crisis generada por la pandemia, específicamente, el impacto que sobre un sector de la población, esto es, la clase media vulnerable y los trabajadores informales, se derivó de las medidas de aislamiento adoptadas a causa del alto nivel de contagio del virus.

199. El Gobierno señaló de manera general en el Decreto legislativo bajo examen, los motivos que existen para contener, mitigar, conjurar y prevenir el impacto del COVID-19, especialmente, sobre la clase media y los trabajadores informales que exhiben un grado alto de vulnerabilidad e indicó también la necesidad de avanzar con un procedimiento ágil y efectivo para obtener recursos que contribuyan a solventar esa situación. Al respecto sostuvo, entre otros aspectos, que:

i) las medidas de aislamiento adoptadas impactaron negativamente a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales afectando su mínimo vital, motivo por el cual se requiere brindarles apoyo económico; **ii)** de conformidad con las estadísticas proporcionadas por el DANE, para enero de 2019 en trece ciudades y áreas metropolitanas del país *“la proporción de informales para hombres y mujeres fue del 44,6% y 48,5%, respectivamente”*. Estos grupos de población dependen de su trabajo diario para obtener ingresos, actividad que se vio *“repentina y sorprendentemente*

restringida por las medidas necesarias para controlar el escalamiento de la pandemia” y no cuentan con alternativas para obtener su sustento diario, menguado severamente a raíz de las medidas de aislamiento adoptadas; iii) “el 42,4% de los trabajadores en Colombia trabajan por cuenta propia lo que hace que su situación laboral se vea gravemente afectada por las medidas de política pública en salud adoptadas para contener el COVID 19. Los ingresos de este tipo de trabajadores y sus dependientes dependen de su trabajo diario y las medidas de aislamiento preventivo afectan su capacidad de generación de ingresos. El impacto de esta medida afecta tanto a hogares de ingresos bajos como a los de medios y altos”; iv) “la naturaleza de las actividades económicas realizadas por los trabajadores no asalariados (independientes) en Colombia se ha visto afectada desproporcionadamente, por ser actividades que requieren de frecuente interacción social que se encuentra interrumpida por el confinamiento obligatorio. En efecto, 35% de ellos se ocupan en el sector comercio”. Las medidas previstas en el Decreto Legislativo bajo examen tienen como fin “ayudar a cierto sector de la población que, en sentir del Ejecutivo, merecen la asistencia de quienes más tienen, pues el impacto de esta medida afecta tanto a hogares de ingresos bajos como a los de medios y altos”; v) de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 superior, en situaciones límites resulta factible exigir a todas las personas adelantar acciones positivas a favor de su congéneres, por lo que cuando estas se hallan en circunstancias de especial vulnerabilidad –como la que ocurrió con la pandemia generada por el COVID 19, la importancia de materializar el principio de solidaridad aumenta, pues se dirige a proteger la salud, la vida digna, la seguridad alimentaria y la posibilidad de brindar un mínimo de seguridad ante los peligros derivados de esta (Sentencias C-272 de 2011, C-222 de 2011, C-226 de 2011).

200. Si se considera que la clase media y los trabajadores informales han sido especialmente perjudicados por las medidas de aislamiento adoptadas para contrarrestar los efectos de la pandemia, debido al impacto que ello ha tenido en la posibilidad de acceder a ingresos económicos para su manutención, la generación de nuevas fuentes de recursos mediante el aporte solidario voluntario cumple con el **juicio de finalidad**, pues posibilita que estos grupos de la población, sin mayor alternativa para fortalecer su situación de fragilidad económica y asegurarse una vida en condiciones de calidad y de dignidad, obtengan ingresos y ello contribuye, a su turno, a conjurar los efectos negativos en la economía que ha generado esta grave circunstancia.

El Gobierno sostuvo en el decreto legislativo bajo análisis que los recursos obtenidos por el aporte voluntario serán destinados al propósito para el que fueron concebidos y, en tal sentido, serán trasladados al Fondo de Mitigación de Emergencias –FOME– creado con el Decreto legislativo 444 del 21 de marzo de 2020, cuyo objetivo no es otro distinto al de *“atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo y el crecimiento, en el marco del Decreto 417 de 2020”*.

Así las cosas, de acuerdo con lo afirmado por el Gobierno en el decreto legislativo bajo examen, el aporte solidario de que trata el artículo 9 del Decreto Legislativo

568 de 2020 se encamina a conjurar la crisis que dio lugar a la declaratoria de emergencia y a impedir la extensión de sus efectos.

201. En criterio de la Corte y, coincidiendo con lo anterior, el aporte solidario voluntario contemplado en el artículo 9 del Decreto Legislativo bajo análisis, así como las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación también superaron el **juicio de conexidad material interna**, toda vez que guardan relación con las consideraciones que sirvieron de fundamento a la expedición del Decreto legislativo de desarrollo, entre ellas, **i)** la necesidad de “*habilitar nuevas fuentes de recursos*” para “*apoyar a la clase media vulnerable y a los trabajadores independientes y, para paliar los efectos humanitarios y económicos, de la calamidad pública acaecida como consecuencia del coronavirus COVID-19*”; **ii)** la importancia de materializar el principio de la solidaridad en situaciones de emergencia, mediante la creación del aporte solidario voluntario.

202. Desde la perspectiva señalada, la Corte considera que el aporte solidario voluntario previsto en el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020, así como las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación guardan relación directa con las consideraciones del mismo y, por tanto, cumplen con el **juicio de conexidad material interna**.

No obstante, debe la Corte responder el argumento de algunos de los intervinientes según el cual la discrepancia existente entre la parte considerativa del Decreto Legislativo *sub examine* y la decisoria –reflejada en el contenido del artículo 9º– implica una falta de conexidad material interna de la medida allí prevista.

En efecto, en la parte considerativa del Decreto Legislativo 568 de 2020 se lee lo siguiente –se destaca–:

*Que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación servicios profesionales y de apoyo a la gestión con salarios mensuales periódicos y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos moneda corriente (\$10.000.000 M/Cte.) podrán hacer un aporte solidaria voluntario por el COVIO 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias –FOME– al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020, para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales y **para tal efecto y con el fin de garantizar el principio de eficiencia administrativa se establece que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de profesionales y de apoyo a la gestión que no deseen hacer el aporte voluntario deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad, dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio 2020.***

Lo anterior contrasta con lo establecido en el artículo 9º contemplado en la parte resolutive del Decreto Legislativo 568 de 2020 que, en lo pertinente, reza –se destaca–:

*Los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública de salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) que vayan a efectuar el aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19, **deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio de 2020.***

En relación con lo expuesto, el Decreto legislativo bajo examen muestra inicialmente una ***falta de conexidad material interna***. No obstante, sobre este extremo deben efectuarse varias precisiones.

Primero, advierte la Sala que al aparte consignado en las consideraciones del Decreto legislativo 568 de 2020 –aun cuando no quedó contemplado literalmente en el artículo 9º– le subyace una concepción en la que aparecen equívocamente disueltas dos nociones de solidaridad protegidas por la Constitución, claramente diferenciables: por un lado, el aporte voluntario fundado en el ejercicio libre, autónomo y responsable del principio de solidaridad y, por el otro, el deber previsto en el artículo 95.9 de la Constitución Política de “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Ello es así, porque lo consignado en la parte motiva del Decreto legislativo bajo examen relativiza al máximo la voluntariedad del aporte en cuanto parte de que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión están prácticamente obligados a realizar el aporte solidario, salvo que de manera expresa, por escrito o valiéndose de cualquier medio, informen al pagador del respectivo organismo o entidad, dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio 2020, que no realizarán el aporte.

Acerca de esta concepción equívoca que le subyace a la figura del aporte voluntario solidario en el Decreto legislativo bajo examen, esta Sala volverá más adelante cuando aborde el análisis de los ***juicios de motivación suficiente*** y de ***no contradicción específica***, pues no solo refleja una falta de rigor técnico que podría haber afectado el principio de ***conexidad material interna***, sino que reforzó la idea proyectada en otras medidas contempladas en el artículo 9º, acorde con las cuales podría concluirse que el aporte solidario ***no es voluntario***.

Segundo, teniendo en cuenta que ese entendimiento del aporte solidario restringe la cláusula general de libertad y autonomía sobre la que se edifica una de las expresiones del principio de solidaridad prevista en la Constitución, es claro que al Gobierno le correspondía desplegar una mayor carga de argumentación al momento de justificar las medidas contempladas en el Decreto legislativo bajo examen, razonamiento éste que la Sala echó de menos y que, como se verá enseguida, la llevó a declarar inexecutable aquellas medidas contempladas en el artículo 9 que se edificaron sobre esa equívoca comprensión del aporte solidario voluntario. Bajo ese

entendido, encuentra la Sala que se logró superar el **juicio de conexidad material interna**.

