

LA CORTE VERIFICÓ QUE EL IMPUESTO ESTABLECIDO PARA UN CIERTO GRUPO DE SERVIDORES PÚBLICOS, CONTRATISTAS Y PENSIONADOS, EXCLUYENDO A LOS TRABAJADORES PARTICULARES Y FUNCIONARIOS PÚBLICOS QUE ESTÁN EN IGUALES CONDICIONES, EN TÉRMINOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIA Y DE GENERALIDAD DEL IMPUESTO

II. EXPEDIENTE RE-293 - SENTENCIA C-293/20 (agosto 5)

M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado/Cristina Pardo Schlesinger

1. Norma objeto de revisión constitucional

DECRETO 568 DE 2020

(abril 14)

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.C. (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 GMT-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 n[...] 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, aliado 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 pandemias 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, 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 o anualmente.

Que dentro del concepto de las mesadas pensionales para la determinación de la base gravable del impuesto solidario por el COVID 19 no se encuentran comprendidas las prestaciones sociales ni los beneficios que se reciben anual o semestralmente.

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 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 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 COVI 0-19. 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 2° 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 mega pensiones 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 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 abonen 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 o 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 mega pensiones 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 salarios 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 %
\$ 12.500.00	\$ 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 17 %

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 salarios en pesos		Tarifa marginal	Aporte voluntario
Mayores o iguales a	Menores a		
	\$ 1.705.606	0%	
\$ 1.706.606	\$ 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	\$ 6.144.621	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) primeros 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

2. Decisión

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.

3. Síntesis de la providencia

El decreto analizado 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 1º 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; ii) las personas naturales contratistas del Estado de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública; y, iii) los pensionados, todos que perciban salarios, honorarios o 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% al 20% según el ingreso percibido. Las reglas sobre administración, recaudo y los agentes de retención están definidas en los artículos 7º y 8º del decreto.

Sobre el **aporte solidario**, la normativa consagró su aplicación entre el 1º 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 9º 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 dicho tributo. Finalmente, el artículo 14 contiene la vigencia del DL.

La Corte debía establecer si las medidas fiscales adoptadas por el decreto bajo examen se ajustaban a la Constitución. Para decidir el asunto, este Tribunal (i) reiteró el precedente sobre el parámetro de control judicial y los requisitos exigibles a los decretos adoptados al amparo de la emergencia económica, social y ecológica; (ii) hizo una exposición acerca del contenido y alcance del decreto objeto de análisis. Por otra parte, reiteró su jurisprudencia sobre los siguientes temas: (iii) los límites constitucionales al poder impositivo extraordinario del Gobierno Nacional en estados de excepción; iv) los principios de generalidad del tributo, equidad e igualdad tributaria, eficiencia, progresividad e irretroactividad. Finalmente, (iv) evaluó si el decreto analizado era compatible con la Constitución.

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.

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.

En relación con el análisis de fondo del impuesto solidario, este Tribunal concluyó lo siguiente:

a. 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.

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"¹; 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"². 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.

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 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.

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.

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.

b. 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 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.

Según la Corte, el Gobierno tampoco explicó –ni justificó– en el decreto legislativo objeto de análisis el motivo por el cual **todos** 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.

¹ Corte Constitucional, sentencia C-117/2018.

² Ibidem.

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 C.P.

Adicionalmente, encontró la Corte 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.

En otras palabras, consideró la Corte que el Gobierno en el decreto legislativo bajo examen no expuso por qué, entre todas las medidas alternativas que revisten la misma idoneidad para conseguir los propósitos delineados en el acto objeto de revisión constitucional, debía darse preferencia a aquella dirigida a gravar con el impuesto solidario a los sujetos pasivos del tributo. Ello, al margen de que la finalidad buscada fuere constitucionalmente legítima. Resaltó la Corte, en todo caso, que el fin –cuando se aplica un juicio que a la luz de lo dispuesto por el artículo 215 constitucional debe llenar exigencias mínimas de proporcionalidad–, no justificaba los medios.

Destacó la Corporación 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.

Desde la perspectiva antes anotada, subrayó la Corte 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 concluyó la Corte 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.

