



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00010-00 (25290)
Demandante: DIVANA GISELA PAZMIÑO Y OTRA
Demandado: DIAN
Temas: Nulidad del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020. Impuesto solidario por COVID-19. Inexequibilidad. Cosa juzgada constitucional. Pérdida del fundamento jurídico de los instructivos sobre la aplicación del impuesto.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

Conforme a la adecuación de trámite dispuesta por el Auto del 14 de julio de 2020¹ y en ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la nulidad parcial del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020², que instruyó a los agentes de retención del impuesto solidario por el COVID 19, sobre la aplicación del Decreto Legislativo 568 de 2020³, con los siguientes señalamientos:

“I. Hecho generador y concepto de salario.

El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios, honorarios y pensiones mensuales periódicos de 10 millones de pesos o más, para lo cual se deben tener en consideración los siguientes comentarios.

El artículo 3 del Decreto Legislativo 568 de 2020 consagra que “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.”

Así las cosas, el concepto de salario de que trata el artículo 3 del Decreto Legislativo 568 de 2020 tiene las siguientes características:

- Aplica para todos los efectos del Decreto Legislativo cuando éste hace referencia al concepto de salario, por lo que las disposiciones en relación con sujetos pasivos, hecho generador y base gravable, entre otros, deben someterse a dicha definición.*
- Comprende los distintos factores derivados de la relación laboral, o legal y reglamentaria (lista enunciativa), y otros conceptos que, para efectos de este Decreto Legislativo, se incluyen en el concepto de salario.*
- No comprende las prestaciones sociales y los beneficios salariales, cuando sean percibidos semestral o anualmente. Es decir, las prestaciones sociales y los beneficios salariales que se perciban de forma mensual, bimestral, trimestral,*

¹ Samai, índice 13

² Índice 4, p. 45-50

³ 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 que, a su vez, declaró un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional.



cuatrimestral o cada cinco meses sí se encuentran incluidos dentro del concepto de salario y, en consecuencia, forman parte de la base gravable del impuesto.

II. Sujetos pasivos

Respecto a los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19, es pertinente resaltar que son:

- *Los servidores públicos de que trata el artículo 2 del Decreto Legislativo 568 de 2020 cuyos salarios mensuales periódicos sean de 10 millones o más, bien sean salarios ordinarios o integrales, incluyendo los elementos adicionales de salario señalados en el punto I de este documento.*

Lo anterior sin perjuicio de las siguientes excepciones taxativas para quienes, en el desarrollo de sus actividades, tienen un mayor riesgo de contacto:

- i) *El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19,*
 - ii) *Quienes realicen vigilancia epidemiológica, y*
 - iii) *Los miembros de la fuerza pública.*
- *Las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública cuyos honorarios mensuales periódicos sean de 10 millones o más, incluyendo todos los pagos o abonos en cuenta que se realicen en el periodo del mes en los que aplica el impuesto, independientemente de cualquier otra condición, especificidad o realidad contractual.*
 - *Las personas naturales que reciban pensiones de 10 millones o más, sin consideración del régimen pensional, el origen de la pensión o cualquier otra consideración.*

III. Base gravable

En relación con la base gravable del impuesto solidario por el COVID 19, este Despacho considera lo siguiente:

- *La base gravable del impuesto solidario por el COVID 19 será, según corresponda, el valor del pago o abono en cuenta del salario definido en el punto I de este documento, de los honorarios y del pago pensional, mensual periódico, de 10 millones o más menos el primer millón ochocientos mil pesos de que trata el inciso 2 del artículo 5 del Decreto Legislativo 568 de 2020. El impuesto sobre las ventas que se genere con ocasión de la prestación del servicio no integra la base gravable del impuesto solidario por el COVID 19.*

No integran la base gravable (i) las prestaciones sociales y los beneficios sociales que se paguen o abonen en cuenta semestral o anualmente y (ii) el primer millón ochocientos mil pesos del pago o abono en cuenta de que trata el inciso 2 del artículo 5 del Decreto Legislativo 568 de 2020. Esto es, no se puede deducir de la base gravable ningún otro valor diferente a los enunciados anteriormente.

