



Honorables

**Magistrados Corte Constitucional de Colombia**

Magistrado ponente: **Carlos Libardo Bernal Pulido**

secretaria3@corteconstitucional.gov.co

**REF:** intervención ciudadana proceso **RE-293**

**Jorge Kenneth Burbano Villamarín** actuando como ciudadano y **Director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá**; **Oscar Andrés López Cortés** profesor de la Universidad Libre, miembro del observatorio; **Mary Luz Tobón Tobón** profesora de derecho constitucional y miembro del Observatorio; **Ingrid Vanessa González Guerra** ciudadana y auxiliar de investigación integrante del Observatorio; y **Javier Enrique Santander Díaz**, ciudadano y coordinador del Observatorio. Presentamos la siguiente intervención ciudadana en defensa de la supremacía e integridad de la Constitución Política de Colombia de 1991 conforme al núm. 1, del art. 242 de la Constitución Política y el art. 37 del D.2067/91<sup>1</sup>. Intervención hecha dentro del término establecido en el Auto del 27 de mayo del 2020. Este control de constitucionalidad de decretos legislativos se hace en el marco del estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional -num. 7, art.241 constitucional-.

### Contenido

<b>I. NORMA OBJETO DE CONTROL AUTOMÁTICO DE CONSTITUCIONALIDAD .</b>	<b>2</b>
<b>II. CONSIDERACIONES DEL OBSERVATORIO DE INTERVENCIÓN CIUDADANA CONSTITUCIONAL</b> .....	<b>2</b>
1. Introducción al debate y propuesta de solución a las cuestiones preliminares: las peticiones de excepción de inconstitucionalidad y la suspensión de leyes como medidas cautelares son improcedentes en la teoría constitucional colombiana.....	2
2. Juicio de constitucionalidad al decreto legislativo 568/2020 .....	4
3. Juicio del DL.568 del 2020 desde lo laboral: violación de cuatro principios mínimos fundamentales en el trabajo .....	14
4. Análisis tributario del impuesto solidario.....	17
<b>D. PETICIÓN</b> .....	<b>28</b>

<sup>1</sup> D.2067/91: “ARTICULO 37. Para la efectividad de la intervención ciudadana, en la revisión de los Decretos legislativos, repartido el negocio, el magistrado sustanciador ordenará que se fije en lista en la Secretaría de la Corte por el término de cinco días, durante los cuales, cualquier ciudadano, podrá intervenir por escrito, para defender o impugnar la constitucionalidad del decreto”



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

## **I. NORMA OBJETO DE CONTROL AUTOMÁTICO DE CONSTITUCIONALIDAD**

La norma que será controlada es el D. 568 del 15 de abril 2020 de marzo 21 “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”.

## **II. CONSIDERACIONES DEL OBSERVATORIO DE INTERVENCIÓN CIUDADANA CONSTITUCIONAL**

1. Introducción al debate y propuesta de solución a las cuestiones preliminares: las peticiones de excepción de inconstitucionalidad y la suspensión de leyes como medidas cautelares son improcedentes en la teoría constitucional colombiana

Este caso es fascinante por las múltiples expresiones deliberativas que se han dado. Cerca de 216 intervenciones ciudadanas reclaman de la Corte un pronunciamiento sobre la excepción de inconstitucionalidad y la suspensión del decreto legislativo<sup>2</sup>. Las solicitudes de los coadyuvantes y de la persona que pidió la excepción de inconstitucionalidad son reclamos sociales que evidencian cómo una norma general causa malestares subjetivos en gremios sociales de especial protección. Trabajadores públicos, pensionados y contratistas del estado sienten que su esfuerzo laboral no valdrá nada con este gravamen gubernamental. Este inconformismo debe ser escuchado por la Corte. Además de estas expresiones, ya un Juez en Cali le ordenó a la Dirección de Administración Judicial del Valle del Cauca inaplicar por inconstitucional el DL.568 del 2020. Su argumento fue que atendiendo a la situación financiera particular del tutelante era necesario inaplicar este decreto para no afectar su mínimo vital<sup>3</sup>. Resultaba pertinente que este juez le hubiera otorgado un efecto *inter comunis* a su fallo. Como esta situación ha sido expresada por varios sindicatos y sectores de trabajadores que han intervenido ante la Corte Constitucional argumentando su afectación individual por el decreto legislativo es necesario oírlos. Su reclamo individual lo transformaron en reclamaciones abstractas para solicitar la suspensión provisional de una norma con fuerza de ley y para que la Corte inaplicara en sus casos concretos el decreto demandado. Estos reclamos son legítimos y los respaldamos, pero hay cuestiones que a nivel constitucional no son procedentes.

La Corte Constitucional, y particularmente este despacho, tienen reglas claras sobre los límites de la Corte Constitucional respecto a sus competencias. El estado del arte actual niega los poderes judiciales desbordados por cuestiones de proporcionalidad y razonabilidad conforme al *check and balances*. Tales análisis restringen al juez al derecho positivo: “El juez constitucional debe realizar un estudio acerca del contenido del derecho previsto por el legislador o por la

---

<sup>2</sup> Consultado el 02 de junio de 2020 en la página de la Corte Constitucional de Colombia.

<sup>3</sup> Juzgado Segundo Administrativo de Oralidad, Santiago De Cali. Sentencia 24. Radicación: 76001-33-33-002-2020-00063-00 Santiago de Cali, veintiuno (21) de mayo de dos mil veinte (2020).



administración”<sup>4</sup>. Esta cuestión “waldroniana”<sup>5</sup>, muy afín a esta Corte, resolvería los problemas planteados por más de 216 intervinientes afirmando que tales competencias no están previstas en el art. 241 de la Constitución colombiana como tampoco en los decretos y reglamentos de la Corte Constitucional.

La excepción de constitucionalidad no está prevista para controles de constitucionalidad abstractos y de control normativo<sup>6</sup> y la suspensión provisional de leyes no es una medida cautelar contemplada en las competencias de la Corte Constitucional. Para esta última, la sentencia que revisó la constitucionalidad de la ley estatutaria de los estados de excepción declaró la inexecutable de dicha competencia<sup>7</sup>. El argumento fue que en el 241 no se previó la posibilidad de la suspensión provisional de los decretos legislativos. En este punto el debate parecería cerrado y así lo hizo la Sala Plena el 1ro de junio<sup>8</sup>. Sin embargo, el que las competencias positivas sean claras y nieguen ciertas actuaciones procesales ante la Corte Constitucional no significa una denegación de la deliberación ante este tribunal<sup>9</sup>. La doctrina dice sobre los procesos de colaboración abierta en la construcción de decisiones judiciales que este proceso: “[...] debe enmarcarse de una manera abierta, en que el resultado derive de una composición racional de sugerencias, argumentos y votos individuales. Las opiniones de los ciudadanos deberían marcar una diferencia real en el resultado, y no tener solo un valor simbólico”<sup>10</sup>.

Dicho esto, queremos ofrecer nuestros argumentos de fondo para ampliar la deliberación judicial sobre este decreto legislativo que es inconstitucional. El Gobierno vulneró el inciso final del art. 215 de la Constitución<sup>11</sup>. El decreto legislativo 568 desmejora los derechos de varios sectores sociales de especial protección constitucional. Esta medida no solo es inconstitucional: es una norma que desconoce las realidades sociales en tiempos donde el estado de excepción ha sido inclemente. Las bases de nuestros argumentos están: desde el derecho constitucional, desde lo tributario y desde lo laboral. Pasaremos a explicar cada enfoque.

<sup>4</sup> Corte Constitucional. Sentencia T-091 de 2018. M.P Carlos Bernal.

<sup>5</sup> Wladron, Jeremy. *Contra el gobierno de los jueces: ventajas y desventajas de tomar decisiones por mayoría en el congreso y en los tribunales*. Traducción de Federico Jorge Gaxiola, Leonardo García Jaramillo y Santiago Virgüez Ruiz. Siglo veintiuno editores: México. 2018.

<sup>6</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-122 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao.

<sup>7</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-179 de 1994. M.P. Carlos Gaviria.

<sup>8</sup> Auto de Sala Plena No. 176 de 2020, publicado mediante Estado No. 078 del 1° de Junio de 2020.

<sup>9</sup> Al respecto proponemos el análisis sobre “el dilema waldroniano: a mayor grado de exigencia del core of the case, menor alcance del ataque al control de constitucionalidad” hecho por: Roa, Jorge Ernesto. *Justicia constitucional, deliberación y democracia en Colombia: Jeremy Waldron reflexivo en Bogotá*. En *Revista Derecho del Estado*, Universidad Externado de Colombia. N.º 44, septiembre-diciembre de 2019, pp. 57-98.

<sup>10</sup> Bernal, Carlos. *¿Puede la colaboración abierta fortalecer la legitimidad en los procesos de construcción constitucional?* Anuario de derecho constitucional latinoamericano año xxiv. ISSN 2346-0849. Bogotá, 2018. Disponible en: [https://research-management.mq.edu.au/ws/portalfiles/portal/95766884/Colaboracion\\_constitucional\\_abierta.pdf](https://research-management.mq.edu.au/ws/portalfiles/portal/95766884/Colaboracion_constitucional_abierta.pdf) Pág.83.

<sup>11</sup> Este inciso dice: “El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo.”



## 2. Juicio de constitucionalidad al decreto legislativo 568/2020

Los estados de excepción representan un lugar común en la historia del derecho constitucional colombiano y latinoamericano<sup>12</sup>. Ante los múltiples excesos de poder, el constitucionalismo contemporáneo ha construido una doctrina que permite realizar un contrapeso al poder Ejecutivo en tiempos de emergencias derivadas de situaciones excepcionales, para evitar cualquier tipo de constitucionalismo perverso<sup>13</sup>. El constitucionalismo colombiano puso en cabeza de la Corte Constitucional la revisión de los decretos legislativos emanados de los estados de excepción, desarrollando una prolífica doctrina de revisión constitucional en la materia. Esta Corporación puede abocar el conocimiento de tales normas, en virtud de los mandatos contemplados en los artículos 215, 247.1 y 242.5 de la Constitución Política de 1991; artículos 36, 37 y 38 del Decreto 2067 de 1991 y el artículo 55 de la Ley 137 de 1994 (“Por la cual se regulan los estados de excepción en Colombia”).

En su vasta jurisprudencia, la Corte ha desarrollado una línea consistente de subreglas constitucionales para dar curso a la revisión constitucional en tiempos de excepcionalidad (arts. 212, 213, 214 y 215, C. Pol.). El mandato de la Corte frente a los Decretos Legislativos derivados de situaciones excepcionales es automático e integral<sup>14</sup>. El juicio de constitucionalidad que sigue a este tipo de control abarca dos escenarios principales: uno formal y otro material<sup>15</sup>. En la revisión que tiene lugar en el expediente **293** de la referencia, la Corte se enfrenta a numerosos problemas jurídicos derivados de una situación de salud mundial que motivó la declaratoria de emergencia en el marco del artículo 215 de la Carta Política (Decreto 417 de 17 de marzo de 2020) y, en consecuencia, deberá ejercer control automático e integral de constitucionalidad sobre esta norma y las demás que dicte el Ejecutivo para conjurar la crisis.

El control de constitucionalidad de aquellos que desarrollen los estados de excepción es integral y su interpretación debe ser restrictiva y estricta. La jurisprudencia constitucional ha establecido reglas puntuales para los estados de excepción por estado de emergencia en el orden económico, social o ecológico, o en casos de grave calamidad pública<sup>16</sup>. En consecuencia, el control integral se

---

<sup>12</sup> Luna Blanco, Tania y Cardona Chávez, Juan Pablo. “Estados de Excepción en Colombia: 1948-1990”, Marquardt, Bernd (Ed.), *Constitucionalismo Comparado, Acercamientos metodológicos, históricos y teóricos*, Tomo 22 de la *Colección Gerardo Molina*, Bogotá, Ed. Universidad Nacional de Colombia, 2009.

<sup>13</sup> García Villegas, Mauricio. “*Constitucionalismo perverso. Normalidad y anormalidad constitucional en Colombia: 1957-1997.*” El caleidoscopio de las justicias en Colombia 1 (2001): 317-368.

<sup>14</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-004 de 1992.

<sup>15</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-465 de 2017, Auto 250 de 2002.

<sup>16</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-670 de 2015. Consideración jurídica número 2.1.



aplica en dos grandes secciones<sup>17</sup>, que a continuación se presentan y desarrollan.

### A. Análisis formal

El control de constitucionalidad formal de los decretos legislativos que desarrollen el estado de excepción<sup>18</sup> analiza, al menos, estos puntos: i) que el decreto esté firmado por el Presidente de la República y todos sus Ministros; ii) que el decreto esté motivado; iii) que el decreto indique el ámbito territorial en donde se aplicará la medida; iv) señalar el tiempo que durará la medida; v) notificar a los organismos internacionales competentes; vi) convocar al Congreso, en caso de no estar sesionando ordinariamente, cuando la excepcionalidad termine para que éste ejerza control político; y vii) enviarlo a la Corte Constitucional al día siguiente de su adopción para revisión automática de constitucionalidad.

El Decreto 568/2020 cumple con todos los requisitos formales del juicio de constitucionalidad reiterados en su jurisprudencia por parte de la Corte Constitucional<sup>19</sup>, y al mandato del artículo 215 de la Constitución Política en la medida en que: I) el decreto está firmado tanto por el Presidente de la República como de sus 18 ministros<sup>20</sup>; II) el decreto está motivado en presupuestos facticos de salud pública y aspectos económicos nacionales para destinar recursos adicionales para morigerar la emergencia, en la medida en que mediante esta norma El Gobierno nacional crea el impuesto solidario gravando a los servidores públicos que ganen más de diez millones de pesos (10.000.000) a partir del 1 de mayo de 2020; III) el ámbito territorial de aplicación, conforme al art. 1 del D.417/2020, será en todo el territorio nacional; IV) el decreto se expidió el D.L. 568 se expidió el 15 de abril de 2020 dentro del marco de la primera declaratoria del estado de emergencia, la cual finalizó el 16 de abril del 2020; y V) se desconoce si efectivamente el Gobierno le comunicó a los organismos internacionales ONU y OEA, sobre la adopción de la medida adoptada en este decreto; VI) el decreto fue enviado de la Presidencia de la República a la Corte

---

<sup>17</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-802 de 2002: “La competencia de la Corte Constitucional para realizar el control de constitucionalidad formal y material tanto de los decretos legislativos declaratorios de los estados de excepción como de los decretos legislativos de desarrollo”. La sentencia fundadora de esta regla es la C-004 de 1992.

<sup>18</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-156 de 2011: “(i) el decreto declaratorio de estado de excepción es un decreto legislativo por denominación constitucional; (ii) no existen actos políticos o de poder exentos de control constitucional, menos tratándose de un acto presidencial de autohabilitación legislativa; (iii) el concepto de supremacía de la Constitución impone la revisión constitucional del cumplimiento de los supuestos que pueden dar lugar a la declaración de un estado de excepción.”

<sup>19</sup> Sentencia C-367 de 1994, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, reiterada, entre otras, en las sentencias C-145 de 2009, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, C-146 de 2009, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, C-224 de 2009, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, C-225 de 2009, M.P. Clara Elena Reales Gutiérrez, C-884 de 2010, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, C-218 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-700 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-701 de 2015, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>20</sup> Información tomada de: <https://id.presidencia.gov.co/gobierno/mininterior>



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

Constitucional el 16 de abril de 2020, exactamente un día hábil después de adoptada la medida.

En suma, para el Observatorio de Intervención Ciudadana el D.L. 568/2020 cumple con las reglas del control de constitucionalidad formal.

## B. Análisis material

El control constitucional es ejercido por la Corte Constitucional en relación con los decretos legislativos de desarrollo de los estados de excepción. El Consejo de Estado conocerá del control inmediato de constitucionalidad y de legalidad de los decretos reglamentarios de los decretos legislativos de desarrollo. Para determinar la constitucionalidad o no de la norma la Corte Constitucional deberá realizar los siguientes juicios: (i) **el juicio de conexidad material**, entre las causas de la declaratoria de emergencia y la finalidad del decreto legislativo de desarrollo (conexidad externa), y entre dichas causas y las disposiciones del mismo (conexidad interna); (ii) **El juicio de finalidad**, que consiste en verificar que las medidas estén directa y específicamente orientadas a conjurar las causas de la emergencia o a impedir la extensión de sus efectos; (iii) **El juicio de necesidad**, que requiere establecer si las medidas son indispensables para alcanzar el fin buscado; *“este juicio versa sobre la relación de necesidad entre el fin buscado y el medio empleado para alcanzarlo;”* (iv) **El juicio de proporcionalidad**, en el cual se analiza si las medidas guardan proporción con la gravedad de los hechos y se verifica que no planteen restricciones o limitaciones desproporcionadas de los derechos fundamentales; (v) **juicio de no discriminación**, en el cual se analiza que las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción, no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica; y finalmente **el vi) juicio estricto de constitucionalidad frente a otros mandatos y prohibiciones constitucionales**, que se relaciona con los límites generales a las medidas de excepción contempladas en la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción y la Constitución<sup>21</sup>.

**i) Juicio de conexidad material:** La conexidad implica que la materia sobre la cual tratan las medidas guarde una relación directa y específica con la crisis que se afronta. La Corte ha señalado que la conexidad debe ser evaluada desde dos puntos de vista, a saber: (i) interno, o la específica relación entre las medidas adoptadas y “las consideraciones expresadas por el Gobierno Nacional para motivar el Decreto de desarrollo correspondiente”, y, (ii) externo, referente a la relación entre el Decreto Legislativo de desarrollo y la declaratoria de emergencia. En resumen, este juicio supone que debe haber conexidad material entre las causas de la declaratoria de emergencia y las medidas adoptadas en el decreto legislativo 568/2020 (conexidad externa), y entre dichas causas y las disposiciones de este (conexidad interna).

---

<sup>21</sup> Sentencias C-225 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-672 de 2015, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, C-700 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-703 de 2015, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio y C-724 de 2015 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

Para realizar un análisis de la conexidad material del Decreto Legislativo 568/2020 con la declaratoria de emergencia realizada mediante Decreto 417/2020 es necesario explicar en un breve resumen el contenido de este, dentro del cual encontramos:

1. **Hecho generador y concepto de salario:** 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 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.
  