203. Por lo demás, encuentra la Corte que lo expuesto en precedencia tampoco afectó el **juicio de conexidad material externa** pues existe un vínculo estrecho entre el aporte solidario voluntario y los mecanismos para su recaudo, administración y destinación y los motivos relacionados en el Decreto 417 de 17 de marzo de 2020 declaratorio de la emergencia, vale decir, **i)** la rápida propagación del virus; **ii)** sus efectos en la salud; **iii)** su impacto en el empleo tanto como **iv)** su repercusión en los ingresos de las personas, en las empresas y en la economía.

Así, en las consideraciones del Decreto legislativo bajo examen se recordó que, según el artículo 3° del Decreto declaratorio 417 de 17 de marzo de 2020, “*el Gobierno nacional adoptará mediante decretos legislativos, además de las medidas anunciadas en su parte considerativa, todas aquellas ‘adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, así mismo dispondrá las operaciones presupuestales necesarias para llevarlas a cabo’*”. Es evidente, que el aporte solidario voluntario previsto en el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020 y las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación guardan relación con ese propósito consignado en el Decreto declaratorio, pues, se proponen “*habilitar nuevas fuentes de recursos para apoyar a la clase media vulnerable y a los trabajadores independientes y, para paliar los efectos humanitarios y económicos, de la calamidad pública acaecida como consecuencia del coronavirus COVID-19*”.

204. La Corte encuentra que el Gobierno Nacional aportó razones suficientes en relación con el aporte solidario voluntario previsto en el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020, tanto como en lo atinente a las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación previstos en los artículos 10, 11, 12 y 13 de la referida norma y estas disposiciones **no contradicen de manera específica** la Constitución ni los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos. Cosa distinta sucede con dos de las medidas que acompañan el precepto establecido en el artículo 9 relacionadas con **i)** sujetar el monto del aporte solidario voluntario a la capacidad económica de los aportantes según una tabla que asigna determinados porcentajes y **ii)** excluir del aporte solidario voluntario al talento humano en salud y a los miembros de la fuerza pública. Estas dos medidas no superan los **juicios de motivación suficiente y de no contradicción específica**, como se indicará enseguida.

205. El **juicio de motivación suficiente** es complementario y busca esclarecer si, al margen de la fundamentación consignada en el decreto de desarrollo, se presenta una limitación de derechos fundamentales que haga indispensable exigir una carga argumentativa mayor en la justificación del Decreto legislativo. A propósito de esta exigencia, lo primero que debe establecer la Sala es si estas dos medidas mencionadas restringen derechos fundamentales y, por ello mismo, **contradicen de manera específica** la Constitución.

Se conoce que la solidaridad tiene diversas manifestaciones y, en relación con el examen de constitucionalidad que efectúa la Sala, cabe resaltar dos: de una parte, la solidaridad como acto libre y espontáneo de voluntad y, de otra, aquella que se deriva

de un deber constitucional determinado en los términos del artículo 95 superior. En ese sentido, ha sostenido esta Corte que *“la espontaneidad para dar de sí a quien lo necesita es una importante fuente de solidaridad”*⁴⁰³. Sin embargo, reconoce la Corporación que no es siempre de esperar que la solidaridad *“despunte por generación espontánea”*⁴⁰⁴ y, por tanto, *“es de reconocer que ésta puede ser válidamente inducida, promocionada, patrocinada, premiada y estimulada por el Estado en orden a la materialización y preservación de determinados bienes jurídicos de especial connotación social”*⁴⁰⁵. Lo anterior, *“encuentra arraigo constitucional en el hecho de que nuestra Carta Política no prohíba un modelo ético único, pues la pluralidad de pensamiento y el respeto a la diferencia campean cual coordenadas rectoras de las instituciones del Estado y de las relaciones entre los particulares y las autoridades públicas”*⁴⁰⁶.

En atención a lo señalado, el ordenamiento constitucional reconoce la solidaridad como fruto de una actuación libre, espontánea, consciente y responsable de quien la exterioriza. Esta manifestación de solidaridad se conecta con otros valores como la igualdad y la justicia con el propósito de dinamizar el ejercicio de la libertad unida intrínsecamente a la facultad de elección, autonomía y responsabilidad. A la par de esa dimensión de la solidaridad como expresión de una decisión voluntaria, espontánea, libre, autónoma y responsable, la solidaridad constituye un principio dotado de fuerza vinculante que se proyecta de manera transversal sobre todo el ordenamiento. En este último sentido, se entiende como *“un deber, impuesto a toda persona por el solo hecho de su pertenencia al conglomerado social, consistente en la vinculación del propio esfuerzo y actividad en beneficio o apoyo de otros asociados o en interés colectivo”*⁴⁰⁷. Esta expresión de la solidaridad se encuentra especialmente contemplada en el artículo 95 superior a la luz del cual todas las personas y la ciudadanía están obligadas a *“obrar conforme al principio de solidaridad social, respondiendo con acciones humanitarias ante situaciones que pongan en peligro la vida y la salud de las personas”*, así como a *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”*.

Ahora bien, teniendo en cuenta la primera manifestación de la solidaridad descrita, el hecho consignado en el Decreto legislativo 568 de 2020 y relacionado con que los servidores públicos y personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a \$10.000.000 estén facultados para hacer un aporte voluntario con destino al FOME, obedece a una manifestación voluntaria de solidaridad y sus rasgos característicos se centran en la autonomía, la libertad y la responsabilidad. Sin embargo, sujetar el monto del aporte solidario voluntario a la capacidad económica de los aportantes según una tabla que asigna determinados porcentajes, restringe esa libertad y autonomía del aportante solidario.

⁴⁰³ Corte Constitucional. Sentencia C-459 de 2004.

⁴⁰⁴ Ibid.

⁴⁰⁵ Ibid.

⁴⁰⁶ Ibid.

⁴⁰⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-767 de 2014.

206. En vista de lo señalado, considera la Corte que en el presente caso el **juicio de motivación suficiente** exigía una argumentación reforzada que se echa de menos en las consideraciones desarrolladas por el Gobierno en el decreto legislativo bajo examen, el cual –sin aportar motivo o razón constitucionalmente justificante– se redujo a establecer, primero, que los efectos derivados de la crisis que dio lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectaron *“el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables, así como de la clase media y de los trabajadores informales por lo que se [requería] adoptar medidas excepcionales con el fin de brindar apoyos económicos”* a estos grupos de la población *“considerando que los hogares más vulnerables han sido apoyados económicamente por el gobierno nacional”*. Segundo, se restringió a ilustrar los motivos por los cuales los ingresos de los trabajadores informales –que dependen de las sumas de dinero que reciben por su trabajo diario– se vieron repentina y abruptamente afectados por las medidas de aislamiento social adoptadas para controlar el escalamiento de la pandemia.

En fin, aunque el decreto legislativo en estudio trajo a colación que *“el ejercicio de los derechos fundamentales implica responsabilidades, entre las que se encuentra la de: ‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad’ (art. 95-9 Superior)”*, pero nada dijo acerca de las posibles restricciones que la equívoca concepción del aporte solidario expresada en las consideraciones de la norma excepcional bajo examen y reflejada, asimismo, en las dos medidas que acompañan el precepto consignado en su artículo 9º pudieran traer consigo en relación con la materialización del principio de solidaridad en cuanto expresión de la libertad, autonomía y responsabilidad de las y los aportantes voluntarios.

207. En efecto, el intento del Gobierno de introducir elementos que, de manera equívoca, convierten en deber el aporte solidario voluntario reflejado en la parte considerativa del Decreto 568 de 2020 al que se hizo referencia líneas atrás, tanto como la medida que sujeta el monto del aporte solidario “voluntario” a la capacidad económica de las y los aportantes según una tabla que asigna determinados porcentajes, desconocen la cláusula general de libertad y autonomía. Ello prácticamente convierte en forzoso un aporte solidario que, como su propio nombre lo indica, se caracteriza por ser **“voluntario”**, esto es, un pago que depende de la **decisión libre y autónoma** de los aportantes **realizarlo o no y en qué monto** –se destaca–. Igual acontece con la medida que deja por fuera de la posibilidad de efectuar el aporte solidario voluntario al talento humano en salud y a los miembros de la fuerza pública, **coartando su libertad y autonomía de efectuar el aporte solidario si a bien lo tienen** –se destaca–.

Debe recordarse que esta Corte ha subrayado cómo la cláusula general de libertad y autonomía, además de proyectarse en el artículo 28 de la Carta Política, incide igualmente en la comprensión de los artículos 16, 18, 19, 20, 24, 26, 27, 28 y 38, que consignan libertades particulares derivadas de dicha disposición⁴⁰⁸. Desde sus primeros pronunciamientos⁴⁰⁹, la Corporación señaló que la cláusula establecida en

⁴⁰⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁰⁹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia T-222 de 1992. M.P. Ciro Angarita Barón.

el artículo 16 de la Carta Política garantizaba “*la libertad general de actuar, de hacer o no hacer lo que se considere conveniente*”⁴¹⁰. De esta forma, comprendía todas las realizaciones autónomas del ser humano en la materialización de sus propias metas, en el campo político, económico, social o en el afectivo, por lo que el Estado no podía invadir injustificadamente ese ámbito de realización autónoma de las personas, sino respetarlo y facilitar su plena realización.