- *Cuando una persona natural esté vinculada mediante 2 o más contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, se deberán tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta para efectos de determinar la sujeción pasiva, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Los agentes de retención deberán determinar en estos casos, de conformidad con la información del SECOP, si procede la retención en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19, y validar con el sujeto pasivo y con las demás entidades públicas la información.*

IV. Tarifa



- De conformidad con las disposiciones consagradas en el Decreto Legislativo 568 de 2020 en relación con el hecho generador, base gravable y tarifa, ésta última se determina con base en el valor del pago o abono en cuenta del salario definido en el punto 1 de este documento, de los honorarios y del pago pensional, según corresponda.
- Cuando el valor del pago o abono en cuenta del salario definido en el punto 1 de este documento, de los honorarios y del pago pensional sea igual o mayor a 20 millones la tarifa será del 20%.
- Una vez se establezca cuál es la tarifa aplicable, se deberá proceder a determinar la base gravable sobre la cual se aplica dicha tarifa.
- Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este Despacho expondrá algunos ejemplos de la manera como se determina el impuesto solidario por el COVID 19, así:
 - i) Cuando se trate de salarios: (...)
 - ii) Cuando se trate de honorarios (...)

V. Otros aspectos

- De conformidad con el artículo 13 del Decreto Legislativo 568 de 2020, y teniendo en cuenta que son aplicables al impuesto solidario por el COVID 19 las disposiciones del impuesto sobre la renta que le sean compatibles, cuando se practiquen retenciones en la fuente en exceso o de lo no debido, se procederá de conformidad con el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016.
- De conformidad con el artículo 9 del Decreto Legislativo 568 de 2020, solamente aquellos que vayan a efectuar el aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 deberán informarlo por escrito y por cualquier medio al pagador del respectivo organismo o entidad dentro de los primeros 5 días de los meses de mayo, junio y julio de 2020. El aportante solidario voluntario por el COVID 19 podrá manifestar mediante el escrito del mes de mayo o del mes de junio su deseo de hacer el aporte en los meses siguientes. Los agentes retenedores podrán elaborar formatos y sugerirlos a los posibles aportantes solidarios voluntarios por el COVID 19.
- El aporte puede ser por 1, 2 o 3 meses y la suma a pagar por cada uno de esos meses debe atender como mínimo a la tabla de que trata el artículo 9 del Decreto Legislativo 568 de 2020.
- El valor equivalente al impuesto solidario por el COVID 19 y el valor equivalente al aporte solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en el impuesto sobre la renta y complementarios. En consecuencia, éstos no forman parte de la base gravable de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, de conformidad con los artículos 369, 388 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.”

DEMANDA

Divana Gisela Pazmiño y Otra demandaron, a través de apoderado judicial, la nulidad por inconstitucionalidad del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020, pidiendo que respecto del mismo se declarara la excepción de inconstitucionalidad e inconventionalidad para el caso concreto de la segunda demandante, y que se impartieran algunas órdenes a título de restablecimiento del derecho⁴.

⁴ “Que se ordenara a la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN advertir a la Fiscalía General de la Nación que el concepto acusado no producía efectos jurídicos a futuro para Divana Gisela Pazmiño Villalobos, e igualmente que la Fiscalía General de la Nación le reintegrara las deducciones que en virtud del concepto acusado le hubiere practicado, junto con los correspondientes intereses de mora liquidados en trámite incidental; y que sobre dicho reintegro se declararan *efectos intercomunis* en favor de los demás empleados de la Fiscalía General de la Nación a los que se les hubiere aplicado el concepto referido. De la misma forma, que se ordenara al Ministerio de Hacienda, a la Tesorería General de la Nación y a los Agentes de Retención en la fuente de que trata el concepto demandado, abstenerse de retener los valores del impuesto solidario por Covid-19; y que, en caso de que esas retenciones se hubieren realizado, se ordenara a las entidades competentes reintegrar tales valores sin necesidad de formular