2. **Sujetos pasivos:**
  - Los servidores públicos cuyos salarios mensuales periódicos sean de 10 millones o más, bien sean salarios ordinarios o integrales.
  - 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.
  
3. **Base gravable:** Será, el valor del pago o abono en cuenta del salario, de los honorarios y del pago pensional, mensual periódico, de 10 millones o más.
  
4. **Tarifa:** Se determina con base en el valor del pago o abono en cuenta del salario, de los honorarios y del pago pensional, según corresponda. Cuando el valor del pago o abono en cuenta del salario, de los honorarios y del pago pensional sea igual o mayor a 20 millones la tarifa será del 20%.

Al realizar un análisis de este juicio, es evidente que las medidas adoptadas en el decreto 568/2020 no están dirigidas exclusivamente a conjurar la crisis causada por la pandemia e impedir la extensión de sus efectos. En efecto, esta norma no tiene una conexidad material con la declaratoria de emergencia, pues en su artículo 1 crea el impuesto solidario, estableciendo un tributo adicional durante la pandemia cuyos sujetos pasivos en los términos del artículo 2 del decreto son:

*“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*



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

*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 Gobierno justificó este impuesto afirmando que con esos recursos alimentará el Fondo FOME que se creó para la pandemia de coronavirus, y dijo que este dinero en específico se usaría para atender a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales, afectados por las medidas ante la pandemia. En este sentido, el Gobierno en la motivación específica de este decreto advierte que los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados a atender hogares en situación de pobreza y vulnerabilidad resultan insuficientes por la situación, y por tanto los recursos propuestos del nuevo impuesto a salarios, honorarios y pensiones pretende destinarse a inversión social de la clase media vulnerable e informales, pero el Gobierno no precisa como se materializaría esa aplicación, ¿qué se entiende por “clase media vulnerable” y “trabajadores informales”?, ni cuáles son los criterios utilizados para identificar a las personas que pertenecen a esos grupos. Esto demuestra que no hay una conexidad interna ni externa en el Decreto, porque la norma presenta distintas ambigüedad y conceptos indeterminados que dejan abierta una puerta a la inseguridad jurídica en las cargas tributarias.

En ese sentido, no cabe duda de que la motivación del decreto ha sido polémica, sin que se pueda tener claridad suficiente en la conexidad material que debe existir entre la creación del impuesto solidario y la declaratoria de emergencia, causada por el Covid-19. En tal sentido, para el Observatorio de Intervención Ciudadana este juicio no se encuentra cumplido.

**ii) El juicio de finalidad**, consiste en verificar que “las medidas estén directa y específicamente orientadas a conjurar las causas de la emergencia o a impedir la extensión de sus efectos” (art 10 Ley 137/1994<sup>22</sup>). El Observatorio considera este juicio no se satisfizo, pues la creación del impuesto solidario es una medida que no está directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la pandemia, ni a impedir la extensión de sus efectos. La finalidad de la norma se limita a generar una fuente de ingresos del PGN que serán transferidos para atender apenas superficialmente dificultades económicas más adversas de un sector poblacional, pero no indica cuál es el monto esperado por el recaudo del

---

<sup>22</sup> Artículo 10. Finalidad. Cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos.



impuesto ni cuáles son los costos estimados de la inversión social que se financiará con el tributo.

Si bien la finalidad del impuesto transitorio puede justificarse desde el principio de solidaridad, esta norma no resulta proporcional al sacrificio realizado por el grupo de trabajadores contemplado en el decreto. Nada permite al Ejecutivo violar un mandato expreso como el del artículo 215, pero, además, desconocer la jurisprudencia constitucional en materia de prohibición de regresividad de las normas sociales, como lo ha establecido la Corte Constitucional en sentencias como la C-038-04, entre otras. Por esta razón, este juicio no se cumple en este decreto.

**iii) El juicio de necesidad**, al tenor del artículo 11 de la LEEE “Los decretos legislativos deberán expresar claramente las razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es necesaria para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción correspondiente”, en resumidas cuentas, para la Corte Constitucional:

“...este juicio versa sobre la relación de necesidad entre el fin buscado y el medio empleado para alcanzarlo, y comprende dos partes en las cuales se juzga si el Presidente incurrió en un error manifiesto de apreciación acerca de la necesidad de la medida: a) **el juicio de necesidad fáctica**, orientado a examinar si las medidas adoptadas son necesarias para superar las causas de la crisis o impedir la extensión de sus efectos; y b) **el juicio de necesidad jurídica, o juicio de subsidiariedad**, dirigido a establecer si existen normas que regulen situaciones similares en tiempos de normalidad y, en caso afirmativo, si estas medidas ordinarias preexistentes son idóneas para enfrentar la situación excepcional...”<sup>23</sup>

**a) Juicio de necesidad fáctica:** este juicio no fue satisfecho por el Gobierno Nacional en la medida en que el Gobierno no motivo de manera suficiente el Decreto 568/2020, expresando los motivos por los cuales imponía cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales. En el caso, el resultado que se produce con la creación del impuesto no va a prevenir el contagio del Covid-19 ni va a detener las demás causas que dieron lugar a la declaratoria, pero tampoco va a impedir la extensión de sus efectos, por lo tanto, esta medida no es necesaria para superar la crisis.

---

<sup>23</sup> Ver, entre otras, las sentencias de la Corte Constitucional, C-179 de 1994 (1994 (MP. Carlos Gaviria Díaz. AV. Alejandro Martínez Caballero; SV. Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, Alejandro Martínez Caballero y Fabio Morón Díaz; SV. Eduardo Cifuentes, Carlos Gaviria Díaz y Alejandro Martínez Caballero; SV. Jorge Arango Mejía)), donde la Corte examinó la constitucionalidad de la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción, Ley 137 de 1994; C-122 de 1997 (MP. Antonio Barrera Carbonell y Eduardo Cifuentes Muñoz. SV. Jorge Arango Mejía, Carlos Gaviria Díaz y Fabio Morón Díaz. AV. Jorge Arango Mejía; AV. Carlos Gaviria Díaz; AV. Hernando Herrera Vergara; AV. Fabio Morón Díaz), donde la Corte examina el principio de subsidiariedad aplicado a la declaratoria de emergencia económica y social del Decreto 080 del 13 de enero de 1997



**b) Juicio de necesidad jurídica o subsidiariedad:** en la motivación del Decreto no se encuentra las razones para fundamentar este juicio, pues aunque en el ordenamiento de la normalidad no existen impuestos similares a esta norma, con los mismos elementos sustanciales, el impuesto solidario es una medida regresiva y no cumple con este juicio, pues el Gobierno debió elegir una medida que afectará en menor grado los derechos constitucionales de los sujetos pasivos de esta norma, y al contrario se impuso una carga que no puede ser soportada por un grupo de personas, que tienen la calidad de servidores públicos, contratistas o pensionados por el Estado.

**iv) Juicio de proporcionalidad<sup>24</sup>:** en éste se analiza si las medidas adoptadas en desarrollo del estado de emergencia guardan proporción con la gravedad de los hechos y se verifica que las medidas adoptadas no impliquen restricciones o limitaciones desproporcionadas de los derechos fundamentales. En ese sentido el artículo 13 de la LEEE expresamente establece que “La limitación en el ejercicio de los derechos y libertades sólo será admisible en el grado estrictamente necesario, para buscar el retorno a la normalidad”.

Este juicio tampoco se cumple en la medida en que esta norma crea el impuesto solidario, una medida que a la luz del Estado Social y Democrático de Derecho es abiertamente inconstitucional, porque además de ser desproporcionada establece una restricción a los derechos fundamentales laborales de los funcionarios y contratistas que son sujetos pasivos de este impuesto, de conformidad con el artículo 2 de esta norma.

Si bien es cierto que la solidaridad es un principio, y en éste se fundamenta el impuesto solidario, también es cierto que este principio tampoco puede establecer una carga desproporcionada y desigual para un solo grupo de personas. En ese sentido grabar con este impuesto de la misma manera a todos los **funcionarios públicos, contratistas y** pensionados del Estado, sin atender las necesidades básicas de cada uno de ellos. Sin duda alguna, esta es una medida arbitraria, y oponerse a ella, tampoco significa oponerse al espíritu solidario y altruista que todos debemos tener durante la pandemia. Este debe ser un asunto que haga parte de la autonomía y la voluntad del individuo. **Cada quien deberá aportar según su capacidad económica y en una proporción razonable.**

---

<sup>24</sup> Bernal Carlos. El derecho de los derechos. Ed. Externado de Colombia, Bogotá, 2005: (i) “[...] la objetividad es un ideal al que difícilmente se puede aspirar en el derecho constitucional, a causa de la indeterminación de las disposiciones constitucionales y legales. En los casos complejos emergen múltiples incertidumbres –de tipo analítico, normativo y fáctico– que suscitan polémicas y conflictos de opinión que no pueden resolverse mediante la aplicación de procedimientos interpretativos de tipo algorítmico”; (ii) “[...]a utilización [del principio de proporcionalidad] contribuye de manera determinante a dar fundamento a las sentencias de constitucionalidad relativas a los actos de los poderes públicos que afectan los derechos fundamentales”; y (iii) “[...]resulta curioso, sin embargo, que la terminología de la Corte Constitucional para referirse a los subprincipios de proporcionalidad haya sido a veces inconsistente y alejada de los usos lingüísticos propios de la dogmática y la jurisprudencia comparadas”



Esta no solo es una carga desproporcional, sino también desigual porque queda preguntarse ¿por qué el tributo no se les cobra también a los empleados del sector privado que ganan 10 millones de pesos o más? Esta exclusión además del principio de proporcionalidad afecta también el derecho a la igualdad, y otros derechos fundamentales que serán analizados en el juicio estricto del cumplimiento de otros mandatos constitucionales y legales. La secuela no puede ser distinta a la declaratoria de la inexecutable de este decreto, porque este juicio tampoco está satisfecho por el Gobierno Nacional.