En suma, para la Corte el Gobierno en el Decreto Legislativo examinado no logró mostrar por qué, para efectos de imponer el impuesto solidario, distinguió entre asalariados o contratistas del sector público y otras personas del sector privado quienes, encontrándose en idéntica situación a los primeros, no quedaron cobijadas por el gravamen. Circunstancia esta 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.

c. La regulación del impuesto solidario no acreditó el presupuesto de motivación suficiente. La Corte encontró que el Gobierno Nacional no asumió la carga

argumentativa 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 habían otras alternativas menos lesivas de los derechos del grupo focalizado que gravó.

d. 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.

El desconocimiento de los juicios descritos generó la inexecutable 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.**

Sobre el aporte voluntario, la Corte encontró que en términos generales supera los juicios de análisis para los decretos legislativos. No obstante, consideró que el límite cuantitativo para que los funcionarios y contratistas del Estado puedan realizar el aporte, no supera el **juicio de no contradicción específica** porque desconoce 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 quieren destinar una parte de sus ingresos para el financiamiento de los programas sociales descritos, carece de justificación constitucional. Por tal razón, declaró inexecutable las siguientes expresiones, que excluían del aporte a quienes libre y voluntariamente querían hacerlo dentro del sector gravado y el grupo excluido. 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.

Finalmente, los Magistrados Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos, manifestaron que presentarán **aclaración de voto**. Consideran que el impuesto solidario no superó el juicio de no

contradicción específica porque también desconoció la regla contenida en el artículo 215 de la Constitución, referida a que las medidas adoptadas en el estado de emergencia económica no podrán desmejorar los derechos sociales de los trabajadores. En tal sentido, precisaron que la previsión superior contiene una norma con estructura de regla que no puede flexibilizarse ni optimizarse como sucedería con un principio.

Bajo ese entendido, el impuesto fue diseñado exclusivamente para imponer una carga tributaria a los trabajadores y extrabajadores (pensionados). Bajo esa perspectiva, el elemento definitorio de los sujetos obligados a pagar el impuesto es la naturaleza de trabajador y, en consecuencia, grava la retribución que perciben por sus actividades laborales o sus ahorros para el momento de su jubilación. De esta suerte, el salario, los honorarios y las pensiones de los contribuyentes de este impuesto constituye una garantía fundamental. No obstante, también es un derecho social cuya limitación en los estados de excepción está protegida por la regla superior descrita. En suma, la medida adoptada disminuye y desmejora el ingreso percibido por el trabajo y configuró un instrumento de política fiscal abiertamente regresivo y que afecta los derechos sociales de los trabajadores, que no superaba el *test* de no regresividad.

4. Salvamentos y aclaraciones de voto

El magistrado **CARLOS BERNAL PULIDO** presentó salvamento de voto en relación con la declaratoria de inexecutable del Decreto Legislativo 568 de 2020. En su criterio, el decreto *sub examine*, por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, es constitucional dado que: **(i)** no desconoce el principio de equidad tributaria, **(ii)** no constituye una desmejora de los derechos sociales de los trabajadores, **(iii)** no implica doble tributación, y **(iv)** no vulnera la garantía del mínimo vital. Por el contrario, el impuesto solidario es una medida razonable y proporcionada que materializa el principio de solidaridad y genera nuevas fuentes de ingreso para atender dos grupos poblacionales especialmente afectados por las medidas de aislamiento.

1. Las medidas del Decreto Legislativo *sub examine* no desconocen el principio de equidad tributaria. En el marco de una crisis económica extraordinaria como la generada por la pandemia de la COVID-19, es razonable definir la capacidad contributiva en función del ingreso cualificado por la estabilidad³. La determinación del grupo de sujetos pasivos del impuesto solidario se justifica en tanto la capacidad contributiva de los servidores públicos, contratistas del Estado y pensionados con ingresos superiores a diez millones de pesos está cualificada por la garantía de estabilidad del empleo y el ingreso derivada de las medidas adoptadas por el Gobierno nacional en el marco de la emergencia⁴. 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 pandemia⁵. Además, es razonable que las medidas tributarias promuevan no

³ La jurisprudencia constitucional ha precisado que la equidad tributaria no se trata de fijar relaciones de igualdad aritmética entre los sujetos, sino de reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal a asignar para alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. Sentencia C-183 de 1998.