Estudiados los presupuestos de admisión y luego de subsanados los defectos señalados por Auto del 1 de junio de 2020⁵, en cuanto a la precisión del medio de control ejercido y de las pretensiones formuladas, las cuales contrajo a la solicitud de nulidad por inconstitucionalidad del concepto acusado, el Despacho sustanciador **adecuó el trámite de la demanda al del medio de control de simple nulidad** establecido en el artículo 137 del CPACA⁶, debido a que el concepto mencionado no era un reglamento autónomo que desarrollara la Constitución Política en forma directa, sino que se había expedido en ejercicio de la facultad otorgada en el numeral 2° del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, con el fin de determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias.

Como fundamento de la inconstitucionalidad que se predica y de la causal de nulidad denominada «*violación directa de la constitución*», invocó los artículos 1, 13 [9], 83, 215 [9], 338, 363 de la Constitución Política⁷, los cuales estimaron transgredidos en el marco de los argumentos que pasan a sintetizarse:

El acto demandado proviene de un decreto que establece una limitación regresiva a los derechos al mínimo vital y al salario, situación que basta para advertir su incompatibilidad con la Carta Política.

El impuesto regulado por dicho acto limita *contra legem* tales derechos sociales para los servidores públicos que en él se indican, no obstante que la Constitución prohíbe desmejorar dichas prerrogativas con aminoraciones salariales, en tanto el trabajo es un derecho, valor y principio de mayor dimensión.

Las prohibiciones constitucionales, en relación con las medidas impositivas en los estados de emergencia, deben interpretarse restrictivamente, y guardan estrecha relación con el principio de confianza legítima, que en el caso de los empleados del sector público fue desconocido por la desmejora salarial dispuesta en el concepto demandado que, por la misma razón, viola el principio de legalidad.

Los impuestos disminuyen las rentas laborales degradando, desmejorando y lesionando el derecho al mínimo vital y móvil de miles de trabajadores. No se justifica que entre los sujetos pasivos del impuesto solidario no se haya incluido a los trabajadores del sector privado con rentas mensuales superiores a \$10.000.000; ni que se haya exonerado a los miembros de la fuerza pública *-bajo criterios subjetivos no cuantificables-*, a los miembros de talento humano en salud *-sin especificar cuál es ese tipo de población-*, y a los pensionados con ingresos superiores a diez millones por la sumatoria de dos o más mesadas pensionales.

La contrariedad de prohibiciones constitucionales reviste al concepto acusado de un defecto sustantivo que viola el debido proceso y el principio de igualdad, en cuanto asigna una carga desproporcionada a los servidores que ejercen la función pública y que no están en distinta situación de hecho respecto de otros sectores que también perciben ingresos laborales, impartándose así un trato diferenciado e irrazonable a

solicitudes de devolución por pago de lo no debido o por cualquier otra razón que implique procedimientos administrativos de cualquier clase.

⁵ Índice 28, fls. 3 y 4

⁶ Auto del 14 de julio de 2020, Samai, índice 13

⁷ Índice 4, fls. 6-39



unos y otros, en contravía de la dignidad, el trabajo y el interés general, no obstante que éstos poseen mayor peso global, y de los valores supremos de convivencia.

La medida impositiva no es idónea ni apta para proteger a los más débiles, porque la disminución de recursos a los empleados públicos no sanearía la pandemia; tampoco es una medida necesaria, en tanto podían confluír otras medidas, como gravar a todos los trabajadores privados y a los sectores de alta capitalización (*bancos y empresas*). A la luz del test de igualdad, se trata de una medida ejecutiva antidemocrática, que afecta el derecho al mínimo vital e implica un sacrificio desproporcionado para un sector de la economía, no obstante que las cargas públicas, ante situaciones generales, deben ser asumidas por todos los actores de la sociedad.