Reiteradamente, se ha hecho hincapié en que en nuestro orden constitucional “*impera una cláusula general de libertad*”⁴¹¹, que presupone una concepción de los seres humanos como autónomos, racionales, libres y responsables. Este desafío implica reconocer a todas las personas, sin distinción alguna, la posibilidad de desarrollar los rasgos de su personalidad reconociendo en la dignidad de los otros el límite mismo de su libre accionar. Bajo tales premisas, esta Corte ha entendido que la cláusula general de libertad y autonomía apunta a promover “*un punto de equilibrio entre el despliegue de las propias potencialidades de cada ser humano y el reconocimiento de los espacios necesarios para la realización de las demás personas como seres titulares de los mismos atributos*”⁴¹².

208. Desde esa perspectiva, surgen de modo correlativo las fronteras que el Estado no puede traspasar, pues “*al optar por la cláusula general de libertad como fundamento de la intervención institucionalizada en la vida de los seres humanos*” tal injerencia se debe dirigir a afirmar “*la libertad como principio y, por lo tanto, sin desvirtuarla como un límite infranqueable*”⁴¹³. De lo contrario, esto es, cuando el ejercicio del poder se extiende de modo que interfiere ***sin justificación constitucional válida*** las fronteras dentro de las que se materializa la cláusula de libertad y autonomía, estará apartándose de uno de los pilares de la democracia constitucional y tomará un rumbo autoritario. Pero como esta Corte lo ha sostenido: “[e]sta tentación se vence si las instituciones admiten que les está permitido convertirse en promotoras de la convivencia social y de la realización de los seres humanos, ***pero sin desconocer la dignidad que a ellos les es intrínseca***”⁴¹⁴—se destaca—.

209. En el sentido señalado, para la Corte es evidente que el ordenamiento les reconoce a las personas el derecho a decidir, entre otros aspectos, cómo y en qué monto se quiere hacer uso de los recursos propios para solidarizarse con quienes se hallan en especial situación de vulnerabilidad. Se trata, por tanto, de una acción que concierne exclusivamente al libre fuero de las y los aportantes voluntarios, quienes en ejercicio de la solidaridad deben poder contribuir ***libre y responsablemente*** a la inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales, sin que se los compela de antemano a efectuar aportes —que no tienen voluntad de realizar— imponiéndoles, incluso, un monto o porcentaje determinado de acuerdo con su capacidad económica, suma que, de manera contradictoria, se entenderá “***voluntariamente***” aportada —se desataca—. Esta medida y aquella que excluye de la posibilidad de realizar el aporte solidario voluntario a personas que forman parte del

⁴¹⁰ Ibid.

⁴¹¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-252 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁴¹² Ibid.

⁴¹³ Ibid.

⁴¹⁴ Ibid.

talento humano en salud o son miembros de la fuerza pública, **imponen a los aportantes voluntarios, sin justificación constitucional válida**, coacciones o condicionamientos que desconocen su derecho a decidir de manera libre y autónomo sí y en qué monto desean manifestar su solidaridad.

Se insiste nuevamente, la Constitución reconoce y protege el principio de solidaridad como facultad y como deber y es esta primera dimensión de la solidaridad en cuanto expresión de la elección libre, espontánea, autónoma y responsable la que está acá en juego, por lo que el Gobierno no puede usar sus facultades extraordinarias de emergencia para trasmutar su contenido y convertirla en un imperativo de forzoso cumplimiento, menos cuando no explica ni justifica las razones que lo llevan a limitar esa manifestación espontánea, autónoma y libre de la solidaridad. En ese sentido, *“la restricción correspondiente solo devendrá legítima cuando cumpla con finalidades constitucionalmente obligatorias”*⁴¹⁵.

210 Por consiguiente, al margen de que el Gobierno no ofreció las razones constitucionalmente válidas en las que sustenta su concepción del aporte solidario voluntario reflejada en las consideraciones del Decreto legislativo bajo examen, lo cierto es que tampoco justificó los motivos constitucionalmente relevantes en los que se fundamentan las dos medidas restrictivas de la libertad y de la autonomía de los aportantes solidarios voluntarios contempladas en el artículo 9 objeto de análisis, mismas que, como consecuencia de lo anterior, no superaron los **juicios de motivación suficiente y no contradicción específica** y deben ser declaradas inexecutable en la parte resolutive de la presente sentencia, sin que sea necesario respecto de estas efectuar los otros juicios.

En el sentido señalado, en la parte resolutive de la presente sentencia se declararán inexecutable las siguientes expresiones contempladas en el artículo 9° del Decreto legislativo 568 de 2020: **i)** *“con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000.00)”*, contenida en el inciso primero; **ii)** *“en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla”*, y, la mencionada tabla, previstas en el inciso primero; **iii)** *“de salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000.00)”*, contenida en el inciso segundo del artículo 9° y **iv)** *“El aporte solidario voluntario por el COVID 19 de que trata el presente artículo no es aplicable al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública.”*, correspondiente al inciso final del artículo 9°.

211. Con todo, prosiguiendo con el análisis de constitucionalidad del aporte solidario voluntario, así como de las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación, encuentra la Sala que estas medidas cumplen con las **exigencias de intangibilidad y ausencia de arbitrariedad**, toda vez que no interfieren en el normal funcionamiento de las ramas del poder público o de los órganos del Estado y tampoco quebrantan los derechos previstos en los artículos 93 y 214 C.P. Por tanto,

⁴¹⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia T-565 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

con independencia de las medidas restrictivas de la libertad –ya examinadas– que serán declaradas inexecutable por no superar los **juicios de motivación suficiente y de no contradicción específica**, el aporte solidario voluntario ni las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación contradicen específicamente la Constitución, los tratados internacionales sobre derechos humanos y, más bien, respetan el grupo de medidas descritas en los artículos 47, 49 y 50 de la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción. Tampoco interrumpen el debido funcionamiento de los órganos del Estado y no suprimen o modifican los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

212. En criterio de esta Sala, el aporte solidario voluntario de que trata el artículo 9 del Decreto 568 de 2020 y las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación cumplen también con el **juicio de necesidad**, pues obedecen a la urgencia de contar con mayores recursos para financiar el gasto social de la clase media vulnerable y los trabajadores informales gravemente afectados a raíz de la pandemia y también permiten materializar el principio de solidaridad como manifestación de la libertad, autonomía y responsabilidad.

En el DL 568 se dejó constancia de las necesidades apremiantes que surgieron a raíz de la pandemia; de las normas de aislamiento social adoptadas para mitigarla y de que los recursos con los que cuenta el Estado con ese propósito son finitos, motivo por el cual se impone obtener nuevas fuentes de financiamiento.

Este objetivo imperioso coincide con el análisis efectuado por el reporte presentado por Naciones Unidas *World Economic Situation and Prospects as of mid-2020* que da cuenta del riesgo de pauperización y desigualdad de este sector de la población a raíz de las medidas de aislamiento adoptadas para mitigar los efectos de la pandemia. En el informe se indicó cómo “cerca de 34.3 millones de personas caerán por debajo de la línea de la pobreza extrema en los países en vía de desarrollo durante el año 2020” y cómo “para el 2030, 130 millones de personas estarán en dicha situación como consecuencia de la pandemia”⁴¹⁶.

Otros reportes han destacado, asimismo, que “la tasa de desempleo se ubicaría en torno al 11,5%, con un aumento de 3,4 puntos porcentuales con respecto al nivel de 2019 (8,1%). Así, el número de desempleados de la región llegaría a 37,7 millones”⁴¹⁷. Igualmente señalan que “la caída del 5,3% del PIB y el aumento de 3,4 puntos porcentuales del desempleo tendrían un efecto negativo directo sobre los ingresos de los hogares y su posibilidad de contar con recursos suficientes para satisfacer las necesidades básicas (...) Por su parte, la pobreza extrema crecería 2,5 puntos porcentuales, pasando del 11,0% al 13,5%, lo que representa un incremento de 16 millones de personas”⁴¹⁸. Como consecuencia de la emergencia se espera que en nuestro país se registre una sensible disminución de los ingresos de i) los “hogares vulnerables que no han sido beneficiarios de las ayudas del

⁴¹⁶ Naciones Unidas, *World Economic Situation and Prospects (WESP) mid-2020 report*. 14 de mayo de 2020. Pág. 14.

⁴¹⁷ Cfr. Informe sobre el impacto económico en América Latina y el Caribe de la enfermedad por Coronavirus COVID-19, presentado por la CEPAL. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Informe sobre el impacto económico en América Latina y el Caribe de la enfermedad por Coronavirus COVID-19. 26 de marzo de 2020.

⁴¹⁸ Ibid.

Gobierno”⁴¹⁹ y ii) “los trabajadores informales, cuyos empleos son más sensibles frente a las medidas de contención del virus adoptadas por las autoridades”⁴²⁰.