⁴ 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”. Además, el artículo 16 del Decreto 491 de 2020, garantiza la estabilidad del ingreso de las personas naturales vinculadas por contratos prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión durante el período de aislamiento preventivo obligatorio. Incluso admite que aquellos que no puedan prestar sus servicios de forma remota, continúen percibiendo sus honorarios durante el mismo período aun sin la entrega de productos. Por último, los pagos de pensiones están garantizados tanto en el RPM como en el RAIS.

⁵ La estabilidad del empleo y el ingreso en el sector privado está en grave riesgo como consecuencia de la pandemia. En efecto, 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

solo finalidades fiscales, sino también extrafiscales como la conservación de la capacidad de ahorro e inversión de trabajadores del sector privado en alto riesgo de pérdida del empleo o disminución del ingreso.

Por último, las tarifas progresivas del impuesto en función del ingreso de los sujetos pasivos materializan el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, en tanto aquellos con mayor capacidad contributiva asumen las mayores cargas.

2. *El impuesto solidario no constituye una desmejora de los derechos sociales de los trabajadores.* Esto, por cuanto el impuesto (i) no suprime ni suspende, total o parcialmente, la obligación del empleador de pagar al trabajador una remuneración previamente pactada como contraprestación por sus servicios⁶ y (ii) no desconoce las prestaciones *iusfundamentales* del salario, esto es, las asociadas a la garantía del mínimo vital y a la dignidad humana. El impuesto grava una porción marginal de ingresos que exceden 6.5 veces el promedio del ingreso salarial de la economía colombiana, y por lo mismo no tiene la potencialidad de afectar la dignidad humana y el derecho al mínimo vital de los sujetos obligados.

Asumir que la afectación de las rentas laborales mediante la creación de un impuesto es *prima facie* inconstitucional, por desconocer el principio de progresividad, y la prohibición de regresividad de los derechos de los trabajadores, implica afirmar que el Legislador tiene prohibido crear tributos que graven las rentas de trabajo. Esta posición no solo es contraria al artículo 95.9 de la Constitución Política, sino que ha sido descartada de forma expresa por la Corte Constitucional.⁶ Para juzgar la constitucionalidad de tributos que gravan rentas laborales (i.e. contribuciones parafiscales al SGSS, o impuesto de renta sobre ingresos laborales) la Corte ha aplicado los principios de equidad y progresividad en materia tributaria sin considerar que este tipo de medidas constituyen *prima facie* una vulneración de los derechos de los trabajadores, o los principios constitucionales del trabajo⁷. No existe una razón para aplicar un estándar de constitucionalidad diferente en el caso del impuesto solidario.

3. *El impuesto solidario no implica doble tributación.* Dado que el artículo 1° del Decreto Legislativo 568 de 2020 dispone que “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”, este se puede deducir de los ingresos que integrarán la renta líquida gravable del impuesto sobre la renta de la vigencia 2020. Esto genera un efecto neutro para el contribuyente y eliminar el riesgo de doble tributación. Lo mismo ocurre con las pensiones, dado que las cotizaciones que las financian no son objeto de imposición en la fase de acumulación, y las mesadas no son renta gravable cuando su valor es inferior a las 1.000 UVT (\$35.607.000 para 2020).

4. *El impuesto solidario no vulnera la garantía del mínimo vital.* Considerado en abstracto, no es posible afirmar que, tras la retención del impuesto solidario, los sujetos obligados carezcan de los recursos necesarios para garantizar su subsistencia en

considerable ubicándose en 55,2% y 43,4%, respectivamente. 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 masivos. Al tiempo que hay pocas expectativas de recuperación del empleo privado en el corto plazo (en abril de 2020, Fedesarrollo reportó que el 47.5% de los empresarios considera que el empleo del sector privado disminuirá). Por su parte, los ingresos de los rentistas en 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 capital. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público reportó 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%.

⁶ El Convenio 95 de la OIT define el salario como “la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que éste último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar”. El precedente constitucional ha adoptado esta definición del salario en ausencia de otra descripción legal expresa del mismo dentro del ordenamiento jurídico interno.