El acto acusado sustituye la constitución con la introducción de preceptos sustantivos imprecisos, que se aparta de la supremacía de la constitución y que desborda los conceptos permitidos por el constituyente originario a través del bloque de constitucionalidad, puesto que en estado de emergencia las facultades para asignación de tributos no pueden influir en los derechos sociales de los trabajadores, so pena de producir un daño antijurídico.

La aplicación del concepto enjuiciado vulnera el principio de solidaridad por indebida aplicación respecto de los derechos sociales de los trabajadores, toda vez que el impuesto que regula responde a una pandemia general que no debe ser asumida solamente por los trabajadores, sino por la totalidad de la sociedad. La situación de debilidad se agrava en el sector público, en el que los cargos son de libre nombramiento y remoción y merecen especial protección del Estado.

Sin criterio razonable, el demandado equiparó los salarios de los servidores públicos con los ingresos por pensiones y los ingresos brutos de las personas naturales contratistas; e igualmente se apartó del principio de equidad al establecer exenciones subjetivas sin fundamento.

Las interpretaciones normativas deben hacerse conforme a las convenciones de derechos humanos y, en caso de dudas, las normas interpretadas deben aplicarse a favor del trabajador, dado el principio de protección con la mejor norma laboral. La progresividad de los derechos sociales es una pauta hermenéutica a favor de los trabajadores, y en los estados de excepción no pueden suspenderse los derechos fundamentales contenidos en la Constitución y en la Convención de Derechos Humanos.

Las normas presidenciales no pueden dejar en suspenso los derechos humanos al salario completo y al mínimo vital de los trabajadores, previstos en normas internacionales de contenido laboral integradas al bloque de constitucionalidad y que ratifican el carácter social del salario, junto con la protección al pago completo sin deducciones arbitrarias como las que establece el acto demandado.

Con ocasión de la pandemia, la Organización Internacional del Trabajo instó a los Estados para adoptar medidas urgentes que protegieran de los riesgos para la salud a los empleadores, trabajadores y sus familias, y a los trabajadores en su lugar de trabajo, como también que estimularan la economía y el empleo y que sostuvieran los puestos de trabajo y los ingresos; sin embargo, el acto acusado dispuso deducciones sin el consentimiento del servidor público, aplicándole descuentos a favor de terceros



y distinguiéndolo como sujeto gravado, con la consiguiente alteración del proyecto de vida de quienes ejercen la función pública y el desconocimiento de las normas internacionales mediante el establecimiento de una cesión salarial obligatoria.

El descuento de salarios del servidor público impone una carga excesiva que proviene de un acto inconstitucional y origina un trato desigual que viola el principio de dignidad, porque somete a un sector poblacional a tributar sin razonabilidad, progresividad y equidad, lesionando los valores de igualdad, convivencia y libertad.

Entre trabajadores públicos y privados no hay lugar a tratos diferenciados para efecto de cargas impositivas amparadas en motivos irracionales, subjetivos e injustos, que conducen a incurrir en doble tributación, afectan la confianza legítima e imponen indebidamente el principio de solidaridad a empleados estatales que, al igual que los privados, deben asumir los gastos de sus familias.

No es adecuada la relación entre el medio aplicado para apaciguar los efectos de la pandemia, y el fin de solución que dicha medida buscó al desmejorar los derechos sociales mediante la alteración del mínimo vital y móvil de los empleados públicos, estigmatizados como sujetos pasivos del gravamen solidario, a pesar de que los derechos salariales tienen mayor peso y prevalecen sobre el deber de descuento del inequitativo e inconstitucional impuesto del salario de los trabajadores.

En Auto del 11 de febrero de 2021⁸ se negó la suspensión provisional del concepto demandado, el cual se confirmó el 25 de agosto de 2022 en sede de recurso de súplica⁹.