213. En tal virtud, considera la Corte que el aporte solidario voluntario contribuye a generar nuevos ingresos para atender las necesidades básicas de las personas que se encuentran en situación de vulnerabilidad, como consecuencia de los efectos de las medidas de aislamiento adoptadas para mitigar la crisis generada por la pandemia. En consecuencia, considera la Corte que el Presidente de la República y sus Ministros no incurrieron en error manifiesto en relación con la utilidad del aporte voluntario previsto en el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020, así como de las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación para conjurar la crisis, pues tales medidas forman parte de una política que plantea estrategias integrales para lograr que la protección de los derechos fundamentales de la clase media vulnerable y de los trabajadores informales se garantice en condiciones de igualdad.

214. Respecto de la necesidad jurídica, encuentra la Corte que, ante la inexistencia de mecanismos ordinarios –instrumentos normativos– que habiliten al Gobierno para establecer aportes voluntarios resultaba indispensable acudir a la legislación excepcional para crear el aporte solidario voluntario y, de paso, introducir disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación. No puede perderse de vista que los beneficios derivados del aporte solidario voluntario – artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020– y de las normas dirigidas a materializarlo previstas en los artículos 10, 11, 12 y 13 del Decreto legislativo bajo análisis, debieron ser introducidos mediante norma con fuerza de ley que genere certeza y seguridad jurídica, tanto más cuanto el valor del aporte puede “*ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios*”. En pocas palabras, teniendo en cuenta que ordinariamente el Gobierno no está habilitado para modificar leyes con el fin de introducir normas sobre aportes voluntarios, se imponía acudir a esta medida de excepción con lo que se cumplen los **juicios de necesidad fáctica y jurídica**.

215. Adicionalmente, salvo las dos medidas restrictivas de la libertad que acompañan el precepto contemplado en el artículo 9 del DL 568 –ya examinadas– que serán declaradas inexecutable por no superar **los juicios de motivación suficiente y de no contradicción específica**, el aporte solidario voluntario previsto en la mencionada norma, así como las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación, superaron **los juicios de ausencia de arbitrariedad, intangibilidad e incompatibilidad**, puesto que i) no suspendieron ni vulneraron el núcleo esencial de los derechos y libertades fundamentales; ii) no interrumpieron el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado; iii) no suprimieron ni modificaron los organismos y las funciones básicas de acusación y juzgamiento; iv) no implicaron afectación alguna de derechos, considerados por el derecho internacional de los derechos humanos ni los mecanismos judiciales indispensables para la protección de tales derechos y v) no suspendieron normas de rango legal. En relación con este último aspecto, debe

⁴¹⁹ Fedesarrollo. Perspectivas económicas post COVID-19. Pobreza y apoyos sociales en tiempos del COVID-19. 31 de mayo de 2020.

⁴²⁰ Ibid.

ponerse de relieve que, como se deriva del Decreto bajo examen, al aporte solidario voluntario se le aplican, en aquello que sea compatible, las normas sustantivas sobre retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

216. Encuentra la Corte que también se supera el **juicio de no discriminación**. Al margen de la medida contemplada en el artículo 9 del Decreto legislativo bajo examen, dirigida a excluir del aporte solidario voluntario al talento humano en salud y a los miembros de la fuerza pública –sin justificación constitucionalmente válida–, medida que no superó los **juicios de motivación suficiente y no contradicción específica**, el aporte solidario voluntario, así como las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación tienen una aplicación general. En tal virtud, estos preceptos no incurren en tratos injustificadamente discriminatorios prohibidos por el artículo 13 de la Constitución Política.

217. Finalmente, en criterio de esta Corte el aporte solidario voluntario y las disposiciones relativas a su recaudo, administración y destinación son medidas que se ajustan a la magnitud de la crisis que están llamadas a mitigar y, en ese sentido, superan el **juicio de proporcionalidad**. En otras palabras, los referidos preceptos no solo son necesarios y conducentes frente a los hechos que persiguen conjurar y en relación con los derechos que buscan proteger, sino que se encuentran en consonancia con la grave crisis generada por la pandemia que llevó a adoptar las medidas de aislamiento con un impacto negativo en la situación de la clase media vulnerable y los trabajadores informales. En esa medida, logran alcanzar el objetivo propuesto –nuevas fuentes de recursos para invertir en las necesidades de estos grupos de población sensiblemente afectados–, sin que se vislumbre un impacto arbitrario o desproporcionado sobre otros bienes o derechos jurídicamente tutelados y, por el contrario, facilitando la realización del principio de solidaridad como expresión de la libertad, autonomía y responsabilidad de los aportantes voluntarios.

Regla de temporalidad y de vigencia

218. Es importante aclarar que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9 del Decreto legislativo 568 de 2020, el aporte solidario es temporal destinado a regir entre el 1º de mayo y el 31 de julio de 2020. Teniendo en cuenta que, como lo ha expresado esta Corporación en jurisprudencia reiterada⁴²¹, *“uno de los principios predicables de todos los estados de excepción es el de temporalidad que se refiere a la obligación de que ‘las medidas de excepción tengan una duración limitada, de acuerdo con la naturaleza de los hechos que dieron lugar a la declaratoria correspondiente [por lo tanto] se afecta este principio cuando el estado de excepción adquiere carácter indefinido’”*⁴²², considera esta Corte que, en lo relativo a la exigencia de temporalidad, el artículo 9 del Decreto Legislativo 568 de 2020 supera **el juicio de no contradicción específica**, en cuanto no se trata de una medida permanente, sino destinada a regir durante el lapso señalado y encaminada, de modo exclusivo, a conjurar las causas de la emergencia.

⁴²¹ Por todas, cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-171 de 2020. MP. José Fernando Reyes Cuartas.

⁴²² Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-467 de 2017. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado, en la cual se toma en cuenta lo expuesto en las sentencias C-179 de 1994. MP. Carlos Gaviria Díaz, C- 218 de 2011. MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

219. Ahora bien, teniendo en cuenta que en esta providencia se encontró que el impuesto solidario no se ajustaba a la Constitución, se declararán inexecutable las expresiones relacionadas con este impuesto que aparecen en los artículos 12 y 13 del Decreto Legislativo 568 de 2020 así: **i)** *“los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y”* contenida en el inciso primero del artículo 12; **ii)** *“del impuesto solidario por el COVID 19 y”* contenida en el inciso segundo del artículo 12; **iii)** *“El valor total de las retenciones en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del impuesto y no habrá lugar a la presentación de la declaración del impuesto”*, correspondiente al inciso tercero del artículo 12 y **iv)** *“Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario”*, correspondiente al inciso primero del artículo 13.

De todas maneras, debe la Sala resaltar que los destinatarios del impuesto solidario que, por los motivos desarrollados en la presente decisión, será declarado inexecutable, pueden efectuar el aporte solidario voluntario durante el lapso fijado por el artículo 9 del Decreto 568 de 2020.

220. Adicionalmente, la última norma contenida en el artículo 14 del Decreto legislativo analizado, se ocupa de la vigencia del mismo. Establece que regirá a partir de la fecha de su publicación. Para la Corte se trata de una norma necesaria a fin de que el decreto en cuestión entre a regir en el orden jurídico y que no representa problemas de constitucionalidad.

Conclusiones

221. La Corte debía establecer si las medidas fiscales adoptadas por el Decreto Legislativo 568 de 2020 se ajustaban a la Constitución. Para decidir sobre la constitucionalidad de la normativa bajo control, la Sala adoptó la siguiente metodología: **i)** reiteró el precedente sobre el parámetro de control judicial de los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica. También, precisó el contenido y alcance del decreto objeto de análisis; **ii)** analizó el ejercicio del poder impositivo extraordinario del Gobierno Nacional en estados de excepción y las garantías constitucionales que debe observar. En este apartado, también estudió el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME; el impuesto de renta; y, el mecanismo de retención en la fuente, por ser ingredientes normativos del DL. Finalmente, **iii)** la Corte evaluó si el decreto en mención es compatible con la Constitución.

222. Después de su análisis, esta Corporación concluyó que la normativa cumplió con los requisitos formales exigidos a los decretos expedidos al amparo del estado de emergencia económica, social y ecológica. En tal sentido, acreditó que: **i)** fue expedido el 15 de abril de 2020, esto es, dentro de los 30 días siguientes a la declaratoria del estado de excepción, que tuvo lugar el 17 de marzo de 2020, mediante Decreto Legislativo 417 de esa misma fecha; **ii)** fue suscrito por el Presidente de la República y por todos los Ministros; y, **iii)** cuenta con 40 párrafos de consideraciones que conforman la motivación del mismo respecto de su justificación y necesidad.

223. Posteriormente, y antes de analizar el contenido material del decreto, la Sala resolvió como cuestión previa que la pérdida de vigencia de los decretos legislativos proferidos en el marco de los estados de excepción o de las medidas contenidas en aquellos, no impide la revisión de constitucionalidad automática de dichas normas por parte de esta Corte. En tal sentido, si bien el impuesto y el aporte tenían un periodo de causación entre el 1º de mayo y el 31 de julio del presente año, es evidente que dichas disposiciones producen efectos jurídicos, en particular en relación con las operaciones de declaración, recaudo, traslado, administración y destinación de los recursos obtenidos. También, por la posibilidad de que los valores pagados por ambos conceptos sean tratados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

224. En relación con el análisis de fondo del impuesto solidario, este Tribunal concluyó lo siguiente:

225. **El decreto no superó el juicio de no contradicción específica**, por dos motivos. El primero, porque no cumplió con el principio de generalidad del tributo. Y, el segundo, porque desconoció el principio de equidad e igualdad tributaria, en su dimensión horizontal.