⁷ Sentencias C-393 de 1996, C-1000 de 2007, C-711 de 2011 y C-492 de 2015.

condiciones dignas. Esto es así por varias razones: (i) el primer \$1.800.000 de los ingresos gravados no integran la base gravable del impuesto; (ii) el impuesto solidario tiene una vigencia de solo 3 meses, y no grava las prestaciones sociales o mesadas adicionales percibidas por los sujetos pasivos; (iii) dado que el impuesto de renta se reduce por efecto del tratamiento del impuesto solidario como INCRGO, el impacto neto anual del impuesto solidario sobre los ingresos de los sujetos pasivos es progresivo y solo supera el 3 % de sus ingresos anuales. Al distribuir el impacto real del impuesto en mensualidades por un año, la reducción del ingreso de los sujetos gravados asciende apenas al 2,55% de su ingreso mensual.

Afirmar que el impuesto solidario vulnera el mínimo vital de los obligados al imponer por 3 meses una carga que oscila entre el 15% y el 20% del ingreso de los sujetos gravados implica asumir que la totalidad del ingreso está protegido por la garantía del mínimo vital. Desde la sentencia SU 995 de 1999, la Corte Constitucional ha asociado el derecho al "mínimo vital" con el ingreso necesario para subsistir como ser humano en condiciones de dignidad, de acuerdo con las condiciones particulares de los ciudadanos⁸. Si bien el precedente ha reconocido que el mínimo vital de las personas no puede establecerse de forma general o en abstracto, pues depende de la valoración de cada caso concreto, también ha admitido que no todo el ingreso que una persona percibe constituye su mínimo vital. Por ejemplo, **cuando la Corte ha tenido que juzgar la constitucionalidad de normas tributarias que gravan rentas de trabajo, ha concluido que salvaguardar el 25% del ingreso de la imposición de cargas tributarias es una garantía adecuada del derecho al mínimo vital⁹.**

5. *El impuesto solidario es una medida razonable y proporcionada.* Es razonable en tanto persigue fines constitucionalmente importantes, estos son: (i) garantizar el mínimo vital de población que, a causa de la emergencia económica, está en situación de vulnerabilidad; y (ii) contribuir al restablecimiento del orden económico y social. Además, es una medida proporcionada, porque (i) es efectivamente conducente para alcanzar las finalidades descritas; (ii) es necesaria, en tanto la valoración que hizo el legislador de excepción sobre la inexistencia de medios alternativos igualmente idóneos y menos lesivos es razonable y (iii) es proporcional en sentido estricto, porque el beneficio que reporta es mayor que la leve afectación -por demás, limitada en el tiempo- que genera en los derechos al salario, los honorarios y a la pensión de los sujetos pasivos.

En efecto, el recaudo esperado por el impuesto solidario corresponde a \$287 mil millones que beneficiarán de forma directa a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales, en particular mediante "apoyos económicos"¹⁰ que permitan paliar las consecuencias de la crisis en su derecho al mínimo vital. Para juzgar la necesidad de la medida, el Presidente de la República consideró de forma razonable que: (i) los recursos disponibles para atender la crisis económica eran insuficientes y, por lo tanto, era necesario habilitar nuevas fuentes de recursos para atender a la clase media vulnerable y a los trabajadores independientes; (ii) en virtud del principio de solidaridad era plausible adoptar medidas de carácter tributario para obtener nuevos recursos; y (iii) estimó que los sujetos pasivos del impuesto solidario tenían la capacidad económica suficiente para contribuir a la financiación de esta inversión.

Por último, para el magistrado Bernal Pulido, está demostrado que la satisfacción de las finalidades constitucionalmente importantes que persigue el impuesto solidario es intensa, mientras que la alegada afectación de los derechos de los sujetos obligados es leve. En efecto, el Gobierno nacional informó que el recaudo del impuesto puede

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-776 de 2003.

⁹ Sentencia C-492 de 2015.

¹⁰ Consideraciones del Decreto Legislativo 568 de 2020.

beneficiar a 5.812.900 personas¹¹. Así, el impuesto solidario puede generar un alto impacto en términos de cobertura para dos grupos vulnerables. Además, la inexistencia de otras redes de seguridad económica implica que los alivios económicos que se financien con el impuesto pueden ser determinantes para que esta población cuente con recursos mínimos de subsistencia. Al mismo tiempo, la afectación de los derechos sociales al salario y a la pensión de los sujetos obligados es leve, tal como se explicó al analizar la inexistencia de afectación al mínimo vital de los obligados.

La magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** se apartó de la decisión de inexequibilidad adoptada por la Sala Plena respecto del *impuesto solidario por el Covid-19*. Sostuvo que en este caso la norma tributaria debía analizarse en un contexto muy particular, esto es, las profundas repercusiones sociales y económicas por las medidas adoptadas para hacer frente a la pandemia del Covid-19; las cuales, precisamente, han tenido un mayor impacto en la población más vulnerable, destinataria de los recursos recaudados a través de dicho impuesto. En este escenario, estimó que tanto el estudio de constitucionalidad sobre la medida, como la decisión -y sus efectos-, debían ser sensibles a la actual situación de crisis.

Precisó que existían dos parámetros constitucionales necesarios para la resolución de este caso. De un lado, el alcance de la prohibición de desmejora de los derechos sociales de los trabajadores en estados de emergencia económica, social y ecológica y, del otro, la garantía de los principios constitucionales que rigen la configuración de los tributos, incluso en épocas de excepción. Estos dos elementos debían ser objeto de análisis conjunto, en aras de contestar si era posible, en qué medida e, incluso, frente a qué sujetos establecer una carga tributaria sobre el salario -honorarios o pensiones-, en un escenario como el anteriormente planteado.

Realizar un control riguroso sobre la presunta violación del principio de no regresividad era, entonces, una labor que debía asumir la Corte con el objeto de explicar con claridad si la medida tributaria era posible frente a un grupo particular y podía, por ejemplo, ser precisada o modulada en algún sentido constitucional frente a otros, con la pretensión de que, en todo caso, el impuesto gravara con justicia a todas las personas, pero solo a aquellas, que tienen una capacidad de pago equivalente.

Declarar la inconstitucionalidad de un tributo, como lo afirmó la mayoría, porque al amparo del principio de generalidad y equidad tributaria no se tuvo en cuenta a otro que, en igualdad de condiciones, debió incluirse, desconoce la existencia de otros remedios posibles que, además, pueden resultar más acordes con la satisfacción de los fines constitucionales existentes tras la creación de la carga impositiva.

Es este mismo sentido, la Magistrada disidente agregó que a la determinación de los efectos de la decisión subyacía una discusión de la mayor relevancia constitucional, que, sin embargo, no fue objeto de una reflexión ponderada. En su consideración, la profunda crisis socioeconómica y, por supuesto laboral, debido al aislamiento voluntario obligatorio impacta el futuro inmediato de la sociedad, pero su alcance será mayor, como lo han mencionado diversos organismos internacionales expertos en derechos humanos; por lo tanto, prever que los recursos ya descontados puedan compensarse en el impuesto de renta de la presente vigencia fiscal, que se paga el próximo año, sin permitir un mayor margen de planeación a las autoridades con competencia en la materia, tiene la potencialidad cierta de estremecer aún más la situación que atraviesa el país. Tal como lo hizo la Corporación en la Sentencia C-481 de 2019 en la que se modularon los efectos de la inexequibilidad de la Ley de financiamiento -Ley 1943 de 2018-, este tipo de decisiones con una alta repercusión,

¹¹ Un estudio de la Universidad de los Andes estima que la población beneficiaria del ingreso solidario puede alcanzar los 2.823.000 hogares que derivan su sustento de ocupaciones informales, no reciben transferencias monetarias de los programas del sistema de protección social y no están cubiertos por el sistema de seguridad social. Universidad de los Andes. *La vulnerabilidad del empleo a la emergencia de COVID19*. Nota Macroeconómica No.11. Facultad de Economía. 2020. Tomado de https://economia.uniandes.edu.co/components/com_booklibrary/ebooks/BM%2011.pdf

mucho más en una coyuntura sin precedentes, deben responder al delicado balance entre las diversas garantías y deberes constitucionales en juego.