**V) Juicio de no discriminación**, cabe señalar que este juicio tiene fundamento en el artículo 14 de la LEEE, que claramente expresa que “las medidas adoptadas con ocasión de los estados de excepción no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica”. Además de tales criterios, la Corte ha establecido que con este juicio se verifica que el Decreto Legislativo no imponga tratos diferenciados injustificados con base en otros criterios sospechosos señalados por la jurisprudencia constitucional, tales como el sexo o la orientación sexual.

Al respecto, se advierte que las medidas no realizan distinciones basadas en alguno de los criterios sospechosos de discriminación previstos en la Constitución. Pero se están estableciendo cargas tributarias para un grupo de ciudadanos, los funcionarios públicos, los contratistas y los pensionados del Estado, dejando de lado a los particulares sin que existan razones que justifiquen este trato diferencial, por lo que la medida conlleva un trato discriminatorio y deberá ser declarada inconstitucional, en los términos del artículo 14 de la LEEE.

#### **vi) juicio estricto de constitucionalidad frente a otros mandatos y prohibiciones constitucionales**

Finalmente, la Corte Constitucional deberá evaluar si las medidas adoptadas en el Decreto 568/2020 contradicen los requisitos generales previstos en la Constitución Política y en la Ley Estatutaria de Estados de Excepción<sup>25</sup>. Para realizar este juicio primero analizaremos las normas constitucionales y luego analizaremos las normas constitucionales en lo laboral.

### **C. Juicio de constitucionalidad frente a los mandatos constitucionales**

El Observatorio encuentra que con el decreto de desarrollo 568/2020 se restringen derechos fundamentales de los trabajos. Al respecto, es necesario aclarar que si bien es cierto de conformidad con el **art. 215 de la Constitución y al art. 47 de la Ley 137 de 1994**, durante la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica el Gobierno Nacional podrá “establecer nuevos tributos o modificar los existentes”, es necesario resaltar que

---

<sup>25</sup> Para ampliar el tema de los principios que rigen durante los estados de excepción podrá consultar TOBÓN TOBÓN, Mary Luz. (2019), Los estados de excepción: imposibilidad de suspensión de los derechos humanos y las libertades fundamentales. Biblioteca de tesis doctorales. Bogotá, Grupo Editorial Ibañez



durante la emergencia se le prohíbe al Gobierno nacional desmejorar los derechos de los trabajadores, pues al tenor del citado artículo 215 “El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo”<sup>26</sup>. Al respecto valga resaltar que la Corte al interpretar dicho inciso en la Sentencia C-179 de 1994<sup>27</sup>, en concordancia con el artículo 50 de la Ley Estatutaria de los estados de excepción<sup>28</sup>, manifestó que:

En nuestra Carta Política no se permite desmejorar, mediante los decretos legislativos dictados con fundamento en el estado de emergencia económica, social y ecológica, los derechos sociales que tal Estatuto confiere a los trabajadores, algunos de los cuales se encuentran consagrados en el Capítulo 2o. del Título II, v.gr.: el derecho de huelga, el de negociación colectiva, etc.<sup>29</sup>

En ese sentido, la Corte Constitucional deberá **hacer una interpretación amplia de lo que es el “mínimo vital”**, pues el mínimo vital no solo tiene que ver con una suma cuantitativa para la subsistencia familiar, sino con el ingreso y condición socioeconómica particular, de cada servidor público, de cada pensionado, de cada contratista, para poder preservar la calidad de vida y permitir la justa aspiración de adquirir y conservar mejores y mayores condiciones de vida.

Pero, además de vulnerar el **artículo 215 constitucional**, el Decreto Legislativo 568/2020 también vulnera el **artículo 13 de la Constitución Política**, porque en Colombia ninguna persona puede ser discriminada y el Estado deberá procurar la igualdad, no fomentar desigualdades estableciendo un trato discriminatorio para los funcionarios públicos, contratantes y pensionados del Estado, dejando a un lado a los particulares que se encuentran dentro del mismo rango de ingresos que los servidores públicos, pues éstos no aparecen dentro del **artículo 2** como sujetos pasivos del impuesto, sin que se conozca cuáles sean las razones de esta exclusión. De esta manera se viola el principio de igualdad toda vez que no existe una discriminación justificada para realizar esta exclusión a los particulares. Hay una discriminación irrazonable y desproporcionada que atenta evidentemente contra el derecho a la igualdad de este grupo de personas.

En ese sentido, si bien es cierto que el **artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política**, establece el deber de todo ciudadano de contribuir con

---

<sup>26</sup> **LEY 137 DE 1994** (Junio 2) por la cual se regulan los estados de excepción en Colombia. Diario Oficial. No. 41379. Junio 3 de 1994, Artículo 50: DERECHOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES. De conformidad con la Constitución, en ningún caso el Gobierno podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos legislativos dictados durante el Estado de Emergencia.

<sup>27</sup> COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena, Sentencia C-179-94, Op. Cit.

<sup>28</sup> **LEY 137 DE 1994** (Junio 2) por la cual se regulan los estados de excepción en Colombia. Diario Oficial. No. 41379. Junio 3 de 1994, Artículo 50: DERECHOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES. De conformidad con la Constitución, en ningún caso el Gobierno podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos legislativos dictados durante el Estado de Emergencia.

<sup>29</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-179 de 1994.



las cargas del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad. En este decreto hay un sector que por alguna razón no justificada, no va a cumplir con este precepto legal, frente a otro que bajo los principios de solidaridad si está obligado o lo podrá hacer de manera voluntaria. El principio de solidaridad es para todos, no solo para los funcionarios públicos. “El Presidente no optó por llamar a todas las personas con ingresos superiores a \$10.000.000, no convocó a ‘toda la sociedad y la familia’ a patentizar la solidaridad como principio y se limitó a demandar de los sectores señalados la asistencia mencionada. ¿Por qué, entonces, el Gobierno desnaturalizó el principio de solidaridad y sólo se dirigió a un mínimo sector de la sociedad?

Con la **indeterminación de quiénes serán los beneficiarios del impuesto coincide** no es posible sostener la conexidad y necesidad del decreto, ya que el Gobierno no dejó claro quiénes son y cuántos serán los beneficiarios del impuesto, pues nunca precisó quién es la clase media vulnerable ni los trabajadores informales. Si el Gobierno en realidad buscara fortalecer el principio de solidaridad, podemos preguntarnos ¿por qué no se gravaron los grandes capitales o a quienes más riqueza producen, como ocurre con los emporios económicos agroindustriales, el sector financiero y los comerciantes?

Así mismo, el **artículo 363** de la Constitución Política, que fundamenta el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Estos principios han sido ampliamente explicados por la Corte Constitucional. Sin embargo, con la creación del impuesto solidario estos principios no fueron respetados, pues solamente son sujetos pasivos de este impuesto los **funcionarios públicos, los contratistas y los pensionados del Estado** que ganen 10 o más millones de pesos, y a quienes se les descontará por los próximos tres meses desde un 15 por ciento, y hasta un 20 por ciento para los que ganen más de 20 millones.

Por todo lo anterior, es evidente que está norma es claramente inconstitucional pues los particulares que se encuentran dentro del mismo rango de ingresos que los servidores del estado, no aparecen como sujetos pasivos del impuesto, sin que se conozca cuáles los motivos o razones para justificar que está exclusión es proporcional y no es una medida discriminatoria para los servidores públicos. Además, no se permite un tratamiento diferenciado cuando no crean riqueza ni ganancia ocasional, por el contrario, aunque sea meritorio este impuesto, si hay un detrimento en los ingresos y el patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto.

Finalmente, es claro que este decreto vulnera varias normas constitucionales como son los **artículos 13, 95, 215, 25 y 53 y 363 de la Constitución Políticas**. El Observatorio en Intervención Ciudadana considera que en esta norma no se están tomando medidas proporcionales y justificadas con el propósito de evitar el contagio del Covid-19, que fue el motivo de la declaratoria de la emergencia. Al respecto, cabe preguntarse si ¿Un funcionario público, solo por el hecho de trabajar con el Estado, tiene que soportar mayores cargas tributarias? ¿Qué explica que un empleado público que gana 10 o más millones de pesos tenga que pagar el impuesto solidario, y no tenga esta obligación, el empleado privado



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

que gana 20 o 100 millones al mes? ¿Por qué el Gobierno considera que ganar 10 millones es tener suficiente capacidad para dar un 15 por ciento del sueldo? ¿Por qué se grava a los pensionados que fueron funcionarios, y no a pensionados privados que pueden recibir millonarias sumas? Son algunos de los cuestionamientos que se debe plantear la Corte Constitucional al evaluar la constitucionalidad de este decreto.

### 3. Violación del DL.568 del 2020 a cuatro principios mínimos fundamentales en el trabajo

El Decreto 568 de 2020 vulnera tres principios mínimos establecidos en el artículo 53 de la Constitución y uno más que se entiende incorporado al ordenamiento jurídico a través del bloque de constitucionalidad. Nos referiremos en primer lugar a este último, el principio de progresividad y prohibición de regresividad en concordancia con el artículo 215 de la Constitución Política, pues disminuir los ingresos laborales de los servidores públicos y los contratistas afecta el mencionado principio al tiempo que viola el artículo 215 Superior. Luego de ello explicaremos la violación al principio que consagra el salario mínimo vital y móvil, posteriormente hablaremos del principio de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos y a los derechos ciertos e indiscutibles, y finalmente, al principio de igualdad en el trabajo.

#### **1) Prohibición de regresividad y violación del artículo 215 superior**

El Decreto 568 de 2020, nuevamente, como ha sucedido con otros decretos dictados en el actual estado de emergencia, desconoce el mandato expreso del artículo 215 de la Constitución Política, en tanto desmejora los derechos de los trabajadores del sector público. Imponer un gravamen al grupo establecido en el Decreto, afecta el ingreso de aquellas personas que se desempeñan al servicio de la administración pública, trasladando una vez más el costo de la crisis a los trabajadores colombianos.

Pese a que la Constitución Política prohíbe al Gobierno, mediante decretos legislativos, modificar las normas que consagran los derechos sociales, nuevamente el Ejecutivo disminuye las condiciones laborales en el sector público amparándose en el estado de emergencia. Si bien la finalidad del impuesto transitorio puede justificarse desde el principio de solidaridad, no resulta proporcional al sacrificio realizado por el grupo de trabajadores contemplado en el decreto. Nada permite al Ejecutivo violar un mandato expreso como el del artículo 215, pero además, desconocer la jurisprudencia constitucional en materia de prohibición de regresividad de las normas sociales, como lo ha establecido la Corte Constitucional en sentencias como la C-038-04, entre otras.

#### **2) Principio del salario mínimo vital y móvil**

El derecho a un salario mínimo vital y móvil está garantizado a nivel Constitucional, donde incluso se reconoce como un principio mínimo del derecho del trabajo. La garantía de recibir un salario acorde a las necesidades del



trabajador, está además garantizado en convenios internacionales de la OIT, como el 95, entre otros.

Que la remuneración percibida por quien vive de su trabajo ya sea el funcionario público o el contratista, corresponda al mínimo vital como lo establece la Constitución, quiere decir que el ingreso percibido debe ser proporcional a la cantidad de bienes y servicios que sean necesarios para asegurar la existencia material del trabajador y su familia en condiciones dignas y justas. De esa manera, es un principio que protege de la reducción del salario, consagrado no solo a favor las personas que devengan un salario mínimo legal mensual, sino de cualquier persona que depende del producto de su trabajo. Al reducirse ese mínimo vital (independientemente del monto) se afectan los compromisos adquiridos por la familia que depende de ese ingreso para pagar vivienda, alimentación, estudios, salud, transporte y todos los demás gastos necesarios para una vida digna.

Al reducirse el salario o los honorarios del contratista, se rompe la equivalencia que debe existir entre el precio del trabajo y el servicio prestado. Se trata así de una ruptura de la equidad en la relación laboral o contractual, pues la remuneración debe ajustarse a la variación del precio de las mercancías producidas y de las necesarias para que el trabajador y su familia puedan vivir dignamente, en eso consiste la movilidad del salario, que con la medida gubernamental, así sea de forma transitoria, se está vulnerando. Y decimos que así sea de forma transitoria debido a que las obligaciones que se cubren con el salario no disminuirán, rompiendo gravemente ese equilibrio que busca mantener el concepto de movilidad salarial.

### **3) Principio de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos**

En cuanto al “aporte solidario voluntario” establecido en el Decreto 568 de 2020, el Ejecutivo incurrió en una violación del principio de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos garantizado a los trabajadores. Por beneficios mínimos, el ordenamiento jurídico reconoce aquellas prestaciones que se encuentran establecidas en la fuente normativa de un derecho laboral, a saber: la ley, la convención colectiva, el contrato de trabajo. Al imponer a los contratistas y a los servidores públicos una renuncia a una parte de su ingreso, se les obliga a renunciar a un beneficio mínimo contemplado en una fuente normativa de un derecho laboral.

Pero esto no solamente afecta a quienes devengan más de 10 SMLMV. El salario, sin importar su monto, es irrenunciable, pues se trata de un beneficio mínimo, cierto e indiscutible, no solamente por el hecho de estar consagrado en una norma, también lo es una vez que ha ingresado al patrimonio del trabajador con independencia de la norma. Si el servidor público o el contratista contemplado en este Decreto que devengan menos de 10 SMLMV, llegasen a renunciar a parte de su salario o de sus honorarios para donar su “aporte”, tal decisión carecería de efecto alguno, pues una norma de carácter superior, como es el Artículo 53 de la Constitución Política, prohíbe al trabajador renunciar a su salario. No puede el Gobierno, mucho menos a través de un decreto legislativo,



pretender borrar la Constitución Política para establecer a su antojo nuevas normas laborales en contravía de los principios mínimos fundamentales en el trabajo.

#### 4) Principio de igualdad en el trabajo

Existen en este decreto 568 DE 2020 al menos dos disposiciones que violan el derecho a la igualdad. En la medida que se somete a los trabajadores y contratistas del sector público al “impuesto solidario”, pero no se impone la misma carga a los trabajadores del sector privado que devengan más de 10 SMLMV, y no se indica el motivo por el cual se realiza tal discriminación, es evidente que se vulnera el derecho a la igualdad.

Nada justifica que la carga de la solidaridad a favor de los más necesitados solamente recaiga sobre quienes prestan sus servicios en el sector público. Aplicar tal diferenciación sin justificación alguna, vulnera el principio de igualdad y la carga argumentativa que corresponde a quien impone una carga en perjuicio de sus derechos fundamentales.

La segunda violación del principio de igualdad se presenta en el decreto entre los mismos obligados por la norma. El ejecutivo parece desconocer que la vinculación de un servidor público es muy diferente a la de un contratista, al menos desde el punto de vista del ingreso económico, pues al parecer en la práctica el Gobierno está reconociendo tácitamente a través de este decreto (y otros como el Decreto 491 de 2020) que ha abusado de la vinculación por prestación vulnerando el artículo 125 de la Constitución Política y el sistema de carrera administrativa. Existe una gran diferencia cuantitativa en el ingreso que recibe un contratista frente a un funcionario con un vínculo laboral.

Un ejemplo de esto es sencillo de ilustrar mediante una operación muy básica:

Un empleado público de libre nombramiento y remoción cuya remuneración se ha fijado en 10 millones de pesos, sufrirá unos descuentos correspondientes a las cotizaciones con destino al sistema de seguridad social para pensiones y salud que dejarán su salario neto en 9`200.000 pesos<sup>30</sup>.

Mientras que un contratista, quien debe hacer la cotización al sistema de seguridad social íntegramente de su patrimonio, tendría que cotizar para salud, pensión y riesgos laborales (carga que no se impone en los contratos de trabajo porque la asume el empleador) un total de 30,9% sobre el 40% del valor del contrato, cotizaciones que se discriminan así: 16% para pensión, 12,5% para salud y 2,4% para riesgos laborales<sup>31</sup>.

En cifras concretas el contratista deberá pagar \$1.236.000 al sistema de seguridad social, lo que deja reducido su ingreso mensual a \$8`764.000. La

---

<sup>30</sup> Esto sin contar otros descuentos que también pueden ser aplicados a los contratistas y por ende aquí ni suman ni restan

<sup>31</sup> Esto asumiendo un riesgo nivel 3, o sea, ni el más alto ni el más bajo.



diferencia parece poca: \$436.000 mensuales, pero esto al cabo de un año es más de una quincena. A esto se debe sumar que el contratista no recibe vacaciones, primas legales ni extralegales, cesantías e intereses, tampoco puede gozar de ningún beneficio convencional porque dada su vinculación se impide su afiliación a los sindicatos de empresa ni se le extienden los beneficios convencionales. ¿Sería justo que además tenga que sufrir una reducción de su ingreso igual al que va a recibir un empleado que en apariencia, solo en apariencia, devenga lo mismo? Es evidente la violación del principio de igualdad entre los afectados con la decisión del Decreto 568, y nuevamente el Gobierno no aportó ninguna justificación para desconocer el principio de igualdad de manera tan ostensible.

#### 4. Análisis tributario del impuesto solidario

En las consideraciones del D.L. 568/20 el Gobierno Nacional tiene como fundamento para la imposición del impuesto el principio de solidaridad conforme a lo considerado por la Corte Constitucional en la C 465/2017. Cuando se presenten situaciones de debilidad manifiesta, el principio de solidaridad cobra una dimensión mayor que hace que el derecho a la 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 la pandemia para los grupos sociales más vulnerables, entre ellos la clase media vulnerable y de los trabajadores informales: tanto el Estado como la sociedad y la familia deben concurrir a su protección<sup>32</sup>.

El Gobierno argumenta que el impuesto solidario 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. Por tanto, y conforme al art. 95 de la Constitución Política, se permite exigir a toda persona acciones positivas a favor de sus semejantes.

El D.L. 568/20 señala que en virtud del principio de solidaridad solo una parte de la población está llamada a colaborar: 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. El deber de colaboración es hacia: 1) personas o grupos en vulnerabilidad; 2) situación de indefensión; 3) desprotección y; 4) estado de marginación. El recaudo del impuesto solidario tendrá destinación específica para inversión social hacia la clase media vulnerable y trabajadores informales de acuerdo al núm. 2 del art. 359 de la Constitución Política.

#### **i) Elementos sustanciales del impuesto solidario**

---

<sup>32</sup> Corte Constitucional. Sentencias: C 222/2011, C 226/2011 y C 272/2011.



Este es un decreto expedido conforme a las competencias del inciso sexto del art. 215 de la Constitución y al art. 47 de la Ley 137 de 1994, se le permite al Gobierno Nacional en estados de declaratoria de emergencia económica, social y ecológica “establecer nuevos tributos o modificar los existentes”, los cuales dejaran de regir en el término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue el carácter de permanente.

Respecto a lo anterior, se realizará un análisis de los elementos sustanciales del impuesto solidario; doble imposición sobre el mismo hecho económico; un ejercicio práctico en el que se demuestre los efectos del impuesto solidario sobre el impuesto sobre la renta; y un análisis del principio de solidaridad en materia tributaria en concordancia con los principios del sistema tributario:

Elemento	Impuesto solidario D.L. 568/20
<b>Sujeto activo</b>	Nación
<b>Sujeto pasivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servidores públicos</li> <li>• Personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública</li> <li>• Pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de \$10.000.000 de pesos o más</li> </ul>
<b>No sujeción pasiva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Talento humano en salud que preste servicios a pacientes con sospecha del COVID-19</li> <li>• Miembros de la fuerza pública</li> </ul>
<b>Hecho Generador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos o más</li> <li>• Mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de \$10.000.000 o más</li> </ul> <p><b>Salario:</b> Asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado</p> <p><b>No salario:</b> Las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestralmente a anualmente</p>
<b>Base gravable</b>	Es el valor del pago o abono en cuenta de diez (10) millones de pesos o más de: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Salarios y honorarios mensuales periódicos</li> <li>• Mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas</li> </ul> Descontando el primer \$1.800.000
<b>Causación</b>	Se causa mensualmente así: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Momento en el que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos</li> <li>• Momento en el que se paguen las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas</li> </ul>
<b>Período de causación</b>	Del 1 de mayo al 31 de julio
<b>Tarifa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es progresiva</li> <li>• De acuerdo a una tabla</li> <li>• De acuerdo a la capacidad económica</li> </ul> Oscila entre:



	Rango salario en pesos		Tarifa bruta	Impuesto
	Mayores o iguales a	Menores a		
	\$10.000.000	\$12.500.000	15%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional) menos \$1.800.000 x 15%
	\$12.500.000	\$15.000.000	16%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional) menos \$1.800.000 x 16%
	\$15.000.000	\$20.000.000	17%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional) menos \$1.800.000 x 17%
	\$20.000.000		20%	(Salario/Honorarios/Mesada Pensional) menos \$1.800.000 x 20%
<b>Aportantes voluntarios</b>	Salarios menores a \$10.000.000 y tarifa oscila entre el 4% y el 13%			
<b>Recaudo</b>	Retención en la fuente			
<b>Traslado de los recursos</b>	FOME –D.L. 444/20			
<b>Sanciones</b>	Serán sancionados los agentes retenedores por incumplimiento de obligaciones sustanciales y formales conforme al ETN (art. 370-asumir lo no retenido) y al art. 402 del Código Penal (Omisión del agente retenedor o recaudador, prisión de 48 a 108 meses y multa del doble de lo no consignado sin superar 1.020.000 UVT).			

## ii) Ejemplo práctico

De acuerdo con el art. 1 del D.L. 568 del 2020, el impuesto solidario podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios. Para comprender lo anterior, resulta importa ver su impacto en un ejercicio práctico (servidor público y pensionado que reciben una suma de 15.000.000 mensuales):

RENTA	Servidor público (prima navidad=1 mes de salario+ prima de servicios+ vacaciones)		Pensionado (mesada pensional de diciembre)	
	CON IMP. SOLIDARIO	SIN IMP.SOLIDARIO	CON IMP. SOLIDARIO	SIN IMP.SOLIDARIO
Ingresos constitutivos de renta	217.500.000	217.500.000	195.000.000	195.000.000
Ingresos no constitutivos de renta (Aportes salud y pensión)	1.350.000 mensual X 12 meses= 16.200.000	1.350.000 X 12 meses= 16.200.000	Por salud 1.800.000 mensual X 12 meses= 21.600.000	Por salud 1.800.000 mensual X 12 meses= 21.600.000
Impuesto solidario (mensual)	2.112.000		2.112.000	
Impuesto solidario por mayo-jun-jul	6.336.000		6.336.000	
RENTA ANTES DE IMP.SOBR LA RENTA	194.964.000	201.300.000	167.064.000	173.400.000



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

<b>RENDA EXENTA DEL 25% DEL IMP. SOBRE LA RENTA. Art. 206 (RENTAS LABORALES)</b>	48.741.000	50.325.000	-	-
<b>RENDA LIQUIDA GRAVABLE IMP. SOBRE LA RENTA</b>	149.223.000	150.975.000	-	-
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL ART. 241 ETN</b>	25.945.380	24.671.955	-	-
<b>IMP.RENTA+IMP.SOLDIARIO / PORCENTAJE SOBRE EL INGRESO</b>	32.281.380 14,8% de los ingresos	24.671.955 11,3% de los ingresos	3,2 % equivale al imp. solidario	
<b>DIFERENCIA</b>		3,5%	-	-

### iii) Principio de solidaridad y violación de principios tributarios

El ejemplo anterior es revelador. Una conclusión preliminar es que la no constitución de renta ni ganancia ocasional del impuesto solidario del COVID-19 como lo determina el inc.2 del art. 1 del D.L 568/20 para efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta, no tendrá mayor beneficio como exclusión. Respecto a los que reciben mesadas pensionales, es importante tener en cuenta que a estas personas ya se les descuenta un porcentaje por sus aportes a salud de estas mesadas y además estar gravadas con un impuesto es recibir al menos un 3% menos, sin tener en cuenta que constituyen los ingresos para garantizar su mínimo vital y que en varias ocasiones no cuentan con más ingresos. Se evidencia que a pesar de que el D.L. 568/20 señala que el impuesto solidario se puede considerar como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, no constituye mayor beneficio para la declaración del impuesto sobre la renta y si es una mayor carga contributiva para todos los sujetos pasivos del impuesto. Estas y otras inconsistencias las demostraremos a continuación.

### iv) Malinterpretación del principio de solidaridad en el D.L. 568/20

El impuesto solidario por el COVID-19 es un impuesto de nivel nacional, por tanto, por regla general no tiene destinación específica. Sin embargo, atendiendo la excepción del núm. 2 del art. 359 de la Contspol por tener destinación a la inversión social puede ser una renta nacional con destinación específica.

Conforme a lo señalado en los considerandos del D.L 568/20 el Gobierno Nacional estudió la capacidad contributiva de algunos de los sujetos pasivos omitiendo a las personas que reciben mesadas pensionales. Sin embargo, fundamentó la imposición del impuesto solidario del COVID-19, bajo el principio de solidaridad considerado por la CortConst en las sentencias C-272/2011, C-222/2011, C-226/2011 y C-465 de 2017. De esta manera, en la tabla siguiente se señalan las reglas constitucionales aplicadas por la CortConst en cada caso en concreto:



Sentencia	Norma objeto de control de constitucionalidad	Principio de solidaridad en estado de emergencia	Fallo
<p><b>C 272/2011</b></p>	<p>Decreto Legislativo 4823 de 2010, <i>“por medio del cual los contratistas y concesionarios del Estado deberán contribuir solidariamente a la atención de la emergencia económica, social y ecológica.”</i></p> <p>Emergencia por el fenómeno de la niña y el Estado ha solicitado la cooperación de contratistas y concesionarios quienes, en algunos casos, adujeron obstáculos legales para la prestación oportuna del apoyo requerido en la respuesta a la emergencia vial y de infraestructura que vive el país.</p>	<p>Frente al principios de solidaridad la CortConst considera que:</p> <p><i>“(…) el deber instituido en el artículo 95 superior, permite exigir a toda persona acciones positivas a favor de sus semejantes, en situaciones límite, partiendo de una valoración objetiva del caso concreto, que lleva a concluir que de no proveerse la ayuda, indefectiblemente los damnificados quedarían expuestos a un perjuicio irremediable y en consecuencia verían vulnerados derechos constitucionalmente protegidos”.</i></p> <p><i>“(…) en situaciones de desastre la solidaridad se concreta: i) en una pauta de comportamiento, conforme a la cual deben obrar los individuos en ciertas situaciones; ii) en un criterio de interpretación en el análisis de acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen vulnerar derechos fundamentales; y iii) en un límite de los derechos propios”.</i></p>	<p><b>Exequibilidad e inexecuibilidad</b> de algunas palabras</p> <p>En esta sentencia la CortConst tiene en cuenta que en el marco del fenómeno natural de la Niña, los únicos que podían ayudar a contrarrestar las consecuencias del fenómeno natural en las vías eran los contratistas y concesionarios del Estado, pues en cada municipio afectado son los que inmediatamente contaban con el equipo y la maquinaria. Lo anterior, para salvaguardar bienes jurídicos como la vida, la educación, entre otros.</p>
<p><b>C 222/2011</b></p>	<p>Decreto 4673 de 2010 <i>“Por el cual se adiciona el artículo 38 de la Ley 1333 de 2009, y se dictan otras disposiciones para atender la situación de desastre nacional y de emergencia económica, social y ecológica nacional”</i></p>	<p>Frente al principio de solidaridad la CortConst señala:</p> <p><i>“(…)se intensifican los deberes de protección estatal establecidos en la Constitución, tanto en relación con las personas, como con el ambiente, y, por otro, es preciso acudir al deber de solidaridad que la Constitución radica en cabeza de todos los colombianos, para que, a través de un esfuerzo conjunto, se pueda contribuir</i></p>	<p><b>Exequibilidad</b></p> <p>En esta sentencia la CortConst tiene en cuenta que en el marco del fenómeno natural de la Niña ,atendiendo a que las entidades públicas encargadas de hacer frente a las consecuencias de la ola invernal, carecían de la maquinaria y los equipos; existen requerimientos urgentes cuya atención no da espera al trámite por las vías ordinarias; las</p>