225.1. En cuanto al desconocimiento del principio de generalidad del tributo, esta Corporación encontró que el gravamen tenía naturaleza individual o particular, pues estaba dirigido únicamente a ciertas personas de determinados sectores económicos. De esta suerte, el decreto no justificó las razones constitucionales para adoptar una modalidad contributiva cuya obligación recaía exclusivamente en una población con características laborales y económicas específicas. Esta circunstancia desconoció la generalidad de los tributos que exige, de una parte, que “(...) *todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado*”⁴²³; y, de otra, la necesidad de “(...) *tratar de forma similar a aquellos en la misma posición y de forma disímil a los que no lo estén*”⁴²⁴. En tal sentido, la carga tributaria debe distribuirse entre todas las personas con capacidad de pago, de modo que, si se grava un hecho, acto o negocio, no puede excluir sujetos que estén en situaciones semejantes en términos de capacidad contributiva.

En suma, la Corte verificó que el decreto creó una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas y excluyó a los trabajadores particulares y funcionarios públicos que están en iguales condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció los principios de equidad e igualdad tributaria y de generalidad del impuesto.

225.2. En cuanto al desconocimiento de los principios de equidad e igualdad tributaria, la Corte consideró que se trataba de un impuesto directo que, en su estructura, confundió el concepto de capacidad tributaria con el ingreso. Bajo este entendido, la capacidad contributiva es un elemento que orienta la política fiscal, aun en estados de excepción, y es determinante para el establecimiento del hecho

⁴²³ Corte Constitucional, sentencia C-117/2018.

⁴²⁴ Ibidem.

generador y la tarifa de cualquier tributo. Se trata de un instrumento que permite verificar la capacidad económica subjetiva y real del contribuyente. En otras palabras, es un requisito para establecer la fuerza económica de una persona para ser llamada a cumplir con el deber de pagar tributos.

225.3. De otra parte, el decreto excluyó injustificadamente a los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios, específicamente los miembros de la Fuerza Pública, que tienen la misma capacidad contributiva y que, en virtud del mencionado postulado, debían estar cobijados por la norma y obligados a tributar.

225.4. También, la medida analizada estableció un régimen tributario simétrico para sujetos pasivos que son diferentes. En efecto, los servidores públicos, los contratistas del Estado y los pensionados (y dentro de este grupo no es igual referirse a los pensionados en el régimen de prima media con prestación definida que a los del régimen de ahorro individual) son personas que pertenecen a grupos poblacionales diferenciados. No obstante, fueron destinatarios de una carga impositiva paritaria injustificada en términos de equidad y de igualdad tributaria.

226. El impuesto solidario no superó el juicio de no discriminación. La Corte recordó que el Gobierno ha otorgado amplios beneficios tributarios para no afectar la liquidez en la economía y, pese a ello, en el decreto legislativo bajo examen no se justificó suficientemente por qué debía gravar a los servidores públicos, a las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública y a quienes reciben una pensión equivalente o mayor a los diez millones de pesos (\$10'000.000)–, **sin analizar alternativas diferentes** que no impacten los ingresos de quienes los perciben y podrían invertirlos para lograr el objetivo de reactivar la economía.

226.1. Según la Corte, el Gobierno tampoco explicó –ni justificó– en el decreto legislativo objeto de análisis el motivo por el cual los empleados, rentistas de capital, contratistas y sujetos privados están en peor situación que los sujetos pasivos del impuesto, ni por qué el principio de solidaridad relativo a las obligaciones tributarias que se aplica a estos últimos con mayor rigor, no rige respecto de los primeros.

226.2. Puesto de manera distinta, para la Corte el Gobierno tampoco indicó en el decreto bajo examen los motivos por los cuales el deber de solidaridad recayó única y, exclusivamente, en “(...) *los servidores públicos, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión a entidades públicas, y pensionados de mayores ingresos*” quienes –a diferencia de los rentistas de capital o personas que han recibido y obtienen beneficios muy por encima del de los servidores públicos o equivalentes–, si “*están llamados a colaborar con aquellos que se encuentran en estado de vulnerabilidad, situación de indefensión, desprotección, o en estado de marginación*”. En fin, a juicio de la Corte, el Gobierno se abstuvo de explicar y justificar en el decreto legislativo objeto de análisis, con razones constitucionalmente válidas, por qué otros sectores de la sociedad que reciben o han obtenido beneficios concretos –incluso durante la pandemia– están relevados de su deber de solidaridad en los términos del artículo 95 Constitucional.

226.3. En igual sentido, la Sala verificó que el Gobierno Nacional no aportó razones suficientes para justificar el trato tributario diferente para los miembros de la Fuerza Pública. En particular, porque si bien aquellos tienen funciones relacionadas con la seguridad y ayuda humanitaria durante la atención de la pandemia, su nivel de exposición al virus no es argumento suficiente para excluirlos de una obligación tributaria en las mismas condiciones de los demás servidores públicos, que por demás no cuentan con los regímenes especiales que el ordenamiento jurídico ha dispuesto para los miembros de la Fuerza Pública

226.4. Adicionalmente, la Corte encontró que el Gobierno no ofreció en el decreto legislativo *sub examine* argumentos constitucionalmente justificados acerca de por qué el impuesto solidario para los obligados, entre otras alternativas posiblemente aplicables, era la medida más adecuada y menos lesiva para satisfacer la finalidad constitucional buscada en una magnitud tal, que justificara, incluso, una limitación en el derecho a la igualdad de estos servidores públicos.

La Corporación destacó que el impuesto solidario trata de manera desigual situaciones que son iguales o equiparables y, en tal sentido, efectúa una distinción respecto de la cual el Gobierno se abstuvo, en el decreto legislativo bajo análisis, de aportar motivos constitucionalmente válidos para justificarla.

226.5. Desde la perspectiva antes anotada, la Corte subrayó que el impuesto solidario introdujo una distinción entre el empleo público y el empleo en el sector privado que atribuyó una carga tributaria más gravosa a los servidores públicos y contratistas del Estado. Al momento de efectuar el juicio de igualdad, la Corte concluyó que los supuestos fácticos que el Gobierno en el decreto legislativo bajo análisis trató de manera injustificadamente diferenciada eran equiparables, por lo que el impuesto solidario dirigido a gravar únicamente a un grupo social implicaba trazar una distinción que tendría que estar debidamente fundamentada en motivos de relevancia constitucional. No obstante, para la Corte fue claro que el Gobierno no aportó, en el decreto legislativo bajo examen, razón constitucional o técnica alguna dirigida a justificar el trato desigual.

226.6. En suma, para esta Corporación, el Gobierno no logró mostrar por qué el diseño del impuesto solidario distinguió entre asalariados o contratistas del sector público y otras personas jurídicas con contrato con el Estado y personas del sector privado quienes, encontrándose en idéntica situación a los primeros, no quedaron cobijadas por el gravamen. Circunstancia que, además de carecer de justificación constitucional –en claro desconocimiento de los artículos 13 y 363 superiores–, vulneró tratados internacionales aprobados por el Estado colombiano –artículo 93 C.P.–, al incurrir en un trato discriminatorio.

227. La regulación del impuesto solidario no acreditó el presupuesto de motivación suficiente. La Corte encontró que el Gobierno Nacional no asumió la carga argumentativa cualificada requerida para justificar la medida impositiva. Para este Tribunal, el principio de legalidad tributaria, en sentido estricto, protege el debate y deliberación democrática en materia tributaria. Este es uno de los pilares que garantiza el postulado de que no existe tributo sin representación, pues para su adopción debe mediar una amplia participación de la sociedad. En relación con los

estados de excepción, no es exigible la deliberación democrática, lo cual no implica que desaparezca la obligación constitucional de justificar la medida impositiva. En tal sentido, aquel deber se traslada a la motivación del decreto legislativo y se materializa con la exigencia de una carga argumentativa suficiente y contundente que garantice los postulados superiores.

Con base en lo expuesto, el decreto no justificó la medida, en especial, no explicó de manera particular porqué era indispensable imponer una fuerte carga tributaria a un grupo social específico. Por el contrario, se limitó a replicar consideraciones genéricas y abstractas sobre el instrumento fiscal y la destinación de los recursos sin concretar las razones que sustentan la aplicación individualizada del impuesto, ni demostró que no había otras alternativas menos lesivas de los derechos del grupo focalizado que gravó.