En conclusión, la magistrada Diana Fajardo Rivera indicó que el estudio de constitucionalidad en este caso debió tener en cuenta dos ejes imprescindibles, de un lado, los principios aplicables a la configuración del impuesto y, del otro, el alcance de una carga tributaria sobre el salario frente a la prohibición de no regresividad en materia de derechos sociales de los trabajadores. Además, indicó que ante posibles problemas de constitucionalidad por la lesión del principio de generalidad o equidad tributaria, debieron explorarse remedios constitucionales que atendieran y fueran sensibles a las circunstancias y finalidades por las cuales se creó el tributo, con miras a evitar la configuración de consecuencias aún más indeseables. Finalmente, la Magistrada reiteró que, por el deber de solidaridad y el principio de transparencia que regula el ejercicio de la función pública, renunciaba expresamente a la posibilidad de reclamar cualquier devolución sobre los dineros ya descontados.

Así mismo, los magistrados **LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ** y **ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO** manifestaron salvamentos de voto respecto de la sentencia C-293 de 2020, toda vez que, en su concepto el Decreto 568 de 2020 superaba los juicios de no contradicción específica, no discriminación y proporcionalidad de la medida de excepción adoptada por el Gobierno para obtener recursos indispensables para atender la crisis económica, social y ecológica generada por la pandemia de Covid19. En el caso del magistrado Lizarazo, su salvamento de voto fue parcial, toda vez que participó de las inexecutableidades parciales de los artículos 9 a 14 del Decreto Legislativo 568.

El magistrado **ALBERTO ROJAS RÍOS** respaldó la posición adoptada por la mayoría de la Sala plena de la Corte Constitucional, que declaró la inexecutableidad del Decreto 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".

No obstante, el Magistrado Rojas Ríos aclaró el voto en relación con la posición expuesta en la parte motiva de la sentencia sobre el alcance y precisión de la prohibición contemplada en el artículo 50 de la Ley 137 de 1994, estatutaria de los estados de excepción, y el artículo 215 de la Constitución, el cual en su inciso 9 dispone: "(...) El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo (...)". Esta es una regla constitucional que impone un límite al ejercicio de las facultades legislativas del Gobierno nacional: no agravar los derechos sociales de los trabajadores. Con esta regla, el constituyente garantiza el principio de la dignidad humana, el derecho al mínimo vital, al salario progresivo, el derecho a la seguridad social y la cláusula de la solidaridad dentro del Estado social de Derecho.

El Magistrado Rojas Ríos sostuvo que el principio de progresividad y prohibición de regresividad de los derechos sociales, previsto en el artículo 48 de la Constitución Política, en armonía con el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, supone que, cuando los trabajadores han alcanzado un determinado nivel de protección laboral, el margen de configuración del legislador (en este caso excepcional) está restringido en materia de derechos sociales y, por consiguiente, el Estado tiene el deber constitucional de avanzar en la consecución de tales derechos y no puede adoptar "medidas que desconozcan reconocimientos que se hayan logrado a favor de los asociados"¹².

La mayoría sustentó la declaratoria de inexecutableidad de las medidas contempladas en el Decreto legislativo No. 568 de 2020 en la vulneración del principio

¹² Al respecto puede consultarse lo expuesto en relación con el principio de prohibición de regresividad en derechos sociales en la Sentencia C-077 de 2017. Reiterado en varios pronunciamientos de la Corte Constitucional, como la T-1036 de 2008; T-080 de 2008 y T-221 de 2006, entre muchas otras.

de la igualdad de trato, la equidad tributaria y la universalidad de las medidas impositivas. Por el contrario, el Magistrado Rojas Ríos sostiene que esta decisión ha debido fundarse en la regla constitucional contemplada en el artículo 215 de la Constitución, que dispone: “El gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos ...” por medio de los cuales se concreten las medidas en los estados de excepción, como lo ha expuesto esta Corte desde la Sentencia C-179 de 1994.

Esta es una disposición que debe aplicarse como un todo y, al contrario de lo que ocurre cuando estamos frente a disposiciones con estructura de principios no está sujeta a ponderaciones por parte de la Corte Constitucional. La estructura de esta disposición como una regla sirve para orientar el tipo control judicial que debe realizar la Corte constitucional. En el control automático de los decretos legislativos, la Corte debe tener en cuenta el límite expreso que tiene el gobierno de “no desmejorar los derechos sociales”¹³.