OPOSICIÓN

La **DIAN**¹⁰ formuló excepción de cosa juzgada, porque la Sentencia C-293 de 2020 revisó la constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 15 abril de 2020, dictado dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica que fundamentó el concepto demandado. Dicha providencia ejecutoriada impide volver a analizar los elementos jurídicos que la motivaron y conducen a que la decisión sobre la solicitud de nulidad del *sub lite* se esté a lo resuelto en aquélla o, en su defecto, a que la jurisdicción se inhíba de pronunciarse de fondo sobre las pretensiones, por carencia de objeto.

El concepto demandado delimitó el alcance y aplicación del Decreto 568 de 2020, creador del impuesto solidario, dictado en ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias. En ese sentido, precisó el hecho generador de tal tributo, la base gravable y los conceptos que no la integran, así como la tarifa aplicable sobre salarios y honorarios; facultó a los agentes de retención para determinar los casos en que procede la retención en la fuente a título del impuesto solidario, entre otros aspectos para la doble imposición.

⁸ Índice 34
⁹ Índice 58.
¹⁰ Índice 29



Según la Corte Constitucional, el impuesto solidario no superó el juicio de no contradicción específica, porque no cumplió el principio de generalidad del tributo y desconoció los de equidad, igualdad y justicia tributaria, pues el sistema tributario debe tratar de forma idéntica a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que se sitúen en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones, sin que existan razones constitucionales para justificar las ventajas fiscales. Igualmente, señaló que el impuesto tenía rasgos confiscatorios, se apartaba del principio de generalidad del tributo y le daba un alcance equivocado al principio de solidaridad con la creación de un nuevo impuesto bajo un régimen tributario simétrico para personas pertenecientes a diferentes grupos poblacionales y previendo exclusiones subjetivas injustificadas.

Para reparar la discriminación normativa causada por el tributo a los sujetos pasivos, la Corte facultó la destinación de los dineros descontados a funcionarios, contratistas del Estado y pensionados, al pago del anticipo del impuesto de renta a partir del año 2021; sin perjuicio de que a partir del 1 de julio del mismo año pudiera pedirse la devolución del saldo a favor eventualmente surgido para el 2020, después de aplicado el anticipo.

La protección al derecho de igualdad de trato del artículo 13 de la CP, en el plano internacional de los derechos humanos, por la vía del artículo 93 *ib* también fue analizada por la Corte Constitucional en Sentencia C-293 de 2020, sobre cuyos efectos retroactivos se pronunció el Concepto 1062 del 28 de agosto de 2020, al señalar las directrices de la providencia para destinar los dineros pagados por el gravamen solidario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada**¹¹ precisó que el Decreto Legislativo 568 de 2020 tuvo una aplicación temporal por la declaratoria de inexecutable de algunos de sus artículos con efectos retroactivos, y sólo rigió entre el 1 de mayo de 2020 y el 31 de julio del mismo año, permitiendo el recaudo por el mecanismo de la retención en la fuente durante los meses de mayo, junio y julio de 2020. El concepto demandado, en lo relacionado con la aplicación de dicho decreto, tiene los mismos efectos temporales.

La destinación de lo recaudado al anticipo del impuesto de renta del año gravable 2020 y la devolución de excedentes, expresamente abordados por la doctrina de la DIAN en el marco de sus competencias de interpretación y aplicación de las normas tributarias, descartan la vulneración de derechos fundamentales a los funcionarios del Estado, llamados a solicitar en devolución y/o compensación los descuentos que se les hubieren practicado por impuesto solidario, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias sobre la materia.

Las **demandantes** no alegaron de conclusión.