228. El impuesto solidario no superó el juicio de necesidad fáctica. El Gobierno Nacional no demostró la inexistencia o insuficiencia de medidas presupuestales alternativas y menos gravosas para la obtención de recursos que financien los programas de atención a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales. En tal sentido, la Corte encontró que está ausente la justificación, en términos de necesidad, de uno de los instrumentos de política fiscal más agresivos como es la tributación de un grupo específico. Para esta Corporación estuvo ausente, en la argumentación del Legislador Extraordinario, la exposición de las razones por las que los ajustes y las modificaciones presupuestarias realizadas hasta ese momento y adoptadas en decretos legislativos anteriores, impedían recurrir nuevamente a esas formas de financiación sin descuidar otros segmentos de atención prioritaria. En otras palabras, no demostró la inexistencia de otras alternativas para la obtención de recursos para los fines descritos.

229. El desconocimiento de los juicios descritos generó la inexequibilidad de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, y 8º del decreto. También de las remisiones al impuesto solidario contenidas en los artículos 12 y 13 del Decreto 568 de 2020. Adicionalmente, la Corte consideró necesario reparar la discriminación normativa generada por el decreto objeto de análisis. Por tal razón, otorgó efectos retroactivos a la decisión y, en consecuencia, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021.

230. Indicó que hace parte de la *ratio decidendi* y es vinculante, el hecho de que los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021. En este punto, la Corte precisa que los dineros descontados a los funcionarios, contratistas del Estado y pensionados por concepto de impuesto solidario no serán devueltos en el año 2020, sino que podrá ser utilizado como anticipo del pago de impuestos que administre la DIAN a partir del año 2021 respecto del año gravable 2020.

231. No obstante, si la persona obligada a pagar el tributo i) queda con un saldo a favor para el año gravable 2020, aun después de utilizado el anticipo; o ii) no declara ni paga impuesto de renta, podrá pedir la devolución a partir del 1º de julio de 2021.

232. **Sobre el aporte voluntario**, la Corte encontró que en términos generales supera los juicios de análisis para los decretos legislativos. No obstante, consideró que las medidas que acompañan el precepto establecido en el artículo 9 relacionadas con **i)** sujetar el monto del aporte solidario voluntario a la capacidad económica de los aportantes según una tabla que asigna determinados porcentajes y **ii)** excluir del aporte solidario voluntario al talento humano en salud y a los miembros de la fuerza pública, no superan los **juicios de motivación suficiente y de no contradicción específica**.

233. En efecto, la Sala consideró que estas dos medidas desconocen los principios de solidaridad y de libertad. En efecto, la restricción de la posibilidad que las personas que no están contempladas en la norma y que quieran destinar una parte de sus ingresos para el financiamiento de los programas sociales descritos, de manera voluntaria y no impuesta como lo establecía la tabla de escalas salariales y tarifarias, carece de justificación constitucional. Para la Corte es evidente que el ordenamiento les reconoce a las personas el derecho a decidir, entre otros aspectos, cómo y en qué monto se quiere hacer uso de los recursos propios para solidarizarse con quienes se hallan en especial situación de vulnerabilidad. Se trata, por tanto, de una acción que concierne exclusivamente al libre fuero de las y los aportantes voluntarios, quienes en ejercicio de la solidaridad deben poder contribuir **libre y responsablemente** a la inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales, sin que se los compela de antemano a efectuar aportes —que no tienen voluntad de realizar— imponiéndoles, incluso, un monto o porcentaje determinado de acuerdo con su capacidad económica, suma que, de manera contradictoria, se entenderá **“voluntariamente”** aportada —se desataca—. Esta medida y aquella que excluye de la posibilidad de realizar el aporte solidario voluntario a personas que forman parte del talento humano en salud o son miembros de la fuerza pública, **imponen a los aportantes voluntarios, sin justificación constitucional válida**, coacciones o condicionamientos que desconocen su derecho a decidir de manera libre y autónomo sí y en qué monto desean manifestar su solidaridad.

234. La Corte insistió en que la Constitución reconoce y protege el principio de solidaridad como facultad y como deber y es esta primera dimensión de la solidaridad en cuanto expresión de la elección libre, espontánea, autónoma y responsable la que está acá en juego, por lo que el Gobierno no puede usar sus facultades extraordinarias de emergencia para transmutar su contenido y convertirla en un imperativo de forzoso cumplimiento, menos cuando no explica ni justifica las razones que lo llevan a limitar esa manifestación espontánea, autónoma y libre de la solidaridad. En ese sentido, *“la restricción correspondiente solo devendrá legítima cuando cumpla con finalidades constitucionalmente obligatorias”*⁴²⁵.

235. Por tal razón, declaró inexecutable las expresiones que excluían del aporte a quienes libre y voluntariamente querían hacerlo dentro del sector gravado y el grupo excluido, al igual que la tabla que contenía las escalas salariales y las tarifas del aporte. Bajo este entendido estarían facultados también para realizar el aporte los miembros de la Fuerza Pública y el personal médico referido en el decreto con fuerza de ley.

⁴²⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia T-565 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

236. Finalmente, sobre la vigencia de la norma contenida en el artículo 14 del DL 568, la Corte consideró que se trata de una norma necesaria a fin de que el decreto en cuestión entre a regir en el orden jurídico y que no representa problemas de constitucionalidad.

VI. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO. - Declarar **INEXEQUIBLES** los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º y 8º del Decreto Legislativo 568 de 2020 *“Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”*. Esta decisión tendrá efectos **RETROACTIVOS**. En consecuencia, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021.

SEGUNDO. - Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 9º, 10º, 11, 12, 13 y 14 del Decreto Legislativo 568 de 2020 *“Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”*, salvo las siguientes expresiones que se declaran **INEXEQUIBLES**:

- *“con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000.00)”*, contenida en el inciso 1º del artículo 9º.
- *“de salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000.00)”*, contenida en el inciso 2º del artículo 9º.
- La tabla contenida en el primer inciso del artículo 9º.
- *“El aporte solidario voluntario por el COVID 19 de que trata el presente artículo no es aplicable al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública.”*, correspondiente al inciso final del artículo 9º.
- *“los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y”* contenida en el inciso 1º del artículo 12.
- *“del impuesto solidario por el COVID 19 y”* contenida en el inciso 2º del artículo 12.

- “El valor total de las retenciones en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del impuesto y no habrá lugar a la presentación de la declaración del impuesto”, correspondiente al inciso 3º del artículo 12.

- “Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario”, correspondiente al inciso 1º del artículo 13.

Notifíquese, comuníquese, publíquese en la página web de la Corporación y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS

Presidente

Con aclaración de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Con salvamento de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con salvamento de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada
Con aclaración de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Con aclaración de voto

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado
Con aclaración de voto

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

ANEXO 1

DECRETO 568 DE 2020

(Abril 15)

Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994, "Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia" y el Decreto Legislativo 417 del 17 de marzo de 2020, "Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional", y

CONSIDERANDO

Que en los términos del artículo 215 de la Constitución Política, el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, en caso de que sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución Política, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá declarar el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Que según la misma norma constitucional, una vez declarado el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá dictar decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.

Que estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes.

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

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

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

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

Que pese a las medidas adoptadas, el Ministerio de Salud y Protección Social reportó el 13 de abril de 2020 112 muertes y 2.852 casos confirmados en Colombia, distribuidos así: Bogotá D.G. (1.205), Cundinamarca (115), Antioquia (272), Valle del Cauca (498), Bolívar (134), Atlántico (92), Magdalena (66), Cesar (32), Norte de Santander (43), Santander (29), Cauca (19), Caldas (36), Risaralda (61), Quindío (49), Huila (55), Tolima (25), Meta (24), Casanare (7), San Andrés y Providencia (5), Nariño (38), Boyacá (31), Córdoba (13), Sucre (1) y La Guajira (1), Chocó (1).

Que según la Organización Mundial de la Salud - OMS, se ha reportado la siguiente información: (i) en reporte número 57 de fecha 17 de marzo de 2020 a las 10:00 a.m. CET¹ señaló que se encuentran confirmados 179.111 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 7.426 fallecidos, (ii) en reporte número 62 de fecha 21 de marzo de 2020 a las 23:59 p.m. CET señaló que se encuentran confirmados 292.142 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 12.783 fallecidos, (iii) en reporte número 63 de fecha 23 de marzo de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 332.930 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 14.509 fallecidos, y (iv) y en el reporte número 79 de fecha 8 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET se encuentran confirmados 1,353.361 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 79.235 fallecidos, (v) en el reporte número 80 del 9 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.436.198 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 85.521 fallecidos, (vi) en el reporte número 81 del 10 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.521.252 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 92.798 fallecidos, (vii) en el reporte número 82 del 11 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.610.909 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 99.690 muertes, (viii) en el reporte número 83 del 12 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.696.588 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 105.952 fallecidos, (ix) en el reporte número 84 del 13 de abril de 2020 a las 10:00 a.m. CET señaló que se encuentran confirmados 1.773.084 casos del nuevo coronavirus COVID-19 y 111.652 fallecidos.