		<p>a que las víctimas superen su situación de vulnerabilidad”.</p>	<p>autoridades ambientales tienen bajo su custodia una serie de equipos que han sido decomisados preventivamente, que en la actualidad se encuentran ociosos y que resultan idóneos para los fines requeridos. Determina que si era constitucional autorizar el uso de elementos sobre los cuales pesa una medida de decomiso preventivo dentro del proceso sancionatorio ambiental regido por la Ley 1333 de 2009, con el exclusivo fin de atender las necesidades relacionadas con el estado de emergencia.</p>
<p><b>C</b> <b>226/2011</b></p>	<p>Decreto Legislativo 4829 de 2010 “Por el cual se adiciona la Ley 1341 de 2009 con el fin de atender la situación de emergencia económica, social y ecológica de la que trata el Decreto 4580 de 2010”.</p>	<p>Respecto al principio de solidaridad, la CortConst en esta sentencia al analizar la sentencia C 179/94 señala:</p> <p><i>“(…): “Los derechos sociales son entonces aquellos derechos subjetivos colectivos que se establecen en favor de grupos o sectores de la sociedad dentro de los cuales podemos citar, a manera de ejemplo, el derecho a la seguridad social, el derecho a la salud, el derecho al trabajo, el derecho a la educación, etc. Dichos derechos se caracterizan por la existencia de un interés común y solidario, destinado a asegurar un vivir libre y digno. En nuestra Carta Política no se permite desmejorar, mediante los decretos legislativos dictados con fundamento en el estado de emergencia económica, social y ecológica, los derechos sociales que tal Estatuto confiere a los trabajadores, algunos de los cuales se encuentran consagrados en el capítulo 2o. del Título II, v.gr.: el</i></p>	<p><b>Exequibilidad e inexecuibilidad</b> de algunas palabras de la norma</p> <p>Pues considero en su mayoría que si era exequible, establecer un procedimiento expedito para garantizar el uso de los predios o bienes de propiedad privada para la instalación de la infraestructura y redes de telecomunicaciones con el fin de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios públicos</p>



		<i>derecho de huelga, el de negociación colectiva, etc.”.</i>	
<b>C 465/17</b>	Decreto Legislativo 734 del 5 de mayo de 2017 <i>“por el cual se dictan disposiciones en materia de servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas por redes para hacer frente al Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el Municipio de Mocoa, declarado por el Decreto 601 de 2017”.</i>	Respecto al principio de solidaridad, la CortConst en esta sentencia señala:  <i>“(…) La Corte ha considerado ajustadas a la Constitución 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”.</i>	<b>Exequibilidad</b>  En el entendido en que debían salvaguardarse tanto los derechos de la población afectada con los hechos que motivaron la declaratoria de emergencia, como los de aquellos ciudadanos o personas jurídicas que, en cumplimiento del deber de solidaridad previsto en el artículo 95 de la Constitución, contribuyan con la prestación ininterrumpida de los servicios públicos de energía eléctrica y gas por redes, por ejemplo, al poner a disposición de la correspondiente empresa de servicios una planta eléctrica, quienes no están en el deber de asumir una carga adicional por su contribución. Bajo ese entendido, imponer la obligación de contratación y responsabilidad a las empresas de servicios públicos por la operación de los equipos suministrados no resulta excesiva o desproporcionada.

Los anteriores decretos fueron expedidos con ocasión de la declaración de la emergencia económica, social y ecológica a causa del fenómeno natural de La Niña. Los tres Decretos objeto de control de constitucionalidad por la CortConst coinciden en tres aspectos: 1) cumplieron con todos los requisitos formales y materiales de los decretos legislativos expedidos en estado de excepción; 2) son medidas para un destinatario concreto, en donde ningún otro actor podría cumplir con las medidas adoptadas en estos decretos; y 3) no comportan ningún trato diferencial respecto a los destinatarios, pues solo ellos podían cumplir con las medidas adoptadas.

Conforme a lo anterior, para la CortConst en las en las sentencias C-272/2011, C-222/201, C-465/2017 y C-226/2011 el principio de solidaridad era susceptible de aplicación para hacer efectivas las medidas excepcionales adoptadas en el marco de la emergencia social, ecológica y económica del fenómeno natural de



La Niña. Entendiendo el principio de solidaridad desde tres dimensiones<sup>33</sup>: 1) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; 2) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; 3) como un límite a los derechos propio.

Al tener claro la definición, las dimensiones de aplicación y los casos en concreto del principio de solidaridad en las C-272/2011, C-222/2011, C-465/17 y la C-226/2011, las cuales fueron el fundamento del principio de solidaridad que el Gobierno Nacional considera aplicable al D.L. 568/20. Se concluye que para este juicio de constitucionalidad no procede su ponderación con los derechos sociales de los sujetos pasivos del impuesto solidario del COVID-19, pues el Gobierno Nacional malinterpreto el principio de solidaridad o deber de solidaridad como límite, pauta y criterio y lo extendió a una obligación que menoscaba mandatos constitucionales y legales.

Además, en estas sentencias (citadas por el Gobierno Nacional en los considerandos del D.L. 568/20) la CortConst además de desarrollar el principio de solidaridad en sus tres dimensiones; en el análisis de cada una de las normas (Decretos Legislativos expedidos también en un estado de emergencia ecológica, económica y social) a las cuales les realiza control de constitucionalidad, pero NINGUNA se refiere a derechos sociales de trabajadores.

De esta manera, el D.L. 568/20 se encuentra indebidamente motivado incurriendo en inconstitucionalidad a nivel material, pues su precedente aplica el principio de solidaridad en casos en los cuales no menoscaba derechos sociales de trabajadores (que además en estado de excepción, gozan de especial protección constitucional -inciso final del art. 215 de la Constpol- y legal -art. 50 Ley 137/94-), sino que coacciona a personas jurídicas a cumplir con su deber de solidaridad como pauta de comportamiento, acciones u omisiones de particulares o límite a sus derechos distintos a los derechos sociales de sus trabajadores. Por ejemplo, en uno de ellos se impone un límite sobre el derecho de propiedad privada, pero no sobre derechos sociales.

El Decreto tampoco señala a qué dimensión del principio de solidaridad se ajusta el impuesto solidario del COVID-19, pues lo que debió fundamentar el Gobierno Nacional para fundamentar la medida en el principio de solidaridad, es que es un impuesto que debe contribuir con las cargas públicas. Sin embargo, este deber de contribuir con las cargas públicas no es absoluto, pues debe ser dentro del respeto de los principios del sistema tributario como: justicia tributaria, progresividad tributaria, equidad tributaria y demás principios que se encuentran dentro del art. 363 de la Constpol.

Teniendo claro anterior, debe realizarse un estudio de algunos principios tributarios que se vulneran con la imposición del impuesto solidario del COVID-19.

---

<sup>33</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 459 de 2004. Mg.P. Jaime Araujo Rentería.



## v) Principios de equidad y progresividad tributaria

El principio de equidad tributaria es el desarrollo del principio de igualdad<sup>34</sup> en el sistema tributario. la jurisprudencia constitucional ha definido que este principio tiene como fin la prohibición de determinar tratamientos tributarios diferentes sin una justificación<sup>35</sup>. Son inconstitucionales aquellas normas que impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente<sup>36</sup>. Sin embargo, se debe diferenciar dos tipos de equidad tributaria: la primera, la equidad horizontal, esta determina que *“el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones”*<sup>37</sup>; y, la segunda, la equidad vertical, comprende *“ la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”*<sup>38</sup>. Por ello, cada tributo debe ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan la misma capacidad contributiva y que en virtud de la equidad de forma vertical, los que tiene mayor capacidad económica deberán soportar una mayor cuota del impuesto, materializando el principio de la igualdad como derecho fundamental, esto garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas<sup>39</sup>.

El principio de progresividad tributaria se debe entender en conjunto con el principio de equidad tributaria. Este hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen. Es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva<sup>40</sup>. Además, el principio de progresividad tributaria tiene como finalidades identificar si el tributo: *(i) aporta al sistema una dosis de manifiesta regresividad*<sup>41</sup>, *(ii) si se desconoce el derecho al mínimo vital*<sup>42</sup> y *(iii) se configura una limitación irrazonable al principio*<sup>43</sup>.

La tributación debe responder a la capacidad de pago de los obligados, en donde el poder de contribuir a las cargas públicas<sup>44</sup>, solo es exigible a partir de la existencia de capacidad contributiva. Además, la capacidad contributiva constituye un límite material al contenido de la norma tributaria<sup>45</sup>.

<sup>34</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 913 de 2011. Mg.P. Gabriel Eduardo Mendoza.

<sup>35</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 913 de 2011. Mg.P. Gabriel Eduardo Mendoza.

<sup>36</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 056 de 2019. Mg.P. Groria Stella Ortiz Delgado.

<sup>37</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 056 de 2019. Mg.P. Groria Stella Ortiz Delgado.

<sup>38</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 056 de 2019. Mg.P. Groria Stella Ortiz Delgado.

<sup>39</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 913 de 2011. Mg.P. Gabriel Eduardo Mendoza.

<sup>40</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda.

<sup>41</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 521 de 2019. Mg. P Cristina Pardo Schlesinger.

<sup>42</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 521 de 2019. Mg. P Cristina Pardo Schlesinger.

<sup>43</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 521 de 2019. Mg. P Cristina Pardo Schlesinger.

<sup>44</sup> Constitución Política de Colombia. Art.95. Num.9

<sup>45</sup> Buitrago, Bibiana. La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble. Revista de derecho fiscal. Universidad Externado de Colombia. 2008.Pág. 233-234.



Conforme a lo anterior, es evidente que el D.L. 568/20 no realizó un exhaustivo estudio ni una debida justificación de la imposición del impuesto solidario por el COVID-19 sobre los sujetos pasivos determinados en su art.2. Por tanto, vulnera el principio de equidad tributaria y progresividad, de acuerdo a los siguientes supuestos que establece la norma:

- No realizó un estudio de capacidad contributiva de los servidores públicos y contratista del Estado
- No gravó a los miembros de la fuerza pública (ello no lo justificó)
- No gravó a los trabajadores que tiene una relación contractual con el sector privado y que podrían tener la misma base gravable del impuesto solidario
- No permite el aporte voluntario de trabajadores del sector privado, pero si para el sector público
- Es un tributo regresivo pues la carga tributaria es mayor respecto a otros sujetos que serían susceptibles de ser gravados

El D.L. 568/20 no señala por qué motivo se tuvo solo en cuenta como sujetos pasivos a servidores públicos, contratistas y pensionados. Una razón podría ser que algunos de los trabajadores del sector privado o los rentistas de capital no se encuentran en las mismas condiciones que los sujetos pasivos del impuesto, pues sus rentas laborales y prestacionales son estables y se perciben de manera fija, y no se han visto afectadas por la crisis económica. Contrario a los trabajadores del sector privado a los cuales les han disminuido el salario, suspendido el contrato o están en período de vacaciones y no cuentan con una gran capacidad contributiva en estos momentos. De igual forma sucede con los rentistas de capital, los cuales han visto disminuidos sus ingresos por efectos de la crisis económica (por ejemplo, una persona que tiene varios predios arrendados y que no le han pagado los cánones de arrendamiento).

#### **vi) Violación al principio de justicia tributaria**

El principio de justicia tributaria implica contribuir de acuerdo con un sistema tributario justo y conforme a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Por libertad de configuración legislativa en materia tributaria este principio implica que no se pueden imponer normas incompatibles con un orden justo. Debe haber un tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal<sup>46</sup>. Lo anterior, con el fin de no incurrir en vicios de arbitrariedad, discriminación o exceso en la determinación de la obligación tributaria<sup>47</sup>.

Si el propósito fundamental de la justicia tributaria es el tratamiento equitativo, sin discriminación o exceso, el DL. 568/20 incumple estos fines. Hay varios tratos inequitativos respecto a la determinación de los sujetos pasivos e incluso dentro

---

<sup>46</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>47</sup> Hernández, Fernando. La justicia tributaria en el ordenamiento plural. Revista Bolivariana de derecho Iuris Tantum. 2016. Pág. 156-173.



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

de las exclusiones que impone, por ejemplo: 1) en el inc.1 del art. 2 señala que solo los servidores públicos y pensionados son sujetos pasivos, y no impone la misma carga a trabajadores del sector privado o rentistas de capital; 2) en el último inciso del art. 2 excluye como sujetos pasivos a la fuerza pública sin justificación alguna; 3) en el art. 5 impone una base gravable para quienes tengan ingresos pro salario, honorarios, mesada pensional, etc., por \$10.000.000 o más sin justificación de por qué desde esa cantidad y no menos o más; 4) en el art. 9 permite el impuesto solidario voluntario solo para servidores públicos y no pensionados, rentistas capital o trabajadores del sector privado.

El Decreto vulnera el principio de justicia tributaria pues además de constituir un trato discriminatorio, también es arbitrario al no haber realizado un estudio de capacidad contributiva de los sujetos gravados y de población que podrían encontrarse en las mismas condiciones (trabajadores del sector privado o rentistas capital).

#### **vii) Inconsistencias en la técnica de redacción del Decreto 568/20**

El principio de certeza tributaria está ligado al principio de legalidad tributaria. El principio de certeza significa que los elementos estén determinados de forma clara e inequívoca<sup>48</sup>. No es solo la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino de la prohibición de su indefinición. Cualquier vacío que nazca de la norma tributaria expedida será deber de las autoridades encargadas, completar los vacíos o indeterminaciones<sup>49</sup> aplicando el principio de discrecionalidad de la administración. Este deber no es absoluto. Si la administración no puede llenar estos vacíos o si la norma fuera ambigua de tal modo que de ello subsistiera una inconstitucionalidad, así deberá ser declarada.

En el impuesto solidario del COVID-19 se evidencian vacíos interpretativos y su certeza es nula, y aunque ello no signifique que el D.L. 568/20 es constitucional, es pertinente señalar los vicios que genera la misma redacción de la norma:

- El art. 3 señala que el hecho generador lo constituye “*el pago o abono en cuenta de salario de salarios y honorarios mensuales periódicos (...)*”. En el ámbito tributario o el tributo es mensual o es periódico, pero no ambas. Sin embargo, suponemos que lo que se pretendió fue señalar que se gravaba los ingresos mensuales y no anuales, atendiendo que es de causación instantánea y no de período (como si lo es el impuesto sobre la renta que es anual);
- Respecto al régimen aplicable (contenida en el inc.1 del art.13) para el impuesto solidario del covid-19 obligatorio se aplican las normas de impuesto de renta y complementario. Pero, el régimen aplicable al impuesto solidario del COVID-19 voluntario le son aplicables el régimen de retención en la fuente a título de impuesto a la renta (contenida en el inc.2 del art.13);

<sup>48</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>49</sup> Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

Sin embargo, no se entiende por qué se realiza esta distinción de régimen si lo que se declara y paga es a través de la retención en la fuente. Lo cual implica, confusión en aplicación de reglas tributarias procedimentales y sancionatorias frente a uno y otro régimen;

- El D.L. 568/20 indica que los recursos serán trasladados al FOME, sin embargo, no señala cuál es el procedimiento ni el término en el cual se efectuará. Teniendo en cuenta que el impuesto es de causación instantánea, los recursos estarán dispuestos de forma instantánea y dejar un vacío en la reglamentación de su traslado genera inseguridad jurídica frente al efectivo traslado y destinación de los recursos.

#### D. PETICIÓN

Hemos demostrado que este decreto legislativo es inconstitucional desde distintos enfoques del derecho. El decreto legislativo no solo es insuficiente desde los test de la Corte Constitucional para esta clase de medidas normativas. Es un decreto regresivo en materia laboral y no tiene técnica tributaria para la implementación de impuestos desde lo constitucional. Por las razones expuestas solicitamos la **declaratoria de inconstitucionalidad del Decreto 568 de 2020**.

De los señores Magistrados, atentamente,

**Jorge Kenneth Burbano Villamarín**  
**Director Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional**  
Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.  
Calle 8 No. 5-80, Segundo Piso. Cel. 3153465150. Correo: [jkbv@hotmail.com](mailto:jkbv@hotmail.com)

**Oscar Andrés López Cortés Ph.D. en Antropología**  
**Miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional**  
**Director del Centro de Investigaciones Socio Jurídicas**  
Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá  
Correo: [oscara.lopezc@unilibre.edu.co](mailto:oscara.lopezc@unilibre.edu.co)

**Mary Luz Tobón Tobón**  
**Ph.D en Derecho Constitucional**  
**Miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional**  
Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.  
Correo: [maryltobon@gmail.com](mailto:maryltobon@gmail.com)



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

**Vanessa González guerra**

Miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Abogada Auxiliar de Investigación

Facultad de derecho, Universidad Libre, Bogotá.

Correo: [vanessa-3@hotmail.com](mailto:vanessa-3@hotmail.com)

**Javier Enrique Santander Diaz**

**Coordinador Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional**

Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.

Correo: [santander.javier@hotmail.com](mailto:santander.javier@hotmail.com)