El **Ministerio Público**¹² solicitó que se anulara el concepto demandado, porque la sentencia C-293 de 2020 tiene efectos retroactivos; los dineros pagados por concepto de impuesto solidario se tomarían como abono del impuesto de renta para la vigencia

¹¹ Índice 74

¹² Índice 73



2020; y los eventuales saldos a favor podían solicitarse en devolución y/o compensación, siguiendo el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario. Además, conforme con la declaratoria de exequibilidad, se configura un pago de lo no debido que da lugar a la devolución mencionada favor de los trabajadores.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020¹³, por el cual la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en ejercicio del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, instruyó a los agentes de retención del impuesto solidario por el Covid 19, **sobre la aplicación del Decreto Legislativo 568 de 2020**, expedido en desarrollo del estado de emergencia económica, social y ecológica en el territorio nacional, declarado por el Decreto Legislativo 417 del mismo año.

Para generar nuevas fuentes de recursos, apoyar a la clase media vulnerable y a los trabajadores independientes, y apaciguar los efectos humanitarios y económicos de la pandemia, el Decreto 568 de 2020, creó el impuesto solidario con destinación específica de inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales, a partir del 01 de mayo de 2020, y hasta el treinta 31 de julio de la misma anualidad, que fue desarrollado por el concepto demandado, con precisiones concretas sobre el hecho generador, los sujetos pasivos, la base gravable, la tarifa y otros aspectos relacionados con la aplicación de retención en la fuente para recaudarlo.

De acuerdo con su naturaleza de cuerpo normativo expedido en desarrollo del estado de excepción previsto en el artículo 215 de la CP¹⁴, el Decreto legislativo 568 de 2020 fue objeto del control automático de constitucionalidad, que el numeral 7 del artículo 241 *ib* asignó a la Corte Constitucional¹⁵ y que dicha autoridad realizó en Sentencia C-293 del 5 de agosto de 2020, la cual dispuso:

“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.”**

Las normas declaradas inexequibles crearon el impuesto solidario por el COVID 19, regularon sus elementos esenciales (*sujetos pasivos, hechos generador, base gravable y tarifa*), así como las respectivas reglas de causación, administración y recaudo, para lo cual se habilitaron agentes de retención en la fuente.

¹³ Índice 4, p. 45-50

¹⁴ Según declaratoria del Decreto Legislativo 417 de 2020

¹⁵ 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.”



Con el fin de fundamentar la decisión judicial, la Corte Constitucional concluyó que el decreto analizado no superaba los juicios de no contradicción específica, no discriminación, motivación suficiente y necesidad fáctica.

Sobre el primero de ellos **-no contradicción específica-**, destacó el incumplimiento del principio de generalidad del tributo y el desconocimiento de los principios de equidad e igualdad tributaria en su dimensión horizontal, porque el impuesto solidario tenía naturaleza individual, en cuanto sólo afectaba a ciertas personas de determinados sectores económicos con características laborales y económicas específicas, excluyendo trabajadores particulares y funcionarios públicos con la misma capacidad contributiva. Adicionalmente, que se trataba de un impuesto directo cuya estructura confundía el concepto de ingreso y capacidad tributaria, siendo que éste último permite verificar la condición económica subjetiva y real del contribuyente, orienta la política fiscal *-aún en estados de excepción-*, y determina el hecho generador y la tarifa del tributo.

En ese sentido, resaltó la exclusión injustificada de los trabajadores del sector privado y de algunos funcionarios con la misma capacidad contributiva (*miembros de la fuerza pública*), así como el establecimiento de un régimen tributario simétrico para sujetos pasivos pertenecientes a grupos poblacionales diferenciados (*servidores públicos, contratistas del Estado y pensionados tanto del régimen de prima media con prestación definida como del régimen de ahorro individual*) y designados como destinatarios de una carga impositiva injustificada, en términos de equidad e igualdad tributaria.