Que según la Organización Mundial de la Salud OMS, en reporte de fecha 13 de abril de 2020 a las 19:00 GMT²-5, - hora del Meridiano de Greenwich-, se encuentran confirmados 1,812,734 casos, 113.675 fallecidos y 213 países, áreas o territorios con casos del nuevo coronavirus COVID-19

Que de acuerdo con las consideraciones de orden económico del Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, se "[...] evidencia que el sistema de salud colombiano no se encuentra físicamente preparado para atender una emergencia de salud, requiere ser fortalecido de manera inmediata para atender un evento sorpresivo de las magnitudes que la pandemia ha alcanzado ya en países como China, Italia, España, Alemania, Francia e Irán, entre otros, los cuales presentan actualmente una tasa promedio de contagio de 0,026% de su población total (esta tasa de contagio sería equivalente a 13.097 casos en el país), en consecuencia y por estas razones el sistema requiere un apoyo fiscal urgente."

Que el referido Decreto 417 de 17 de marzo de 2020 dispone que la proyección de costos de las atenciones en salud, con una tasa de contagio de 2.68, se estima en \$4.631 .085.235. 141 de pesos, el costo de las incapacidades se estima en \$94.800.716 .459, el costo de la inversión en unidades de cuidado intensivo sería de \$200.000.000.000, el costo de la expansión de área de aislamiento a través de la habilitación de capacidad hotelera sería de \$36.000 .000.000, para un total de recursos en este escenario de \$4.961.885.951.600.

Que de acuerdo con el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, "[...] el Banco de la República ha adoptado medidas extraordinarias en función de reforzar la liquidez del sistema de pagos y del mercado cambiario. Igualmente, siguiendo las directrices del Gobierno nacional, la DIAN ha flexibilizado el calendario tributario para contribuir a la absorción del choque económico que está generando la llegada de la enfermedad COVID-19 al país. Dentro de estas medidas se encuentra el aplazamiento de la segunda y tercera cuota de renta para los grandes contribuyentes, que se encuentren en sectores relacionados con el transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles, actividades teatrales, de espectáculos musicales y otros espectáculos en vivo."

Que así mismo el gobierno nacional ha expedido los siguientes decretos con fuerza de ley 435 de 2020, 437 de 2020, 438 de 2020, 458 de 2020, 461 de 2020, 462 de 2020, 478 de 2020, 486 de 2020, 493 de 2020, 507 de 2020, 517 de 2020, 518 de 2020, 520 de 2020, 527 de 2020, 528 de 2020, 530 de 2020, 533 de 2020, 535 de 2020 y 540 de 2020.

Que los efectos que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables , así como de la clase media y de los trabajadores informales por lo que se requiere adoptar medidas excepcionales con el fin de brindar apoyos económicos a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales considerando que los hogares más vulnerables han sido apoyados económicamente por el gobierno nacional.

Que según estadística del DANE, en las 13 ciudades y áreas metropolitanas para el enero 2019, la proporción de informales para hombres y mujeres fue del 44 ,6% y 48,5%, respectivamente. Los ingresos de este tipo de trabajadores y sus familias dependen de su trabajo diario y esta actividad se visto repentina y sorprendentemente restringida por las medidas necesarias para controlar el escalamiento de la pandemia. Adicionalmente, estos hogares son vulnerables al no contar con mecanismos para reemplazar los ingresos que percibir por causa de las medidas sanitarias.

Que de conformidad con la declaración conjunta del 27 de marzo de 2020 del presidente del Comité Monetario y Financiero Internacional y la directora gerente del Fondo Monetario Internacional, «Estamos en una situación sin precedentes en la que una pandemia mundial se ha convertido en una crisis económica y financiera. Dada la interrupción repentina de la actividad económica, el producto mundial se contraerá en 2020. Los países miembros ya han tomado medidas extraordinarias para salvar vidas y salvaguardar la actividad económica. Pero es necesario hacer más. Se debe dar prioridad al apoyo fiscal focalizado para los hogares y las empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en 2021.»

Que en virtud principio de solidaridad la honorable Corte Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, así en la sentencia T-198 de 2014, consideró frente a este principio que " El artículo 1 de la Constitución Política establece la dignidad y la solidaridad son fundamentos del Estado Social de Derecho, en coherencia con lo cual el artículo 2 de la misma normativa establece las autoridades de la República están instituidas para proteger la vida, bienes y demás derechos y libertades y asegurar el cumplimiento los deberes sociales del Estado y de los particulares. Cuando se presentan fenómenos naturales que afectan la vivienda, la vida, la salud y otros derechos, es claro que las personas afectadas se encuentran en situación de vulnerabilidad y son por tanto sujetos de especial protección. En estos eventos, ha dicho la Corte Constitucional que el principio de solidaridad cobra una dimensión concreta que hace que el derecho a una vida digna se relacione directamente con la salud, con la seguridad alimentaria y con la protección mínima de seguridad ante los peligros de la intemperie entre otros aspectos. Por tal razón tanto el Estado, como la sociedad y la familia deben concurrir a la protección de bien jurídico".

Que en similar pronunciamiento la honorable Corte Constitucional en sentencia T - 092 2015 expresó:" solidaridad como fundamento de la organización política se traduce en la exigencia dirigida principalmente al Estado, pero también a los particulares, intervenir a favor de los desventajados de la sociedad cuando éstos no pueden ayudarse a sí mismos. La solidaridad, al lado de la libertad y la igualdad, desarrolla uno de los grandes ideales de las revoluciones constitucionales, la fraternidad, valor necesario para hacer posible el disfrute e iguales libertades para todos como la estabilidad política de las sociedades pluralistas modernas. Es esta una solidaridad democrática que no compromete la autonomía de los individuos y de las organizaciones sociales. Para ello el Estado Social de Derecho se responsabiliza de la existencia de una red social amplia, sostenible, eficiente y efectiva, con vocación de avanzar progresivamente hasta la universalidad de su cobertura que garantice a dichas personas el goce de sus derechos fundamentales, estando de cualquier forma, garantizado el derecho fundamental al mínimo vital."

Que el 42,4% de los trabajadores en Colombia trabajan por cuenta propia lo que hace que su situación laboral se vea gravemente afectada por las medidas de política pública en salud adoptadas para contener el COVID 19. Los ingresos de este tipo de trabajadores y sus dependientes dependen de su trabajo diario y las medidas de aislamiento preventivo afectan su capacidad de generación de ingresos. El impacto de esta medida afecta tanto a hogares de ingresos bajos como a los de medios y altos.

Que la naturaleza de las actividades económicas realizadas por los trabajadores no asalariados (independientes) en Colombia se ha visto afectada desproporcionadamente, por ser actividades que requieren de frecuente interacción social que se encuentra interrumpida por el confinamiento obligatorio. En efecto, 35% de ellos se ocupan en el sector comercio.

Que es necesario, para hacer efectivo el principio de solidaridad, tomar medidas de carácter tributario para la obtención de recursos que permitan afrontar la crisis económica que conlleva esta pandemia, razón por la cual, se crea, mediante el presente Decreto Legislativo, el impuesto solidario por el COVID 19 con destinación específica a la inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, considerando que la población vulnerable ya fue atendida a través de las decisiones del Gobierno nacional contenidas entre otros en los Decretos Legislativos No. 419 de 2020 , 458 de 2020 y 518 de 2020, expedidos en desarrollo de la Emergencia Económica, Ecológica y Social de que trata el Decreto 417 de 2020.

Que el Decreto 417 del 17 de marzo 2020 señaló en su artículo 3 que el Gobierno nacional adoptará mediante decretos legislativos, además de las medidas anunciadas en su parte considerativa, todas aquellas «adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, así mismo dispondrá las operaciones presupuestales necesarias para llevarlas a cabo.»

Que los recursos que el Gobierno nacional ha destinado para atender la calamidad pública acaecida por el coronavirus COVID-19, resultan insuficientes, por lo tanto, es necesario habilitar nuevas fuentes de recursos habida cuenta de la magnitud de la crisis acaecida por el coronavirus COVID-19 y la insuficiencia de los recursos económicos disponibles.

Que el presente Decreto Legislativo tiene por finalidad generar nuevas fuentes de recursos para apoyar a la clase media vulnerable y a los trabajadores independientes y, para paliar los efectos humanitarios y económicos, de la calamidad pública acaecida como consecuencia del coronavirus COVID-19.

Que el Director de Desarrollo Organizacional de la Función Pública, remitió certificación cuantitativa sobre el número de los servidores públicos comprendidos dentro de los rangos iguales o superiores a diez millones de pesos o igual superiores a quince millones de pesos, de la rama ejecutiva del orden nacional territorial y de las demás ramas y órganos del estado, que representan el potencial universo de contribuyentes servidores públicos del impuesto solidario por el COVID 19.

Que Colombia compra eficiente, remitió certificación cuantitativa sobre el número de contratista comprendidos dentro de los rangos iguales o superiores a diez millones de pesos (\$10 .000.000) o igual superiores a quince millones de pesos (\$15.000.000) que representan entre potencial universo de contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19.