La prohibición de regresividad de los derechos sociales es una regla del derecho interno amparada en la normatividad internacional que debe orientar las acciones o medidas que adopte el Gobierno nacional¹⁴. Esta regla es entendida como la prohibición para el Gobierno de adoptar medidas que suponen el empeoramiento del nivel de goce un derecho, como lo son los derechos de los trabajadores y pensionados a recibir, su salario y mesada pensional respectivamente en el tiempo y el monto establecido. Como ocurre en el caso bajo examen, en el Decreto 558 de 2020.

En materia de control judicial de la prohibición de la regresividad de los derechos se ha establecido por la Corteidh y por la CIDH que toda medida que afecta los derechos sociales es, en principio, una medida que vulnera el artículo 26 de la CADH. Sin embargo, la prohibición no es absoluta y el Estado le corresponde demostrar que son justificables. Y el alcance de las limitaciones o restricciones debe tener en cuenta lo contemplado en el artículo 5 del Protocolo adicional a la Convención americana de derechos humanos, en materia de derechos sociales, económicos y culturales “Protocolo de San salvador”, el cual establece: “Los Estados partes sólo podrán establecer restricciones y limitaciones al goce y ejercicio de los derechos establecidos en el presente Protocolo mediante leyes promulgadas con el objeto de preservar el bienestar general dentro de una sociedad democrática, en la medida que no contradigan el propósito y razón de los mismos.”¹⁵

Para el Magistrado Rojas Ríos, en consonancia con el estándar internacional, la Corte constitucional en varias oportunidades, como en la Sentencia C-038 de 2004 ha definido parámetros para admitir medidas regresivas de derechos sociales, como lo son: que no desconozcan los derechos adquiridos; que respeten los principios constitucionales del trabajo; y que sean proporcionales¹⁶.

El parámetro de interpretación de la prohibición de la regresividad de los derechos sociales expuesta por la Mayoría de la corporación para el examen del Decreto 558 de 2020 opera para la normalidad. En tiempos de normalidad constitucional, le corresponde al legislador en virtud de la cláusula general de competencia legislativa y con el pleno desarrollo del principio democrático debatir las limitaciones a los derechos sociales, cumpliendo con los estándares internacionales para la validez de las limitaciones y restricciones de los DESC ya expuestos.

¹³ En relación con la diferencia entre la estructura de las normas, principios, reglas y cómo debe ser la actuación judicial frente a cada una de ellas, puede consultarse: M. Atienza y J. Ruíz Manero, Sobre principios y reglas. Doxa 10 (1991), pág. 106 y ss.

¹⁴ Ver C. Courtis. Artículo 26. Desarrollo progresivo en: Christian Steiner Marie-Christine Fuchs (editores) Convención americana sobre los derechos humanos. Comentario segunda edición. Konrad Adenauer Stiftung, Bogotá, 2019, pág. 801 y ss.

¹⁵ Al respecto puede consultarse, Courtis, C. (comp.) Ni un paso atrás. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. Editores del Puerto CEDAL-CELS, Buenos Aires, 2006.

¹⁶ Puede consultarse la C. 040 de 2004.

Sin embargo, la situación es diferente en los Estados de Excepción. En estos contextos, la norma constitucional establece la prohibición de no restringir ni limitar los derechos sociales de los trabajadores. Y es en este cardinal argumento, el que a juicio del Magistrado Rojas Ríos debió haberse fundado la declaratoria de inexecutable del Decreto 568 de 2020. En el marco del Estado de emergencia económica y en desarrollo de las facultades legislativas excepcionales, el Gobierno no puede afectar, limitar ni restringir los derechos sociales de los trabajadores.

Con fundamento en las razones expuestas, el Magistrado **ALBERTO ROJAS RÍOS** presentó aclaración de voto a la decisión adoptada por medio de la Sentencia C-293 de 2020.

De igual modo, las magistradas **GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO** y **CRISTINA PARDO SCHLESINGER** y el magistrado **JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS** aclararon el voto respecto de algunas de las consideraciones de la parte motiva de esta sentencia y el magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** se reservó la presentación eventual de una aclaración de voto.