Tratándose del **juicio de no discriminación**, destacó la falta de justificación para gravar a servidores públicos, personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública y a quienes recibían una pensión equivalente o mayor a los diez millones de pesos, pues no se presentó ningún análisis de alternativas diferentes que no impactaran los ingresos de quienes los percibían, ni se anunció el motivo por el cual los empleados, rentistas de capital, contratistas y sujetos privados estarían en peor situación que los sujetos pasivos del impuesto, o la razón por la cual el principio de solidaridad se aplicaba única y exclusivamente respecto de estos últimos, no obstante que otras personas tenían beneficios superiores a los de los servidores públicos o equivalentes.

La Corte también advirtió la inexistencia de argumentos constitucionalmente justificados sobre el carácter adecuado y menos lesivo del impuesto solidario para satisfacer el fin constitucional buscado, incluso con la limitación del derecho a la igualdad de los servidores públicos, entre otras alternativas posiblemente aplicables; y trató de manera desigual las situaciones iguales o equiparables, efectuando una distinción entre empleos públicos y privados para atribuir una carga tributaria más gravosa a quienes ejercen los primeros o que son contratistas del Estado, sin aludir a fundamento alguno y acarreado la vulneración de los tratados internacionales aprobados por el Estado colombiano *-artículo 93 C.P.-*, ante los tratos discriminatorios.

El presupuesto de **motivación suficiente** tampoco acreditó, porque no se advirtió una carga argumentativa que justifique la medida impositiva de imponer la carga tributaria a un grupo social específico, con la consiguiente materialización de la motivación de los decretos legislativos que garantiza el principio de legalidad tributaria. Y no se consideró superado **el juicio de necesidad fáctica**, pues al no demostrarse la inexistencia o insuficiencia de medidas presupuestales alternativas y menos gravosas



para obtener recursos de financiación para los programas de atención a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales, tampoco puede justificarse la necesidad de la tributación a cargo de un grupo específico, en lugar de volver a aplicar los ajustes y modificaciones presupuestarias realizadas hasta ese momento.

Finalmente y con fines reparatorios frente a la discriminación normativa generada, **la Corte otorgó efectos retroactivos a la decisión de exequibilidad**, permitiendo que los dineros pagados por el impuesto solidario debían abonarse al impuesto de renta para la vigencia 2020, liquidado y pagado en 2021, y facultando, a partir del 1.º de julio de 2021, la devolución del eventual saldo a favor resultante después del anticipo, y del pago realizado por quienes no estaban obligados a declarar ni pagar el impuesto sobre la renta.

Los efectos de exequibilidad de la Sentencia C-293 de 2020, cuyos fundamentos esenciales acaban de mencionarse, la cual está ejecutoriada a la fecha, dejó desprovisto de objeto al concepto demandado en el presente medio de control, pues este se pronunció sobre la aplicación del impuesto creado y regulado por el Decreto Legislativo 568 de 2020 y, en esa medida, desapareció el fundamento jurídico de dicho concepto, al tiempo de configurarse una causal de pérdida de fuerza ejecutoria¹⁶ que incide en los juicios de legalidad instaurados contra dicho precepto demandado, en el marco de la regla general de los artículos 21 del Decreto 2067 de 1991¹⁷ y 45 de la Ley 270 de 1996¹⁸, según la cual, «*los fallos de la Corte Constitucional tienen el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares*». Además, los juicios de legalidad proferidos sobre los actos sujetos a control en los términos del artículo 241 de la CP, como ocurre con la sentencia C-293 de 2020, «*tienen efectos hacia el futuro, a menos que la Corte resuelva lo contrario*».

En ese sentido, la Corte puede determinar consecuencias temporales diferentes para sus fallos de inexecutable, cuando existen razones constitucionales que hagan necesaria la variación de la regla general de efectos *ex nunc*, difiriendo la aplicación de la parte resolutive del fallo o retrotrayendo sus efectos¹⁹, para garantizar la supremacía e integridad de la Carta Política bajo la determinación de si alguna disposición normativa la desconoce, y del momento desde el cual los preceptos incompatibles con la Constitución deben entenderse expulsados del ordenamiento jurídico.²⁰

De hecho, las sentencias C-037 de 1996 y SU-037 de 2019 resaltaron que la Corte Constitucional es la única autoridad con facultad para modular los efectos temporales de sus sentencias, a partir de criterios que procuran la mayor eficacia de la Constitución Política en cada asunto, sin que ningún operador jurídico pueda adoptar decisiones que desconozcan esa competencia, en contravía de los principios

¹⁶ CPACA, art. 91 [3]

¹⁷ Por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la corte constitucional.