Que corresponderá a la Contraloría General de la República hacer el control y seguimiento a la ejecución de los recursos que, por concepto del impuesto solidario

por el COVID 19, serán recaudados por la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN y trasladados al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

Que el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Constitución Política implica responsabilidades, entre las que se encuentra la de: "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad" (art. 95-9 Superior), motivo por el cual el impuesto solidario por el COVID 19 que se crea mediante el presente Decreto Legislativo tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes de mayores ingresos de las Entidades del Estado, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión a las Entidades del Estado, y pensionados de mayores ingresos.

Que el anotado deber instituido en el artículo 95 de la Constitución Política permite exigir a toda persona acciones positivas a favor de sus semejantes, en situaciones límite; de ahí que cuando las personas se encuentren en situaciones de debilidad manifiesta, debido al estado de vulnerabilidad que genera el acaecimiento de un desastre, como lo es el generado por el COVID 19, el principio de solidaridad cobra una dimensión mayúscula que hace que el derecho a una vida digna trascienda y se relacione directamente con el de la salud, con el de la seguridad alimentaria y con la protección mínima de seguridad ante los peligros inherentes a las pandemia para los grupos sociales más vulnerables, entre ellos la clase media vulnerable y de los trabajadores informales, y en esa medida tanto el Estado como la sociedad y la familia deben concurrir a su protección (Sentencias C-272 de 2011, C-222 de 2011, C-226 de 2011)

Que la Corte Constitucional ha considerado ajustadas a la Constitución Política las medidas de emergencia que imponen cargas a los particulares con el fin de atender las causas que ocasionaron la declaratoria del estado de emergencia, con fundamento en el principio de solidaridad (Sentencia C-465 de 2017).

Que en el marco del Estado Social de Derecho, y en virtud del principio de solidaridad, los servidores públicos, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión a entidades públicas, y pensionados de mayores ingresos están llamados a colaborar con aquellos que se encuentran en estado de vulnerabilidad, situación de indefensión, desprotección, o en estado de marginación.

Que el salario mensual periódico de que trata la parte resolutive del presente Decreto Legislativo comprende la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa del servicio prestado, en consecuencia para efectos de la base gravable del impuesto y la retención en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 no están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

Que dentro del concepto de servidor público se encuentran comprendidos los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 vinculados a la rama ejecutiva de

los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; en las ramas legislativa y judicial; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, de los organismos de control y de las Asambleas y los Concejos Municipales y Distritales.

Que la tarifa del impuesto solidario por el COVID 19, se calculará de manera progresiva sobre la base gravable prevista en la parte resolutive del presente Decreto Legislativo, de acuerdo con la respectiva tabla y considerando la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con salarios mensuales periódicos y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos moneda corriente (\$10.000.000 M/Cte.) podrán hacer un aporte solidaria voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME- al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020, para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales y para tal efecto y con el "fin de garantizar el principio de eficiencia administrativa se establece que los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión que no deseen hacer el aporte voluntario deberán informarlo por escrito por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad, dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio de 2020.

Que el equivalente al valor del impuesto solidario por el COVID 19 o el aporte voluntario solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Que el gobierno nacional expide el presente Decreto Legislativo considerando que del presupuesto general de la Nación ya se han destinados gran cantidad de recursos para atender a los hogares en situación de pobreza y vulnerabilidad, los cuales resultan insuficientes para atender la magnitud de la calamidad pública acaecida por el coronavirus COVID-19.

Que acorde con lo expuesto, el impuesto solidario por el COVID 19 tendrá destinación específica para inversión social con destino a la clase media vulnerable y trabajadores informales, conforme con lo previsto en el numeral 2º del artículo 359 de la Constitución Política y en los considerandos anteriores.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA

ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores

informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 .

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado ; de las ramas legislativa y judicial ; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que presté sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública no son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas

pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

ARTÍCULO 5. Base Gravable. La base gravable del impuesto solidario por el COVID 19 está integrada por el valor del pago o abono en cuenta de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más a los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 de los salarios y honorarios mensuales periódicos, y de las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas.

El primer millón ochocientos mil pesos (\$1.800.000) del pago o abono en cuenta de los salarios y honorarios mensuales periódicos, y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos no integran la base gravable del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 6. Tarifa. La tarifa del impuesto solidario por el COVID 19 se determinará de manera progresiva sobre la base gravable de que trata el artículo 5 del presente Decreto Legislativo de acuerdo con la siguiente tabla y en consideración a la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Rango salario en pesos		Tarifa Bruta	Impuesto
Mayores o iguales a:	Menores a:		
\$ 10.000.000	\$ 12.500.000	15%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/menos \$1.800.000)) x 15%
\$ 12.500.000	\$ 15.000.000	16%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/menos \$1.800.000)) x 16%
\$ 15.000.000	\$ 20.000.000	17%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/menos \$1.800.000)) x 17%
\$ 20.000.000		20%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional/menos \$1.800.000)) x 20%

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

ARTÍCULO 8. Agentes de Retención en la Fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19. Son agentes de retención en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios que además de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario deberán incluir en el certificado de retención en la fuente que expiden cada año el valor de las retenciones en la fuente practicadas en el año 2020 a título del impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla.

Rango salario en pesos		Tarifa Marginal	Aporte Voluntario
Mayores o iguales a:	Menores a:		
\$ 0	\$ 1.755.606	0%	0
\$ 1.755.606	\$ 2.633.409	4%	(Salario/Honorarios/menos 1.755.606) x 4%
\$ 2.633.409	\$ 4.389.015	6%	(Salario/Honorarios/menos 2.633.409) x 6% + 105.336
\$ 4.389.015	\$ 6.144.621	8%	(Salario/Honorarios/menos 4.389.015) x 8% + 210.672
\$ 6.144.621	\$ 8.778.030	10%	(Salario/Honorarios/menos 6.144.621) x 10% + 351.121
\$ 8.778.030	\$ 10.000.000	13%	(Salario/Honorarios/menos 8.778.030) x 13% + 614.462

Los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública de salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) que vayan a efectuar el aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19, deberán informarlo por escrito

por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad dentro de los primeros cinco (5) días de los meses de mayo, junio y julio de 2020.

El valor del aporte solidario voluntario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

El aporte solidario voluntario por el COVID 19 de que trata el presente artículo no es aplicable al talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de la fuerza pública.

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

ARTÍCULO 11. Agentes de Retención en la Fuente a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19. Son agentes de retención en la fuente a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19 los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementario que además de las obligaciones previstas en el Estatuto Tributario deberán incluir en el certificado de retención en la fuente que expiden cada año el valor de las retenciones en la fuente practicadas en el año 2020 a título del aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

Los agentes retenedores del impuesto solidario por el COVID 19 y del aporte solidario voluntario por el COVID 19 que incumplan las obligaciones sustanciales y formales serán objeto de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario y en el artículo 402 del Código Penal.

El valor total de las retenciones en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del impuesto y no habrá lugar a la presentación de la declaración del impuesto.

El valor total de las retenciones en la fuente a título del aporte voluntario solidario por el COVID 19 constituyen el valor total del aporte.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 14. Vigencia. El presente Decreto Legislativo rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C., a los 15 días del mes de abril de 2020

(FDO.) IVAN DUQUE MARQUEZ

LA MINISTRA DEL INTERIOR,

ALICIA VICTORIA ARANGO OLMOS

LA MINISTRA DE RELACIONES EXTERIORES,

CLAUDIA BLUM DE BARBERI

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,

ALBERTO CARRASQUILLA BARRERA

LA MINISTRA DE JUSTICIA Y DEL DERECHO

MARGARITA LEONOR CABELLO BLANCO

EL MINISTRO DE DEFENSA NACIONAL,

CARLOS HOLMES TRUJILLO GARCIA

EL MINISTRO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL,

RODOLFO ENRIQUE ZEA NAVARRO

EL MINISTRO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL,

FERNANDO RUIZ GÓMEZ

EL MINISTRO DE TRABAJO,

ÁNGEL CUSTODIO CABRERA BÁEZ

LA MINISTRA DE MINAS Y ENERGÍA,

MARÍA FERNANDA SUÁREZ LONDOÑO

EL MINISTRO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO,

JOSÉ MANUEL RESTREPO ABONDANO

LA MINISTRA DE EDUCACIÓN NACIONAL,

MARÍA VICTORIA ANGULO GONZALEZ

EL MINISTRO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE,

RICARDO JOSÉ LOZANO PICÓN

EL MINISTRO DE VIVIENDA, CIUDAD Y TERRITORIO,

JONATHAN MALAGON GONZALEZ

**LA MINISTRA DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS
COMUNICACIONES,**

SYLVIA CRISTINA CONSTAÍN RENGIFO

LA MINISTRA DE TRANSPORTE,

ANGELA MARIA OROZCO GOMEZ

LA MINISTRA DE CULTURA,

CARMEN INES VASQUEZ CAMACHO

LA MINISTRA DE CIENCIA, TECNOLOGIA E INNOVACIÓN,

MABEL GISELA TORRES TORRES

EL MINISTRO DEL DEPORTE,

ERNESTO LUCENA BARRERO

NOTAS DE PIE DE PAGINA

1 Central European Time [CET] Hora central europea.

2 Greenwich Mean Time [GMT] Hora del Meridiano de Greenwich.