¹⁸ Estatutaria de la Administración de Justicia

¹⁹ Tales posibilidades dependen de la necesidad de analizar el nivel de gravedad de la infracción constitucional (*leve, moderado o alto*) pues, cuanto más alto sea, mayor será la necesidad de expulsar la disposición del ordenamiento jurídico con efectos retroactivos, en tanto que al ser más leve, mayor es la posibilidad de diferir los efectos hacia futuro. Y de un análisis consecuencialista sobre los aspectos positivos y negativos que conllevan la decisión de diferir o retrotraer los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma enjuiciada, debiendo verificarse el impacto del retiro inmediato de la disposición inexecutable en razón de los vacíos normativos consecuentes y eventualmente generadores de distorsiones nocivas para la economía, de reviviscencia de normas probablemente inconstitucionales, de falta de regulación de aspectos esenciales de un derecho fundamental, o de la afectación o alteración de los sistemas prestaciones (salud, educación, etc.). (*Corte Constitucional, C-221 de 1997, C-280 de 2014*).

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-473 de 2013



constitucionales de separación de poderes, de seguridad jurídica y del mandato del artículo 45 de la Ley 270 de 1996.

Los efectos retroactivos dispuestos para la declaratoria de inexecutable de la norma creadora del impuesto solidario, junto con la de aquéllas que regularon sus elementos esenciales, da cuenta de la inaplicabilidad de las mismas desde el momento en que entró a regir el Decreto 568 de 2020 y, por tanto, de la carencia de fundamento jurídico del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020, en cuanto se fundó en las disposiciones declaradas inexecutable.

No obstante, se precisa que si bien el estudio del concepto acusado partió del análisis propuesto por la demandante sobre la imposición obligatoria del impuesto solidario por COVID - 19 para trabajadores públicos, cuyo fundamento desapareció del mundo jurídico con la declaratoria de inexecutable con efectos retroactivos de los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8 del Decreto Legislativo 568 de 2020, por parte de la sentencia C-293 de 2020, se advierte que dicho fallo también declaró la executable de algunos artículos desarrollados en el concepto demandado; en concreto, en el capítulo V del mismo denominado «OTROS ASPECTOS²¹», cuyo contenido no será objeto de anulación.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la declaratoria de executable de las normas en que sustentó el capítulo V señalado, trae implicaciones en el tributo recaudado de forma voluntaria, en los agentes de retención, en las consecuentes facultades de fiscalización, determinación y demás reglas procedimentales previstas en el ET.

En ese orden de ideas, en aplicación del artículo 45 de la Ley 270 de 1996, la Sala anulará los apartes del Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020, que desarrollaron los artículos 1 al 8 del Decreto 568 de 2020 *-declarados inexecutable-*, excluyendo de tal decisión el Capítulo V del acto demandado que, como se indicó, se fundó en normas declaradas executable por la Corte, para lo cual se declarará la nulidad parcial de dicho concepto.

No procede la excepción de cosa juzgada formulada por la demandada, por falta de identidad entre el medio de control referido y la acción de inconstitucionalidad definida por la sentencia C-293 de 2020.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **ANULAR** parcialmente el Concepto 100208221-469 del 23 de abril de 2020, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en los términos establecidos en la parte motiva de esta providencia.

²¹ Regulado por los artículos 9º, 10º, 11, 12, 13 y 14 del Decreto Legislativo 568 de 2020, declarados executable por la Sentencia C-293 de 2020.



2. Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN