

C-388-16

Sentencia C-388/16

FORMULA PARA LIQUIDAR EL VALOR DE CONTRIBUCION QUE DEBEN PAGAR POR UNA SOLA VEZ, QUIENES SON EXIMIDOS DE PRESTAR EL SERVICIO MILITAR Y NO ESTAN EXONERADOS DEL PAGO DE DICHA CUOTA DE COMPENSACION-No vulnera el principio de equidad tributaria

Le correspondió a la Corte Constitucional establecer si la fórmula empleada por la Ley 1184 de 2008 a efectos de liquidar la cuota de compensación militar a cargo del inscrito que no ingrese a prestar el servicio militar, vulnera el principio de equidad tributaria o compromete el mínimo vital de las personas que deben asumir dicho gravamen. La Corte arribó a las siguientes conclusiones. En primer lugar (i) la imposición de la cuota de compensación militar constituye una expresión válida de la potestad tributaria del Estado, en tanto tiene por objeto equilibrar las cargas entre los ciudadanos, en atención al desconocimiento de los principios de igualdad, justicia y equidad que se seguiría en caso de que solo unos contribuyeran al mantenimiento de la seguridad del Estado y otros estuvieran simplemente exonerados de ese deber. En segundo lugar (ii) la configuración de la base gravable de la cuota de compensación, así como la tarifa fijada, toma en cuenta elementos que, como el patrimonio y los ingresos mensuales, guardan relación directa con la cuantificación de los efectos específicos que se siguen (a) de emprender actividades productivas, (b) iniciar nuevos proyectos educativos o (c) no someterse a riesgos que impacten la integridad personal. En tercer lugar (iii) la regulación acusada prevé reglas que armonizan las finalidades de la contribución con el objetivo imperioso de asegurar a las personas condiciones mínimas de subsistencia.

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Contenido y alcance/COSA JUZGADA ABSOLUTA Y COSA JUZGADA RELATIVA-Diferencias

DETERMINACION DE BASE GRAVABLE DE LA CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Jurisprudencia constitucional

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Contenido

ESTADO SOCIAL DE DERECHO, DEBER DE TRIBUTACION Y COMPETENCIAS LEGISLATIVAS-
Fundamento/CLAUSULA DE ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Jurisprudencia
constitucional/SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Fundamento

DEBER DE SOLIDARIDAD DEL ESTADO-Alcance

INSTRUMENTOS DE INVERSION Y GASTO SOCIAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE
SOLIDARIDAD-Mecanismos a través de los cuales el Estado debe asegurar un nivel
adecuado de bienestar para sus habitantes

GASTO PUBLICO SOCIAL-Definición

PRINCIPIO DE ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Su realización presupone la obligación del pago
de tributos por los particulares

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO-Tiene como correlato necesario el deber de toda
persona de tributar

TRIBUTO-Mecanismo esencial para la financiación del gasto público

TRIBUTOS-Modalidades/IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Diferencias

MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Mandatos
constitucionales/MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-
Límites

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Concepto en un estado social de derecho está estrechamente
vinculado al del mínimo vital

CONTROL CONSTITUCIONAL DE NORMAS SOBRE AMNISTIAS Y SANEAMIENTOS EN MATERIA
TRIBUTARIA-Juicio estricto de proporcionalidad

EJERCICIO DE LA FACULTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Criterios
jurisprudenciales para determinar la afectación del derecho al mínimo vital

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Naturaleza jurídica y fórmula para definir su valor

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Carácter tributario/CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Carácter de contribución especial

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Exenciones

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Plazo para el pago

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Exclusión para personas en condición de debilidad económica

Referencia: Expediente D-11035

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1 (parcial) y 2 (parcial) de la Ley 1184 de 2008, “por la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones”

Actor: Carlos Felipe Rojas Flórez

Magistrado Ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., julio veintisiete (27) de dos mil dieciséis (2016).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución Política, el demandante solicita a la Corte declarar la inexequibilidad de los artículos 1º y 2º (parciales) de la Ley 1184 de 2008, “[p]or la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones”.

Mediante Auto del 15 de octubre de 2015, el Magistrado Sustanciador rechazó la demanda

por considerar que existía cosa juzgada constitucional, de conformidad con los artículos 243 de la Constitución Política y 6, inciso final, del Decreto 2067 de 1991. Sin embargo, el actor presentó recurso de súplica contra la providencia y, a través de Auto 527 de 12 de noviembre de 2015, la Sala Plena de la Corporación dispuso continuar con el examen correspondiente.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

A. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcriben los dos artículos inicialmente demandados, subrayados en los incisos y apartes acusados.

“LEY 1184 DE 2008

(febrero 29)

por la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 1°. La Cuota de Compensación Militar, es una contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual que debe pagar al Tesoro Nacional el inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado, según lo previsto en la Ley 48 de 1993 o normas que la modifiquen o adicionen.

La base gravable de esta contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual, está constituida por el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de la persona de quien este dependa económicamente, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúe la clasificación. Entiéndase por núcleo familiar para efectos de esta contribución, el conformado por el padre, la madre y el interesado, según el ordenamiento civil.

La cuota de compensación militar será liquidada así: El 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente a la fecha de la clasificación, más el 1% del patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de aquel de quien demuestre depender económicamente existentes al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la clasificación. El valor mínimo decretado como cuota de compensación militar en ningún caso podrá ser inferior al 60% del salario mínimo mensual legal vigente al momento de la clasificación.

Para efectos de liquidación de la Cuota de Compensación Militar, esta se dividirá proporcionalmente por cada hijo dependiente del núcleo familiar o de quien dependa económicamente el inscrito clasificado que no ingrese a filas, sin importar su condición de hombre o mujer. Esta liquidación se dividirá entre el número de hijos y hasta un máximo de tres hijos, incluyendo a quien define su situación militar, y siempre y cuando estos demuestren una de las siguientes condiciones:

1. Ser estudiantes hasta los 25 años.
2. Ser menores de edad.
3. Ser discapacitado y que dependa exclusivamente del núcleo familiar o de quien dependa el que no ingrese a filas y sea clasificado.

En ningún caso, podrán tenerse en cuenta para efectos de liquidación, los hijos casados, emancipados, que vivan en unión libre, profesionales o quienes tengan vínculos laborales.

Parágrafo 1°. Estos recursos serán recaudados directamente por el Ministerio de Defensa Nacional - Fondo de Defensa Nacional, se presupuestarán sin situación de fondos y se destinarán al desarrollo de los objetivos y funciones de la fuerza pública en cumplimiento de su misión constitucional.

Parágrafo 2°. En el evento en que el inscrito al momento de la clasificación sea mayor de 25 años, que no ingrese a filas y sea clasificado, la base gravable de esa contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual, está constituida por el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del interesado, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúa la clasificación. Para el caso de los

interesados que pertenezcan a los niveles 1, 2 o 3 del Sisbén se aplicará lo previsto en el artículo 6° de la presente ley.

Artículo 2°. Las personas que sean clasificadas de conformidad con las normas que reglamentan el servicio de reclutamiento y movilización, deberán presentarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al acto de clasificación, ante la respectiva autoridad de reclutamiento para la expedición y entrega del recibo que contiene la liquidación de la Cuota de Compensación Militar. Vencido este término sin que el clasificado efectúe la presentación, la autoridad de reclutamiento procederá a la expedición del recibo de liquidación de la Cuota de Compensación Militar y a su notificación, que se entenderá surtida con el envío del mismo a la dirección registrada en el formulario de inscripción, mediante correo certificado. Contra el acto que contiene la liquidación de la Cuota de Compensación Militar solo procede el recurso de reposición.

Parágrafo 1°. La Cuota de Compensación Militar liquidada se pagará dentro de los noventa (90) días siguientes a la fecha de ejecutoria del correspondiente recibo de liquidación; vencido este término sin que se efectúe el pago, deberá cancelar una suma adicional a título de sanción, equivalente al treinta por ciento (30%) del valor inicialmente liquidado.

Tanto la Cuota de Compensación Militar como la sanción, deben ser canceladas dentro de los sesenta (60) días subsiguientes.

La Cuota de Compensación Militar y la sanción, que no hubieren sido cancelados dentro del plazo señalado, podrán ser cobrados por jurisdicción coactiva, para lo cual servirá como título ejecutivo, la copia del recibo que contiene la obligación.

Parágrafo 2°. Previa certificación de las dependencias responsables de la administración del talento humano en las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policial, tendrán derecho a pagar el cincuenta por ciento (50%) de la cuota de compensación militar que les corresponda, sin que esta en todo caso sea inferior a la Cuota de Compensación Militar mínima de acuerdo con el inciso tercero del artículo 1° de la presente ley.

Parágrafo 3°. Igual procedimiento en cuanto al monto de la compensación descrita en el parágrafo anterior, se surtirá con los estudiantes de los colegios y academias militares y policiales que presten el servicio militar en modalidad especial durante los grados 9, 10, 11 y aprueben las tres fases de instrucción militar denominadas fase premilitar, primera militar y segunda militar, de acuerdo con el programa que sea elaborado por la Dirección de Instrucción y Entrenamiento del Comando del Ejército Nacional o la Dirección General de la Policía Nacional, quedando bajo banderas al hacer el juramento ante la bandera de guerra, obteniendo la tarjeta militar de reservista de primera clase. [...]"

B. LA DEMANDA[1]

El demandante considera que los fragmentos acusados contravienen los artículos 1, 2, 11, 42 y 98 de la Constitución.

1. Estima que el monto de la contribución que debe pagar quien no ingresa a filas, equivalente al 60% de lo devengado mensualmente (a la fecha de la clasificación), más el 1% del patrimonio líquido (a 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la clasificación), de su núcleo familiar o de la persona de quien dependa económicamente, es excesivamente elevado y vulnera el derecho al mínimo vital, deducible de los artículos 1 y 11 de la Carta. Ejemplifica que si los padres de una persona exonerada del servicio militar devengan en conjunto \$3.000.000 y tienen un patrimonio líquido de \$100.000.000, estarían obligados a una contribución de \$2.800.000, lo que es casi el total del ingreso que reciben mensualmente.

Agrega que en el supuesto del artículo 1º acusado, según el cual la cuota de compensación militar nunca podrá ser inferior al 60% del salario mínimo mensual, si lo devengado al mes por el núcleo familiar del interesado asciende a esta suma, el contribuyente deberá al tesoro nacional "el equivalente al TOTAL de los ingresos mensuales de su familia", y en los eventos en que se cuente con patrimonio líquido, la contribución se elevaría y tendría que sufragarse "más del equivalente al total de los ingresos de su núcleo familiar". En estas circunstancias, cuestiona el actor: "¿de qué vivirán (sic) personas... el mes que deban pagar el valor de la cuota de compensación militar?".

El demandante sustenta que en el ordenamiento jurídico se han reducido las limitaciones permitidas al salario mínimo legal mensual y, apoyado en jurisprudencia de esta Corte,

indica que dicho monto es inembargable y la única proporción que puede ser objeto de limitación es la quinta parte de aquello que exceda esa cantidad.

Considera que la circunstancia de que la contribución tome como base gravable el ingreso mensual y el patrimonio de los padres o de aquellas personas de quien depende económicamente el interesado, menoscaba el bienestar general de la familia, sus derechos y el mandato que obliga al Estado y la sociedad a su protección integral (art. 42 C. P.). Argumenta que las familias dependen del fruto de su trabajo, reflejado en los ingresos salariales mensuales, con lo que satisfacen las necesidades básicas y pueden llevar una vida en condiciones dignas.

La ley demandada haría que los ciudadanos se vean obligados a dejar de suplir dichos gastos mínimos para atender esa contribución “tan elevada y desproporcionada”. Infringiría, por ello, también el artículo 1º de la Carta, que define a Colombia como un Estado Social de Derecho, pues contravendría la obligación oficial de combatir las penurias económicas o sociales de la población y obliga a los ciudadanos a pagar tributos que atentan drásticamente contra su subsistencia. El menoscabo “flagrante” al mínimo vital se verifica, a juicio del actor, igualmente en el supuesto del parágrafo 2º del artículo 1 de la ley impugnada, del inscrito mayor de 25 años al momento de la clasificación, en el que se toma como base gravable sus propios ingresos y su patrimonio.

El demandante añade que si algunas de las personas que resulten clasificadas quisieran prestar el servicio militar con el objeto de no pagar el referido gravamen, “máxime en el caso de los inhábiles relativos y permanentes (a los que se refiere el literal «h» del artículo 28 de la Ley 48 de 1993)”, no podrían hacerlo por cuanto la ley y su condición física se los impediría, de manera que estarían necesariamente obligados a asumir la carga económica de la obligación.

2. En segundo lugar, el actor señala los artículos acusados de contrariar el principio del orden justo, consagrado en el artículo 2º de la Constitución, en razón de que no existiría correspondencia entre quien debe pagar la cuota de compensación militar, es decir, el clasificado que no se incorporará a filas, y el titular del patrimonio base de liquidación, que puede ser la familia o aquellos de quien el interesado dependa económicamente. Pese a que sea definida como una contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual, la

liquidación de ese tributo se establecería mediante “algo que no es propio de la individualidad del ciudadano”.

3. Por la razón anterior, el demandante asevera que los apartados legales infringen el artículo 98 de la Carta, que fija la edad para ejercer la ciudadanía en 18 años, por desconocer la independencia jurídica del sujeto y su capacidad plena para responder, al imponerle obligaciones a partir de un patrimonio que no es suyo y del cual tampoco puede disponer.

C. INTERVENCIONES

1. Intervenciones oficiales

a. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público[2] intervino para defender la constitucionalidad de la norma acusada. Luego de citar jurisprudencia de esta Corporación sobre los requisitos que debe cumplir la demanda de inconstitucionalidad, sostiene que el cargo por vulneración al mínimo vital incumple tales exigencias por cuanto no demuestra en qué sentido el precepto legal acusado infringe las disposiciones constitucionales que señala y se contrae a ser una afirmación en el sentido de que la fijación de una base gravable para la determinación de la cuota de compensación militar vulnera el citado mínimo.

En todo caso, considera que el actor desconoce que, según la propia Ley 1184 de 2008, en los eventos en que la cuota de compensación resulta gravosa frente a los ingresos del responsable directo, este puede ser eximido de pagarla si se encuentra afiliado al SISBEN, en los niveles 1, 2 y 3 y que, además, cuenta con noventa días para sufragar la correspondiente suma, plazo que, según el interviniente, es razonable a fin de obtener los recursos, efectuar el pago y regularizar su situación militar. Por ello, el legislador habría tenido en cuenta la capacidad contributiva subjetiva y real de los ciudadanos que deben asumir la contribución. La inconstitucionalidad señalada no se desprendería, así, del análisis de la disposición demandada en relación con la Constitución, sino que constituiría una consideración subjetiva del actor, sin apoyo legal ni jurisprudencial.

Por otra parte, el Ministerio sostuvo que la cuota de compensación militar no es una

contribución parafiscal en sentido estricto, sino que supone y se justifica en el beneficio recibido por quien es eximido del servicio militar. Mediante aquella el legislador habría pretendido equilibrar cargas entre los ciudadanos, dada la violación a los principios de igualdad, justicia y equidad que se seguiría de que solo unos contribuyeran al mantenimiento de la seguridad del Estado y otros estuvieran simplemente exonerados de ese deber. Así mismo, la regla que impide una contribución inferior al 60% del salario mínimo legal mensual vigente se enmarcaría en la libertad de configuración legislativa que tiene el Congreso para establecer bases gravables con límite inferiores, dentro de márgenes razonables.

b. Ministerio de Defensa Nacional

El Ministerio de Defensa Nacional[3] intervino para solicitar la declaratoria de exequibilidad de la disposición demandada.

Luego de ilustrar los fundamentos constitucionales del servicio militar obligatorio, el procedimiento para la incorporación a filas, para la clasificación de quienes serán eximidos de tomar las armas y la regulación sobre la cuota de compensación militar, aclara que esta última es una contribución especial en dinero, que se paga por una sola vez y su recaudo debe ser asegurado, incluso a través de normas coactivas. Esto, por cuanto está destinada al cumplimiento de obligaciones constitucionales de la fuerza pública, a través del Fondo para el mantenimiento de las tropas y otros imprevistos, el cual, pese a ser financiado mediante un presupuesto específico, desde el punto de vista fiscal requiere esos otros ingresos.

Afirma que el legislador atribuyó la obligación de la cuota de compensación al núcleo familiar del clasificado, en virtud del principio de solidaridad, dadas las condiciones económicas en que se encuentra la mayoría de las personas mayores de 18 y menores de 25 años, dedicadas a estudiar y sin recursos propios. En este sentido, considera que no le asiste razón al demandante cuando afirma que a aquellas se les priva de la posibilidad de contraer derechos y obligaciones. Esta idea supondría, a su juicio, confundir la independencia jurídica con la económica y, en consecuencia, ignorar que la primera tiene que ver con los derechos y obligaciones del joven como ciudadano, mientras la segunda con su situación financiera.

En criterio del Ministerio, la intención del legislador con el clasificado menor de 25 años fue sensata y, en lugar de restringirle derechos, pretendió protegerlo y liberarlo de una obligación que no está en condiciones de sufragar, por cuanto pese a la mayoría de edad, aún depende económicamente de su familia. Pone de manifiesto, así mismo, que la persona que se halle en el rango de los 18 y 25 años, si cuenta con independencia económica, debe asumir personalmente la contribución, conforme a lo indicado en la Sentencia C-600 de 2015.

Por otro lado, estima que el demandante se equivoca al considerar que el artículo impugnado es inequitativo por el hecho de tomar como referencia para la liquidación de la cuota, en un evento, los ingresos y patrimonio del interesado y, en el otro, los de su familia, según si el joven cuenta con más de 25 años o es mayor de edad pero no alcanza este número de años, aun cuando en ambos eventos la persona tiene la misma capacidad. Sustenta que luego de 25 años el Estado estima que hombres y mujeres han consolidado sus expectativas a nivel de educación superior, se han emancipado y cuentan con la capacidad, no solo para ejercer derechos, sino para asumir todo tipo de deberes y obligaciones, “por imposición del Estado o porque voluntariamente las ha adquirido”.

El Ministerio asevera que el demandante realiza interpretaciones subjetivas de la liquidación de la cuota de compensación y acerca de quiénes deben pagarla, sin prestar atención a lo indicado en la respectiva norma, en la reglamentación y en la providencia citada en el párrafo anterior y que, en especial, desconoce las variables para la liquidación y exoneración del tributo, por cuanto personas con limitaciones físicas, como aquellas a las que se refiere el actor, están eximidas del gravamen, previa valoración médica del servicio de reclutamiento y movilización.

En igual sentido, advierte que el artículo 6 de la Ley 1184 de 2008 prevé la exoneración de la contribución a los ciudadanos incluidos en el SISBEN, población indígena, jóvenes desacuartelados o retirados de filas que no hayan resultado aptos en el tercer examen médico y, así mismo, a quienes se encuentren en situación de pobreza extrema del programa Red-Unidos y a todos aquellos que hayan sido declarados en condición de adoptabilidad por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, conforme a la Sentencia C-586 de 2014.

Por último, pone de presente que en virtud de la Sentencia C-600 de 2015, existe cosa juzgada constitucional en cuanto a la efectiva certeza de la base gravable de la contribución y a que, en el caso de que el inscrito, clasificado, que no deba ingresar a filas, sea menor de 25 años, pero no dependa económicamente de su grupo familiar o un tercero, se tomarán como base, a efectos de la liquidación de la cuota, sus propios ingresos mensuales y su patrimonio líquido.

2. Intervenciones académicas

a. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario

El Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario[4] intervino para defender la constitucionalidad de los apartados impugnados.

Analiza algunas normas de la Constitución, relativas a deberes del ciudadano que fundamentarían la prestación del servicio militar y sostiene que esta obligación se enmarca en la prevalencia del interés general, en las justas prestaciones que la vida en comunidad exige a cada uno de sus miembros y en los beneficios sociales que se derivan de ello. De este modo, considera que las disposiciones objetadas suponen una compensación, pues mientras algunos jóvenes toman las armas durante un año, arriesgan sus vidas y posponen proyectos personales, laborales o educativos, quienes no prestan el servicio militar deben sufragar la contribución.

Con base en jurisprudencia constitucional, el interviniente distingue entre las dimensiones cualitativa y cuantitativa del mínimo vital y afirma que los enunciados demandados fijan una suma que, si bien podría considerarse alta para personas y familias de bajos ingresos, es en todo caso de carácter universal a cargo de quienes se hallan exentos de prestar el servicio militar, de cualquier clase social, lo que hace que el tributo sea “proporcional”.

En relación con el argumento de que las disposiciones toman como base para liquidar la cuota de compensación unos ingresos y el patrimonio de quien no es el obligado y, de esta forma, menoscaban su independencia jurídica, el interviniente afirma que “en sentencia de constitucionalidad de la misma normatividad”, aunque por razones diferentes, la Corte defendió la presunción legal del legislador, según la cual, los jóvenes entre 18 y 25 años aún no han culminado su ciclo de formación, no se han integrado al mercado de trabajo y se

encuentran bajo la dependencia económica de sus familias.

Con apoyo en el fallo, argumenta que, en razón de que dicho grupo poblacional no tendría capacidad de pago para asumir la contribución fiscal a la que viene obligado y es el núcleo familiar o aquellas personas de quien el interesado depende económicamente quienes lo harán, el legislador fija la base gravable a partir de los ingresos y el patrimonio de aquellos, en atención a su obligación legal o voluntariamente adquirida y al principio constitucional de solidaridad.

En lo relativo a que las personas inhábiles para prestar el servicio militar no tendrían una opción distinta a pagar la contribución, pues no podrán incorporarse a las filas dado que la ley se los impediría, considera que el demandante pasa por alto que el artículo 6 de la misma ley acusada establece varias hipótesis de exoneración de la cuota de compensación militar para quienes se encuentran en situaciones de desventaja, incluido el supuesto al que el actor hace referencia.

b. Universidad Libre

La Universidad Libre[5] intervino para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas. Señala que la Corte ya se pronunció y, en consecuencia, existe cosa juzgada constitucional respecto del artículo 1º de la Ley 1184 de 2008.

En relación con el párrafo 2º del artículo 2º de la misma ley, argumenta que los factores para liquidar la cuota de compensación militar deben estar relacionados única y exclusivamente con la persona inscrita que no ingresará a filas, pues es en quien recae la contribución, por lo cual resulta contrario a la igualdad tributaria que los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública, en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policial, solo deben pagar 50% de aquello que les correspondería.

A su juicio, los descendientes de los mencionados grupos no son una colectividad en situación de vulnerabilidad o en condición desfavorable frente al resto de la población, de manera que no se justifica la referida “amnistía tributaria” del 50% y se menoscaba el derecho a la igualdad. Esto, pese a que el actor no lo haya afirmado en la demanda.

c. Universidad Externado de Colombia

La Universidad Externado de Colombia[6] intervino para defender la constitucionalidad de las disposiciones acusadas.

El interviniente considera que los cargos son “poco profundos”, la demanda es difusa y no cumple con los requisitos de “argumentación, claridad y certeza”, exigidos por la jurisprudencia constitucional, pues solo “se basa... en demostrar el elevado costo de la cuota de compensación militar, pero no demuestra de forma efectiva la trasgresión de la Carta”, de manera que se configuraría ineptitud sustantiva de la demanda.

En todo caso, plantea que el problema jurídico que debe resolverse es si las normas objetadas contravienen los artículos 1, 2, 11, 42 y 98 de la Carta, al establecer una cuota de compensación militar excesiva y sin justificación. En desarrollo de su intervención, cita la Sentencia C-600 de 2015 y sostiene que la referida contribución es una forma de promover la igualdad y reestablecer el equilibrio en las cargas públicas, en concreto, la de prestar el servicio militar.

Subraya que en dicha providencia la Corte encontró la cuota de compensación como una legítima expresión de la potestad del legislador para establecer tributos, pese a que “matizó” el elemento de la equidad tributaria a la hora de calcular el impuesto para las personas entre 18 y 25 años, según si son, o no, económicamente dependientes de sus padres. Por las razones indicadas, considera que las normas objeto de control son válidas a la luz de la Constitución.

d. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario[7] remitió el concepto aprobado por el Consejo Directivo de la Entidad, en el cual se defiende la constitucionalidad de las disposiciones acusadas.

En el referido documento, se retoma la jurisprudencia de esta Corte sobre la doctrina del mínimo vital y se sostiene que este se encuentra referido, más que a una suma específica o al salario mínimo, a un elemento cualitativo, a la existencia digna de la persona y se traduce en la prohibición de establecer impuestos confiscatorios, derivada del derecho a la

propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias.

Puesto de presente lo anterior, el Instituto considera que si bien la cuota de compensación puede resultar alta en un periodo mensual, individualmente considerado no tiene la capacidad para “destruir la fuente de riqueza o de trabajo, del grupo familiar o del inscrito que sea económicamente independiente”. Así mismo, la ley acusada protegería, a través de la exención, a ciertas personas que resultarían afectadas con la obligación tributaria, como los afiliados al SISBEN, niveles 1, 2 y 3, los indígenas, soldados desacuartelados con fundamento en el tercer examen médico, limitados físicos y psíquicos o neuro-sensoriales con afecciones permanentes y graves, no susceptibles de recuperación. Además, el Instituto afirma que la regulación en cuestión contempla un plazo de 90 días para sufragar la contribución y es permitida cualquier forma de pago prevista en la ley.

La Entidad concluye, así, que las disposiciones impugnadas no violan ninguna disposición constitucional y, por el contrario, se soportan en el deber de financiar los gastos e inversiones del Estado, conforme al numeral 9 del artículo 95 de la propia Carta.

Adjunto al concepto aprobado por el Consejo Directivo de la institución, se remitió un salvamento de voto suscrito por cinco miembros de la Colegiatura, quienes, por el contrario, consideran que las disposiciones demandadas contrarían la Carta Política. Los miembros disidentes cuestionan si las disposiciones impugnadas violan el principio de progresividad tributaria consagrado en el artículo 363 ídem, puesto que el gravamen establecido en la ley es fijo e igual para todos los que deben pagarlo, independientemente de si tienen bajos o altos salarios y al margen del patrimonio. Señalan que la exención del tributo por razón de pertenencia al SISBEN solo alcanza una parte del numeroso grupo de contribuyentes, dentro del cual todavía se encuentran familias con niveles económicos diferentes.

En segundo lugar, la minoría sostiene que la cuota de compensación militar objetada desconoce el principio de equidad y capacidad contributiva, pues no consulta las posibilidades económicas del obligado ni tampoco la de sus padres. Argumenta que el 60% de los ingresos del núcleo familiar de un mes equivale al 5% de todos los ingresos del año del padre, la madre y el hijo y que, según las normas acusadas, la base gravable es igual al total de ingresos mensuales, es decir, de ingresos brutos, sin ninguna depuración ni deducción obligatoria y sin tener en cuenta los gastos mínimos de subsistencia, por lo

cual, la norma desatiende la capacidad económica de los destinatarios, dado que supone que más de la mitad del ingreso de un mes se puede destinar al tributo.

En armonía con lo anterior, los miembros del Consejo Directivo del Instituto que se apartan del concepto de la mayoría hacen un paralelo entre la contribución fijada por la ley y otros tributos que se aplican sobre ingresos brutos, los cuales, argumentan, suelen tener tarifas bajas, como el impuesto de industria y comercio (ICA), que es en promedio igual a 1%. La cuota de compensación militar, de 60%, afirman, es cinco veces más alta que el ICA de todo un año, más elevada que el impuesto sobre la renta, fijado en tarifas escalonadas de 0% y 19%, 28% y 33% sobre la renta líquida, es decir, sobre lo recibido, debidamente depurado de costos, gastos y rentas exentas.

Agregan que al 60% de los ingresos, la norma acusada añade el 1% del patrimonio líquido de padre, madre e hijo, que estaría conformado por las rentas ahorradas, sometidas a otros impuestos al momento de su obtención. Este patrimonio podría estar representado, en todo o en parte, en la casa de habitación de la familia y, sin embargo, advierten, la ley no contempla ninguna exención, por ejemplo, para la vivienda familiar ni para los bienes improductivos, de modo que sobrepasaría la capacidad contributiva de los bachilleres obligados a definir su situación militar.

Así, consideran que la compensación por quienes no tienen que incorporarse a filas debería ser asumida no solamente por los varones bachilleres y sus familias sino, de manera equitativa, por toda la población del país, “pues todos nos beneficiamos de ello”.

Por último, afirman que el tributo afecta manifiestamente las condiciones económicas que permiten a la familia satisfacer los requerimientos básicos indispensables para garantizar la digna subsistencia de sus miembros. Refieren que el mínimo vital, reconocido por la jurisprudencia constitucional como un derecho fundamental, obliga al legislador a considerar las diferentes situaciones en las que, no solo cada persona sino también la familia, se ve perjudicada por una contribución con tarifas proporcionales planas y fijas para un grupo numeroso y heterogéneo de contribuyentes, que compromete los recursos destinados a la manutención y desatiende los principios de progresividad y equidad.

e. Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia[8] solicita que se declare exequible el “segmento demandado”.

Luego de retomar la doctrina constitucional sobre el mínimo vital, la Academia afirma que el tope por debajo del cual no puede ser liquidada la contribución, fijado por el parágrafo 2º del artículo 2º de la Ley objetada, es idóneo para asegurar la eficiencia del recaudo de la referida cuota y, así mismo, se acompasa con el deber que tienen las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los criterios de justicia y equidad.

Argumenta que el enunciado normativo se refiere a los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policial, quienes no necesariamente perciben un salario legal mensual vigente. Afirma, sin embargo, que si aquellos llegaren a devengar ese monto, la cuota de compensación militar mínima sería una carga soportable, en la medida en que el sujeto pasivo puede acudir a un crédito bancario o extrabancario, como cuando se desean obtener determinados bienes para la familia.

En las hipótesis de personas de bajos o nulos ingresos, el académico resalta que, según la Ley 1184 de 2008, ellas quedan exentas de la cuota de compensación militar si demuestran pertenecer a los niveles 1, 2 o 3 del SISBEN, mediante certificado o carné expedido por la autoridad competente. En estos términos, la disposición no se opondría a los mandatos constitucionales indicados por el actor, ya que, mientras al Estado corresponde garantizar un conjunto de derechos a los ciudadanos, estos deben asumir cargas, dentro de las cuales se encuentran los tributos destinados al sostenimiento de la Fuerza Pública, cuya finalidad reside en la defensa de la soberanía, la independencia y el orden constitucional, entre otros.

f. Universidad de Ibagué

La Universidad de Ibagué[9] intervino para solicitar la declaratoria de exequibilidad de la norma acusada.

Luego de sintetizar los argumentos de la demanda y algunos artículos de la ley, señala que el problema jurídico que debe resolverse es si la cuota de compensación militar, igual o

mayor al 60% de un salario mínimo legal mensual vigente, a cargo de los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policial, infringe el derecho al mínimo vital, el derecho a la vida, el principio constitucional del orden justo, los derechos de la familia como núcleo fundamental de la sociedad y el derecho a ejercer la ciudadanía.

El interviniente afirma que, según el parágrafo 1º del artículo 2 de la Ley 1184 de 2008, la referida cuota debe ser cancelada en un plazo máximo de 90 días, tiempo que, a su juicio, “posibilita un ahorro de los ingresos mensuales (el cual no superaría la quinta parte del salario) y el consiguiente cumplimiento de la obligación en el término establecido”. Refiere que el actor omitió tener en cuenta que la misma ley previó ciertas situaciones para otorgar un trato diferencial positivo a personas en situación de vulnerabilidad y eximir las de pagar la contribución, en razón de su falta de capacidad económica.

Además de las mencionadas exenciones legales, de los afiliados al SISBEN en niveles 1, 2 y 3, indígenas, soldados desacuartelados por motivos médicos y personas inhábiles en virtud de situaciones físicas, psíquicas o neuro-sensoriales, sostiene que, como se indicó en la Sentencia C-600 de 2015, tampoco quienes se encuentren vinculados a la Red de Protección Social para la Superación de la Pobreza Extrema y los inscritos en el Registro Único de Población Desplazada están obligados a la contribución. Así mismo, conforme a la Sentencia C-586 de 2014, lo propio ocurriría con las personas que se encuentran bajo el cuidado del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Por lo anterior, considera que el eventual compromiso al mínimo vital y al orden justo que podía comportar el enunciado acusado ya fue previsto en las mencionadas causales de exención de pago, que implican un trato diferencial positivo, de manera que la norma sería compatible con la Constitución.

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

En cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución Política, mediante concepto 006055 de 9 de febrero de 2016, el Procurador General de la Nación solicitó a la Corte declararse inhibida para pronunciarse de fondo sobre el parágrafo 2º del artículo 2º de la Ley 1184 de 2008, por configurarse ineptitud sustantiva de la demanda.

Luego de reseñar el trámite que siguió la acción de inconstitucionalidad, debido a su rechazo inicial y posterior admisión, el jefe del Ministerio Público considera que la totalidad de la demanda se dirigió contra el artículo 1º de la Ley 1184 de 2008, pues a pesar de que formalmente hace alusión al artículo 2º de la misma ley, las acusaciones no lo involucran, ni directa ni indirectamente, ni pueden trasladársele de forma mecánica, además de que la misma disposición es “incongruente” con los cargos. En este sentido, estima que el actor debió formular la impugnación teniendo en cuenta “la totalidad del contexto normativo” del artículo 2º, que consagra una regulación especial, con unos determinados beneficios de la cuota de compensación militar, a favor de los hijos de miembros de la Fuerza Pública.

Por lo anterior, en opinión de la Vista Fiscal, los cargos carecen de claridad debido a la ausencia total de argumentos específicos contra el artículo 2º objetado. Ni desde el punto de vista de la forma en que fue presentada la demanda ni con base en el principio pro actione resultaba procedente, a su entender, que la Corte concediera parcialmente el recurso de súplica, para que se conociera la demanda presentada, contra la totalidad del párrafo 2º del artículo 2º de la mencionada ley, “por ausencia absoluta de cargos contra ese apartado normativo”.

El Procurador señala, así mismo, que la orden de la Sala, de examinar la totalidad del contenido no demandado del párrafo 2º del artículo 2º de la ley 1184 de 2008 era innecesaria debido a que este hace reenvío a lo dispuesto en el artículo 1º de la misma ley, para efectos de la liquidación de la cuota de compensación militar de los ciudadanos exonerados de ingresar a filas, hijos de miembros de la Fuerza pública, con vinculación nominal permanente con ella.

Así, concluye que no es procedente la activación de la jurisdicción constitucional y la emisión un pronunciamiento de fondo respecto del artículo 2º de la Ley 1184 de 2008, por ausencia de los presupuestos procesales pertinentes, dada la falta de claridad de los argumentos contenidos en la demanda.

II. CONSIDERACIONES

A. COMPETENCIA

1. La Corte Constitucional es competente para resolver la demanda de la referencia, en los términos del artículo 241-4 C.P., puesto que se trata de la acción pública de inconstitucionalidad contra disposiciones contenida en una ley de la República.

B. CUESTIÓN PREVIA

Existencia de cosa juzgada constitucional[10]

2. De conformidad con los artículos 243 C. P., 46 y 48 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia y 22 del Decreto 2067 de 1991, los fallos que la Corte Constitucional dicta en ejercicio del control jurisdiccional, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional y ninguna autoridad puede reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.

Lo anterior trae como consecuencia, según ha sido reiterado, que las decisiones adoptadas por esta Corporación, en cumplimiento de su función de garantizar la integridad y la supremacía de la Carta, adquieren valor jurídico o fuerza vinculante y se tornan definitivas, incontrovertibles e inmutables y con efectos erga omnes[11]. Son de obligatorio cumplimiento y sujetan la actuación de autoridades judiciales y administrativas y del legislador, pues las normas retiradas del sistema jurídico no pueden ser aplicadas, ni nuevamente creadas, mientras permanezcan las prescripciones constitucionales con base en las cuales las primeras perdieron vigencia.

3. A partir de lo indicado, la jurisprudencia constitucional ha distinguido y conceptualizado varios fenómenos que se presentan alrededor del alcance de las diversas decisiones de control constitucional adoptadas por la Corte en diversos casos. Se ha desarrollado, así, un amplio conjunto de tipos de cosa juzgada. Por lo que aquí interesa, la Corte ha distinguido entre la cosa juzgada absoluta y la cosa juzgada relativa.

La cosa juzgada absoluta tiene lugar cuando, en aplicación del principio de unidad constitucional y el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, se infiere que la norma legal sometida a control constitucional ha sido confrontada con todo el articulado de la Constitución, de manera que su compatibilidad con la Carta ha sido definitivamente

decidida y no puede promoverse un nuevo juicio de ese carácter. Esto ocurre, según la Corte, en los supuestos en que, con independencia de los cargos expresamente estudiados, el fallo no limitó el alcance de lo juzgado y se entiende, en consecuencia, que llevó a cabo una comparación de la disposición impugnada con toda la Carta[12].

4. La cosa juzgada constitucional de carácter relativo, por consiguiente, únicamente impide a la Corte conocer de fondo cargos de inconstitucionalidad, en el supuesto de que antes ya hayan sido planteados contra la misma norma que luego se pretende impugnar. El debate suscitado y decidido en esa ocasión no es susceptible de ser reabierto. En contraste, todos los demás argumentos dirigidos a cuestionar la validez constitucional de la norma juzgada precedentemente deberán ser examinados, puesto que formulan una nueva duda de inconstitucionalidad, basada en un razonamiento jurídico diferente.

5. En el presente caso, el demandante acusó de inconstitucionales los artículos 1 y 2 (parciales) de la Ley 1184 de 2008. En esencia, la impugnación, de un lado, versa sobre el monto de la cuota de compensación militar establecida en el artículo 1º y, en relación con este, en un apartado del párrafo segundo del artículo 2; y de otro lado, censura que, si bien la carga recae en la persona exonerada del servicio militar, la base gravable está constituida por el total de los ingresos y el patrimonio líquido de su núcleo familiar o de aquellos de quienes el clasificado dependa económicamente, según lo indicado en los restantes fragmentos demandados.

En relación con lo primero, plantea un cargo. Según el actor, el 60% de los ingresos mensuales, más el 1% del patrimonio, en los dos casos del núcleo familiar del joven clasificado o de quien este dependa económicamente, es una cuantía exagerada que comporta una vulneración al mínimo vital de la familia, al mandato de su protección integral por parte del Estado y a la obligación oficial de combatir las penurias económicas de la población, máxime en los casos en que el eximido por inhabilidad, así quisiera prestar el servicio para evitar el pago de la contribución, no puede por cuanto la ley y su condición física se lo impedirían.

En relación con lo segundo, el demandante formula dos cargos, aunque estrechamente relacionados. En su criterio, establecer el monto de la cuota de compensación militar con base en indicadores de capacidad económica de personas diferentes al afectado: (i)

menoscaba su capacidad e independencia jurídicas y (ii) desconoce el fin estatal de asegurar la vigencia de un orden justo. Esto por cuanto, a juicio del actor, el hecho de que el joven sea dependiente económico no es suficiente motivo para obligarlo a pagar montos por los cuales no puede responder, ni para que la base gravable del tributo se determine con base en ingresos y patrimonios que no son suyos.

6. En el auto mediante el cual se resolvió la súplica presentada contra el rechazo de la demanda, la Sala indicó que, si bien los argumentos formulados en este caso contra los apartados acusados giraban en torno a aspectos que ya fueron analizados en la Sentencia C-600 de 2015, debido a que ahora se atacaba también el parágrafo 2º del artículo 2 de la Ley 1184 de 2008, en relación con el cual los citados argumentos no habían sido examinados en el fallo anterior, procedía evaluarlos ahora respecto de esa norma, por lo cual revocó la decisión recurrida y dispuso continuar con el trámite. Como consecuencia, en cumplimiento de la providencia, el Magistrado Sustanciador procedió a admitir la demanda en los términos indicados.

7. En la Sentencia C-600 de 2015, efectivamente, la Corte resolvió una demanda contra la cuota de compensación militar contenida en el artículo 1 de la citada ley. Los cargos formulados y resueltos en esa ocasión fueron tres. En tanto la base gravable de la cuota de compensación de los mayores de edad, pero con menos de 25 años, se determinaba a partir de los ingresos y el patrimonio de su núcleo familiar, a juicio del actor el legislador desconocía los principios de equidad, justicia y progresividad, por cuanto la obligación tenía efectos confiscatorios y excedería la capacidad de pago del afectado. Desde otra perspectiva, estimaba que la ley lesionaba el principio de igualdad pues, mientras para ese grupo de personas se tomaba como base gravable los ingresos de su grupo familiar, en el caso de los mayores de 25 años los ingresos y el patrimonio que conformaban la base gravable estaban constituidos por los recursos propios del obligado.

Por último, se acusaba la disposición que contenía la citada cuota de violar el principio de legalidad tributaria, en su componente de certeza, en razón de que en los apartados que la regulaban no era claro si los ingresos familiares que conformaban la base gravable eran netos o ingresos brutos. Respecto a los dos primeros cargos, la Corte resolvió declarar exequible los apartes demandados que contenían la obligación, en el entendido de que para el inscrito y clasificado que no dependa económicamente de su grupo familiar debe tomarse

en cuenta como base de la contribución el total de sus ingresos mensuales y su patrimonio líquido. En relación con el último, consideró que la aparente indeterminación podía ser superada y definió, con base en una lectura integral del artículo, que los ingresos a tenerse en cuenta debían ser los ingresos netos.

8. Resulta relevante destacar que al examinar el primer cargo en dicha oportunidad, la Corte dio respuesta negativa al problema de si la determinación de la base gravable, en el caso del mayor de edad con menos de 25 años, a partir de indicadores económicos de capacidad económica de su grupo familiar o de quien dependiera económicamente, vulneraba la equidad, la justicia y la progresividad. A este respecto sostuvo que ese supuesto regulado por el legislador comportaba no solo que el joven se encontraba en el citado rango de edad sino, además, que era dependiente económico de su familia o de un tercero, pese a su mayoría de edad.

El fallo subrayó que, no obstante la ley se refería solo a la edad y no a la otra condición de aplicación de la norma, el legislador incorporó una presunción de dependencia económica de la que igualmente se ha valido en otros ámbitos de la legislación, para efectos de extender beneficios a la población comprendida entre los 18 y los 25 años, al asumir que quienes se encuentran dentro de esta franja son jóvenes que no han culminado su ciclo de formación ni se han integrado al mercado de trabajo, sino que aún se encuentran bajo la dependencia económica de sus familias.

Según la Corte, la referida presunción de dependencia económica implica asumir, así mismo, que las personas entre dichas edades no cuentan con medios económicos para afrontar el pago de la contribución fiscal a la que vienen obligados al ser clasificados y que son los padres o, en su defecto, la persona de quien dependen económicamente, quienes asumirán el tributo. Pero además, la presunción, en concepto de la Sala Plena, busca y efectivamente es apta para alcanzar una finalidad constitucionalmente importante, consistente en garantizar la eficiencia del recaudo del gravamen, que constituye uno de los componentes de la justicia tributaria.

Puesto que los jóvenes menores de 25 años en situación de dependencia económica carecen, por tal circunstancia, de recursos propios suficientes para sufragar su manutención y, por extensión, el pago de obligaciones tributarias, la Corte consideró que la definición

del monto de la obligación con arreglo solo a los recursos de aquellos podría comprometer la posibilidad de hacer efectivo el pago de la mencionada contribución, por cuanto esto último implicaría la ausencia de recursos susceptibles de ser gravados, de ahí que la medida se fuera constitucionalmente justificada para el caso de las personas en dicha situación.

9. En los anteriores términos, si se confrontan los cargos propuestos en la anterior oportunidad, aunados a la fundamentación de la respectiva sentencia que los resolvió, con los tres cargos formulados en el presente juicio de constitucionalidad, la Sala encuentra que existe cosa juzgada respecto de dos de las tres acusaciones que ahora se plantean.

Tanto en la demanda decidida en la Sentencia C-600 de 2015, como en la que hoy conoce la Corte, se ataca la conformación de la base gravable para liquidar la cuota de compensación militar regulada en el artículo 1º de la Ley 1184 de 2008, a partir de los ingresos y el patrimonio cuyos titulares son personas diferentes al obligado.

En el presente proceso, el actor sostiene que dicha obligación, pese a ser individual, se determina con arreglo a “algo que no es propio de la individualidad del ciudadano”. Por esta razón, el legislador desconocería (i) el principio constitucional del orden justo y (ii) la capacidad jurídica para contraer obligaciones del clasificado, adquirida al alcanzarse la mayoría de edad, dado que el hecho de que el joven sea dependiente económico no sería suficiente motivo para obligarlo a pagar montos por los cuales no puede responder, ni para que la base gravable del tributo se determine con base en ingresos y patrimonios que no son suyos.

Como se observó en los párrafos precedentes, estas objeciones fueron implícitamente resueltas en el fallo anterior. Pese a que en la formulación inicial del cargo en la demanda precedente no se señalaron como desconocidas las normas que ahora se indican, al analizar la impugnación, la Corte puso de manifiesto que la norma censurada también hoy tiene el sentido de fijar una mera presunción legal de dependencia económica para hacer partícipes de beneficios y lograr eficiencia en los recaudos tributarios de personas entre los 18 y los 25 años, quienes, se asume, no han finalizado su formación académica ni se han integrado al ámbito laboral. Conforme a este entendido, se consideró que la medida adoptada por el legislador tenía pleno respaldo constitucional.

En este orden de ideas, la Sala constata la configuración de la cosa juzgada constitucional en relación con los dos citados cargos.

10. En lo que hace relación al cargo dirigido contra la tarifa de la cuota de compensación militar prevista específicamente en el artículo 1º y, en relación con este, en el párrafo 2º del artículo 2º, en el fragmento acusado, ni en la Sentencia C-600 de 2015 ni en otro fallo, la Corte ha emitido pronunciamiento alguno. Según el actor, debido a su exagerado valor, el referido monto de la cuota de compensación desconocería el mínimo vital de la familia y el mandato de su protección integral por parte del Estado, argumento cuyo mérito no ha sido aún evaluado por la Corte, por lo cual no existe cosa juzgada al respecto y deberá emitirse decisión de fondo.

C. PROBLEMA JURÍDICO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

11. De las consideraciones precedentes, a la Corte Constitucional le corresponde establecer, en esta oportunidad, si la fórmula empleada por la Ley 1184 de 2008 a efectos de liquidar la cuota de compensación militar a cargo del inscrito que no ingrese a prestar el servicio militar, vulnera el principio de equidad tributaria o compromete el mínimo vital de las personas que deben asumir dicho gravamen.

12. Con el propósito de dar respuesta al problema constitucional referido, se seguirá el siguiente orden. En primer lugar, la Corte precisará el alcance de la competencia del legislador en materia tributaria estableciendo, para el efecto, la relación existente entre la cláusula de Estado Social, el deber de tributación y la libertad de configuración del legislador. En particular, la Corte se referirá al concepto de Estado Social de Derecho, al principio de solidaridad que lo inspira, la protección al mínimo vital y su relación con el deber de contribuir a su financiamiento a través de la tributación (Sección D). Seguidamente caracterizará la cuota de compensación militar con fundamento en lo dispuesto en la Ley cuestionada y lo que sobre el particular ha indicado este Tribunal (Sección E). Finalmente, establecerá si la regulación acusada y que se ocupa de disciplinar el alcance de la obligación de pagar la cuota de compensación militar, definiendo su fórmula de liquidación, resulta compatible con los mandatos de equidad tributaria y respeto al mínimo vital en materia tributaria (Sección F).

D. ESTADO SOCIAL DE DERECHO, DEBER DE TRIBUTACIÓN Y COMPETENCIAS

LEGISLATIVAS

13. La noción de Estado Social de Derecho, inspiradora y base fundamental de la Constitución de 1991, se construye a partir de la idea de que el Estado, lejos de ser un espectador pasivo del desarrollo de la sociedad, trabaja activamente para hacer realidad la dignidad de las personas y la igualdad material de los asociados[15], a través de la garantía de los derechos fundamentales[16], la intervención del Estado en la economía, y la exigencia del cumplimiento de los deberes constitucionales. Sobre la cláusula de Estado Social ha indicado la Corte:

Conforme a ello, en el Estado Social de Derecho la labor de las autoridades no se agota en la imposición del orden y la abstención respecto de la realización de iniciativas individuales, sino que tiene en cuenta un escenario de contribución colectiva y, en esa medida, el reconocimiento de que la ciudadanía también debe concurrir al aseguramiento de unos mínimos de bienestar que permitan a los asociados la efectiva realización de sus derechos fundamentales[18]. Este propósito impone dos mandatos primordiales, que en la idea clásica e individualista del Estado no tenían la preponderancia de la que ahora gozan, como son la eficacia del principio de solidaridad[19] y la necesidad de asegurar unas condiciones mínimas de existencia.

14. Respecto del principio de solidaridad, se reconoce que compromete tanto al Estado, que en desarrollo del mismo deberá “prestar asistencia y protección a quienes se encuentren en circunstancias de inferioridad, bien de manera indirecta, a través de la inversión en el gasto social, o bien de manera directa, adoptando medidas en favor de aquellas personas que por razones económicas, físicas o mentales, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta”[20], como a los particulares, “de quienes dicho deber es exigible en los términos de la ley, y de manera excepcional, sin mediación legislativa, cuando su desconocimiento comporta la violación de un derecho fundamental”[21].

15. Es necesario destacar que desde la perspectiva del principio de solidaridad resultan indispensables los instrumentos de inversión y gasto sociales, como mecanismos a través de los cuales el Estado debe asegurar un nivel adecuado de bienestar para sus habitantes. Respecto de estos instrumentos, ha de tenerse en cuenta que son erogaciones del Estado

“cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población [...]”[22]. Sobre el particular ha dicho la jurisprudencia:

“[E]l gasto público social es una designación presupuestal forzosa, de raigambre constitucional, que busca garantizar la financiación de los mínimos materiales mencionados. Esta naturaleza se hace evidente al analizar el contenido del artículo 350 C.P., que ordena que dentro de la ley de apropiaciones se prevea un componente denominado gasto público social, el cual (i) tiene prioridad sobre cualquier otra asignación, salvo en los casos de guerra exterior o por razones de seguridad nacional; (ii) debe distribuirse de manera territorial y a partir del análisis sobre el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población y la eficiencia fiscal y administrativa, conforme la ley. Esta misma condición es reafirmada por el artículo 366 C.P., en tanto prevé que el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades esenciales del Estado. Por ende, el objetivo fundamental de la actividad estatal, en cuanto a su finalidad social, es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. Con el fin de cumplir esa misión, la norma constitucional reitera que en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación”.

Ahora bien, como toda expensa del Estado, el gasto público social debe ser financiado y resulta claro que para ello la fuente principal de los recursos se encontrará en ingresos provenientes del ejercicio de la facultad de imposición de tributos[23]. En este escenario, a pesar de que el obligado a ejecutar el gasto público social es el Estado, los verdaderos responsables de aportar lo necesario para financiarlo son los ciudadanos. Esto conduce a un desarrollo especialmente importante del principio de solidaridad que impregna la idea del sistema tributario, y que implica que es el pueblo, a través de su aporte colectivo, el que financia, entre otras, las medidas necesarias para la realización de la igualdad y el aseguramiento de un nivel adecuado de bienestar. La idea de la autofinanciación de estas medidas de inversión social, parte del reconocimiento de que el individuo aislado no podrá alcanzar un nivel de prosperidad y tranquilidad comparable a aquel que obtendría si es la sociedad en su conjunto, la que actúa y contribuye a la realización de los fines del Estado.

Es en este contexto en el que cobra especial sentido el numeral 9 del artículo 95 Constitucional, cuando dispone que dentro de los deberes de los miembros de la comunidad nacional se encuentra aquel de “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Esta disposición alude entonces a la obligación irrenunciable de todos los ciudadanos, con capacidad contributiva, de concurrir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, lo que incluye el gasto social. La contribución de todas las personas que estén en capacidad de aportar a este importante propósito, resulta fundamental para garantizar a todos, condiciones adecuadas que les permitan la efectiva realización de sus derechos fundamentales y, en particular, que hagan posible vivir bien, vivir como se quiera y vivir sin humillaciones. Al respecto, ha dicho la jurisprudencia:

“[L]a efectiva realización del principio de Estado Social de Derecho presupone la obligación del pago de tributos por parte de los particulares. Tal conclusión se desprende del principio de solidaridad (artículo 1 C.P.) y del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95 inciso 3 numeral 9 C.P.). Es precisamente en el contexto de toma de decisiones macroeconómicas y sociales que los distintos sectores de la población, en virtud del principio de solidaridad, asumen cargas públicas razonables para permitir que sectores excluidos puedan progresivamente ser incorporados al goce de los beneficios del progreso, lo cual sólo se puede lograr mediante la conciencia creciente de la necesidad de cooperar y actuar mancomunadamente para mejorar la calidad de vida de todos los colombianos y superar gradualmente las desigualdades presentes”[24].

En desarrollo del principio de solidaridad, aquellos que tengan capacidad contributiva deberán tributar cuando el legislador, en desarrollo de su función de representante del pueblo y de las facultades que la Constitución le confiere al respecto, determine la creación de un impuesto, tasa o contribución, como se analizará más adelante.

16. Ahora bien, un segundo mandato derivado del esquema del Estado Social de Derecho, consiste en la garantía respecto de unas “condiciones materiales mínimas de existencia”[25], o un mínimo de condiciones para la seguridad material, lo que supone “esforzarse en la construcción de las condiciones indispensables para asegurar a todos los habitantes del país una vida digna dentro de las posibilidades económicas que estén a su

alcance. El fin de potenciar las capacidades de la persona requiere de las autoridades actuar efectivamente para mantener o mejorar el nivel de vida, el cual incluye la alimentación, la vivienda, la seguridad social y los escasos medios dinerarios para desenvolverse en sociedad”[26].

La importancia de la garantía del mínimo vital, adscrita directamente a la cláusula de Estado Social de Derecho, se traduce en el deber de realizar el contenido de los derechos económicos, sociales y culturales, además de los derechos de libertad, a través de acciones concretas de las autoridades públicas. Respecto de los derechos económicos, sociales y culturales, el deber del Estado se concreta en realizarlos de manera progresiva, para lo cual el Estado no puede limitarse a elevar proclamas, “sino que tiene que tomar las medidas conducentes para hacerlos efectivos”[27] de la manera más rápida y eficaz posible, lo que acarrea también la destinación de recursos a la satisfacción de mínimos en educación, seguridad social y otros muchos aspectos que permiten llevar una vida digna. Al respecto, la jurisprudencia ha manifestado:

“La interpretación sistemática del principio fundamental del Estado Social de Derecho y de los preceptos constitucionales que lo concretan, permite concluir que dicho principio abarca, sin caer en el paternalismo o en el asistencialismo, contenidos tanto de participación en la prosperidad general, de seguridad frente a los riesgos de la vida en sociedad, de equiparación de oportunidades como de compensación o distribución de cargas. Por la concepción material de la igualdad, el grado y tipo de protección requerido varía entre situaciones diferentes, cuando se trata de distribuir y asignar recursos escasos en un contexto en el que existen objetivamente necesidades insatisfechas que el Estado debe prioritariamente atender”[28].

Resulta importante indicar que el aseguramiento del mínimo vital y la satisfacción de los derechos constitucionales, supone, como se explicó antes, la realización de un gasto público social, y con ello, la necesidad de recaudar de aquellos que tienen capacidad contributiva, lo necesario para asegurar a todos condiciones mínimas de existencia. Así, quien se encuentre en posibilidad de contribuir deberá hacerlo en las condiciones que defina el legislador. Surge entonces la obligación para la sociedad de asegurar a aquellos más desprotegidos, a aquellos que no tienen nada, un mínimo de condiciones para la seguridad material, y progresivamente, ir adoptando medidas que favorezcan la

consecución del nivel más alto posible de bienestar social, siempre en la búsqueda de realizar en la mayor medida posible el principio-derecho a la igualdad y la cláusula de erradicación de injusticias presentes que se adscribe el artículo 13 de la Carta:

“El principio y derecho fundamental a la igualdad –en sus múltiples manifestaciones, incluyendo la igualdad de oportunidades, la igualdad real y efectiva o las acciones afirmativas a favor de grupos discriminados o marginados y de personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta (artículo 13, C.P.)–, representa la garantía más tangible del Estado Social de derecho para el individuo o para grupos de personas expuestos a sufrir un deterioro de sus condiciones de vida como sujetos de una sociedad democrática –donde todas las personas merecen la misma consideración y respeto en cuanto seres humanos. Es a partir precisamente del artículo 13, en concordancia con los artículos 1, 2, 11 y 85 de la Constitución que la jurisprudencia constitucional ha reconocido desde un principio el derecho fundamental al mínimo vital, el cual adquiere especial relevancia en el contexto de la intervención del Estado en la economía, en virtud del artículo 334 Superior”[29].

La noción de mínimo vital como mandato fundamental del Estado Social de Derecho supone “promover condiciones de vida dignas para la totalidad de la población”[30]. El esfuerzo respecto de este propósito es de tal importancia y de tal magnitud, que en un modelo de Estado Social de Derecho, en principio, todos quienes puedan contribuir estarán convocados a hacerlo, con el fin de que aquellos excluidos y marginados puedan ser asistidos en la realización de sus derechos fundamentales. En esa dirección la sentencia C-776 de 2003 indicó:

Esta es la razón por la cual la potestad impositiva del Estado tiene como correlato necesario el deber de toda persona de tributar, que ha sido consagrado en el artículo 95-9 de la Carta; se trata de un deber de importancia medular en tanto que instrumento para el cumplimiento de los fines del Estado (art. 2° de la C.P.) en condiciones de solidaridad (art. 1° de la C.P). El cumplimiento de esta obligación –bajo los parámetros establecidos en la Carta– permite que el Estado tenga acceso a los recursos necesarios para garantizar la efectividad de los derechos y para ser un gestor de la racionalización de la economía, del mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y de la redistribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, entre otros de sus cometidos (art. 334 de la

C.P.); según ha expresado la Corte, el correlato del ejercicio de la potestad impositiva por el Estado tiene como correlato el deber de tributar, consagrado en forma amplia en la Constitución en el artículo 95-9, así: ‘Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad’; por ello, ha precisado esta Corporación que “el tributo, en estricto sentido, es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley”

17. Es claro el hecho de que los tributos constituyen el mecanismo esencial para la financiación del gasto público social, tendiente a la garantía de un mínimo vital para todas las personas, y desarrollo del principio de solidaridad. Sin embargo, el necesario ejercicio de la potestad impositiva del Estado impacta en varias libertades o derechos reconocidos en la Constitución, tal y como ocurre con los derechos a la personalidad jurídica, a la propiedad privada y a la libre iniciativa privada. En virtud de las limitaciones que la tributación impone a tales derechos, el Constituyente de 1991 -y en ello siguiendo una extendida tradición del constitucionalismo- reconoció que su concreción debía llevarse a efecto por parte de órganos elegidos popularmente[31], en el seno de los cuales se pudiesen discutir la conveniencia o necesidad de crear impuestos, tasas o contribuciones. En esa dirección, se estableció que el titular de la competencia general en la materia era el Congreso quien no podía, en ningún caso, delegarla en autoridad alguna (art. 150.10) y se autorizó, solo en situaciones absolutamente excepcionales -como lo son aquellos en los que ha sido declarado el estado de emergencia económica, social o ambiental según el artículo 215 constitucional- que otras autoridades, también electas por el pueblo como ocurre con el Presidente, establecer de forma transitoria nuevos tributos o modificara los existentes.

18. Como se señaló anteriormente, la imposición de tributos en un Estado Social de Derecho supone la expresión de una voluntad política de la colectividad que, comprometida con la realización de sus componentes fundamentales, decide los mecanismos y la magnitud de las cargas a imponer, de acuerdo con una priorización en la aplicación de las medidas que conduzcan a la obtención del mayor nivel posible de bienestar social. Esto supone el reconocimiento de un amplio margen de configuración a favor del Congreso de la República, que en el ejercicio de su función de representación deberá evaluar con el mejor criterio, la conveniencia en la imposición de tributos para el progreso en la realización de los derechos de los ciudadanos. En consecuencia, puede el legislador elegir entre diferentes

finés para adoptar una política tributaria y establecer qué tipo de medios o instrumentos deben emplearse para alcanzarla. Adicionalmente, tiene también la competencia para valorar la idoneidad o necesidad de los diferentes instrumentos de política fiscal. Según la Corte “[l]a jurisprudencia constitucional reiteradamente ha reconocido un amplio margen de libertad configurativa al legislador en materia tributaria, que le permite “establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever la forma de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”, así como modificar, reducir, aumentar o derogar los tributos, o decretar exenciones (...)”[32]. En esa misma dirección, la sentencia C-776 de 2003 explicó sobre el particular:

“De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, es función del Congreso determinar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales, a través de las leyes. En un Estado democrático, corresponde al Congreso de la República dictar la política económica y social del Estado, en particular la política impositiva, dentro de los parámetros establecidos en la Constitución –puesto que en un Estado de Derecho, los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional. Según ha precisado la Corte, se trata de “una atribución genérica que incluye, desde luego, el ejercicio de todas aquellas competencias inherentes al objeto de la misma, tales como establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever las formas de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos” (...). Lo anterior es confirmado por el artículo 338 de la Carta, de conformidad con el cual corresponde al Legislador fijar quiénes son los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los tributos. En esa medida, el Legislador tiene la facultad de establecer a quiénes se cobrará el tributo y a quiénes no, estableciendo las reglas y excepciones que considere pertinentes, siempre y cuando éstas sean respetuosas, entre otros, del principio constitucional de igualdad (art. 13, C.P.) y de los primados de equidad, eficiencia y progresividad en los que se debe fundar el sistema tributario (art. 363, C.P.). Es por ello que, en materia tributaria, la Corte ha partido del reconocimiento de que “el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que

la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos" (...) "[33].

19. Al amparo del referido margen de configuración, el Congreso puede además identificar y delimitar el tributo pertinente para alcanzar los fines establecidos. En esa dirección el legislador se encuentra habilitado, según las circunstancias, para acudir a los impuestos, a las contribuciones parafiscales y especiales o a las tasas.

Cada una de esas modalidades de tributos tiene su propia fisonomía y, en consecuencia, el legislador debe preservar su naturaleza. Así los impuestos gravan a todos los ciudadanos, son obligatorios, carecen de relación directa e inmediata con un beneficio derivado para el contribuyente, una vez se produce su pago el Estado lo destina de acuerdo a los criterios y prioridades fijados por las autoridades correspondientes[34]. A su vez, las contribuciones parafiscales se caracterizan por ser obligatorias, gravar a un sector económico, grupo o gremio particular, destinarse de forma exclusiva en beneficio de aquellos[35]. En tercer lugar las tasas tienen por objeto la recuperación de los costos que implican para el Estado la prestación de un servicio o la autorización para usar de un bien de dominio público, guardan una relación directa con los beneficios que se derivan del bien o servicio ofrecido y la obligación de cubrir la tasa surge de la voluntad de la persona de solicitar la prestación del servicio o la autorización de uso[36]. Finalmente las contribuciones especiales han sido definidas como aquellas en las cuales la compensación es exigible por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública, reconoce la existencia de externalidades que se proyectan en un beneficio directo en bienes o actividades económicas del contribuyente y, finalmente, tienen por objeto evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales[37].

20. A pesar de la amplitud en el margen de configuración legislativo en la creación y configuración tributaria, existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso al ejercer sus competencias en materia tributaria. Respecto de estas limitaciones de orden constitucional, hay que destacar que algunas se refieren a los tributos individualmente considerados, y otras, al sistema tributario en su conjunto. Así el legislador, respecto del tributo individualmente considerado (i) no puede adoptar decisiones retroactivas, (ii) debe precisar con claridad cada uno de sus elementos y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias[38]. Además, en la determinación de los

tributos en su conjunto, siguiendo la idea de sistema tributario referido en el artículo 363 Superior, debe (i) considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad, (ii) se encuentra obligado por virtud de la cláusula de Estado Social a propender por la consecución de un mínimo vital para todos, a la vez que restringido en su actuar para no afectar el mínimo vital del contribuyente, al rebasar su capacidad contributiva[39] y (iii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en la asignación de los recursos[40].

En particular, respecto de la capacidad contributiva, cabe advertir que se trata de un límite que ha sido asociado por la jurisprudencia constitucional al principio de justicia tributaria y al derecho al mínimo vital. La Corte ha definido la capacidad contributiva como la “posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos[41]”[42], Ahora bien, a la vez que el mandato de garantía del mínimo vital para toda la población impone cargas significativas a los asociados -tal y como ello ha sido explicado- también sirve de límite respecto de la imposición de tributos para el financiamiento del Estado. Al respecto la jurisprudencia:

“El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre “la persona y el ciudadano” (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria (...), cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. De ahí que la propia

Carta haya señalado como límite a la potestad impositiva del Estado “los principios de equidad, eficiencia y progresividad” que rigen “el sistema tributario” (art. 363 de la C.P.) y que haya enmarcado el deber de tributar dentro de los “conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 de la C.P.)”[43] (Subrayas y negrillas no hacen parte del texto original).

De lo anterior deriva que siempre que exista capacidad contributiva, en el sentido de que el pago de los tributos no amenace de manera cierta unos mínimos de subsistencia digna, existe el deber en cabeza de las personas de contribuir para la realización de los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso, no podrán establecerse tributos que nieguen ese mínimo de subsistencia que constitucionalmente debe garantizarse. Conforme a ello, que el derecho al mínimo vital constituya una restricción al Congreso al adoptar medidas tributarias significa, fundamentalmente, que una porción de los recursos materiales de las personas se encuentran excluidos “de la competencia dispositiva del Estado y de los particulares.”[44]

21. Las circunstancias antes consideradas implican -al menos prima facie-, que el control constitucional de las medidas que en esta materia adopte se encuentran sometidas a un control judicial discreto o moderado. La amplitud del margen de configuración tiene, como correlato necesario, el empleo de métodos de control que no supongan, en ningún caso, el reemplazo o sustitución de las valoraciones prácticas o elecciones normativas que le corresponden a los órganos democráticamente legitimados. Conforme a ello, el control constitucional de medidas tributarias debe ser, por regla general, especialmente deferente de las decisiones del Congreso exigiendo, únicamente, que la medida tributaria se apoye en la búsqueda de un fin constitucionalmente legítimo y sea adecuada para alcanzar dicho propósito. Esta estructura implica reconocer al legislador una amplia competencia para definir los objetivos que deben orientar la regulación tributaria así como para determinar los instrumentos mediante los cuales es posible alcanzarlos.

22. Respecto de las afectaciones del mínimo vital, derivadas del ejercicio de la facultad de imposición de tributos de la que goza el legislador, la jurisprudencia ha establecido que a fin de determinar si una determinada regulación tributaria desconoce el derecho al mínimo vital el juicio debe tener en cuenta (i) toda la regulación relevante, en tanto una determinada medida tributaria no puede comprenderse de manera aislada sino, por el contrario, integrándola al sistema del que hace parte y (ii) la existencia de evidencia

empírica que permita caracterizar la manera en que la regulación afecta el contenido constitucionalmente asegurado del mínimo vital. Igualmente, la inconstitucionalidad de una medida de naturaleza tributaria (iii) no puede fundamentarse en consideraciones abstractas o genéricas acerca del posible impacto de una regla tributaria dado que es necesario evidenciar de manera específica y precisa, la forma en que se produce el desconocimiento del Estado de asegurar condiciones mínimas de existencia digna y autónoma de las personas. Esto supone, adicionalmente, (iv) que aquel que acusa la disposición corre con la carga de probar y argumentar la infracción de la Carta debido a la existencia - prima facie- de una amplísima libertad de configuración de la que es titular el Congreso.

E. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CUOTA DE COMPENSACIÓN MILITAR Y FORMULA PARA DEFINIR SU VALOR

23. El primer inciso del artículo 1º de la Ley 1184 de 2008 define la cuota de compensación militar como una contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual que debe pagar al Tesoro Nacional el inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado, según lo previsto en la Ley 48 de 1993 o normas que la modifiquen o adicionen. Según el párrafo primero de dicha disposición los recursos deben ser recaudados directamente por el Ministerio de Defensa Nacional - Fondo de Defensa Nacional, serán objeto de presupuestación sin situación de fondos y se destinarán al desarrollo de los objetivos y funciones de la fuerza pública en cumplimiento de su misión constitucional.

24. La Corte ha tenido oportunidad de referirse en diferentes ocasiones a la naturaleza jurídica de la referida cuota de compensación. En la sentencia C-621 de 2007 se ocupó ampliamente de la materia concluyendo que se trataba de una contribución especial. Al respecto indicó:

“Habiéndose concluido que la cuota de compensación militar tiene carácter tributario, se abre otro flanco de discusiones relativas a la determinación de la clase de tributo de que se trata y es de anotar que en el presente proceso también se ha manifestado ese debate, pues, de una parte, el actor y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario estiman que la cuota de compensación militar es un impuesto, en tanto que, de otro lado, el Ministerio de Defensa Nacional, en su intervención, se inclina a considerarla como una contribución.

La Corte Constitucional ha señalado que dentro del género de los tributos caben a título de

especies las contribuciones, los impuestos y las tasas e igualmente ha admitido que en materia de tributos la adscripción a alguna de sus modalidades no siempre es cuestión fácil o definitiva. Así por ejemplo, respecto de la valorización esta Corporación expuso que “como carga fiscal ha presentado modificaciones históricas y su definición no siempre ha sido unívoca, a pesar de que existe relativo consenso sobre su contenido básico” y por ello, “la Ley 25 de 1921 introdujo esa figura bajo la denominación de “impuesto”, consistente para aquel entonces en ‘una contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local’. Posteriormente fueron aprobadas algunas leyes que ampliaron sus efectos a otros ámbitos, pero mantuvieron inalterada la connotación de impuesto, hasta el año 1966, cuando fue expedido el Decreto 1604 que la convirtió en una contribución”¹⁷.

En líneas generales, las contribuciones parafiscales se cobran de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad cuyos intereses o necesidades son satisfechas con los recursos recaudados, que no entran a las arcas del presupuesto nacional y pueden ser administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado; el impuesto, por su parte, es una prestación de carácter obligatorio cobrada indiscriminadamente a todos los ciudadanos, quienes por el hecho de efectuar su pago no adquieren el derecho a una contraprestación directa y, finalmente, las tasas constituyen remuneraciones de los particulares a cambio de los servicios que el Estado presta y comportan una previa solicitud del bien o del servicio por el particular que recibe un beneficio directo.

Evidentemente, la cuota de compensación militar no es una tasa, puesto que no media solicitud del particular para obtener el uso de un bien o el disfrute de algún servicio que el Estado ofrezca, luego la discusión queda limitada a establecer si se trata de un impuesto o de una contribución.

Que la cuota de compensación militar es un impuesto, lo sostienen, a propósito de la demanda de inconstitucionalidad que ahora se resuelve, el actor y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario¹⁸.

A favor de esta tesis se aduce que la mencionada cuota es obligatoria y que la exige el Estado a los inscritos y clasificados que no ingresen a filas, quienes no reciben contraprestación directa por su pago. Empero, en contra de esta posición se argumenta que

la cuota no es un impuesto, porque no se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano, sino sólo a los varones inscritos y clasificados que no ingresan a filas y porque, como su propio nombre lo indica, envuelve cierto propósito de compensación.

Quienes así razonan consideran que es una contribución y aducen a favor de su tesis el texto del artículo 22 de la Ley 48 de 1993 que explícitamente indica que la cuota de compensación militar es una “contribución pecuniaria” pagada al Tesoro Nacional, e incluso citan la Ley 694 de 2001, en cuyo artículo 2º se hace referencia a “la contribución pecuniaria individual”.

Sin embargo, es menester apuntar que el vocablo “contribución” no tiene un sentido unívoco y que, precisamente, en las leyes acabadas de citar el término es empleado en el más amplio de sus entendimientos, conforme al cual es sinónimo de tributo y “comprende todas las cargas fiscales al patrimonio privado soportadas en la potestad tributaria del Estado”¹⁹, siendo claro, entonces, que si bien la inclusión de la palabra en la ley es una de las razones demostrativas del carácter tributario de la cuota, presta poca utilidad para identificar de qué clase de tributo se trata.

Resta, entonces, reparar en el más estricto sentido del vocablo contribución e indicar que la cuota de compensación militar no se cobra a un grupo, gremio o colectividad determinada, que quien la cancela no recibe ningún beneficio económico y que los recursos obtenidos no se destinan a la satisfacción de los intereses o necesidades de algún colectivo, para concluir que tampoco es una contribución parafiscal.

Así pues, tomados uno a uno los rasgos definitorios del impuesto, es obvio que la cuota de compensación militar no los reúne todos y lo propio cabe predicar respecto de las contribuciones parafiscales. En efecto, si se atiende a lo que se ha expuesto, es evidente que, aún cuando es general, pues se cobra a todos los sujetos que se encuentren en la situación fáctica descrita por el legislador, no se ajusta cabalmente a la definición de impuesto por tener cierto carácter compensatorio, mientras que al contrastar las notas básicas de la cuota de compensación militar con las características generales de las contribuciones parafiscales el resultado es esencialmente negativo, pues, según acaba de verse, del tributo que nos ocupa están ausentes buena parte de los requisitos que definen a las contribuciones parafiscales.

Sin embargo, junto al sentido genérico y al más estricto referente a la parafiscalidad, existe un tercer significado del término contribución que designa algunas modalidades sui generis de tributos difícilmente clasificables en las categorías tradicionales y que involucran la idea de un beneficio obtenido por el particular que, para compensar ese beneficio, es obligado a efectuar un pago.

Precisamente, a esta última clase es posible adscribir la cuota de compensación militar que, de una parte, es obligatoria, pues el Estado la puede exigir al sujeto colocado en una específica situación normativamente señalada y, de otro lado, compensa la obtención de un beneficio, ya que la no prestación del servicio bajo banderas se traduce en una ventaja para el eximido, en cuanto tiene la posibilidad de dedicarse inmediatamente al desarrollo de labores productivas o a continuar con el siguiente estadio de su proceso educativo.” (Subrayas no son del texto original)

Ya en vigencia de la Ley 1184 de 2008, la Corte se ocupó nuevamente de analizar la naturaleza jurídica de la cuota de compensación militar. Sobre el particular, en la sentencia C-600 de 2015 sostuvo lo siguiente:

16. Si bien la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la cuota de compensación militar ha sido objeto de controversia, la jurisprudencia constitucional ha sostenido de manera reiterada que ella pertenece al género de los tributos, señalando que se trata de un tipo especial de contribución fiscal. (...) Con fundamento en este criterio, en la sentencia C-621 de 2007 (...) declaró inexecutable, por desconocimiento del principio de legalidad de los tributos, una expresión del artículo 22 de la Ley 48 de 1993 que defería al gobierno la regulación del valor y condiciones de recaudo de la cuota de compensación militar.

(...)

17. En este orden de ideas, el artículo 1º de la Ley 1184 de 2008, define la cuota de compensación militar como “una contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual”. La misma disposición, a la que pertenecen las expresiones demandadas en esta oportunidad, se ocupa de regular los elementos centrales de dicho tributo, entre los cuales se identifican:

17.1. El Tesoro Nacional – Ministerio de Defensa Nacional, Fondo de Defensa Nacional,

como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria. Por su parte, el varón mayor de 18 años que no ingrese a filas y sea clasificado, constituye el sujeto pasivo o deudor de dicha contribución. (...)

17.2 El hecho (...) que hace surgir la obligación tributaria, en aras de restablecer la igualdad entre las cargas públicas, lo constituye la decisión de la autoridad de reclutamiento de no llamar a filas a quien, estando en principio obligado a prestar el servicio militar, no es incorporado por existir una causal de exención, inhabilidad o falta de cupo.

17.3. La base gravable está constituida, (a) para el caso de los obligados menores de 25 años, por “el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de la persona de quien este dependa económicamente, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúe la clasificación”; entretanto, (b) para quienes al momento de la clasificación sean mayores de 25 años, la base gravable está integrada “por el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del interesado, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúa la clasificación”.

17.4. La tarifa (...) empleada para determinar la cuantía del tributo la constituye “el 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente a la fecha de la clasificación, más el 1% del patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de aquel de quien demuestre depender económicamente existentes al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la clasificación”; la norma analizada dispone que el valor mínimo de la cuota de compensación militar “en ningún caso podrá ser inferior al 60% del salario mínimo legal mensual vigente al momento de la clasificación”. En los casos en los que la cuota de compensación se determina a partir de los ingresos y patrimonio del núcleo familiar o persona de quien dependa el interesado, se dispone que la liquidación se dividirá proporcionalmente entre el número de hijos dependientes, hasta un número de tres (3), que cumplan las siguientes condiciones: (a) estudiantes hasta los 25 años; (b) menores de edad; (c) discapacitados, siempre que estos dependan exclusivamente del núcleo familiar o de la persona de quien depende el obligado. En esta hipótesis, para efectos de dividir la liquidación, el legislador dispone que no se tendrán en cuenta los hijos casados, emancipados, que vivan en unión libre, profesionales o quienes tengan vínculos laborales”.

25. De conformidad con lo señalado por la ley y la jurisprudencia, la cuota de compensación militar es un tributo, clasificable como contribución especial, que tiene por objeto compensar los beneficios que se desprenden de la no prestación del servicio militar. Las reglas relativas a la obligación de pagar la cuota de compensación militar pueden sintetizarse de la manera siguiente:

25.1. El sujeto pasivo de la cuota de compensación militar es la persona que habiéndose inscrito, no ingrese a filas y sea objeto de clasificación (art. 1 de la Ley 1184 de 2008). Son clasificadas las personas que, por razón de una causal de exención, inhabilidad o falta de cupo, hayan sido eximidas de la prestación del servicio militar bajo banderas (art. 21 de la Ley 48 de 1993).

25.2. Se encuentran exentos de la obligación de pagar la cuota de compensación militar (i) quienes demuestren mediante certificado o carné expedido por la autoridad competente pertenecer al nivel 1, 2 y 3 del Sistema de Identificación y Selección de Beneficiarios - Sisbén[46]; (ii) los limitados físicos, síquicos o neurosensoriales con afecciones permanentes que de acuerdo con el concepto de la autoridad médica de reclutamiento, presenten una condición clínica lo suficientemente grave e incapacitante no susceptible de recuperación por medio alguno; (iii) los indígenas que residan en su territorio y conserven su integridad cultural, social y económica y (iv) el personal de soldados que sea desacuartelado con fundamento en el tercer examen médico (art. 6 de la Ley 1184 de 2008). En adición a tales supuestos, la sentencia C-586 de 2014 indicó que también estarían exentos de dicha obligación (v) los jóvenes que se encuentren bajo el cuidado del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF y que sean eximidos de prestar el servicio militar.

25.3. La base gravable se encuentra constituida por el total de los ingresos mensuales y del patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de la persona de quien este dependa económicamente, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúe la clasificación, si se trata de una persona menor de 25 años. Ha considerado la Corte que esta obligación del grupo familiar del clasificado, encuentra apoyo en el principio de solidaridad, dadas las condiciones económicas en que se encuentran las personas con una edad inferior a la referida. En efecto, la experiencia indica que, en general, se trata de personas que estudian y no tienen recursos propios, dado que no han

culminado su ciclo de formación, ni se han integrado al mercado laboral. En todo caso la sentencia C-600 de 2015 precisó que para el inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado, pero no dependa económicamente de su grupo familiar o de un tercero para efectos del pago de la cuota, se tomarán en cuenta como base de la contribución el total de sus ingresos mensuales y su patrimonio líquido.

25.4. A efectos de liquidar el valor de la cuota, la tarifa dispuesta en la ley corresponde al resultado de sumar el 1% del patrimonio líquido y el 60% de los ingresos mensuales, dividido por el número de hijos o hijas que dependan del núcleo familiar, sin exceder un máximo de tres. De cualquier forma la cuota de compensación no podrá ser inferior al 60% del salario mínimo mensual legal vigente al momento de la clasificación. A su vez en el caso de los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policial, se reconoce el derecho a pagar el cincuenta por ciento (50%) de la cuota de compensación militar que les corresponda, sin que esta en todo caso pueda ser inferior al límite antes referido.

25.5. El pago de la cuota de compensación debe efectuarse en el término de noventa (90) días siguientes a la fecha de ejecutoria del correspondiente recibo de liquidación. Si dicho término se vence, surge la obligación de cancelar una suma adicional a título de sanción, equivalente al treinta por ciento (30%) del valor inicialmente liquidado.

F. ANÁLISIS DE LAS DISPOSICIONES ACUSADAS

26. La Corte encuentra que las disposiciones demandadas, al ocuparse de definir el alcance de la obligación de pagar la cuota de compensación no se oponen a la Constitución. Esta conclusión se funda en las razones que se indican a continuación.

27. La imposición de la cuota de compensación militar constituye una expresión válida de la potestad tributaria del Estado. En efecto, tal contribución tiene por objeto equilibrar las cargas entre los ciudadanos, en atención al desconocimiento de los principios de igualdad, justicia y equidad que se seguiría en caso de que solo unos contribuyeran al mantenimiento de la seguridad del Estado y otros estuvieran simplemente exonerados de ese deber. Encuentra además justificación en la importancia de asegurar que la fuerza pública pueda desarrollar las funciones que constitucionalmente le fueron asignadas. En esa dirección,

encuentra pleno respaldo constitucional la imposición de una carga tributaria -cuando no se presta el servicio militar- que tiene por objeto financiar, de una parte, (i) la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio, el orden constitucional, en el caso de las fuerzas militares (art. 217) y, de otra, (ii) el mantenimiento de las condiciones requeridas para el ejercicio de los derechos y libertades públicas así como para asegurar la convivencia pacífica a cargo de la policía (art. 218).

28. La naturaleza de la cuota de compensación militar como contribución especial suscita dificultades, en particular en lo relativo a la identificación y caracterización del beneficio que se recibe y que da lugar al surgimiento de la obligación de pago. No obstante tales dificultades, el legislador puede, bajo la condición de no desconocer ninguno de los límites que condicionan el ejercicio de la potestad tributaria, considerar el tipo de beneficio y a partir del mismo, identificar la forma en que los obligados deben compensarlo. En el caso de la contribución especial que en esta oportunidad se examina, el beneficio se identifica -según lo ha dicho la Corte- al constatar que “la no prestación del servicio bajo banderas se traduce en una ventaja para el eximido, en cuanto tiene la posibilidad de dedicarse inmediatamente al desarrollo de labores productivas o a continuar con el siguiente estadio de su proceso educativo.” Incluso, complementa la Corte, la no prestación del servicio militar se traduce en otro beneficio tangible que consiste en la reducción de un riesgo de afectación de la integridad personal.

En consideración al beneficio obtenido, el legislador tomó en cuenta como referente el patrimonio y los ingresos mensuales a efectos de calcular la base gravable a la que se le aplica la tarifa correspondiente. Se trata de una decisión que no se evidencia contraria a la Constitución en tanto toma nota de factores que, considerando su relación con la capacidad de producir riqueza, permiten cuantificar el beneficio que se desprende de la no prestación del servicio militar.

Es cierto que podrían suscitarse disputas empíricas y jurídicas respecto de la pertinencia de tales criterios para calcular el valor de la contribución. Ello es así dado que se trata de una externalidad que resulta difícil de valorar. Sin embargo, es precisamente por ello que debe reconocerse al Congreso de la República la posibilidad de optar entre diferentes alternativas, bajo la condición de que no se opongan a la Constitución y se mantenga el equilibrio frente a las cargas públicas. La Corte juzga que la configuración de la base

gravable de la cuota de compensación, así como la tarifa fijada por el legislador, toma en cuenta elementos que, como el patrimonio y los ingresos mensuales, guardan relación directa con la cuantificación de los efectos específicos que se siguen (i) de emprender actividades productivas, (ii) iniciar nuevos proyectos educativos o (iii) no someterse a riesgos que impacten la integridad personal.

En adición a lo anterior, la base gravable conformada a partir de los ingresos del núcleo familiar permite que aquellas personas de precarios ingresos paguen una cuota menor que aquellos de ingresos o patrimonio mayor. Conforme a lo expuesto, la Corte encuentra que los criterios que configuran dicha base se relacionan razonablemente con la capacidad contributiva de los obligados y, en esa medida, se ajustan plenamente al principio de equidad que rige la potestad tributaria del Estado (arts. 95.9 y 338).

29. La disposición no desconoce tampoco el derecho al mínimo vital. Tal y como se advirtió, la declaratoria de inconstitucionalidad de una medida tributaria por la infracción del deber del Estado de asegurar que las personas puedan llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, impone cumplir una carga argumentativa a efectos de demostrar que la medida es de tal naturaleza que impone una obligación que afecta de manera ineludible y manifiesta la subsistencia.

A este respecto, la Corte coincide con el análisis del Instituto Colombiano de Derecho Tributario sobre el punto de la no afectación al mínimo vital (ver supra, I.C.2.b), pues es claro que el diseño legal de la contribución especial no tiene la potencialidad de afectar manifiestamente la subsistencia de los obligados. Así, en la regulación acusada se integran diferentes reglas que lejos de afectar el referido deber, hacen posible armonizar las finalidades de la contribución con el objetivo imperioso de asegurar a las personas condiciones mínimas de subsistencia. En efecto, la regulación juzgada (i) toma en consideración para fijar la base gravable elementos que se relacionan razonablemente con la capacidad contributiva de las personas, (ii) indica que la contribución no está a cargo de las personas comprendidas en los niveles 1, 2 y 3 del Sisben así como de los limitados físicos, síquicos o neurosensoriales con afecciones permanentes (art. 6 de la Ley 1184 de 2008) y (iii) tiene en cuenta el número de hijos del núcleo familiar al establecer que la liquidación obtenida (que resulta de sumar el 1% del patrimonio líquido y el 60% de los ingresos mensuales al momento de la clasificación) se dividirá por el número de hijos hasta

un máximo de tres.

En adición a ello, (iv) se trata de una obligación que se impone por una única vez y (v) su pago debe llevarse a efecto en un término de noventa (90) días. Conforme a ello si bien es cierto que la cuota de compensación puede resultar alta en un período mensual, considerando el plazo para su pago no tiene la capacidad para aniquilar la fuente de ingresos del grupo familiar o del inscrito que sea económicamente independiente. De otra forma dicho, la apreciación de su impacto en los ingresos mensuales debe mirarse en un período de casi cuatro meses.

Insiste la Corte, que del pago de la cuota de compensación se encuentran excluidas las personas en condiciones de debilidad económica de manera que no se produce la afectación de aquellos grupos de la población para los cuales la reducción de los ingresos pueden tener el mayor impacto en lo relativo a la satisfacción de sus necesidades personales, familiares o domésticas[47]. De otra forma dicho y retomando la jurisprudencia de esta Corporación no es posible identificar una afrenta “contra la dignidad humana de personas pertenecientes a sectores vulnerables de la población” que permita afirmar que “el Estado, pudiéndolo hacer, ha dejado de concurrir a prestar el apoyo material mínimo sin el cual la persona indefensa sucumbe ante su propia impotencia”[48].

30. El análisis precedente indica entonces que las normas acusadas no someten a los ciudadanos a cargas que los conduzcan a la miseria o menoscaben las condiciones mínimas para una subsistencia digna y autónoma. El hecho de que en determinados eventos, para el inscrito o su familia pueda resultar muy gravoso el pago de compensación militar, no invalida la justificación constitucional que acompaña la imposición de una contribución especial como la examinada. En todo caso, la Corte no puede descartar que, en situaciones excepcionales, el obligado acuda a la acción de tutela para que el juez constitucional ampare sus derechos teniendo en cuenta las especiales circunstancias que le impiden cumplir con el pago de esta contribución. En estos casos, el examen debe ser especialmente cuidadoso a efectos de evitar el desconocimiento, por una parte, de la obligación de tributar que, como se ha dicho, es esencial a la cláusula de Estado Social, y, por otra, del principio democrático con fundamento en el cual es el Congreso el órgano encargado de delimitar el alcance de dicho deber.

31. La Corte considera necesario destacar que en cumplimiento de sus funciones de control constitucional no puede reemplazar las valoraciones que el legislador hace al amparo de competencias específicas establecidas en la Carta. Esta prohibición de reemplazar se acentúa y adquiere una importancia cardinal en materia tributaria, en tanto su regulación por parte de un órgano democráticamente legitimado de forma directa, se funda en el principio que ordena que en la imposición de tributos debe actuar un órgano representativo del pueblo.

32. En suma, las disposiciones legales demandadas no vulneran los mandatos constitucionales de igualdad, equidad tributaria y mínimo vital, toda vez que mientras al Estado le corresponde garantizar entre otros, la defensa de la soberanía, la independencia, el orden constitucional, la seguridad, convivencia pacífica y la vigencia de un conjunto de derechos a los ciudadanos, estos deben asumir ciertas cargas, dentro de las cuales se encuentran la de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado (art. 95.9), en este caso, al sostenimiento de la fuerza pública, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

G. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

33. Le correspondió a la Corte Constitucional establecer si la fórmula empleada por la Ley 1184 de 2008 a efectos de liquidar la cuota de compensación militar a cargo del inscrito que no ingrese a prestar el servicio militar, vulnera el principio de equidad tributaria o compromete el mínimo vital de las personas que deben asumir dicho gravamen.

34. La Corte arribó a las siguientes conclusiones. En primer lugar (i) la imposición de la cuota de compensación militar constituye una expresión válida de la potestad tributaria del Estado, en tanto tiene por objeto equilibrar las cargas entre los ciudadanos, en atención al desconocimiento de los principios de igualdad, justicia y equidad que se seguiría en caso de que solo unos contribuyeran al mantenimiento de la seguridad del Estado y otros estuvieran simplemente exonerados de ese deber. En segundo lugar (ii) la configuración de la base gravable de la cuota de compensación, así como la tarifa fijada, toma en cuenta elementos que, como el patrimonio y los ingresos mensuales, guardan relación directa con la cuantificación de los efectos específicos que se siguen (a) de emprender actividades productivas, (b) iniciar nuevos proyectos educativos o (c) no someterse a riesgos que

impacten la integridad personal. En tercer lugar (iii) la regulación acusada prevé reglas que armonizan las finalidades de la contribución con el objetivo imperioso de asegurar a las personas condiciones mínimas de subsistencia.

III. DECISION

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLES, por los cargos analizados, los incisos segundo, tercero, cuarto, numerales 1, 2, 3, inciso quinto y párrafo 2º del artículo 1º de la Ley 1184 de 2008 y la expresión “sin que esta en todo caso sea inferior a la Cuota de Compensación Militar mínima de acuerdo con el inciso tercero del artículo 1º de la presente ley”, contenida en el artículo 2º de la misma ley.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidenta

Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Con salvamento de voto

JORGE GABINO PINZÓN SÁNCHEZ

Conjuez

ALBERTO ROJAS RIOS

Con salvamento de voto

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Con salvamento de voto

EDGARDO VILLAMIL PORTILLA

Conjuez

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

SALVAMENTO DE VOTO DE LOS MAGISTRADOS

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO,

ALBERTO ROJAS RÍOS Y

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

A LA SENTENCIA C-388/16[49]

NORMA QUE REGULA CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Marco constitucional y naturaleza jurídica (Salvamento de voto)

DEBER DE TOMAR LAS ARMAS CUANDO LAS NECESIDADES PUBLICAS LO EXIJAN-Defensa de la independencia nacional y las instituciones públicas (Salvamento de voto)/SOCIEDAD-Correlación entre obligaciones y derechos (Salvamento de voto)

SERVICIO MILITAR OBLIGATORIO-Alcance (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE PREVALENCIA DEL INTERES GENERAL FRENTE A LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Resulta razonable imponer el cumplimiento de deberes a los beneficiarios de derechos garantizados por la Carta Política (Salvamento de voto)

DEBER DE TOMAR LAS ARMAS CUANDO LAS NECESIDADES PUBLICAS LO EXIJAN-No es absoluto (Salvamento de voto)/CONSTITUCION POLITICA-Confiere al legislador definir las condiciones que eximen del servicio militar y las prerrogativas concedidas a cambio de su prestación (Salvamento de voto)/EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Clasificados en razón de una causal de exención, inhabilidad o falta de cupo (Salvamento de voto)/EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Pago cuota de compensación militar (Salvamento de voto)

EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Supuestos (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Obligación no recae en personas en situación de discapacidad e indígenas (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Obligación dirigida a restablecer el equilibrio en las cargas públicas (Salvamento de voto)

NATURALEZA Y CARACTERISTICAS JURIDICAS DE LA CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Jurisprudencia constitucional (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Carácter de tributo (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Sujetos exonerados del pago del gravamen (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA COMO LIMITE A LA POTESTAD DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR-Reiteración de jurisprudencia (Salvamento de voto)

MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites (Salvamento de voto)

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Ejercicio sujeto a los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad tributaria y prohibición de crear gravámenes con efectos retroactivos (Salvamento de voto)/PRINCIPIOS DE JUSTICIA, EQUIDAD, EFICIENCIA Y PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA-Enmarcan el sistema tributario en general y no las cargas fiscales en especial (Salvamento de voto)

PRINCIPIOS DE JUSTICIA, EQUIDAD, EFICIENCIA Y PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y CARGAS FISCALES-Razonabilidad (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Límites del legislador al crear las cargas fiscales en cualquiera de sus modalidades (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Pondera la distribución de las cargas y beneficios entre los contribuyentes para evitar que sean excesivas o exagerados (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Desconocimiento (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Interdicción de confiscación (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Vulneración (Salvamento de voto)

CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Configuración (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional (Salvamento de voto)

PROHIBICION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites a la potestad impositiva

del legislador (Salvamento de voto)

GRAVAMENES-Destinación (Salvamento de voto)/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Incompatibilidad con la confiscación/CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites a la libertad de configuración del legislador (Salvamento de voto)

PROHIBICION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Tiene la connotación de una pena (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Distinciones y precisiones conceptuales (Salvamento de voto)

NO CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Concepto (Salvamento de voto)

CONFISCACION Y EXPROPIACION-Distinciones (Salvamento de voto)

EXPROPIACION-Configuración (Salvamento de voto)/EXPROPIACION-Concepto en el marco de la Constitución Política (Salvamento de voto)/EXPROPIACION-Solo puede tener lugar mediante sentencia judicial e indemnización previa y por vía administrativa (Salvamento de voto)/EXPROPIACION-Deja a salvo el derecho a la propiedad privada (Salvamento de voto)

TRIBUTOS CONFISCATORIOS-Diferencia de la expropiación (Salvamento de voto)/TRIBUTOS CONFISCATORIOS-Concepto (Salvamento de voto)/CONFISCACION-Tiene el efecto de privar o despojar ilegítimamente al contribuyente de su derecho a la propiedad (Salvamento de voto)

CONFISCACION-Supresión del derecho de propiedad (Salvamento de voto)/CONFISCACION-Comúnmente asociada a una pena (Salvamento de voto)/CONFISCACION-Orígenes históricos (Salvamento de voto)/CONFISCACION-Constitución Política proscribire su imposición como sanción (Salvamento de voto)

EFFECTO CONFISCATORIO-Se produce siempre que medida legal tenga como consecuencia, el despojo arbitrario e ilegítimo de los haberes de una persona (Salvamento de voto)

CARGA FISCAL EN MATERIA TRIBUTARIA-Connotación confiscatoria cuando absorbe parte sustancial de la propiedad, de la renta o implica apoderamiento de bienes sobre los que el

sujeto ejerce su derecho (Salvamento de voto)/PROHIBICION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Obligación solo puede tener un valor parcial y razonable impidiendo que tome el total de la riqueza que se somete a contribución (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Asociada a principios del sistema fiscal (Salvamento de voto)/INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Límite a la progresividad y complemento a los principios de capacidad económica e igualdad (Salvamento de voto)

PROHIBICION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Protección del derecho a la propiedad privada (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Consecuencia del reconocimiento del derecho a la propiedad privada o límite al poder tributario como garantía de esa prerrogativa (Salvamento de voto)

PROHIBICION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-No impide cualquier interferencia al derecho de propiedad de los sujetos pasivos de los gravámenes (Salvamento de voto)

CONFISCACION FRENTE A LA OBLIGACION CIUDADANA DE CONTRIBUIR A LA FINANCIACION DEL ESTADO-No es equivalente a la disminución o sustracción de riqueza de los particulares (Salvamento de voto)/INTERDICCION DE CONFISCACION FRENTE A LA OBLIGACION CIUDADANA DE CONTRIBUIR A LA FINANCIACION DEL ESTADO-No es intercambiable con la intangibilidad del patrimonio privado (Salvamento de voto)

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límite cuando gravamen se convierta en una exacción confiscatoria (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Tributos vinculados y no vinculados (Salvamento de voto)

TRIBUTOS VINCULADOS Y NO VINCULADOS-Distinción (Salvamento de voto)

IMPUESTOS-Interdicción de confiscación (Salvamento de voto)

IMPUESTOS-Concepto (Salvamento de voto)/IMPUESTOS-Alcance (Salvamento de voto)

IMPUESTOS-Prohibición de confiscación (Salvamento de voto)

PRINCIPIO INFORMADOR DE LOS IMPUESTOS-Capacidad económica del contribuyente permite determinar los eventos de confiscación (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Opera en la modalidad fiscal impositiva (Salvamento de voto)

IMPUESTOS-Elementos (Salvamento de voto)

IMPUESTO-Connotación confiscatoria cuando absorbe la totalidad del objeto gravado y erosiona la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Salvamento de voto)

TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Interdicción de confiscación en los tributos vinculados (Salvamento de voto)

TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Concepto (Salvamento de voto)/TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Características (Salvamento de voto)

CONTRIBUCION-Concepto (Salvamento de voto)/CONTRIBUCION-Alcance (Salvamento de voto)

CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Elementos (Salvamento de voto)

CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Concepto (Salvamento de voto)

TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Diferencia fundamental (Salvamento de voto)

TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Elemento que las identifica (Salvamento de voto)

TASAS-Objeto (Salvamento de voto)/TASAS Y CONTRIBUCIONES-Tributos vinculados (Salvamento de voto)

TRIBUTOS VINCULADOS-Gravámenes con imposición de finalidad (Salvamento de voto)

TASA Y CONTRIBUCION ESPECIAL-Finalidad (Salvamento de voto)

PRINCIPIO INFORMADOR DE LAS TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Retribución de los costos de la prestación de los servicios y compensación de los beneficios recibidos (Salvamento de voto)/PRINCIPIOS DEL COSTO Y BENEFICIO-Suministran la medida máxima de equivalencia fijada en las tasas y contribuciones especiales (Salvamento de voto)

PRINCIPIOS INFORMADORES DE LAS TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Costo y beneficio (Salvamento de voto)

PRINCIPIO INFORMADOR DE LA CAPACIDAD ECONOMICA EN LOS IMPUESTOS-Reducción del exceso de la obligación en gravámenes vinculados en relación con las posibilidades contributivas de los obligados (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA-Opera con el principio de progresividad para disminuir el monto a pagar (Salvamento de voto)/PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA-Establecimiento de tarifas diferenciales, exenciones tributarias y mínimos imposables (Salvamento de voto)

INTERDICCION DE CONFISCACION EN TRIBUTOS VINCULADOS-Aplicación según la jurisprudencia constitucional comparada (Salvamento de voto)

TRIBUTOS VINCULADOS-Tasas y contribuciones retribuyen y compensan los costos implicados en la actividad estatal y los beneficios que producen a favor del contribuyente (Salvamento de voto)/TRIBUTOS VINCULADOS-Finalidad (Salvamento de voto)

COSTO Y BENEFICIO-Principios orientadores de los tributos vinculados (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Implicaciones confiscatorias (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Monto de liquidación (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Demanda controvertía el exceso en la tarifa por suprimir prácticamente todos los

ingresos familiares del contribuyente durante un mes, infringiendo la prohibición de confiscación, como manifestación del principio de equidad tributaria (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Establecida como contribución especial que se causa y se paga en virtud del beneficio recibido por el contribuyente (Salvamento de voto)/CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Carácter compensatorio (Salvamento de voto)/CUOTA DE COMPENSACION MILITAR-Obligación no tiene la identidad de un impuesto (Salvamento de voto)

CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Como tributos vinculados, compensan el beneficio percibido por el contribuyente (Salvamento de voto)/PRINCIPIO INFORMADOR DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES-A diferencia de los impuestos, no es la capacidad económica de los obligados sino el beneficio recibido (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-En principio correspondía al legislador estimar el monto correspondiente a los beneficios por la exoneración de prestar el servicio militar (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Límites al amplio margen de configuración normativa al legislador demarcado por la equidad tributaria (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Tarifa de la contribución especial no podía ser fijada con relación a la capacidad económica de los contribuyentes (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Si la tarifa es fijada según la capacidad económica de los interesados, es claro que a medida que esta aumenta, se incrementa también el valor de la carga (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-No es viable que la contribución exceda la capacidad de pago de los obligados (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Si bien el legislador podía establecer el monto de la obligación, no podía absorber la totalidad de las rentas mensuales del contribuyente (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Norma toma el patrimonio y la renta de quienes la sufragarán como indicadores de capacidad económica para establecer el monto de la contribución especial (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Tarifa fijada por el legislador comporta efectos confiscatorios (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Norma debió ser declarada inexecutable por cuanto gravamen asume un carácter confiscatorio (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Tarifa no podía ser ilimitada por razones de equidad tributaria (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Norma debió ser declarada inexecutable al ser incompatible con la Constitución por desconocer la prohibición de confiscación, como manifestación del principio de equidad tributaria (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Disposiciones están relacionadas y justifican el excesivo monto (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Declaración de inexecutable habría hecho que perdiera su finalidad y posibilidad de utilización y como consecuencia retirada del sistema jurídico (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Posibles consecuencias de la declaratoria de inexecutable (Salvamento de voto)

CORTE CONSTITUCIONAL-Tipos de decisiones (Salvamento de voto)/CORTE CONSTITUCIONAL-Sentencias integradoras y sentencias de inexecutable diferida (Salvamento de voto)/CORTE CONSTITUCIONAL-Sentencias moduladas (Salvamento de voto)

SENTENCIA DE INEXECUTABILIDAD CON EFECTOS DIFERIDOS-Justificación (Salvamento de voto)

CUOTA DE COMPENSACION MILITAR POR EXENCION EN LA PRESTACION DEL SERVICIO MILITAR-Corte debió proferir sentencia de inexecutable con efectos diferidos (Salvamento de voto)

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte Constitucional, nos permitimos exponer las razones por las cuales consideramos que la cuota de compensación militar tiene implicaciones confiscatorias y, por consiguiente, debió ser declarada inexecutable en su integridad.

i. Marco constitucional y naturaleza jurídica de la cuota de compensación militar

1. De acuerdo con el artículo 216 de la Constitución Política, todos los colombianos están obligados a tomar las armas cuando las necesidades públicas lo exijan para defender la independencia nacional y las instituciones públicas. Este mandato se halla en correspondencia con las obligaciones constitucional ciudadanas, especialmente, de respetar y apoyar a las autoridades democráticas legítimamente constituidas para mantener la independencia y la integridad nacionales y de propender al logro y mantenimiento de la paz (art. 95, numerales 3 y 6 C.P.). Desde una perspectiva correlacional entre las obligaciones y los derechos que supone el ordenamiento constitucional de toda sociedad, la Corte ha sostenido:

“El Estado, como organización política de la sociedad, garantiza, mediante su Constitución, a los individuos que lo integran una amplia gama de derechos y libertades, al lado de los cuales existen obligaciones correlativas.

Los beneficios conferidos por la Carta Política a los colombianos se hallan establecidos, de

manera genérica, en el Título II, capítulos 1o. al 4o., pero como ella misma lo dice en su artículo 95, inciso primero, “el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades”.

De igual manera el artículo 2 de la Constitución, en su inciso segundo, declara que las autoridades han sido instituidas para “proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares” (subraya la Corte). Es apenas lógico que, si el Estado proporciona beneficios, reclame de quienes gozan de ellos, una mínima contribución al interés colectivo y les imponga límites razonables al ejercicio de sus libertades”.

“...en el 216, con las excepciones que la ley señale, se exige -a título de obligación en cabeza de todos los colombianos- “tomar las armas cuando las necesidades públicas lo exijan para defender la independencia nacional y las instituciones públicas”.

No se trata de tiránica imposición sino de la natural y equitativa consecuencia del principio general de prevalencia del interés social sobre el privado, así como de las justas prestaciones que la vida en comunidad exige de cada uno de sus miembros para hacerla posible”[50].

De acuerdo con lo anterior, el servicio militar obligatorio es una manifestación de las obligaciones que recaen, como regla general, en todo ciudadano, por el solo hecho de ser también acreedor de prerrogativas y derechos garantizados por el sistema jurídico y, en general, por la organización estatal. El ejercicio de libertades y la posibilidad de exigir la satisfacción de prestaciones públicas supone, al mismo tiempo, conforme a la interpretación de la Corte, la asunción de cargas y responsabilidades.

Puesto que la misión constitucional de las instituciones oficiales y de las autoridades está primordialmente vinculada, según el artículo 2 C. P., a la realización y aseguramiento de las libertades, la honra, los bienes, la dignidad, las creencias, la vida y demás derechos garantizados por la propia Carta, resulta también razonable y justo imponer a los beneficiarios de esas garantías, además, en virtud del principio de prevalencia del interés general, el cumplimiento de deberes, uno de los cuales es precisamente la prestación del servicio militar.

2. Como es apenas lógico, la obligación de tomar las armas para defender la integridad de la República y las instituciones públicas, como todo deber jurídico, no es absoluta, por lo cual el mismo artículo 216 C. P. confiere al legislador la definición de las condiciones que eximen del servicio militar y las prerrogativas que serán concedidas a cambio de su prestación. En cumplimiento de lo anterior, el artículo 21 de la Ley 48 de 1993 establece que serán clasificados quienes por razón de una causal de exención, inhabilidad o falta de cupo, hayan sido eximidos de la prestación del servicio militar bajo banderas. Estos, a su vez, puesto que no ingresarán a filas, conforme al artículo 22, deben pagar al Tesoro Nacional la denominada “cuota de compensación militar”.

Según los artículos 27 y 28 de la ley en cita, los supuestos de exención legal pueden ser de dos clases: en todo tiempo o en tiempo de paz. Están exentos de prestar servicio militar en todo tiempo los “limitados físicos y sensoriales permanentes” y los “indígenas que residan en su territorio y conserven su integridad cultural, social y económica”.

Por su parte, están exentos del servicio militar en tiempo de paz: los clérigos y religiosos de acuerdo a los convenios concordatarios vigentes, así como los similares jerárquicos de otras religiones o iglesias, dedicados permanentemente a su culto; los que hubieren sido condenados a penas que tengan como accesorias la pérdida de los derechos políticos mientras no obtengan su rehabilitación; el hijo único hombre o mujer, de matrimonio o de unión permanente, de mujer viuda, divorciada separada o madre soltera; el huérfano de padre o madre que atienda con su trabajo a la subsistencia de sus hermanos incapaces de ganarse el sustento y el hijo de padres incapacitados para trabajar o mayores de 60 años, cuando éstos carezcan de renta, pensión o medios de subsistencia siempre que dicho hijo vele por ellos.

De la misma manera, están exentos el hermano o hijo de quien haya muerto o adquirido una inhabilidad absoluta y permanente en combate, en actos del servicio o como consecuencia del mismo, durante la prestación del servicio militar obligatorio, a menos, que siendo apto, voluntariamente quiera prestarlo; los casados que hagan vida conyugal; los inhábiles relativos y permanentes; los hijos de oficiales, suboficiales, agentes y civiles de la Fuerza Pública que hayan fallecido o adquirido una inhabilidad absoluta y permanente en combate o en actos del servicio y por causas inherentes al mismo, a menos que siendo aptos, voluntariamente quieran prestarlo.

Los exentos del servicio militar en todo tiempo no tienen la obligación de pagar la cuota de compensación militar al momento que resulten clasificados, en tanto que esa carga debe ser asumida por quienes están exentos solo en tiempo de paz (arts. 27 y 28 ídem). Es importante precisar, entonces, que, de acuerdo con la ley 48 de 1993, los exonerados de prestar el servicio militar son quienes han sido clasificados, pero mientras aquellos que se ven librados de asumir esa carga por encontrarse en una causal de exención legal en tiempo de paz, así como quienes han resultados inhábiles y los que se vieron liberados de la carga por falta de cupo deben sufragar la cuota de compensación militar, esa obligación no recae en las personas en situación de discapacidad y en los indígenas, personas exentas del servicio militar en cualquier tiempo.

3. La cuota de compensación militar, según ha sido dicho, constituye una obligación dirigida a reestablecer el equilibrio en las cargas públicas, luego de que una persona ha sido exonerada de prestar el servicio militar. Este principio se vería lesionado si no se dispusiera de ninguna medida tendiente a compensar la asimetría que, en el plano de la distribución de tales responsabilidades públicas, se presentaría entre los varones que son llamados a filas y, por tanto, obligados a comprometer su tiempo, sus energías, a arriesgar su seguridad, a someterse a la disciplina castrense y a postergar el desarrollo de otros proyectos vitales mientras cumplen el servicio militar obligatorio y quienes, por haber sido clasificados, quedan librados de tales cargas[51].

4. La jurisprudencia de la Corte ha examinado la naturaleza y características jurídicas de la cuota de compensación y ha sostenido reiteradamente que se trata un tributo o carga de carácter fiscal. En la Sentencia C-621 de 2007, la Sala se ocupó expresamente de analizar la naturaleza jurídica de la obligación pecuniaria militar, para arribar a dicha conclusión.

En las consideraciones del fallo, la Corte recordó que en la Sentencia de 25 de noviembre de 1935, la Corte Suprema de Justicia, al resolver una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 27 del Decreto 2020 de 1925, según el cual, los individuos a quienes correspondía prestar el servicio militar sólo podían eximirse de hacerlo “mediante el pago, por una sola vez, de una prima”, que entonces se llamaba “prima de exención”, estimó que la defensa militar del país podía ser satisfecha, tanto con el aporte personal del individuo que entraba en el ejército activo, como con el aporte pecuniario de quien no prestaba contingente personal en las filas.

En la Sentencia C-621 en cita, la Corte destacó que en el fallo de 1925, ese aporte en dinero fue denominado “contribución pecuniaria” y su constitucionalidad se fundó en que resultaba válido permitir que se convirtiera en ella el deber de prestar el servicio militar” y, sobre todo, en que, al dictar el Decreto 2020 de 1925, el Gobierno había ejercido la potestad reglamentaria respecto de la Ley 167 de 1896 y también las autorizaciones otorgadas por las Leyes 40 de 1909 y 51 de 1925 “para establecer los medios de prestación del servicio militar y para reorganizar el ejército”.

En el fallo de 2007, si bien reconoció las diferencias entre el pago al que hace referencia la providencia de 1935 y la actual cuota de compensación militar, la Sala da a entender que la figura actual tuvo su origen y se identifica básicamente con la que existía en ese entonces y subraya que en un salvamento del voto a la Sentencia de ese año también fue claro que, desde la época, la obligación tenía carácter fiscal. La opinión minoritaria, destacó la Corte, precisó que el Presidente de la República, en la norma analizada, había creado un impuesto y, con apoyo en doctrina de la hacendística, señaló que el gravamen tenía carácter especial.

La Corte Constitucional resaltó que en décadas posteriores al fallo comentado, la cuota de compensación militar adquirió un marcado carácter tributario, como se observa en la Ley 1ª de 1945, cuyo artículo 32 indicaba que “la contribución pecuniaria individual” que debía pagarse al Tesoro Nacional, por concepto de la obligación militar, “se denomina Cuota de Compensación Militar” y, con mayor claridad, en la Ley 20 de 1979, “por la cual se crean estímulos al contribuyente, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”, que la incluyó en su artículo 23.

Añadió que la Ley 694 de 2001, “por la cual se expiden normas para facilitar la definición de la situación militar”, concedió un beneficio a los mayores de 28 años, pertenecientes a los estratos 1 y 2, que no hubieran solucionado su situación militar y, al analizar las objeciones al proyecto de ley que en su momento presentó el Presidente de la República, en la Sentencia C-804 de 2001, la Corporación consideró que la disposición se orientaba “a un grupo de individuos sobre los cuales pesa una obligación tributaria insoluta, cual es la de cancelar la cuota de compensación militar”, motivo por el cual no se trataba “de una técnica desgravatoria ex ante”, sino de la “condonación de una obligación tributaria preexistente, ya consolidada”, es decir, de una amnistía tributaria que brindaba a sus

beneficiarios la oportunidad de “definir su situación fiscal en concordancia con la determinación de su situación militar”[52].

5. Con fundamento en la anterior argumentación, en la Sentencia C-621 de 2007, la Corte reafirmó la tesis contenida en la providencia C-804 de 2001 y sostuvo, entonces, que la cuota de compensación militar era un tributo. Además de esto, luego de analizar las características y descartar que se trataba de un impuesto, una tasa o una contribución parafiscal, definió el tipo de gravamen, con base en las características estructurales que asume, al ser utilizada para equilibrar las cargas públicas, luego de que el obligado ha sido exonerado de prestar el servicio militar.

Señaló que la cuota de compensación es una contribución especial, en los términos de la definición de la propia ley, pues su pago es obligatorio, ya que puede ser exigido al sujeto colocado la específica situación indicada en la norma y, de otro lado, compensa la obtención de un beneficio, pues la no prestación del servicio bajo banderas representa una ventaja para el eximido, en cuanto tiene la posibilidad de dedicarse inmediatamente al desarrollo de labores productivas o a continuar con el siguiente estadio de su proceso educativo.

En contraste con el carácter que parece haber tenido hace casi un siglo, el fallo aclaró que el tributo no sustituye la prestación del servicio a voluntad del contribuyente, de modo que este pueda elegir si toma las armas o asume el gravamen. Pese a que el contribuyente no queda sometido a la relación de especial sujeción derivada de la prestación del servicio en filas y puede dedicarse a la actividad que escoja, clarificó que este beneficio no se deriva de sufragar la contribución sino de que la persona sea eximida del servicio militar, con arreglo a las causales prevista en la ley, que se aplicarían con independencia de la voluntad del clasificado.

6. Establecido que se trata de una obligación tributaria y, en específico, de una contribución especial, en la decisión C-600 de 2015, la Corte caracterizó sus elementos estructurales, conforme la regulación contenida en la Ley 1184 de 2008. En primer lugar, señaló que el sujeto activo es el Tesoro Nacional - Ministerio de Defensa Nacional, Fondo de Defensa Nacional, al paso que el sujeto pasivo está constituido por el varón mayor de 18 años que no ingrese a filas y sea clasificado. En segundo lugar, afirmó que el hecho gravable, es decir, la circunstancia que hace surgir la obligación tributaria, está dada por la decisión de

la autoridad de reclutamiento de no llamar a filas a quien, estando en principio obligado a prestar el servicio militar, no es incorporado por existir una causal de exención, inhabilidad o falta de cupo.

En tercer lugar, la Corte indicó que la base gravable está constituida, en el caso de los obligado menores de 25 años, por “el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de la persona de quien este dependa económicamente, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúe la clasificación”. Y, para aquellos que, al momento de la clasificación sean mayores de la referida edad, la base gravable está integrada “por el total de los ingresos mensuales y el patrimonio líquido del interesado, existentes a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se efectúa la clasificación”.

En cuarto lugar, según esta Corporación, la tarifa asciende al 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente a la fecha de la clasificación, más el 1% del patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de aquel de quien demuestre depender económicamente existentes al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la clasificación. La Sala precisó que, conforme a la norma, el valor mínimo de la cuota de compensación militar en ningún caso podrá ser inferior al 60% del salario mínimo legal mensual vigente al momento de la clasificación.

Y, en quinto lugar, aclaró que, por razones de equidad tributaria e igualdad material, la ley dispone un régimen de exenciones al pago de la cuota de compensación militar que se encuentran reguladas en varias normas. Señaló que, conforme al artículo 6º de la Ley 1184 de 2008, se encuentran exonerados de la contribución aquellos que: (i) pertenezcan a los niveles 1, 2 y 3 del Sistema de Identificación y Selección de Beneficiarios - Sisbén; (ii) presenten limitaciones físicas, síquicas o neurosensoriales de carácter grave, incapacitante y permanente; (iii) hagan parte de la población indígena y (iv) siendo soldados, sean desacuartelados con fundamento en el tercer examen médico.

De similar modo, refirió que a la luz del artículo 188 de la Ley 1450 de 2011, están exonerado del pago del gravamen: (v) los menores de 25 años exentos por ley o inhábiles para prestar el servicio militar obligatorio y (vi) los mayores de 25 años, siempre que en ambos casos los beneficiarios se encuentren vinculados a la Red de Protección Social para

la Superación de la Pobreza Extrema o el Registro Único de Población Desplazada. Y, por último, conforme a la Sentencia C-586 de 2014, la Corte declaró que tampoco pesa obligación alguna por concepto de cuota de compensación militar en (vii) los jóvenes que se encuentren bajo el cuidado del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF y sean eximidos de prestar el servicio militar.

ii. El principio de equidad tributaria como límite a la potestad de configuración del legislador. Reiteración de jurisprudencia.

7. Como ha sido indicado por la Corte, en materia tributaria y, en particular, en la creación, modificación y supresión de los diversos tipos de gravámenes, en su estructuración, fijación de su monto y forma de recaudo, así como en el establecimiento de exenciones y amnistías, al legislador le asiste un amplio margen de configuración[53].

8. Pese a lo anterior, la potestad tributaria encuentra unos límites claros, fundamentalmente en los principios constitucionales que rigen la facultad impositiva estatal[54]. Según el artículo 95-5 C. P., es obligación de todo ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad. Así mismo, de conformidad con el artículo 363 ibídem, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias, señala además el precepto, no se aplicarán con retroactividad.

9. El ejercicio de la libertad de configuración del legislador, por lo tanto, está constitucionalmente sujeta al respeto de los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad tributaria, así como a la prohibición de crear gravámenes con efectos retroactivos. La Corte ha señalado que, como regla general, los principios previstos en el artículo 363 C. P. enmarcan el sistema tributario en general y no las cargas fiscales en especial, lo que implica que, en ciertas ocasiones, alguno de tales principios podría ser realizado en alguna medida o, de hecho, resultar parcialmente sacrificado, con el fin de que el sistema en cuanto tal adquiera un equilibrio entre dichos principios, siempre que la medida en particular sea razonable y se encuentre constitucionalmente justificada[55].

10. Con todo, ha clarificado también que lo anterior significa que tanto el sistema tributario en su conjunto pero, así mismo, cada una de las cargas creadas, deben ser razonables, estar sustentados en la persecución de objetivos constitucionalmente relevantes y satisfacer en buena medida los referidos principios, pues, en todo caso, concretos gravámenes con manifiesta negación de uno de aquellos, como, por ejemplo, de la progresividad o de la equidad, suministrarían dosis de regresividad e inequidad al sistema, en tanto partes de su engranaje y funcionamiento[56].

11. Por lo que interesa al presente salvamento, el principio de equidad de los tributos se predica y puede ser evaluado en gravámenes específicos, como lo ha indicado la jurisprudencia constitucional[57], pues, además, el artículo 95-9 C.P. condiciona la obligación de todo ciudadano de aportar para el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, a que sus tributos sean compatibles con criterios de equidad y justicia tributaria.

Por consiguiente, uno de los límites del legislador al crear las cargas fiscales en cualquiera de sus modalidades, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, está representado en el principio de equidad tributaria.

La Corte, en la Sentencia C-476 de 1999, indicó que al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, debe dar aplicación a principios tales como la equidad y la justicia que exige la Constitución, “para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa”. Así mismo, en la C-183 de 1998, afirmó: “[l]a Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público”.

12. De acuerdo con lo anterior, si bien en todos los ciudadanos pesa el deber de contribuir y sostener, mediante los tributos, los gastos e inversiones que demanda el funcionamiento del Estado y su compleja institucionalidad, los gravámenes deben ser equitativos. El legislador tiene una amplia libertad para imponerlos y configurarlos. Sin embargo, está obligado a hacer una distribución justa de las obligaciones y su monto, que consulten las

posibilidades de ser asumidas por cada conjunto de personas y su capacidad real de contribución.

iii. La interdicción de confiscación como manifestación del principio de equidad tributaria

Aproximación desde la jurisprudencia constitucional

13. Con arreglo al principio de capacidad contributiva, se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes para evitar que aquellas sean excesivas o estos exagerados. Según la Corte, el desconocimiento del principio de equidad tributaria puede tener lugar por tres diferentes vías. En la Sentencia C-169 de 2014, esta Corporación sostuvo:

“[C]onviene tener en cuenta que la violación de dicho principio puede cometerse de tres modos. Una, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente y que, en cuanto tal, violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). Dos, cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente. Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica. Tres, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”[58].

Conforme a lo anterior, se vulnera el principio de equidad tributaria cuando, debido a la forma que asume el gravamen o a su estructuración legal, desconoce la capacidad

económica real del contribuyente, de tal manera que se le impone una obligación en relación con la cual carece de posibilidad de pago. Así mismo, en todos aquellos casos en que la obligación afecta de forma desigual a dos conjuntos de personas o a dos personas que se hallan en pie de igualdad económica, sin que medie una razón suficiente. Por último, se lesiona el derecho que tienen las personas a que las cargas fiscales sean equitativas, en los eventos en que la detracción tiene efectos confiscatorios, es decir, cuando implica, en términos generales, que el producto económico percibido por el contribuyente se destina únicamente a sufragar el tributo.

14. El fenómeno de la confiscación se configura, según la jurisprudencia constitucional, debido a que, en virtud de la potestad tributaria que le asiste al legislador, el Estado toma lo que el obligado obtiene a partir de su actividad económica, de modo que, en la práctica, queda en buena medida eliminado su derecho a la propiedad privada y la legitimidad de su actividad económica como particular, encaminada a obtener utilidades[59].

Acerca de la interdicción de confiscación, en la Sentencia C-464 de 1993, la Corte señaló:

“Cierta tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado -particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del “impuesto confiscatorio” o “expropiatorio”, deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal”.

15. Como se observa, desde sus primeras sentencias, esta Corte ha sostenido que la

prohibición de confiscación en materia tributaria, presente también en la Constitución anterior, supone una limitación a la potestad impositiva del legislador o, en otros términos, que en el ejercicio de esa potestad no se halla comprendida la posibilidad de crear cargas pecuniarias con dicho alcance. Los principios de justicia y equidad tributarias proporcionarían la justificación constitucional al deber de contribuir al sostenimiento económico del Estado, pero al mismo tiempo comportarían una barrera de contención que no puede ser superada por el legislador fiscal.

De acuerdo con la Corte, los gravámenes, por esencia, están destinados a afectar en alguna medida la riqueza y la propiedad de las personas y, como ejercicio estatal, cumplen también fines constitucionales legítimos en términos de redistribución del ingreso. Sin embargo, la facultad para organizar la hacienda pública en el ámbito tributario no habilita al legislador para despojar del patrimonio o la renta de los contribuyentes. Un tributo con estas características tendría connotaciones confiscatorias y sería incompatible con el principio de equidad que, junto con otros, delimita la libertad de configuración del legislador.

16. Ahora, en de la sentencia citada, la Corte considera que el límite a la potestad tributaria del legislador viene dado por el principio de equidad, antes, en la Constitución de 1886, identificado con los denominados “impuestos confiscatorios” o “expropiatorios”. En el fallo no se afirma, como sí se considera en la Sentencia C-876 de 2014 referenciada al comienzo de esta sección, que la prohibición de confiscación es una manifestación del principio de equidad tributaria y pareciera sugerirse cierta impropiedad en el uso de esa expresión a la luz de la Carta de 1991.

Lo anterior, además, podría verse alentado porque en la Constitución actual la prohibición de confiscación tiene textualmente la connotación de una pena (que se proscribe, según el artículo 34), más que de un campo vedado a la potestad tributaria. Por otra parte, con alguna frecuencia los gravámenes de consecuencias confiscatorias han sido calificados como “expropiatorios”, como también lo hace la sentencia, en referencia a la Constitución de 1886, noción que no siempre ha sido pacíficamente aceptada por la doctrina tributaria.

Lo anterior hace necesario, entonces, realizar algunas distinciones y precisiones conceptuales alrededor de la interdicción de confiscación en materia tributaria.

El concepto de no confiscación en el ámbito tributario

17. Como se ha advertido, es una obligación constitucional de todo ciudadano contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado y, correlativamente, el legislador detenta una amplia potestad para la creación y configuración del sistema tributario. El problema que plantea la idea de gravámenes con efectos confiscatorios está relacionada con las consecuencias de los tributos sobre los haberes privados del contribuyente. De manera muy general, se dice que si para el cumplimiento de las obligaciones fiscales el individuo debe desprenderse de parte sustancial de su patrimonio o de sus rentas, la carga tendría implicaciones confiscatorias[60].

La confiscación es claramente distinguible de la expropiación. La figura de la expropiación adquirió la configuración que hoy mantiene a partir de la Revolución Francesa, cuando en el artículo 17 de la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre y del Ciudadano, se contempló la posibilidad de llevarla a cabo con sujeción a ciertas garantías, que permitían compatibilizar el interés público con el del individuo afectado por ella[61]. Indicaba el artículo citado: “Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella cuando la necesidad pública, legalmente constatada, lo exige claramente y con la condición de una indemnización justa”.

En el marco del artículo 58 C. P., la expropiación solo puede tener lugar por motivos de utilidad pública o interés social definidos por el legislador, mediante sentencia judicial e indemnización previa, fijada con arreglo a los intereses del afectado y la comunidad. Si así lo determina el legislador, también puede adelantarse por vía administrativa, con la posibilidad de una ulterior acción contenciosa-administrativa, incluso respecto del precio. Debido a estos rasgos, presentes en las consagraciones positivas de la mayoría de ordenamientos de Estados sociales de derecho, se ha considerado que la expropiación deja a salvo el derecho a la propiedad privada.

Se ha sostenido que la figura es respetuosa de esa prerrogativa por cuanto mantiene incólume aquello sobre lo que recae en su valoración cuantitativa. Con la expropiación, solo se da un cambio en la composición efectiva del patrimonio del particular, pero no en su consideración económica[62]. Se produce una limitación al derecho únicamente en su

sustrato material, al convertirse en un derecho de crédito frente a la entidad pública expropiante, por el valor de la indemnización[63], pero no se suprime la esencia de la propiedad privada en su sentido general.

Algunos han planteado que la institución expropiatoria comporta una verdadera garantía constitucional a favor del propietario, ante la inevitable decisión del Estado, como representante de los intereses públicos y sociales, de tomar derechos o bienes de los particulares, pues en lugar de despojarlos arbitrariamente de sus bienes, los compensa con una justa indemnización, cuya finalidad es mantener su integridad patrimonial. La expropiación, en este sentido, supondría una privación compensada, que da lugar a un intercambio forzoso de bienes entre expropiante y expropiado[64].

La situación con la confiscación es sustancialmente diferente. Las exacciones desproporcionadas no dan lugar a la citada especie de mutación en la composición del patrimonio del particular, sino que gran parte de este (sea de la renta, del patrimonio o de lo destinado a consumos) se ve destinada al Estado, con el objeto de cubrir sus gastos, los gastos públicos del común y las expensas públicas[65]. A diferencia de la expropiación, los tributos confiscatorios, como regla general, son detracciones unilaterales, coactivas, llevadas a cabo por el legislador, que gravan el patrimonio del ciudadano, en razón del deber de contribuir a sufragar o satisfacer bienes públicos, pero lo hacen de modo exagerado[66].

Con arreglo a la anterior conceptualización, el pago de tributos excesivos en ningún caso ocasiona ni podría ocasionar una expropiación al contribuyente, dado que esta siempre comporta la privación de bienes, por causa de utilidad pública o social, sujeta al pago de una suma con carácter indemnizatorio, lo que no ocurre en el funcionamiento del sistema tributario[67]. La confiscación tiene el efecto de privar o despojar ilegítimamente de su derecho a la propiedad al contribuyente[68].

18. La confiscación, ligada a la supresión del derecho de propiedad, ha sido asociada comúnmente a una pena, a raíz de sus orígenes históricos, de ahí que incluso el artículo 34 C. P. proscriba su imposición como sanción. En el derecho romano la confiscación era una pena pecuniaria. Se trataba de una de las consecuencias sancionatorias y civiles que se le imponían al penado, de forma directa, junto con su muerte civil. A diferencia de la muerte

natural, el organismo del castigado seguía estando biológicamente vivo, pero las consecuencias jurídicas que devenían a nivel civil eran las mismas que si hubiera fallecido, en especial la pérdida de sustento personal del patrimonio, que pasaba a manos del fisco[69]. La confiscación comenzó a declinar hacia el término del siglo XVIII y desapareció en las Constituciones liberales decimonónicas y en los pactos internacionales sobre derechos humanos de la segunda mitad del siglo pasado[70].

19. El empleo histórico de la confiscación como sanción por actos cometidos por quien la sufría, no impide, sin embargo, continuar empleando la expresión en su sentido más estricto, para distinguir todos aquellos casos en que se produzcan efectos similares sobre el derecho de propiedad de las personas, como de manera prácticamente unánime lo considera la doctrina tributaria[71]. Con independencia de la intención legislativa o el sentido sancionatorio o penal, el efecto confiscatorio se produce siempre que en la práctica una medida legal tenga como consecuencia el despojo arbitrario e ilegítimo de los haberes de una persona.

En la Sentencia C-409 de 1996, la Corte señaló que la Constitución no admitía la creación de tributos confiscatorios, pero que tal prohibición no derivaba del artículo 34, pues esa norma prohíbe la pena de confiscación. Precisó que no se debía confundir el poder punitivo del Estado con su poder impositivo, pues mientras las penas pretendían prevenir un comportamiento considerado indeseable, los impuestos eran detracciones con mira a financiar los gastos del Estado.

Dentro de la expresión “confiscación” no se halla comprendida, necesariamente, la idea de una sanción o de una pena. En este sentido, lo relevante para considerar que la norma tiene efectos confiscatorios es que comporte, como consecuencia de su aplicación, la anulación del derecho de propiedad del afectado, bien sea que la prescripción sea de origen civil, penal, administrativo o tributario. Así mismo, de acuerdo con la doctrina, una norma tiene efectos confiscatorios no solo con prescindencia del motivo que alienta su establecimiento legal, sino también con independencia de su finalidad y, en materia tributaria, de su ulterior tratamiento dentro del sistema presupuestal[72].

De este modo, no interesa si el tributo tiene fines fiscales o extrafiscales, pues si el efecto confiscatorio se produce, el injusto ha de ser reparado igualmente. Y, del mismo modo, al

margen de si se pretende llevar a cabo un regreso de riqueza hacia los particulares mediante el gasto público, esto no hace que el gravamen deje de ser confiscatorio, dado que la injusticia producida en la vía tributaria debe ser reparada sin esperar que lo sea mediante una mayor justicia en la distribución de su producto, una medida en sentido contrario, cual si se tratara de una inaplicable sumatoria vectorial matemática[73].

Una medida tiene efectos confiscatorios, por consiguiente, indiferentemente de si estos fueron directa o indirectamente perseguidos, de su finalidad, fiscal o no fiscal, la destinación y empleo del producto obtenido por parte del Estado.

20. Debe subrayarse, entonces, que en materia tributaria una carga fiscal posee connotaciones confiscatorias cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta[74] o, en general, cuando implica un apoderamiento de los bienes sobre los cuales el sujeto ejerce legalmente su derecho. Correlativamente, la prohibición de confiscación comporta que la obligación tributaria solo puede tener un valor parcial y razonable e impide que tome el total de la riqueza que se somete a contribución[75]. Según la doctrina, en general, está encaminada a impedir una configuración del sistema tributario que acabe con toda la riqueza y el patrimonio del ciudadano[76].

De acuerdo con algunos autores, la interdicción de confiscación en el ámbito tributario está asociada a varios principios superiores, en especial, del sistema fiscal. Constituye un límite a la progresividad y un complemento a los principios de capacidad económica e igualdad en materia tributaria, pues evita que tributos individualmente considerados, acumulaciones de tributos o el sistema tributario en su conjunto produzcan los mismos efectos de una confiscación y erosionen el derecho a la propiedad privada. De esta forma, desempeña tres papeles dentro del esquema de las cargas fiscales, ligados a la actuación de otros estándares. Actúa como límite a la progresividad del sistema tributario, como protección del derecho a la propiedad privada y a modo de garantía y complemento de los principios de capacidad económica e igualdad. Adicionalmente, cumple el principio de justicia tributaria en el que se sustenta el sistema tributario[77].

21. Emblemáticamente, la prohibición de confiscación a nivel tributario está fundada en la protección constitucional del derecho a la propiedad privada, entendida esta en su sentido más general, es decir, como el que se ejerce sobre bienes y valores materiales apreciables,

que las personas tienen fuera de sí mismas, reconocidos por las leyes y frente a los cuales el sistema jurídico proporciona una acción contra quien los limite o restrinja[78].

Como afirman algunos autores, la interdicción de confiscación es una consecuencia del reconocimiento del derecho a la propiedad privada o un límite al poder tributario como garantía de esa prerrogativa[79]. Su razón de ser está ligada a la salvaguarda y protección de la propiedad de excesivas injerencias oficiales. El Estado que garantice el derecho a la propiedad privada no puede eludirla ni desconocerla con una imposición excesiva. El tributo presupone la propiedad, por lo cual, bajo una conexión lógica, la propia ordenación es un límite al tributo. Hay una relación directa entre la propiedad y la prohibición de confiscación o, en otras palabras, esta se halla implícita en las normas constitucionales que consagran el derecho a la propiedad[80].

22. Ahora bien, la esencia de toda carga tributaria es distraer recursos de los particulares para la financiación de los gastos del Estado. Un tributo es una exacción obligatoria decidida, impuesta y eventualmente ejecutada unilateralmente por el Estado, la cual, de suyo, implica que se afecta el derecho de propiedad del obligado. En este sentido, es importante precisar que la prohibición de confiscación a nivel tributario no tiene el sentido de impedir cualquier interferencia al derecho de propiedad de los sujetos pasivos de los gravámenes.

El concepto de confiscación no es equivalente al de disminución o sustracción de riqueza de los particulares y la interdicción de confiscación no es intercambiable con la intangibilidad del patrimonio privado, frente a la obligación ciudadana de contribuir a la financiación de los gastos del Estado. Si así fuera, forzosamente todo gravamen tendría una connotación confiscatoria y al Estado le estaría prácticamente proscrito el uso de la potestad tributaria. En lugar de esto, la prohibición de confiscación tiene que ver con el límite hasta donde puede llegar el poder tributario del legislador, en relación con la propiedad de los particulares.

Desde una perspectiva cualitativa, puede afirmarse que la no confiscación implica que el legislador no está habilitado para crear medidas que afecten drásticamente o sustancialmente la propiedad de los particulares. Estos se encuentran protegidos contra tributos cuya consecuencia sea la disminución ostensible y desmesurada de sus recursos, lo cual puede

ocurrir tener lugar por la creación de alícuotas o montos excesivos[81]. La prohibición, por ende, impide interferir de tal manera la economía del contribuyente que llegue a producirle auténticos menoscabos, vista la reducida proporción de recursos que deja en su poder de disposición.

Conforme a lo que se viene afirmando, en ejercicio del control constitucional corresponde a la Corte identificar aquellos supuestos en que el legislador ha creado gravámenes con implicaciones confiscatorias. No obstante, puesto que en el examen del problema juego un rol fundamental la libertad que le asiste al legislador, entre otras cosas, para fijar la cuantía de cada exacción fiscal, la identificación de ese límite cuantitativo es especialmente compleja.

23. En el derecho comparado se conocen solo dos casos específicos en que tribunales constitucionales han identificado expresamente porcentajes máximos de imposición tributaria, más allá de los cuales tendría ocurrencia la confiscación. Algunos autores han planteado que el límite de las cargas fiscales cifrado en la prohibición de confiscación viene dado por el mínimo existencial, pues una persona no podría ser obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con la totalidad de lo que tiene sino que sus obligaciones contributivas deben ponerse en relación con aquello que el sujeto y su familia requieren para sobrellevar una subsistencia digna[83].

En este sentido, en sentencia del 22 de junio de 1995, el Tribunal Constitucional Alemán sostuvo que la presión tributaria que estaba obligado a resistir el sujeto pasivo tenía claramente un límite. Consideró que, en tanto el artículo 14.II de la Norma Fundamental prescribe que “el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general”, la carga tributaria del sistema fiscal no podía exceder del 50% de los ingresos (potenciales). Conforme al fallo, la ley debe respetar la protección del matrimonio y la familia, de modo que cada uno de los cónyuges pueda disfrutar del mínimo exento, equivalente al valor de una vivienda familiar media o de una cifra superior en el caso de que tengan hijos a su cargo[84].

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Argentina, en la Sentencia del 16 de diciembre de 1916, primera en la cual abordó el problema de los tributos confiscatorios, señaló que un impuesto sucesorio del 50% del valor de los bienes legados comportaba una

confiscación, pues restringía en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagraba a favor de ciudadanos y extranjeros, por lo cual era inconstitucional. Sin embargo, con posterioridad, en un fallo de los años cincuenta, esa Corte estableció de forma explícita que el porcentaje máximo que, en su juicio, no vulneraba el derecho de propiedad, no podía exceder en ningún caso del 33% de los valores transmitidos. La Corte sustentó que, si bien en casos anteriores no había enunciado explícitamente el máximo de las contribuciones válidas de la especie en cuestión y solo se había limitado a constatar su carácter confiscatorio, “es obvio que una y otra afirmación se fundan en la referencia tácita a un determinado límite. De otro modo, no era posible formular esos juicios”[85].

24. La decisión del Tribunal Constitucional Alemán, según la cual, el límite a los gravámenes no podía ser superior al 50% de los ingresos del contribuyente, básicamente partió de un argumento interpretativo de corte literalista, pues se basó en que la Norma Fundamental de ese Estado expresa que la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general, lo que fue traducido en que la proporción que puede ser comprometida por el legislador fiscal solo puede ser una de las mitades, la del interés general, al que sirve el derecho en cuestión. Esta tesis, por lo tanto, tiene un carácter muy particular, pues solo podría plantearse, en principio, ante una consagración constitucional similar del derecho de propiedad privada. En otros términos, el argumento parece difícilmente predicable con certeza frente a textos constitucionales en los cuales la redacción de la citada prerrogativa no sea por lo menos muy semejante.

Por su parte, no menos inconvenientes habría con un punto de vista como el formulada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de Argentina. La proporción establecida por ese Tribunal, no tendría en principio un apoyo concluyente en el texto constitucional de Colombia o en la doctrina de la Corte Constitucional. Se considera que solo hasta la tercera parte de los recursos de los contribuyentes pueden ser gravados, límite después del cual el tributo adquiriría carácter confiscatorio. No obstante, en el marco del sistema jurídico colombiano, a primera vista, no parece haber un respaldo normativo o jurisprudencial sólido que permita sostener que en un porcentaje como ese u otro constituya el límite de la potestad tributaria y, de hecho, esta Corte se ha manifestado en contrario, por lo menos en una oportunidad, como se observa a continuación.

25. Dada la dificultad de establecer con certeza una proporción luego de la cual una detracción comporta implicaciones confiscatorias, en el estado actual de la jurisprudencia constitucional y de la doctrina tributaria, solo hay seguridad de que ello tiene lugar cuando el particular ve absorbida la totalidad de sus bienes o de sus rentas como consecuencia del pago de una obligación tributaria[86]. En este sentido, en la Sentencia C-364 de 1993 indicó la Corte:

No es difícil, pues, acreditar a la luz de la jurisprudencia Colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar el respectivo impuesto como “confiscatorio”... Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta.

El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de “casos límites”, en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca “casi totalmente” el valor de lo gravado.

Esta Corte, en los anteriores términos, reafirma que el establecimiento del monto de los tributos hace parte de la libertad de configuración del legislador, de modo que uno u otro valor deriva del criterio político del Congreso y es en principio inimpugnable, salvo que el gravamen se convierta en una exacción confiscatoria. Y, por otro lado, la también pone de manifiesto que esa medida límite, que hace que la carga tenga tales efectos, no solo no ha sido determinada por la Corte de forma absoluta, sino que tampoco pueda hacerlo. La jurisprudencia constitucional, según ese criterio, solo puede dar cuenta de “casos límites” en los cuales el valor del tributo toma la totalidad o casi el 100% de los valores gravados.

26. En este orden de ideas, lo que hemos señalado hasta ahora puede ser sintetizado en los siguientes términos: (i) para la Corte, la interdicción de confiscación (a) es una manifestación del principio de equidad tributaria, (b) que supone una limitación a la potestad impositiva del legislador sobre los ingresos de los contribuyentes, (c) al impedirle

que la actividad económica y el objeto de la propiedad de los contribuyentes sean destinados con exclusividad a sufragar el tributo. (ii) La confiscación es una consecuencia sobre la propiedad, diferente de la expropiación, pues mientras en esta no hay una ablación, sino una sustitución del sustrato sobre el cual se ejerce, en aquella se produce una supresión o despojo ilegítimos del objeto de la propiedad.

(iii) Pese a que históricamente la confiscación fue una pena, esto no impide continuar empleando la expresión en su sentido más estricto, para identificar todos aquellos casos en que una persona sufre la erosión del objeto de su derecho de propiedad, en virtud de cualquier medida legal. (iv) La confiscación se produce independiente de si el legislador tuvo esa intención, de su finalidad fiscal o extrafiscal y de la destinación de los dineros apropiados. (v) En el plano estrictamente fiscal, la prohibición de confiscación comporta que la obligación tributaria solo puede tener un valor parcial e impide que absorba en su totalidad la riqueza que se somete al correspondiente gravamen.

(vi) La interdicción de confiscación está fundada en la protección constitucional al derecho a la propiedad privada. No obstante, (vii) no supone que la propiedad de los contribuyentes es intangible, sino solamente que la apropiación de los bienes de los particulares por causa fiscal, tiene límites. (viii) Desde una perspectiva cualitativa, la no confiscación implica que el legislador no está habilitado para crear medidas que afecten drásticamente o sustancialmente la propiedad de los particulares. (ix) Sin embargo, desde un punto de vista cuantitativo, es muy complejo establecer cuál es la proporción de los recursos del contribuyente que el legislador está habilitado para gravar y que, de ser superada, daría lugar a que el tributo adquiriera carácter confiscatorio, principalmente por la amplia de libertad de configuración normativa del legislador en materia fiscal.

(x) Si bien en la jurisprudencia constitucional comparada, como la alemana y la argentina, se han intentado identificar algunos porcentajes, luego de los cuales los gravámenes serían confiscatorios, ni las proporciones señaladas por esos tribunales ni otras parecen aplicables en el sistema jurídico colombiano, por no tener sustento en el texto de la Constitución ni en la doctrina de la Corte Constitucional. (xi) En oposición y ante la dificultad de establecer proporciones o indicadores numéricos exactos de cuándo un tributo se vuelve confiscatorio, la doctrina tributaria y la Corte Constitucional Colombiana han indicado que, con certeza, un gravamen solo tiene implicaciones confiscatorias en aquellos supuestos en

que absorbe la totalidad de los valores gravados.

La interdicción de confiscación en los dos tipos de tributos: vinculados y no vinculados

27. Para ir precisando mucho más nuestra postura, es necesario ahora profundizar en las diferentes características que asume la prohibición de confiscación a la luz de las dos modalidades de tributos contemplados en la Constitución: los vinculados y los no vinculados o, más claramente, en los impuestos, por un lado, y en las tasas y contribuciones especiales, por el otro (art. 338 C.P.). Puesto que las tres son especies de tributos, por mandato constitucional a cada una de ellas se aplica la interdicción de confiscación, como manifestación del principio de equidad (art. 363 C. P.). Es claro, sin embargo, que la estructura de estas modalidades de gravámenes es disímil y, por lo tanto, también es diferente el modo en que se plantea la imposibilidad de confiscación para el legislador en cada caso.

La distinción entre tributos vinculados y no vinculados está íntimamente relacionada con la naturaleza del hecho generador o hecho gravable, es decir, la situación material o jurídica que ocasiona la obligación fiscal[87]. Los tributos no son vinculados cuando el respectivo hecho generador es independiente de cualquier actividad específica del Estado en relación con el contribuyente y, viceversa, son vinculados en aquellos casos en que aquella interesa o es directamente relativa a los sujetos pasivos[88]. De esta manera, se considera que los impuestos son, por esencia, gravámenes no vinculados, en tanto que las tasas y las contribuciones especiales son, efecto, gravámenes vinculados.

En lo sucesivo se abordará, en primer lugar, la no confiscación en los impuestos, para luego explicar la no confiscación en las tasas y contribuciones especiales. En relación con los aspectos ligados a la prohibición de confiscación, estos dos últimos tipos de gravámenes se comportan de manera básicamente similar, por lo que, sin perjuicio de las oportunas distinciones que se harán en su momento, serán tratados en conjunto, como tributos vinculados. Tanto en el caso de los impuestos, como en el de las tasas y contribuciones, se ilustrará con algunos casos conocidos por esta Corte y otros tribunales la forma que ha asumido la prohibición en mención.

La interdicción de confiscación en los impuestos

28. Los impuestos son las cargas más comunes del sistema tributario. En general, constituyen prestaciones económicas de los ciudadanos con el fin de acrecer los recursos del presupuesto y ser empleadas en el sostenimiento de los gastos del Estado, de sus inversiones, sus necesidades, sus imprevistos y todas las obligaciones económicas que debe asumir. La jurisprudencia los ha caracterizado de la siguiente manera:

“Las condiciones básicas del impuesto son: (i) Tienen una vocación general, lo cual significa que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) En cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, éste puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; (iv) Su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) La capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea, sin que por ello pierda su vocación de carácter general”[89].

Conforme al criterio de la Corte, los impuestos se establecen y se cobran indistintamente a todo ciudadano que lleve a cabo el hecho generador. No se dirigen a miembros de grupos profesionales, sociales, gremiales o económicos determinados ni en razón de su membresía o calidad. No están asociados a un beneficio directo, a una prerrogativa o al uso de un servicio por parte de los contribuyentes. A quien sufraga este tipo de tributo no le asiste de forma correlativa la expectativa de disfrutar de un bien o beneficio en particular[90].

El uso de los recaudos provenientes de los tributos ingresan a las arcas generales del Estado y este puede disponer de ellos con arreglo a prioridades, urgencias y obligaciones que deba solventar y conforme a los planes y presupuesto nacionales o territoriales. No existe, por consiguiente, la obligación de que la utilización de los recursos coincida con las preferencias de los contribuyentes. Por otra parte, el obligado debe sufragar las sumas correspondientes, pues, de no hacerlo, su cumplimiento puede ser forzado a través de la jurisdicción coactiva. Por último, la capacidad de pago del contribuyente es un factor a tener en cuenta en la fijación del tributo, en aras de que la obligación sea justa y equitativa[91].

29. En lo que respecta a la prohibición de confiscación, debe hacer énfasis en dos aspectos fundamentales de los impuestos. Estos gravámenes tienen como fin primordial la financiación general de los gastos del Estado, por lo que la Constitución prohíbe expresamente su destinación específica, salvo algunas excepciones (art. 359 C.P.). Son aportes obligatorios que cada ciudadano debe realizar para concurrir al sostenimiento general del Estado, de modo que entre la existencia del Estado y aquellos hay una relación inescindible, pues la garantía de los derechos de las personas, de la prosperidad y la vigencia de un orden justo implican gastos y, por lo tanto, impuestos en orden a procurar su financiación.

Como elemento principal que garantiza el funcionamiento del Estado, los impuestos se hallan respaldados en el trabajo, la actividad económica y el esfuerzo de los contribuyentes. Son, además, un mecanismo oficial fundamental para la redistribución del ingreso, dado que todas las personas reciben los mismos bienes y beneficios que se derivan de un Estado fiscalmente estable, a pesar de que todos no tienen que aportar en las mismas proporciones a la hacienda pública. Pues bien, uno de los elementos consustanciales a los impuestos es su establecimiento sobre la base de la capacidad económica de las personas.

Los gravámenes impositivos solo surgen cuando hay una manifestación de capacidad económica de los individuos. Se plantean allí donde las personas exhiben y cuentan con posibilidades reales de soportar obligaciones económicas y solo pueden crearse en la medida de tales posibilidades. Son instituidos y cobrados porque un hecho del contribuyente, indicador de poder de pago, independientemente de cualquier actuación estatal a él especialmente referida, es tomado como hecho generador[92]. Por lo anterior, la capacidad económica es el principio informador de los impuestos[93].

El otro de los elementos centrales de la modalidad impositiva está estrechamente relacionado con el anterior: el impuesto, debido a que está fundado en las posibilidades económicas de las personas, grava el objeto al cual se refiere el hecho indicador de la capacidad de pago. Una situación o circunstancia de hecho constituye una manifestación de capacidad económica porque revela que el sujeto es titular de un valor o un bien de contenido económico. Este bien o valor económico, a su vez, es justamente aquél al cual se dirige el impuesto y lo grava. Un hecho es muestra de capacidad contributiva porque da a

conocer que el sujeto dispone de un contenido económico (renta o patrimonio, por ejemplo) contenido que, una vez revelado, es gravado por el tributo.

30. La capacidad económica del contribuyente, como principio informador de los impuestos, permite determinar los eventos de confiscación. En todos aquellos eventos en que un impuesto erosione en su integridad la capacidad económica del sujeto pasivo, el gravamen comporta implicaciones confiscatorias[94]. Los objetos que se ven más comúnmente gravados mediante impuestos son la renta, el patrimonio y el consumo. Siendo esto así, la prohibición de confiscación es correlativo a cada uno de ellos. Por lo tanto, un impuesto a la renta es confiscatorio en todos aquellos eventos en que la tarifa alcanza, conforme se advirtió en la sección anterior, la totalidad de la renta percibida por el contribuyente. Y un impuesto al patrimonio tiene implicaciones confiscatorias si absorbe el 100% de los bienes del obligado[95]. En ambos casos, los impuestos habrán erosionado completamente la capacidad contributiva de los obligados.

31. Por otra parte, debe observarse que el efecto confiscatorio ha de ser analizado, no a partir del monto de la tarifa fijado en la ley, sino de la detracción que efectivamente se produzca sobre los haberes del sujeto, luego del ejercicio tributario. Esto por cuanto la imposición es un fenómeno complejo, en cuya configuración y efectos interviene activamente la determinación de la base gravable. Así, será de difícil ocurrencia que el legislador fije el monto de una detracción impositiva en el total del patrimonio o de la renta gravados o una proporción sustancialmente exagerada, pero, en cambio, no lo es que, dada la configuración de la base gravable, conforme a los diversos factores indicados en la ley, efectivamente se produzca una absorción absoluta de la renta o del patrimonio.

32. En la jurisprudencia de esta Corte y de tribunales constitucionales de otros Estados pueden encontrarse casos en los cuales se han analizado cargos por confiscación contra impuestos, ámbito más recurrente en que ha tenido lugar la infracción a esa prohibición. No siempre esos tribunales encontraron que el impuesto acusado destruía la capacidad económica de los contribuyentes y tenía, por consiguiente, connotaciones confiscatorias. Sin embargo, las decisiones que se indicarán brevemente a continuación son relevantes sobre todo para ilustrar la manera en que ha operado la citada interdicción en la modalidad fiscal impositiva.

En la Sentencia C-291 de 2015, esta Corte examinó una demanda contra los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, que establecían el hecho generador y la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), renta de destinación específica, para inversión social, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta.

El problema fundamental que el demandante atribuía a las disposiciones impugnadas consistía en que, para la determinación de la base gravable del tributo, la ley solo había previsto los ingresos, pero no había considerado la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. De acuerdo con la impugnación, el legislador había incurrido, en consecuencia, en una omisión legislativa relativa, específicamente del artículo 147 del Estatuto Tributario. La Corte examinó las normas y determinó que, efectivamente, en razón de la configuración de la base gravable del tributo, establecida mediante las dos normas acusadas, entre otras consecuencias, se había incurrido en una omisión con “rasgos confiscatorios”.

Señaló que, al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, el legislador podría impedir que el negocio generara ganancias y además hacía imposible que las empresas se recuperaran de sus pérdidas, pues la detracción en cuestión podía ser superior a la capacidad de pago, en contravía de lo establecido en los artículos 58, 95-9, 333 y 363 de la Constitución. En consecuencia, emitió una decisión integradora y resolvió que las normas eran exequibles en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurrieran los contribuyentes del CREE podrían compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

En la Sentencia C-409 de 1996, la Sala resolvió la demanda contra el artículo 122 de la Ley 223 de 1995 que, en lo pertinente, establecía que para la determinación de la renta gravable de las empresas solo podría deducirse hasta el 15% de los costos por expensas en que hubieran incurrido en el exterior, para la obtención de rentas dentro del país. De acuerdo con el actor, la norma conducía a que, en ciertos casos, el impuesto sobre la renta aplicable excediera la utilidad percibida por la empresa y, por lo tanto, a que el gravamen fuera confiscatorio.

La Corte consideró que la medida, en sí misma, no tenía tales implicaciones. Señaló que los

pretendidos efectos confiscatorios solo se producirían si el contribuyente incurría en una cantidad de costos en el exterior que el legislador, por consideraciones de política económica general, precisamente pretendía de forma legítima limitar o desestimular, mediante la medida adoptada. En este orden de ideas, la confiscación solo sería el resultado de las decisiones tomadas por el obligado en la realización de sus negocios, no una consecuencia de la ley. Por lo tanto, declaró exequible la disposición demandada.

Por su parte, en la Sentencia C-1004 de 2004, se juzgó el artículo 61 de la Ley 863 de 2003, conforme al cual, podía deducirse el 80% de los impuestos de industria y comercio y predial, pagados durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieran relación de causalidad con la renta del contribuyente. El demandante consideraba que la disposición desconocía la prohibición de impuestos confiscatorios, por cuanto fijaba unas condiciones para su cumplimiento que podían conllevar a que las obligaciones a cargo del contribuyente excedieran incluso su propia capacidad de generar renta.

Consideraba que las posibilidades de un contribuyente para evitar el pago de los impuestos no deducibles parcial o totalmente eran restringidas y dependía, no de él, sino de la actividad que desarrollaba, y no se contemplan excepciones bajo las cuales fuera posible deducir la totalidad de lo pagado por impuestos. La Corte estimó que la norma estaba desprovista de consecuencias confiscatorias por cuanto no se gravaba de manera excesiva al contribuyente y el límite de la deducción como beneficio contemplado por el legislador no atentaba contra su patrimonio. La Sala aclaró que, de considerarse atentatorio de los haberes del obligado, “se llegaría a la inadmisibles posición según la cual todos los impuestos por gravar de alguna manera la capacidad económica del contribuyente resultarían confiscatorios”. Como consecuencia, declaró exequible la norma impugnada.

En la Sentencia 150 de 4 de octubre de 1990, similar en ciertos aspectos al fallo anterior, el Tribunal Constitucional Español (TC) se pronunció sobre una acusación de inconstitucionalidad contra una norma que imponía un recargo del 3% sobre la cuota líquida del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). El TC advirtió que la prohibición de confiscación supone no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, de aquí que el límite máximo de la imposición estaba cifrado constitucionalmente en la prohibición de alcances confiscatorios.

En relación con el caso, señaló que solo si la progresividad del IRPF alcanzara el 100% de la renta el impuesto tendría un resultado confiscatorio. Pero, excluido ese extremo y dada la dificultad “de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”, indicó que la alegación de que el recargo autonómico en cuestión conculcaba el artículo 31.1., sobre la prohibición de confiscación de los tributos, debía ser rechazada. Si así se considerara, afirmó el TC, “no podría establecerse recargo alguno, o bien habría ello de hacerse en detrimento de los principios de igualdad y progresividad de los tributos, así mismo proclamados en el artículo 31.1 CE”[96].

En la jurisprudencia argentina, dentro de la causa promovida por Dolores Cobo de Macchi di Cellere contra la Provincia de Córdoba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que el impuesto inmobiliario rural, que se aplicaba sobre la renta producida por la explotación de terrenos rurales, tenía efectos confiscatorios. Luego de considerar que la explotación de los campos era llevada a cabo de forma racional y eficiente, sin gastos desmedidos y de acuerdo las condiciones y posibilidades de la actora, la Corte resolvió que la “tasa” del veinte por mil cobrada hacía que el impuesto tuviera carácter confiscatorio, pues equivalía a absorber más del 50% de las utilidades.

Afirmó que la proporción entre la renta y el impuesto, en los casos de gravámenes que inciden sobre la producción agrícola, debía establecerse mediante el cómputo del rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado, de modo que no cabía tener en consideración la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales o provenientes de la inapropiada administración del contribuyente.

Agregó que en la organización actual, el propietario de la tierra fértil no atendía el real destino de ella sino que se hacía al mero capital producido de la renta, para limitarse a disfrutar del precio obtenido por la cesión de su uso. Aseveró que, no obstante la libertad para ceder los campos en locación, esto no resultaba obstáculo para que, en consideración al problema desde el punto de vista económico-social, conforme al cual debía juzgarse “la eficacia y la legitimidad” de una ley impositiva, se concluyera que el precio del arrendamiento de bienes rurales era el índice de la explotación normal eficiente, a fin de no exceder la medida en que los derechos reconocidos por la Constitución se encuentran

protegidos[97].

Por último, el Tribunal Constitucional del Perú emitió la decisión 0646-1996-AA/TC, de interés para que lo interesa observar aquí. Una ley establecía que las empresas, para calcular su renta imponible, debían deducir de sus ingresos brutos todos los gastos necesarios para generar la renta y mantener su fuente. Sin embargo, el impuesto a pagar en ningún caso podía ser inferior al 2% del valor de sus activos netos. Interpuesta la demanda, ese Tribunal determinó que el denominado impuesto mínimo a la renta violaba el principio de no confiscación, debido al factor económico tomado como referencia para calcular la tarifa del tributo.

Señaló que en materia de impuesto a la renta, el legislador se encontraba obligado a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no se desconocía si el impuesto absorbía una parte sustancial de la renta, que potencialmente se hubiera seguido de una explotación racional de la fuente productora del rédito o si se afectaba la fuente productora de la renta en cualquier quantum. Indicó, así mismo, que el impuesto no podía tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad contributiva. En el caso que analizaba, dado que el impuesto se resolvía en un gravamen no del beneficio, ganancia o renta obtenida, sino del capital o los activos netos, sostuvo que dicho tributo implicaba una desnaturalización desproporcionada de sí mismo[98].

33. En los casos anteriores, aunque con algunas variables, se muestra cierta identidad en el examen del presunto carácter confiscatorio atribuido a algunos impuestos. Con excepción del pronunciamiento de la jurisprudencia argentina, los tribunales constitucionales citados han entendido que un supuesto claro de confiscación solo tiene lugar en aquellos eventos en que se ha detraído la totalidad del valor económico gravado mediante el respectivo impuesto que precisamente es acusado de excesivo, es decir, cuando la capacidad económica medida por ese elemento ha sido virtualmente suprimida.

Con la referida salvedad, una carga impositiva no ha sido calificada de confiscatoria cuando la proporción fue inferior al 100% de la base gravable, lo cual se observa con claridad en la Sentencia C-1004 de 2004 y en el fallo del TC. Resulta relevante notar, de igual forma, que en los tres pronunciamientos citados de esta Corporación el alegado efecto confiscatorio se

analizó a partir de la conformación de la base gravable sobre la cual debía calcularse la tarifa del impuesto, lo que, a la postre, podía hacer que la imposición comportara esas implicaciones, con independencia de que solo en la Sentencia C-291 de 2015 se haya llegado a la conclusión de que el tributo tenía “rasgos confiscatorios”.

Además, interesa destacar que en todos los casos las implicaciones confiscatorias de los impuestos fueron analizadas a la luz de la proporción afectada del valor gravado con el tributo supuestamente excesivo. Se examinó si el impuesto era confiscatorio por detraer en su totalidad aquello que resultaba gravado por el impuesto mismo. En otras palabras, un elemento central en la aplicación de la prohibición de confiscación en la jurisprudencia constitucional radica en que, para concluir que la detracción tiene efectivamente ese carácter, los valores que concretamente grava el impuesto que se señala de confiscatorio son los que deben resultar afectados en su totalidad.

Lo anterior significa, por ejemplo, que independientemente de si el contribuyente cuenta con otro indicador de capacidad económica, como puede serlo el patrimonio, lo relevante es que un impuesto a la renta absorbe la totalidad de esta en el correspondiente periodo gravable, suprime en su integridad su capacidad económica relacionada con ese valor y por ello se considera que la imposición posee efectos confiscatorios.

34. En síntesis, en los impuestos están presentes dos elementos que le son consustanciales y que desempeñan un papel trascendental al determinar si alcanzan en ocasiones implicaciones confiscatorias. De un lado, surgen en virtud de un hecho que revela capacidad económica del contribuyente y se fijan exclusivamente en correspondencia con esa capacidad. De ahí que el principio informador de los impuestos sea la capacidad económica de los obligados. Del otro, en íntima relación con el anterior, la imposición grava únicamente el objeto al cual se refiere ese hecho indicador de capacidad contributiva, por ejemplo, la renta o el patrimonio en relación con los cuales el referido hecho generador.

En armonía con lo anterior, el impuesto adquiere connotaciones confiscatorias en todos aquellos casos en que absorbe la totalidad del objeto gravado y, por lo tanto, erosiona completamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya sea porque la tarifa alcanza esa proporción o porque, debido a la composición de la base gravable del tributo, se arriba al mismo resultado. Así mismo, el impuesto puede ser confiscatorio por sí solo o en cuanto,

en conjunto con otros que afecten el mismo objeto gravado, suponen su supresión absoluta para el contribuyente.

La interdicción de confiscación en los tributos vinculados (las tasas y contribuciones especiales)

35. Como se dijo páginas atrás, los tributos vinculados se distinguen de los no vinculados (impuestos) en que el hecho generador es, en general, una actividad que lleva a cabo el Estado en relación directa o indirecta con el contribuyente. Es pertinente conceptualizar inicialmente las tasas y las contribuciones especiales, como tributos vinculados, para luego indicar las características que los identifican, en orden a mostrar de qué manera se configuran la confiscación en estas modalidades de gravámenes.

36. Las tasas esencialmente establecen una relación entre el pago y la recepción de una prestación o servicio específico a favor del obligado. La tasa es la retribución o compensación por un servicio utilizado por el contribuyente. La Corte ha conceptualizado las tasas en estos términos:

“Se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) La prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) La misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público[99]; (iii) La retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al disponer que: “La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten”; (iv) Los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) Aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado (C-1171 de 2005); (vi) El pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales”[100].

Lo pagado debe guardar una relación de proporcionalidad con los costos que el Estado debió realizar para garantizar de manera efectiva el servicio. En relación con los montos pagados, pueden adoptarse tarifas económicamente diferenciales, aunque, en rigor, aquellas no están sujetas a la utilización de criterios de progresividad tributaria, como en el caso de los impuestos. Así mismo, dentro de la obligación tributaria no están comprendidas las utilidades, puesto que a través de la erogación el Estado solo busca recaudar los recursos que ha empleado en la prestación del servicio.

Las tasas, de esta manera, presentan tres rasgos fundamentales: (i) constituyen una retribución y se cobran como recuperación de los costos implicados en la prestación del servicio que el sujeto pasivo efectivamente recibe; (ii) dicho servicio es suministrado de forma particular y divisible al contribuyente y (iii) el monto que se sufraga a cambio de la actividad estatal debe ser tendencialmente equivalente a los costos asumidos por el Estado, aunque, en virtud de criterios distributivos, pueden establecerse tarifas diferenciadas para quienes tienen menos posibilidades de pago.

37. Ahora bien, en relación con las contribuciones especiales, debe indicarse lo siguiente. Como ha sido subrayado por la jurisprudencia constitucional, probablemente el concepto de “contribución” es uno de los más ambiguos en la teoría de la hacienda pública y, específicamente, en las normas tributarias colombianas[102].

Por “contribución” pueden entenderse tres cosas, sensiblemente diferentes[103]: (1) todas las cargas contributivas soportadas en la potestad tributaria del Estado[104], entre las cuales se incluirían, por ende, los impuestos, las tasas y todos los demás gravámenes establecidos por el legislador. En este sentido, la noción de contribución sería intercambiable con el concepto genérico de tributo.

(2) Los pagos asociados a la idea de parafiscalidad, es decir, a aquellos que usuarios o beneficiarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, sufragan con el fin de asegurar su funcionamiento de manera autónoma. Este concepto de contribución sería, por consiguiente, diferente de las nociones de tasa e impuesto[105].

(3) Por último, conforme a un tercer sentido del término, “contribución” es el tributo que se paga como contraprestación de una actividad, inversión u obra estatal que beneficia al sujeto pasivo de tributo y que tiene como fin compensar dicho beneficio[106]. Este tipo de

contribución ha sido denominado “contribución especial”.

38. Según la Corte, las contribuciones especiales se distinguen por los siguientes elementos:

“(i) surgen de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; (ii) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; (iii) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al señalar que: “La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [contribuciones] que cobren a los contribuyentes, como (...) participación en los beneficios que les proporcionen”; (iv) el obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le reporta; (v) la contribución, por regla general, es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido”[107].

En los anteriores términos, en primer lugar, las contribuciones especiales son compensaciones que el contribuyente paga, necesariamente, en razón de una ventaja, una utilidad o un beneficio recibido. Este beneficio se produce gracias a obras públicas, actividades o servicios que desarrolla el Estado. En segundo lugar, los recursos producto del recaudo tienen una destinación específica, consistente en la financiación de esa actividad o inversión. La finalidad del gravamen es recuperar lo invertido o sostener la actividad que favorece a los obligados.

En tercer lugar, la contribución debe ser equivalente a los beneficios que, en virtud de la actuación estatal, son percibidos por los sujetos pasivos. En cuarto lugar, la realización de la actividad estatal en la cual se emplearon los recursos que buscan ser recuperados por medio de la contribución, no se lleva a cabo a elección o por solicitud del contribuyente. En consecuencia, cabría agregar, el pago del gravamen tampoco es opcional sino obligatorio. Y, en quinto lugar, la contribución debe ser liquidada con arreglo al beneficio obtenido.

39. Conforme a la caracterización anterior, la diferencia fundamental entre las tasas y las contribuciones radican en que mientras que en las primeras el servicio que recibe el sujeto pasivo es divisible o fraccionable, lo propio no ocurre con las contribuciones especiales,

pues, en general, consisten en beneficios no cuantificables en su fuente y dirigidos a un conjunto de personas en cuanto tal, pese a que, a la postre, cada uno de los obligados reportan ventajas o utilidades a cada uno de los obligados, lo que precisamente da lugar a la causación del tributo.

40. Las tasas y las contribuciones especiales, sin embargo, tienen un elemento que las identifica y, a su vez, las distingue de los impuestos, relativo a su origen y carácter vinculado, mencionado párrafos atrás. Pese a que, en términos generales, las tasas se sufragan por algo que individualmente recibe el contribuyente, esto es, en virtud del servicio de que hace uso a título personal y, en cambio, en las contribuciones especiales se paga por un beneficio que solo se incorpora en el haber privado del sujeto pasivo gracias a su pertenencia a la colectividad que percibe la utilidad, en ambos casos el tributo tiene el sentido de retribuir y compensar lo recibido por el contribuyente.

El artículo 338 C.P. establece que las tasas se fijan con el objeto de recuperar el costo de los servicios prestados, en tanto que las contribuciones especiales significan una participación en los beneficios que la actividad, la obra o el servicio proporciona a los obligados. En este sentido, las tasas y las contribuciones son tributos vinculados porque lo recaudado por concepto de ellas no ingresa a las arcas generales del Estado, para que este lo distribuya conforme a las prioridades y con sujeción a los planes de desarrollo, sino que está sometido exclusivamente a la financiación de la respectiva obra o servicio que beneficia al contribuyente.

Los tributos vinculados, por la mencionada razón, también se les conoce como gravámenes con imposición de finalidad, puesto que el producto está forzosa y específicamente destinado a recuperar los recursos invertidos en la actividad estatal que resulta beneficiando a quienes, entonces, serán los contribuyentes, o a retribuir el servicio prestado y, generalmente, a garantizar la continuidad de la prestación en cuestión. La razón de ser de los tributos vinculados, por consiguiente, es marcadamente diversa a aquella que tienen los impuestos.

Cuando el Estado establece una tasa o una contribución especial no busca percibir recursos en orden a la financiación de las inversiones y de los gastos generales de su funcionamiento, sino que pretende recuperar y sostener una actividad o servicio que trae

como consecuencia un aprovechamiento particular y privado de algunos ciudadanos. Estos, debido a que reciben utilidades de diverso tipo y beneficios netamente individuales, se ven obligados a compensarlos mediante los tributos[108]. En el caso de las contribuciones especiales, el gravamen busca evitar un indebido aprovechamiento de las denominadas “externalidad positivas patrimoniales y particulares”, generadas por la actividad estatal.

Desde otro punto de vista, mientras que en los impuestos el hecho generador es una circunstancia indicadora de capacidad económica, en los tributos vinculados el hecho generador es la obtención del beneficio o el goce del servicio, por razón de la actividad estatal.

41. Ahora bien, así como en los impuestos, en los tributos vinculados se predicán dos principios informadores. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con aquellos, el principio informador de las tasas y las contribuciones especiales no es la capacidad económica de los obligados, pues, como se ha reiterado, su razón de ser no está ligada a la financiación general del Estado, sino a la retribución de los costos implicados en la prestación de los servicios y la compensación de los beneficios recibidos, respectivamente. En este orden de ideas, el principio informador en las tasas es el costo, mientras que en las contribuciones especiales el principio informador es el beneficio[109].

Así como la capacidad económica permite determinar la presión fiscal que, por la vía de los impuestos, legítimamente puede soportar el contribuyente, los principios del costo y del beneficio suministran la medida máxima de equivalencia que puede ser fijada en las tasas y las contribuciones especiales. El monto de los tributos vinculados, en efecto, debe guardar una razonable proporcionalidad con el costo del servicio utilizado y con el beneficio percibido por aquél. No es necesario que exista una igualdad matemática entre los dos indicadores, pero sí una razonable y discreta equivalencia[110].

La determinación de la tarifa de las tasas y las contribuciones especiales no podrá ampliarse en sus máximos según la capacidad económica de los sujetos obligados. Sus límites superiores están rígidamente delimitados, en el caso de las tasas, por los costos llevados a cabo para el suministro del servicio, y en las contribuciones especiales, por el beneficio real o potencial percibido por el sujeto pasivo[111].

Si el monto de los tributos vinculados se fija exclusivamente con base en la capacidad económica de los obligados, la consecuencia inmediata que se sigue de esto es que la tasa o la contribución especial en cuestión se desquicia, se desnaturaliza y, entonces, se habrá fijado encubiertamente no una de tales cargas vinculadas sino un impuesto que grava el objeto indicador de capacidad económica respectivo[112].

Los principios informadores de las tasas y las contribuciones son invariablemente el costo y el beneficio, respectivamente. Por lo tanto, las proporciones a que aquellos asciendan marcan de forma necesaria el máximo que pueden alcanzar las correspondientes cargas para los obligados. Puesto que la Constitución refiere que con las tarifas de esos gravámenes solo se asumirán costos y beneficios (art. 338 C. P.), no podrá bajo ninguna circunstancia establecerse montos superiores a los valores que aquellos supongan. La capacidad de pago de los contribuyentes, entonces, solo permitirá graduar esas cargas por debajo del máximo que, con base en sus principios informadores, pueden alcanzar esos gravámenes.

Lo anterior significa que el principio de la capacidad económica, informador en el caso de los impuestos, en los gravámenes vinculados solo tiene un papel de reducción del exceso de la obligación, en relación con las posibilidades contributivas de los obligados. Su función es solamente correctora, pues unas tasas o contribuciones equivalentes a los correspondientes costos y beneficios podrían resultar, sin embargo, desmesuradas para algunos, en relación con sus posibilidades económicas.

En lo anteriores eventos, el principio de capacidad económica opera intensamente junto con el principio de progresividad para disminuir el monto a pagar. Gracias al principio de capacidad económica podrán establecerse tarifas diferenciales, exenciones tributarias, mínimos imponibles, etc.[113] La capacidad económica, en consecuencia, solo podrá emplearse con este único propósito, nunca para ampliar el monto máximo que, para estos tributos, correspondería con arreglo al costo y beneficio que deben ser compensados.

43. En armonía con lo advertido hasta aquí, los tributos vinculados adquieren implicaciones confiscatorias, con base en sus principios informadores, del mismo modo que ocurre con los impuestos. En estos últimos, la capacidad económica permite determinar los eventos de confiscación. Cuando un impuesto erosiona en su totalidad la capacidad económica del

sujeto pasivo, el gravamen comporta efectos confiscatorios. Los tributos vinculados, por su parte, adquieren carácter confiscatorio a partir de los principios del costo y del beneficio.

Los valores máximos que pueden asumir las tasas y las contribuciones especiales solo pueden ser el equivalente a los costos que implica la preparación y suministro del servicio y a los beneficios que el contribuyente recibe. Por lo tanto, en todos aquellos eventos en que se produzca un exceso a esa equivalencia, el monto del tributo vinculado tendrá connotaciones confiscatorias[114]. El servicio que presta el Estado, la obra que financia, la inversión que realiza trae como consecuencia una utilidad privada, de cualquier tipo, para unas personas. Esta utilidad compensa el esfuerzo económico que, mediante el pago del tributo, efectúan los sujetos pasivos. Sin embargo, cuando la tarifa de los gravámenes vinculados excede lo recibido por el contribuyente y, por lo tanto, la conmutatividad se rebasa, la carga resulta confiscatoria[115].

Por consiguiente, si los costos en que el Estado incurrió para prestar el servicio de que hace uso el contribuyente y los beneficios que este recibe por la actividad estatal en cuestión resultan excesivos en relación con el importe de la tarifa pagada por la tasa o la contribución, respectivamente, en primer lugar, la carga fiscal tiene efectos confiscatorios[116].

En segundo lugar, si lo anterior ocurre a causa de que se toman como elementos de referencia indicadores de capacidad económica, se desconoce el hecho generador del tributo vinculado y la carga se convierte en un impuesto. Esto por cuanto el monto ya no se causa ni se calcula, en realidad, en virtud de la actividad estatal que favorece a los sujetos y en la medida en que los beneficia, sino a partir de su capacidad de pago. Y, en tercer lugar, en tales eventos la tasa o la contribución correspondiente terminan gravando valores de los contribuyentes, como el patrimonio o la renta, entre los principales, y pierden por completo su sentido compensatorio.

44. En la jurisprudencia constitucional comparada, la aplicación de la interdicción de confiscación en tributos vinculados no ha sido frecuente, principalmente a causa de que, por lo general, las respectivas tarifas son bajas, de tal manera que las posibilidades de que infrinjan esa prohibición son también escasas. Además, si bien se ha alegado su desconocimiento, el argumento ha sido generalmente rechazado[117]. Hay, sin embargo,

un caso sobre exceso en el valor de las tasas, juzgado por el Tribunal Constitucional del Perú que puede citarse con fines de ilustración (Sentencia 2572-2003-AA/TC).

El demandante sostenía que las tasas por limpieza pública y mantenimiento de parques y jardines que le habían sido fijadas, correspondientes a los años de 1998 a 2002, eran excesivas, pues la tarifa había tomado como marco de referencia el autoavalúo de sus cuatro predios. El Tribunal afirmó que las tasas “son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal, las cuales, como se desprende de las normas mencionadas, deben estar destinadas a financiar el costo del servicio prestado y, por lo tanto, deben ser determinadas en función de él, y no de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, representada, en el caso de autos, por el uso destinado al predio y su área declarada, ya que esta es una característica propia de los impuestos, los cuales no pueden ser creados, regulados, modificados ni extinguidos por los gobiernos locales”.

A continuación el Tribunal señaló que el hecho generador de la tasas es la prestación efectiva del servicio o su mantenimiento y que el cálculo debe efectuarse “en función del costo real del servicio prestado, no resultando congruente que la demandada utilice, como uno de los criterios de determinación del tributo, el valor del autoavalúo, al no ser posible advertir una relación razonable entre este y el servicio recibido”. A su juicio, el valor del autoavalúo no puede ser empleado para establecer el valor del servicio, pues se utiliza generalmente como base gravable de la determinación de impuestos que se aplican al patrimonio, por ser un indicador de capacidad contributiva.

Indicó que la capacidad contributiva responde más a la naturaleza del impuesto y por ello la tarifa de la tasa debía “estar en relación con el costo que demanda el servicio y su mantenimiento y el beneficio individual, sea real o potencial, que recibe el usuario”. Por lo anterior, el Tribunal determinó que la obligación tributaria del actor, liquidada con base el autoavalúo de sus bienes, resultaba excesiva y tenía carácter confiscatorio, de manera que dejó sin efectos los actos administrativos relacionados con su cobro.

45. De acuerdo con lo indicado hasta aquí, los tributos vinculados (tasas y contribuciones) tienen el sentido de retribuir y compensar los costos implicados en la actividad estatal y los beneficios que producen a favor del contribuyente. Al contrario de los impuestos, no

pretenden financiar los gastos generales del Estado, con base en la capacidad económica de los ciudadanos, sino, específicamente, recuperar los gastos, los valores de la inversión y, en suma, financiar el servicio o la actividad que beneficia de manera particular y privada al sujeto pasivo del gravamen.

Por lo anterior, los principios orientadores de los tributos vinculados son el costo y el beneficio, no la capacidad económica, que en ningún caso servirá para establecer la tarifa mínima del gravamen. Solo hasta el valor del costo del servicio y del beneficio ocasionado con la actividad estatal puede ir la presión fiscal correspondiente en cada caso. Si el monto de los tributos vinculados, en contravía de la regla anterior, se establece únicamente a partir de la capacidad económica de los obligados, el tributo vinculado en cuestión se desnaturaliza, y adquiere el carácter de impuesto.

Lo anterior no implica que la capacidad económica esté por completo excluida en la determinación de las tasas y las contribuciones. Pese a que los principios informadores continúan siendo el costo y el beneficio que, por lo tanto, fijan el límite de la exacción, la capacidad económica puede ser empleada para corregir gravámenes que, aunque proporcionales a tales estándares, no pueden ser asumidos por algunos contribuyentes, de modo que permitirá crear tarifas diferenciales, exenciones tributarias, mínimos imponibles, etc.

Los tributos vinculados, de acuerdo con lo anterior, adquieren implicaciones confiscatorias en todos aquellos eventos en que su valor excede los costos del servicio y los beneficios recibidos por el contribuyente. Las utilidades y ventajas que perciben los sujetos pasivos deben compensar el pago y el esfuerzo económico que llevan a cabo, por lo cual, cuando el valor del tributo excede los beneficios, las cargas fiscales tienen implicaciones confiscatorias. Si la manera de calcular los tributos vinculados toma como referencia el patrimonio o las rentas del particular, no solo se está en presencia de un impuesto dado que el hecho generador es otro, sino que se gravan valores indicadores de capacidad económica del contribuyente, lo que, de suyo, transforma la carga tributaria.

En la jurisprudencia constitucional comparada, la aplicación de la interdicción de confiscación en tributos vinculados no ha sido frecuente, básicamente porque las respectivas tarifas son bajas, de modo que no es tampoco usual que alcancen ese carácter.

Una excepción ilustrativa a lo anterior la constituye un caso juzgado por el Tribunal Constitucional de Perú, sobre el presunto exceso en el monto de unas tasas. En la Sentencia, el Tribunal determinó que las tasas por limpieza pública y mantenimiento de parques y jardines que le habían sido fijadas a una persona no podían calcularse sobre el autoavalúo de sus bienes.

Precisó que los indicadores de capacidad económica, como los predios, se utilizan, como base gravable, para la determinación de la cuantía de los impuestos, pero que en el caso de las tasas, puesto que el gravamen está destinado a financiar los costos del servicio, su valor debe ser determinado a partir de esto. Como en el asunto juzgado la administración había procedido al contrario y los tributos resultaron excesivos, el Tribunal determinó que habían tenido efectos confiscatorios.

Las implicaciones confiscatorias de la cuota de compensación militar

46. A nuestro juicio, conforme al marco teórico expuesto hasta aquí, la tarifa de la cuota de compensación militar impugnada tiene implicaciones confiscatorias, como pasamos a precisarlo. De acuerdo con el inciso 3º del artículo 1 de la Ley 1184 de 2008, disposición demandada que fija en específico la manera de liquidar la citada carga fiscal, su monto está compuesto por dos elementos:

(i) El 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente por el núcleo familiar o la persona de quien dependa económicamente el interesado, a la fecha en que este sea clasificado. Estos, según la Sentencia C-600 de 2015, corresponden a ingresos brutos

(ii) El 1% del patrimonio líquido, una vez más, del núcleo familiar o de quien el interesado dependa económicamente, al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la clasificación.

De esta manera, la cuota de compensación militar es el resultado de la sumatoria de los indicados porcentajes sobre ingresos mensuales (60%) y el patrimonio líquido (1%) de quienes sostienen económicamente al interesado, el primero correspondiente a lo percibido el mes anterior a la fecha de la clasificación y el segundo a aquel patrimonio del que eran titulares las mismas personas, a 31 de diciembre del año anterior al mismo hecho.

El demandante sostenía que la contribución especial fijada por el legislador es exagerada, “elevadísima” y “exorbitante”, por cuanto durante un mes toma casi la totalidad de los ingresos de quienes depende el interesado o, cuando este es quien asume la obligación, los suyos propios. En el plano tributario, dado que la demanda estaba orientada a controvertir el presunto exceso en la tarifa de una carga fiscal, por suprimir prácticamente todos los ingresos familiares del contribuyente durante un mes, el cargo se resumía en que las normas que la contienen infringían la prohibición de confiscación, como manifestación del principio de equidad tributaria. Desconocían, a su juicio, por lo tanto, los artículos 95-9 y 363 C.P.

47. Como se indicó en el fallo del que nos apartamos, desde las Sentencias C-804 de 2001 y C-621 de 2007, reiteradas en la Sentencia C-600 de 2015, la Corte ha establecido que la cuota de compensación militar es una contribución especial. El sujeto activo es el Tesoro Nacional - Ministerio de Defensa Nacional, Fondo de Defensa Nacional, en tanto que el sujeto pasivo, de iure, es el varón mayor de 18 años que no ingrese a filas y sea clasificado (de iure) y el núcleo familiar o la persona de quien dependa económicamente el obligado (de facto)[118]. En caso de que el clasificado sea económicamente independiente, solo él será el sujeto pasivo.

El hecho gravable que, según indicó la Corte, de todos los elementos, es el que mejor define el perfil específico de un tributo[119], es la decisión de la autoridad de reclutamiento mediante la cual el contribuyente es eximido de prestar el servicio militar por encontrarse en una causal de exención, por inhabilidad o falta de cupo. Y, así mismo, la base gravable se estructura a partir de los ingresos y el patrimonio de quienes depende económicamente el contribuyente, en la forma indicada atrás.

48. En relación con los elementos anteriores, es relevante poner de manifiesto que una de las razones fundamentales por las cuales la Corte, en la Sentencia C-621 de 2007, llegó a la conclusión de que la cuota de compensación militar es una contribución especial consistió en que se causa y se paga en virtud del beneficio recibido por el contribuyente. Debido a este carácter compensatorio, se dijo que la obligación no podía tener la identidad de un impuesto. En el fallo se enfatizó en que el gravamen compensa la obtención de un beneficio, ya que la no prestación del servicio militar se traduce en una ventaja para el eximido, en cuanto tiene la posibilidad de dedicarse inmediatamente al desarrollo de

labores productivas o a continuar con el siguiente estadio de su proceso educativo.

Esteban Jaramillo, reconocido hacendista de mediados del siglo pasado, hacía también referencia a ese elemento esencial, al comentar la razón de ser gravamen: “solo afecta a una clase determinada de individuos y envuelve una clara idea de compensación entre el pago que hacen las personas exentas del servicio y la abstención del Estado de exigirles el ingreso obligatorio al ejército. Esa abstención beneficia a los llamados a filas y estos retribuyen con una contribución pecuniaria aquel beneficio, representado, por una parte, en la no sujeción a las fatigas y molestias inherentes al servicio, y por otra, en el aprovechamiento que pueden hacer de su tiempo y de sus capacidades para desarrollar su actividad económica en la época de la vida más propicia para ello. El militar en servicio sufre la carga de él y se perjudica en sus intereses; el individuo exento no tiene que soportar esa carga y queda en libertad para hacer dinero y labrarse una posición”[120].

El gravamen, ratifica la posición el autor citado, posee esencialmente un carácter compensatorio a cambio de un beneficio recibido. El clasificado es relevado de una obligación general de someterse al rigor de la disciplina castrense y del servicio militar y podrá utilizar el tiempo, sus aptitudes y posibilidades para estudiar, trabajar o dedicarse a otros proyectos personales o económicos, en retribución de lo cual debe asumir la obligación fiscal de sufragar la cuota de compensación militar. Todo esto confirma, así, que el tributo consiste en una contribución especial, causada por el beneficio personal y privado que el Estado genera al contribuyente.

49. De acuerdo con lo que hemos dejado consignado en este salvamento, las contribuciones especiales, como tributos vinculados, tienen esencialmente el sentido de compensar el beneficio percibido por el contribuyente, al tenor del artículo 338 C. P. En general, lo recaudado tiene una destinación específica, ligada a la financiación de la actividad o de la obra que proporciona ventajas al sujeto pasivo, a la cual siempre está asociado el hecho generador. Por esta razón, como se advirtió, a diferencia de los impuestos, el principio informador de las contribuciones especiales no es la capacidad económica de los obligados sino el beneficio recibido.

El beneficio recibido es, correlativamente, la medida máxima o límite que puede alcanzar la contribución especial en cuestión y no podrá ampliarse en ningún caso con base en un

criterio de capacidad económica, ajeno a esta especie tributaria. Como consecuencia, las contribuciones especiales adquieren implicaciones confiscatorias en todos aquellos eventos en que la correspondiente tarifa resulta excesiva en relación con el beneficio percibido por el sujeto pasivo y, por lo tanto, erosiona la conmutatividad que lo caracteriza.

50. Lo anterior significa que el paso esencial para identificar si una contribución especial tiene alcances confiscatorios tiene que ver con la determinación del beneficio recibido. En las contribuciones especiales por valorización, debidas a obras civiles de la administración, por ejemplo, se utilizan métodos para establecer cuándo y en qué dimensión se presenta el beneficio, conforme la distancia, el acceso a la obra, longitud y tamaño de la misma, el valor de los terrenos, la forma de los inmuebles, los cambios de uso de los bienes, la calidad de la tierra, la topografía, etc.

Así mismo, en la contribución especial anual por los servicios de regulación y de control y vigilancia llevados a cabo por las Comisiones y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios, respectivamente, conforme al artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la contraprestación del beneficio a cargo de las entidades sometida a su relación, control y vigilancia, se calcula con base en los gastos de funcionamiento, la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de las citadas entidades, en el período anual respectivo.

Según la norma, la tarifa máxima no podrá ser superior al 1% de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones. Además, conforme al carácter vinculado del gravamen, en la norma también se prevé que si los sujetos activos del recaudo tuvieren excedentes deberán reembolsarlos a los contribuyentes, abonarlos a las contribuciones del siguiente período o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

51. En el presente caso, la determinación del beneficio que se compensa a través de la contribución especial denominada “cuota de compensación militar” resultaba, en cambio, mucho más complejo. Es innegable que el favorecido, como se afirmó, es relevado de someterse a los rigores y fatigas propias del quehacer militar y a destinar un periodo

importante de su juventud al servicio público (de 12 a 24 meses, según el caso)[121] y, correlativamente, puede aprovechar ese tiempo para sus proyectos económicos, educativos y laborales. Sin embargo, lo cierto es que resultaba de gran dificultad cuantificar objetivamente esas ventajas en términos económicos[122].

Lo anterior, además, por cuanto, si bien la exoneración de someterse a los esfuerzos y sacrificios del servicio militar se deriva de manera clara e inmediata de la clasificación del interesado (hecho generador de la contribución especial), los demás beneficios, relativos a aquello que el exonerado puede hacer durante el tiempo que, de otro modo, habría tenido que dedicar a la fuerza pública, son eventuales e hipotéticos, por cuanto se siguen de variables (económicas, de oportunidad) no dependientes de la sola relevación del servicio militar.

52. Dadas las anteriores dificultades, en principio correspondía al sano criterio del legislador estimar el monto al que económicamente corresponde el conjunto de beneficios generados por la exoneración de prestar el servicio militar y, por lo tanto, la cantidad a la cual asciende la tarifa de la contribución. Puesto que no es procedente en este supuesto emplear criterios objetivos de referencia, como en otros tipos de contribuciones, que permiten determinar el beneficio, al Congreso competía llevar a cabo esa valoración y establecer la cuantía de la respectiva obligación fiscal.

Lo anterior, sin embargo, planteaba el problema de si, debido a la carencia de un marco concreto que guiara la fijación de la contribución especial por compensación militar, el legislador estaba habilitado para graduarla sin ningún límite. En nuestro criterio, la respuesta a esta pregunta era necesariamente negativa, por cuanto la Constitución, si bien concede un amplio margen de configuración normativa al legislador, mediante los principios del tributo establece barreras que no pueden en ningún caso ser traspasadas. A pesar de la amplia libertad que le asiste al Congreso en materia fiscal, es muy claro que, entre otros principios, la equidad tributaria demarca el ámbito de su legítimo ejercicio.

53. Una vez clarificado lo anterior, el cuestionamiento subsiguiente estaba relacionado con el modo en que debía establecerse ese límite que en específico imponía la equidad tributaria. Desde nuestro punto de vista, de acuerdo con los argumentos expuestos, la tarifa de la contribución especial no podía ser fijada con relación a la capacidad económica de los

contribuyentes, es decir, no podía ascender al mismo tiempo que ascienden los indicadores de capacidad económica de los obligados. A la luz del artículo 338 de la Constitución, las contribuciones especiales no tienen como propósito la financiación general de los gastos e inversiones del Estado, con arreglo a la capacidad económica de los ciudadanos (tributos no vinculados), sino solo la exclusiva compensación de beneficios que se proporcionen a los contribuyentes, de modo que el legislador únicamente está constitucionalmente habilitado para crearlas con este fin.

Se trata de un tributo vinculado o con imposición de finalidad, ligada a la recuperación de la inversión realizada, a la financiación de la actividad, a la retribución por las ventajas o utilidades percibidas por el sujeto pasivo, en el caso de la cuota de compensación militar, a los beneficios de no tener que prestar su sacrificio en la fuerza pública y la posibilidad de disponer su tiempo para otras actividades formativas y productivas. Dada la diferencia constitucional entre los impuestos y los tributos vinculados, se explicó atrás que, mientras en los primeros, el principio informador es la capacidad económica, en las contribuciones especiales lo es beneficio.

Dicho principio del beneficio permite determinar el hecho generador del gravamen, asociado a la actividad estatal de la cual se deriva esa ventaja o utilidad; y, así mismo, la presión fiscal que legítimamente puede soportar el sujeto a una contribución especial y, por lo tanto, la medida máxima de la tarifa que le está permitido fijar al legislador, luego de la cual el tributo adquiere carácter confiscatorio.

Pues bien, en nuestra opinión, si una tarifa como aquella de la contribución especial por compensación militar es fijada con arreglo a la capacidad económica de los interesados, es claro que a medida que esta aumenta, se incrementa también el valor de la carga y puede llegar hasta el total de las posibilidades contributivas de los afectados, lo cual comporta varias consecuencias íntimamente relacionadas, ya señaladas de manera abstracta con anterioridad.

En primer lugar, se transforma el hecho generador de la contribución por compensación militar, pues deja de ser el beneficio recibido por el clasificado y pasa a ser una u otra circunstancia indicadora de capacidad económica, como la titularidad sobre rentas y patrimonio. En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior, no se produce en realidad

una compensación del beneficio recibido, sino que, encubiertamente, se grava el patrimonio y las rentas de las personas, pues la detracción toma como base únicamente los valores de tales indicadores.

En tercer lugar, el efecto de todo lo anterior es que el tributo se desnaturaliza, pues ya no tiene las características de una contribución especial sino de un impuesto, fundado en la capacidad de los ciudadanos, pese a que en realidad la compensación militar solo se sigue generando para quienes han recibido el beneficio de ser eximidos de prestar el servicio militar.

Como conclusión, el legislador habría utilizado la generación de un beneficio innegable, que debe ser compensado en sus equivalentes proporciones, para crear un impuesto a la renta y al patrimonio, aunque solo para algunas personas, además de los que ya de hecho gravan esos indicadores de capacidad contributiva.

54. Conforme a lo anterior, si se cuestiona, entonces, cuál debía ser el límite de la tarifa de la cuota de compensación militar en este caso, luego del cual adquiriría carácter confiscatorio, consideramos que la respuesta aquí tenía que ver con la capacidad económica de las personas, pero en un sentido sustancialmente diferente al anterior. Si bien, en ausencia de criterios objetivos para establecer el monto de la exacción consideramos que correspondía al legislador estimar el beneficio y definir la correspondiente tarifa, creo esta no podía en todo caso exceder la capacidad económica de las personas.

Como se advirtió párrafos atrás, la capacidad económica, como criterio de equidad tributaria, juega un papel importante en la determinación de la cuantía de las obligaciones fiscales derivadas de tasas y contribuciones, pero de un modo diferente a como lo hace en relación con los impuestos. La capacidad económica no funda ya su monto, sino que permite graduar y disminuir esas cargas por debajo del máximo que podrían alcanzar con arreglo al principio del beneficio.

El sentido de esa utilización de la capacidad económica es que todas las personas, atendidas sus posibilidades de pago, tengan la posibilidad de sufragar los beneficios recibidos por la actividad estatal y acceder a los servicios. El criterio de capacidad económica en las contribuciones especiales tiene, así, una función correctora del exceso y

permite establecer tarifas diferenciales, exenciones tributarias, mínimos imposables, pero además, límites a partir de los cuales el tributo alcanza un carácter confiscatorio.

55. En el presente asunto, estimamos que la contribución especial por compensación militar podía tener el monto que a bien tuviera fijar el legislador. Sin embargo, en ningún caso era viable exceder la capacidad de pago de los obligados. En términos generales, una contribución especial adquiere carácter confiscatorio en todos aquellos casos en que la tarifa excede los beneficios percibidos por el contribuyente. No obstante, como en este caso el beneficio no podía ser objetivamente establecido y operaba el criterio general del legislador, la contribución asumía connotaciones confiscatorias de imponerse un valor superior al que el obligado puede pagar, dentro del término que la administración le otorga para sufragar el tributo[123].

Desde un punto de vista cuantitativo, puede considerarse que la capacidad de pago del obligado está constituida por sus ingresos mensuales, que utiliza para su subsistencia y la de su familia. En consecuencia, el legislador se encontraba en posibilidad de establecer, dentro de su libertad de configuración, el monto de la obligación. Sin embargo, no podía absorber la totalidad de esas rentas mensuales del contribuyente, durante el tiempo de tres meses que tiene para sufragar la cuota de compensación. En tal caso, era claro que la contribución especial adquiriría carácter confiscatorio. Nótese que tomar como referencia la totalidad de los ingresos mensuales del sujeto pasivo, como límite que no podía ser trasgredido por el legislador, no es equivalente a gravar la renta, como sí sucede si la contribución aumenta a medida que se incrementa ese indicador de capacidad.

Los ingresos mensuales solo permiten medir y marcar el máximo hasta donde puede ir el gravamen, luego del cual se tornará en confiscatorio. En otras palabras, las rentas mensuales solo sirven de apoyo cuantitativo al criterio de capacidad económica empleado en su función correctora del exceso.

56. Así las cosas, era claro, como intentamos hacerlo ver en los debates que condujeron a la adopción del fallo, que la cuota de compensación militar tenía efectos confiscatorios. De acuerdo con el inciso 3º del artículo 1 de la Ley 1184 de 2008, el monto de la cuota está compuesto por la sumatoria de dos proporciones: (i) el 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente por el núcleo familiar o la persona de quien dependa

económicamente el interesado, a la fecha en que este sea clasificado, (ii) 1% del patrimonio líquido, una vez más, del núcleo familiar o de quien el interesado dependa económicamente, al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la clasificación.

Como se observa, la norma toma como indicadores de capacidad económica para establecer el monto de la contribución especial por compensación militar, el patrimonio y la renta de quienes la sufragarán. Con esto, como se advirtió, se desconoce que el fundamento y la medida para fijar las contribuciones especiales es el beneficio recibido por el sujeto pasivo, según el artículo 338 C. P., no su capacidad económica, que cuenta primordialmente para determinar la cantidad en que cada uno debe aportar a los impuestos. En otros términos, se ignora que el hecho generador es la exoneración de prestar el servicio militar, que genera ventajas para la persona clasificada, y se toma ahora en cuenta la renta y el patrimonio como los respectivos hechos generadores del gravamen.

Por lo anterior, lejos de preverse una participación en los beneficios obtenidos por los contribuyentes, es decir, una compensación a causa de los beneficios recibidos, como lo establece el precepto constitucional citado, el legislador grava el patrimonio y las rentas del núcleo familiar del clasificado o los de éste, cuando es económicamente independiente, puesto que la base gravable está compuesta precisamente por esos indicadores de capacidad económica. En suma, es claro que los obligados directos reciben un beneficio, el cual debe ser retribuido en sus justas proporciones. Sin embargo, el legislador utiliza ese hecho para individualizar un conjunto de contribuyentes, a quienes les impone un tributo con rasgos de impuesto, que grava sus rentas y su patrimonio, con una exacción adicional a las ordinarias.

Pero el problema que implica haber procedido de la manera anterior es, ante todo, que el monto de la contribución así determinada llega a rebasar la capacidad de pago de la persona, entendida como criterio limitador de excesos en las contribuciones y cifrada en los ingresos de los que la persona corrientemente dispone para su manutención y el pago de sus obligaciones.

57. Según la norma en cita, la primera parte de la contribución es el 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente por el núcleo familiar o la persona de quien dependa

económicamente el interesado, a la fecha en que este sea clasificado. A su vez, de acuerdo con el párrafo 1º del artículo 2º de la Ley 1184 de 2008, el obligado dispone de 90 días (3 meses) para sufragarla, luego de la ejecutoria del correspondiente recibo de la liquidación. De acuerdo con lo anterior, la cuota toma un promedio de 20% y deja el restante de 80% de los ingresos mensuales, durante cada uno de esos tres meses que el contribuyente dispone para pagar la obligación.

No obstante las situaciones de los sujetos y familias a quienes se aplicará la norma serán muy variadas, puede analizarse el caso de núcleos familiares compuestos por trabajadores dependientes, frente a los cuales la regulación sin duda surtirá efectos. Según la Sentencia C-600 de 2015, los ingresos a los que se refiere la disposición son brutos, es decir, sin devoluciones, cancelaciones, rebajas, costos ni tampoco deducciones[124]. Si en este caso, a los ingresos mensuales se les sustrae por lo menos los aportes obligatorios a seguridad social a cargo del empleado, que siempre se verán descontados de sus ingresos y que, entre salud y pensión, ascienden al 8% de su salario[125], al obligado le queda un remanente del 72% de su renta, durante cada uno de los tres meses de plazo que se le conceden para el pago de la contribución.

La segunda parte de la cuota de compensación militar que se suma a la indicada es el 1% del patrimonio líquido del interesado o de quien éste dependa económicamente, a 31 de diciembre del año anterior a la clasificación. Esto quiere decir que, para calcular la cuota de compensación, al 20% de los ingresos de cada uno de los tres meses que la ley otorga para pagar la contribución especial, se le debe sumar el 1% del patrimonio líquido.

De acuerdo con lo anterior, una cuota de compensación militar será liquidada de la siguiente manera. Si, por ejemplo, el núcleo familiar del interesado percibe un total de 2 salarios mínimo legales mensuales vigentes a 2016, equivalentes a \$1.378.908, y un patrimonio líquido de \$60.000.000, la primera parte de la cuota será de \$275.781 y la segunda de \$600.000. En total la tarifa de la contribución especial será, entonces, de \$875.781. De esta manera, si a los ingresos brutos que recibe la familia (\$1.378.908) se le disminuyen los aportes obligatorios por seguridad social (8%, igual a \$110.312,64) y la cuota de compensación militar (\$875.781), durante cada uno de los tres meses que el interesado dispone para pagar, el núcleo familiar dispondría de \$392.814, 36

58. El ejemplo anterior pone en evidencia el problema trascendental del gravamen. Si en la misma hipótesis anterior, el patrimonio líquido es, ya no de \$60.000.000, sino de \$100.000.000, la cuota de compensación militar será el resultado de sumar \$275.781 y \$1.000.000, que arroja \$1.275.781. Por lo tanto, si a los ingresos brutos de la familia (\$1.378.908) se le disminuyen los aportes obligatorios por seguridad social (8%, igual a \$110.312,64) y la cuota de compensación militar (\$1.275.781), durante cada uno de los tres meses que el interesado tiene como plazo para sufragar el tributo, el núcleo familiar tendría un déficit de \$7.185,64 es decir, los ingresos mensuales no alcanzarán para pagar la cuota de compensación militar.

59. Lo anterior ocurre, como puede fácilmente percibirse, porque el legislador fijó el beneficio que se retribuye mediante la cuota de compensación militar con base en indicadores de capacidad económica de los obligados, como si de un impuesto se tratara, de manera que en la medida en que se incrementan dichos indicadores aumenta también la tarifa. Sin embargo, conforme al artículo 338 C.P., el monto de una contribución especial, dado que tiene como fin compensar un beneficio, no era susceptible de ser cuantificado a partir de indicadores de capacidad económica de los obligados, sino que solo podía ascender a aquello que equivalieran los beneficios percibidos por el contribuyente, luego de lo cual el gravamen adquiriría carácter confiscatorio.

60. En el caso de la exención del servicio militar, se indicó que, en tanto el beneficio es difícilmente estimable desde el punto de vista económico, al legislador le asistía un amplio margen de configuración normativa para valorarlo y cuantificar la justa cuota a fin de compensarlo. Con todo, se señaló que la tarifa no se encontraba en todo caso desprovista de límites, pues no podía ir más allá de la capacidad económica de las personas, entendida esta como un criterio corrector del exceso. De este modo, pese a la potestad de configuración del Congreso, la contribución especial no podía exceder las posibilidades de pago de los contribuyentes, representadas en los ingresos que mensualmente reciben para subsistir y asumir sus obligaciones. Si esto llegaba a ocurrir, se indicó, el gravamen asumía características confiscatorias.

61. La norma juzgada, al utilizar dos proporciones, con referencia a la renta bruta y al patrimonio líquido del contribuyente, da lugar a que un grupo de contribuyentes tengan que destinar la totalidad de sus ingresos al pago de la contribución especial. La norma tiene este

efecto no solo en el caso ilustrado antes, sino, siguiendo el razonamiento implícito en el ejemplo, en todos aquellos supuesto en que el 1% del patrimonio líquido sea igual o mayor a los ingresos que le quedan al núcleo familiar, luego de sustraer los porcentajes de salud y el pensión y el 20% que, en promedio mensual, disminuye la cuota de compensación militar.

En otros términos, la tarifa fijada por el legislador comporta efectos confiscatorios por cuanto, en todos aquellos eventos en que el 1% del patrimonio líquido de quien deba asumir el tributo sea igual o mayor al 72% de sus ingresos mensuales, de los cuales dispone luego de sustraer los aportes obligatorios por seguridad social y la proporción de la cuota de compensación que se aplica a los ingresos, absorbe la totalidad de los mismos. En cada uno de los tres meses que el obligado dispone para pagar, el Estado erosiona por completo el límite de su capacidad de pago.

El legislador estableció un mínimo por debajo del cual no puede ser liquidada la cuota de compensación militar, cifrado en el 60% del salario mínimo legal vigente al momento de la clasificación (inciso 3º del artículo 1º de la Ley 1184 de 2008). Sin embargo, no estableció ningún límite o techo, en términos de ingresos mensuales, para la liquidación de la tarifa, por lo cual, puede llegar a su 100% y consumirlos en su totalidad, en el universo de casos indicados. En conclusión, las disposiciones demandadas gobiernan un conjunto de supuestos frente a los cuales el gravamen asume un carácter confiscatorio y por esto consideramos que la norma debió ser declarada inexecutable.

62. Reiteramos que, a la luz del artículo 338 C. P., la contribución especial por compensación militar no podía ser valorada ni incrementada en la misma proporción y medida que aumenta la capacidad económica de los obligados, por la esencia vinculada de ese tributo. Nos parece que se contraviene el citado precepto cuando de tal manera se procede, como se ha ilustrado atrás, porque la tarifa solo puede estar guiada en términos del beneficio proporcionado.

Así mismo, debe subrayarse que, en razón de que los beneficios recibidos con la exoneración de la obligación de prestar el servicio militar son difícilmente cuantificables, solo al legislador correspondía valorarlos y establecerlos, pero por razones de equidad tributaria, la tarifa no podía ser ilimitada. En este sentido, el monto no podía superar la

capacidad de pago del obligado, entendida como criterio de reducción del exceso y aspecto fundamental del principio de equidad, durante los tres meses que el contribuyente dispone para pagar, pues en tal caso el gravamen adquiriría carácter confiscatorio.

En tanto los ingresos mensuales de las personas son las rentas que utilizan para su subsistencia ordinaria y llevar a cabo el pago de sus obligaciones, la contribución especial en examen no podía absorber totalmente esas sumas, pues en tal caso se suprimiría en grado absoluto su capacidad contributiva y el gravamen tendría alcances confiscatorios. Como se muestra, la ley acusada permite precisamente esta consecuencia por cuanto, principalmente al tomar como marco de referencia el patrimonio líquido de los contribuyentes, puede agotar el 100% de los ingresos en relación con un específico conjunto de casos.

Es claro que habrá grupos de contribuyentes a quienes se harán otras deducciones de sus ingresos mensuales, adicionales a las obligatorias por seguridad social, y que posean mayor o menor capacidad económica, en relación con los indicadores de renta y patrimonio. Sin embargo, lo relevante es que la norma cubre la clase de los obligados a la cuota de compensación, trabajadores dependientes, a quienes, como mínimo, se les hacen tales descuentos en sus ingresos mensuales y cuyo 1% del patrimonio excede el 72% de lo que disponen, luego de la citada deducción y de restar la parte de la cuota que se aplica a la renta, lo que hace que la contribución tenga connotaciones confiscatorias.

63. Por las razones anteriores, creemos entonces que la norma acusada es incompatible con la Constitución por desconocer la prohibición de confiscación, como manifestación del principio de equidad tributaria contenido en los artículos 95-9 y 338 de la Constitución, y por ello debió ser declarada inexecutable.

La decisión que debió adoptarse[126]

64. La inconstitucionalidad del monto de la contribución especial por compensación militar claramente habría traído implicaciones en gran parte de la Ley 1184 de 2008, puesto que el objeto de esta fue precisamente crear y regular en detalle el tributo. El artículo 1 fija la base gravable, la tarifa, los sujetos pasivos, la distribución proporcional entre el número de hijos de un mismo núcleo familiar (en los eventos en que este debe asumir el pago por dependencia económica del clasificado), el monto mínimo del gravamen, la destinación, el

mínimo de la cuota y algunas exenciones.

En el artículo 2 se establecen los tiempos de preparación y entrega de la liquidación, su notificación, los plazos para el pago, ordinario y extemporáneo, la sanción económica por pago tardío, el beneficio del 50% del gravamen para los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, con asignación de retiro o pensión militar o policía, así como para los bachilleres de los colegios y academias militares y policiales, en determinadas circunstancias.

De los artículos 3 al 6 se prevén básicamente ciertas medidas para la liquidación de la cuota en caso de ciudadanos residentes en el exterior; para aproximar por exceso la cuota en términos de miles de pesos y en orden a verificar al cabo de un tiempo la información suministrada que sirvió de base a la liquidación, así como para reliquidarla de conformidad. También se establecen algunas causales de exoneración de pago del gravamen.

De los artículos 7 al 9, la ley indica que la cuota de compensación militar puede ser sufragada por cualquier modalidad prevista en la ley, que el Gobierno Nacional determinará los documentos requeridos para los efectos indicados en la regulación y que los costos de elaboración de la tarjeta militar no pueden exceder el 15% del salario mínimo legal mensual vigente.

Según lo anterior, gran parte de las disposiciones están íntimamente relacionadas y se explican o se justifican en relación con el excesivo monto de la cuota de compensación: la base gravable, las exenciones, descuentos, su distribución cuando son varios los clasificados dentro de un mismo núcleo familiar, el mínimo de la exacción, los plazos para sufragarla y las sanciones por pago extemporáneo.

Pero además, esas y otras normas de la ley, que no están directamente relacionadas, están integradas y guardan unidad de propósito con la liquidación y el cobro de la cuota de compensación, pues solo pueden aplicarse y tienen efectos en vigencia de la disposición que fija la tarifa, de modo que si esta hubiera sido declarada inexecutable, correlativamente, todas ellas habrían perdido su finalidad y habrían quedado desprovistas de posibilidades de utilización. Esto, además, porque la tarifa es uno de los elementos estructurales del tributo.

Lo anterior habría comportado la necesidad, en consecuencia, de que la totalidad de la Ley 1184 de 2008, compuesta por los citados nueve artículos y una disposición sobre su vigencia general inmediata (art. 10), fuera retirada del sistema jurídico, como lo ha hecho la Corte en otras oportunidades, en que los efectos de la inconstitucionalidad alcanzan conjuntos más o menos amplios de enunciados normativos e incluso estatutos completos, que se integran sistemáticamente con las disposiciones declaradas inexecutable[127].

65. Pese a lo anterior, la declaratoria de inexecutable de la norma impugnada habría tenido dos evidentes consecuencias, ambas problemáticas desde el punto de vista constitucional. En primer lugar, se habría creado una desigualdad entre quienes deben prestar el servicio militar y, por lo tanto, están obligados a posponer sus iniciativas y proyectos educativos, laborales y económicos, y quienes son exonerados de ese deber y reciben los beneficios a que se ha hecho referencia en este fallo. No habría existido, hasta tanto el legislador regulara nuevamente el tributo, una manera de compensar esas ventajas y habría subsistido un reparto y desequilibrio en la repartición de las cargas públicas. En segundo lugar, puesto que la norma regula ampliamente un tributo, habrían sido previsibles efectos fiscales del fallo y un impacto inmediato en las finanzas estatales, al impedirse que continuara su cobro.

66. Para evitar efectos como los indicados que, aunque consustanciales a la sentencia, habrían generado situaciones contrarias a la Carta Política, la Corte Constitucional ha empleado excepcionalmente dos tipos de decisiones: sentencias integradoras y sentencias de inexecutable diferida. Mediante las primeras, la Corte llena el vacío normativo producido por la decisión, a través de la incorporación de una regulación, directamente derivada de los mandatos constitucionales o de la interpretación de las leyes de conformidad con la Carta. Por medio de las segundas, se difiere en el tiempo los efectos de la inexecutable, por lo que la inconstitucionalidad constada en el presente tiene efectos a partir de un momento posterior, con el objeto de conceder un término al legislador para que supla el vacío y garantizar, así, de una manera integral la constitucionalidad del ordenamiento y de las situaciones generadas alrededor de la norma encontrada inconstitucional[128].

Según la jurisprudencia de la Corte, a las sentencias moduladas es preciso recurrir en aquellas situaciones en que la Constitución “impone una solución clara a un determinado

asunto, o es imposible mantener en el ordenamiento la disposición acusada sin causar un grave perjuicio a los valores constitucionales”[129]. A su vez, resulta adecuado emplear las sentencias de inexecutable con efectos diferidos cuando el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores y, en especial, el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia. En estos supuestos: “es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP art 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador”[130].

Cuando la Corte opte por una inexecutable con efectos diferidos deberá indicar por qué los inmediatos ocasionarían una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento en el ordenamiento de la disposición acusada, cuya incompatibilidad con la Carta ha sido verificada en el proceso. Así mismo, por qué es más adecuado acudir a una inexecutable diferida que a una sentencia integradora, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otras cosas, la amplitud que en la materia tiene el Legislador y el grado de lesión que supone el mantenimiento de la disposición acusada en el sistema jurídico. De igual manera, deberá justificar la extensión del plazo al legislador, que dependerá, en gran medida, de la complejidad del tema y del posible impacto de la preservación de la regulación en la vigencia de los principios y derechos constitucionales.

67. En el presente asunto, se ha dicho que el legislador conservaba un amplio ámbito de configuración normativa para estimar el beneficio que proporciona a los clasificados la exención del prestar el servicio militar y, correlativamente, para establecer la tarifa de la contribución especial por compensación militar. La inconstitucionalidad que, a nuestro juicio, exhibía la norma, como se reiteró, derivaba no de haber omitido fijar un monto en específico sino de que este se revelaba excesivo y con implicaciones confiscatorias para un conjunto de casos. Particularmente por esta razón no habría resultado posible emitir una decisión integradora. El quantum de la citada contribución especial, con la reserva del límite de capacidad económica de los sujetos pasivos, dependía del criterio del legislador y del debate democrático, que la Corte no habría podido sustituir de manera alguna.

En cambio, una decisión de inexecutable con efectos diferidos, con la posibilidad para el legislador de expedir la correspondiente legislación en orden a regular integralmente el

tributo, en esa hipótesis habría consultado de una mejor manera las particularidades de este caso. Como ya se advirtió, la hipotética inexecutable con efectos inmediatos habría propiciado una desigualdad entre quienes deben prestar el servicio militar y se verían forzados a aplazar otros proyectos y aquellas personas que, por diversas circunstancias, resultaron exonerados y se hacen a los beneficios de no tener que asumir los esfuerzos propios del servicio y emplear ese tiempo en otros planes.

Así mismo, según el párrafo 1º del artículo 1 de la ley, los recaudos provenientes de la cuota de compensación militar ingresan al Fondo de Defensa Nacional y son destinados al desarrollo de los objetivos y funciones de la fuerza pública, en cumplimiento de su función constitucional, de modo que la hipotética inexecutable inmediata de la cuota de compensación militar habría tenido tendría incidencias fiscales innegables sobre los mencionados gastos.

Adicionalmente, la inexecutable diferida habría sido una decisión más adecuada que una determinación integradora, en razón de la mencionada amplitud de configuración normativa que posee el Congreso en materia tributaria y de que, si bien la norma inconstitucional fija una tarifa excesiva por compensación militar, su hipotética subsistencia temporal en el ordenamiento jurídico no habría comportado una lesión o un riesgo de vulneración efectivos y graves a otros derechos fundamentales.

En atención a las razones anotadas, si la Corte hubiera encontrado inconstitucional la Ley 1184 de 2008, como debió haberla hallado, habría podido entonces diferir a un (1) año los efectos de su inexecutable 2008. No sería en tal caso un tiempo excesivo en comparación con el sacrificio de derechos fundamentales que implicaría el mantenimiento de las normas encontradas contrarias a la Constitución y habría sido suficiente para que el legislador expidiera la correspondiente regulación integral sobre la cuota de compensación militar.

Fecha ut supra,

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Magistrado

Magistrado

SALVAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

A LA SENTENCIA C-388/16

Referencia: Expediente D-11035

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1 (parcial) y 2 (parcial) de la Ley 1184 de 2008, “por la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones”

Actor: Carlos Felipe Rojas Flórez

Magistrado Ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

No corrige la inequidad; la incrementa [131]

Con el debido respeto, salvo el voto. Suscribo, para empezar, las razones expuestas en su salvamento de voto conjunto por los Magistrados Jorge Iván Palacio Palacio, Alberto Rojas Ríos y Luis Ernesto Vargas Silva. Sin embargo, considero necesario: (i) presentar razones adicionales a las suministradas por ellos, y que en mi concepto conducían a declarar inexecutable, en lo pertinente, la disposición demandada, y (ii) exponer algunas observaciones sobre aseveraciones problemáticas de la presente sentencia.

La inconstitucionalidad de la norma demandada, por violar el principio de equidad tributaria y el derecho fundamental al mínimo vital

1. La norma demandada establece que para liquidar el valor de la cuota de compensación militar, se debe emplear la siguiente fórmula. Se suman el 1% del patrimonio líquido y el 60% de los ingresos mensuales del grupo familiar, o de la persona de quien dependa el interesado, o del propio interesado. De cualquier forma, este valor no podrá ser inferior al 60% del salario mínimo mensual legal vigente al momento de la clasificación. La liquidación de la cuota así obtenida se divide por el número de hijos o hijas que dependan del núcleo familiar, sin exceder un máximo de tres, y bajo determinadas condiciones. La cuota no está a cargo de las personas comprendidas en los niveles 1, 2 y 3 del SISBEN, ni de las personas enunciadas en el artículo 6º de la Ley. Los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, tienen derecho a una tarifa especial del 50% de la cuota que les corresponda, sin que pueda ser inferior al 60% del salario mínimo mensual legal vigente al momento de la clasificación. La mayoría de la Sala sostiene en esta sentencia que la fórmula tarifaria para calcular el monto de la cuota de compensación militar no vulnera el principio de equidad tributaria ni el derecho al mínimo vital de los obligados, por las siguientes razones:

1.1. No se desconoce el principio de equidad tributaria, por cuanto el monto se calcula con base en una magnitud (ingresos y patrimonio líquido) indicativa de capacidad contributiva, por otra parte no aplica a las personas clasificadas en SISBEN 1, 2 y 3, y compensa los beneficios derivados de la no prestación del servicio militar, representados en la posibilidad de emprender actividades productivas, iniciar o continuar proyectos educativos, o no someterse a riesgos que impacten la integridad personal.

1.2. Tampoco se vulnera el derecho al mínimo vital, porque no hay pruebas empíricas que demuestren que con la norma cuestionada se afecta de manera ineludible y manifiesta la subsistencia, o se conduce a la miseria a los obligados. Pero además porque, como se indicó al examinar la equidad de la medida, su monto consulta la capacidad de pago, toma en cuenta el número de hijos de las familias, no aplica a las personas clasificadas en el SISBEN, se impone por una única vez y se paga en 90 días.

2. En mi concepto, los argumentos empleados por la Sala para declarar exequible la regulación demandada son insuficientes y, en algunos pasajes, inconsistentes. En este caso, la Corte había acordado que el problema jurídico se refería específicamente a la

constitucionalidad del monto tarifario. Dice la presente sentencia, por eso, que “[e]n lo que hace relación al cargo dirigido contra la tarifa de la cuota de compensación militar [...] ni en la Sentencia C-600 de 2015 ni en otro fallo, la Corte ha emitido pronunciamiento alguno. Según el actor, debido a su exagerado valor, el referido monto de la cuota de compensación desconocería el mínimo vital de la familia y el mandato de su protección integral por parte del Estado, argumento [respecto del cual] deberá emitirse decisión de fondo”. La tarifa de un tributo, técnicamente hablando, es el porcentaje (%) que se aplica a la base (patrimonio líquido e ingresos). Por tanto, la Corporación debía definir si resultaba equitativo y ajustado al mínimo vital que por regla las cuotas de compensación militar se liquiden sobre el 1% del patrimonio líquido y el 60% del total de los ingresos recibidos mensuales recibidos a la fecha prevista por la norma. Sin embargo, la Corte en realidad no juzgó la constitucionalidad de la tarifa, pues sus argumentos se centraron en mostrar la validez de la base gravable, de la configuración de los sujetos pasivos, y de los plazos e instalamentos para pagar la contribución referida. No dijo por qué una tarifa única para contribuyentes con niveles de ingresos muy desiguales, y establecida en un porcentaje tan alto (60% de los ingresos mensuales y 1% del patrimonio líquido), se ajustaba a los principios constitucionales de equidad y mínimo vital.

3. La mayoría de la Sala ciertamente señala que la base gravable es indicativa de capacidad de pago, pero no era la base gravable sino la tarifa el objeto del control. También aduce la posición mayoritaria que algunos sujetos están excluidos de la contribución, pero esto se refiere es al universo de sujetos pasivos del gravamen, y no a la tarifa, de modo que no explica por qué para los que quedan obligados a pagar, el monto tarifario de la cuota se ajusta a la Constitución. La sentencia arguye que la liquidación toma en cuenta el número de hijos, nunca más de tres, pero omite explicar por qué este criterio elimina los problemas de equidad y afectación al mínimo vital, en especial para las familias con más de tres hijos, de escasos recursos, que no pertenecen al SISBEN 1, 2 y 3. Tampoco precisa por qué el solo hecho de poder dividir la liquidación parcial de la cuota entre ese número de hijos constituye argumento suficiente para ajustar la norma a la Constitución, en los casos de familias necesitadas, siendo esta entonces una afirmación que se impone sin razones suficientes. La mayoría anota que la cuota de compensación se paga solo una vez, como si las familias necesariamente fueran de hijos únicos, y que se puede pagar en noventa días, como si un plazo tan corto para pagar una contribución onerosa la liberara invariablemente de sus problemas abstractos de equidad y afectación del mínimo vital.

4. La Sala omite referirse entonces a la cuestión central de esta controversia. El problema de la cuota de compensación militar es que contempla una tarifa (i) proporcional, (ii) significativamente alta y (iii) para contribuyentes con niveles radicalmente desiguales de ingresos y riqueza. Es importante precisar estos conceptos y sus implicaciones constitucionales con algún detalle. Cuando una base gravable es uniforme para todos los obligados, las tarifas de los tributos sobre la renta o el ingreso pueden ser de tres clases: proporcionales, progresivas y regresivas.[132] Las tarifas proporcionales suponen un mismo porcentaje tarifario idéntico para todos los contribuyentes, sin considerar que unos tengan un mayor nivel de ingresos que otros. Las tarifas progresivas, en contraste, aumentan el porcentaje conforme ascienden la renta o el ingreso, de tal suerte que constituyen una escala porcentual que se incrementa en cuanto suben las disponibilidades del contribuyente, para que el sacrificio fiscal de todos los gravados tienda a ser igual. Las tarifas regresivas, por último, cumplen la función opuesta de las progresivas, toda vez que en ellas desciende la tasa de tributación, conforme se incrementa la capacidad de pago. Como se puede observar, la cuota de compensación militar en la disposición bajo examen es entonces proporcional, toda vez que establece por principio un mismo porcentaje para todos los obligados a pagar la cuota, con independencia de sus ingresos y riqueza.[133] Pero además, ese porcentaje es significativamente alto, pues es del 60% del total de los ingresos recibidos mensualmente a la fecha prevista en la disposición demandada, más el 1% del patrimonio líquido del núcleo familiar del interesado o de aquel de quien demuestre depender.

5. Pues bien, una tarifa proporcional de estas características deja en evidencia una interferencia objetiva en la equidad tributaria (igualdad), que la Corte debía examinar con precisión y detenidamente. Las tarifas proporcionales proyectan una imagen formal de trato igualitario, pues constituyen un mismo porcentaje para todos los contribuyentes. Sin embargo, como ocurre en el ámbito de los derechos humanos con las medidas de discriminación indirecta, tras ese aspecto de uniformidad puede haber en el fondo un impacto profundamente desigual.[134] En los tributos proporcionales, asimismo, hay por regla un sacrificio fiscal diferente por parte de contribuyentes con niveles diversos de ingresos o rentas. Esta desigualdad objetiva no genera en principio un problema de constitucionalidad, si las diferencias patrimoniales o de ingresos son relativas, medias o insignificantes. Sin embargo, cuando el tributo proporcional es alto, y aplica a un universo de contribuyentes con magnitudes de rentas o riquezas radicalmente dispares entre sí, el

problema adquiere notorias dimensiones constitucionales. En ese evento, los obligados deben hacer sacrificios patrimoniales manifiestamente desiguales, con impactos en sustancia diferentes en sus condiciones vitales. Si un contribuyente recibe un salario mínimo legal mensual, y otro devenga veinte o treinta veces esa suma, aunque ambos deban pagar el 60% de sus entradas y el 1% de su patrimonio, hacen sacrificios de muy diferente envergadura: el primero debe enfrentar sus necesidades con un reducido remanente dinerario, mientras el segundo preserva un monto pecuniario amplio y en principio suficiente para continuar con su vida. A esto se suma que la capacidad de ahorro es distinta en ambos casos, y por consiguiente es claro que las implicaciones reales de una contribución proporcional cambian según el nivel de ingresos.

6. Ciertamente, la jurisprudencia ha señalado que no toda interferencia sobre el principio de equidad es inconstitucional. En algunas ocasiones, la legislación tributaria puede incidir en la equidad tributaria si supera un juicio adecuado de razonabilidad. En ciertos casos, por ejemplo, se justifica fijar un tributo proporcional, cuando su estructura y forma de recaudo impiden hacer diferencias en los porcentajes de tributación, en función del nivel de ingresos del sujeto pasivo. Sin embargo, lo que es inadmisibles es un tributo con una tarifa proporcional elevada –y con base gravable uniforme y universal–, que implique mayores sacrificios fiscales para quienes menos ingresos tienen que para quienes tienen muchos más, no tenga una justificación específica identificable. En este caso era entonces necesario preguntarse si el sacrificio fiscal desigual que acarrea la tarifa proporcional y significativamente alta de la cuota de compensación perseguía un fin que la justificara, y si era adecuado para lograrlo.

7. Sin embargo, la sentencia C-388 de 2016, de la cual disiento, no identifica cuál es finalidad legítima específica, perseguida por esa tarifa proporcional. Obsérvese, para empezar, que no se trata de individualizar el objetivo global de la cuota, considerada en su integridad. Es claro que el propósito general del tributo en cuanto tal es financiar la fuerza pública y compensar los beneficios producidos por no ingresar a filas y ser clasificado. Sin embargo, no puede decirse que esa sea la finalidad específica de la tarifa proporcional, y que en cuanto tal justifique el desigual sacrificio fiscal, pues ese objetivo podría alcanzarse también con una tarifa progresiva. Un propósito de incrementar las finanzas no justifica entonces la elección de una tarifa proporcional, pues también es posible conseguirlo con tarifas de una naturaleza distinta. Tampoco es la eficiencia en el recaudo lo que busca la

tarifa uniforme. En realidad, no hay diferencias objetivas y relevantes, a la luz de la Carta Política, entre la eficiencia en el recaudo de un tributo proporcional y uno progresiva, cuando recae sobre la renta, el ingreso o el patrimonio líquido. ¿Cuál es entonces el fin que busca realizar, en este caso, la tarifa proporcional elevada y universal? En otras palabras, ¿cuál es el objetivo de la radical diferencia en el sacrificio fiscal que se observa entre quienes tienen niveles de ingresos y riqueza significativamente dispares? En realidad, no hay una finalidad específica que justifique esa medida, y puede advertirse entonces que esconde una profunda desigualdad irrazonable, pues no tiene justificación alguna, en el gravamen para el mantenimiento de la fuerza pública.

8. El efecto de esta regulación es entonces que las familias que devenga uno o dos salarios mínimos, y no pertenecen al SISBEN 1, 2 y 3, en especial si tienen un número amplio de integrantes, se verán obligadas a efectuar un sacrificio extraordinario y con destino a la fuerza pública, al paso que contribuyentes con volúmenes de ingresos drásticamente superiores, y con escasos integrantes, tendrían que hacer un sacrificio notoriamente menor, y así el Estado quebranta su compromiso de construir un sistema tributario justo, equitativo, progresivo y solidario. Quebrantamiento que se hace más palpable, cuando se advierte que para las familias con menos recursos el sacrificio fiscal es mayor, al tiempo que el beneficio derivado por ellas del no ingreso a filas tiende ser inferior que el que reporta para quienes una amplia disponibilidad económica. Es un hecho notorio que mayor cantidad de recursos económicos incrementan las oportunidades académicas y productivas. El hecho de que esta contribución deba pagarse solo una vez, o unas pocas veces en la vida de un núcleo familiar, y de que pueda cancelarse en un plazo de noventa días, no le resta fuerza al problema constitucional que produce esta norma sobre la equidad y el mínimo vital de los obligados. La Corte parece pasar por alto, en el control abstracto, que la Constitución no solo proscribe las afectaciones permanentes al mínimo vital sino también las transitorias, e injustificadamente le resta valor a la probable profundización de las condiciones de penuria en las cuales pueden verse las familias de escasos recursos, que se vean obligadas a pagar esta cuota de compensación militar. Esta decisión preserva dentro del orden jurídico una norma radicalmente inicua, que desprotege el mínimo vital, sin ofrecer una justificación sobre la constitucionalidad de la tarifa proporcional elevada.

9. La Corte dice en el presente fallo que, a pesar de declarar ajustada la norma a la Constitución, “no puede descartar que, en situaciones excepcionales, el obligado acuda a la

acción de tutela para que el juez constitucional ampare sus derechos teniendo en cuenta las especiales circunstancias que le impiden cumplir con el pago de esta contribución”. Nótese que la Sala prevé de antemano los impactos de esta contribución sobre los derechos fundamentales, pero relega su protección al control por vía de tutela. Con lo cual, en realidad, a las familias que deben soportar la inequidad de la medida y su interferencia sobre el mínimo vital, les asigna una carga adicional, de interponer acción de tutela para que la justicia, entonces sí, ampare sus derechos. Y, además, la Sala Plena parece agregar que en esos casos la tutela debe someterse a un régimen probatorio y argumentativo especial, pues dice –en una posición sin precedentes- que en tales eventos “el examen debe ser especialmente cuidadoso”, con el presunto fin de evitar el desconocimiento, por una parte, de la obligación de tributar y, por otra, del principio democrático. Es previsible que quienes pidan el amparo de mínimo vital sean las personas de más escasos recursos y, a las cargas derivadas de su situación económica, se les sumarán entonces las de soportar la contribución, iniciar un proceso judicial en defensa de sus derechos, y satisfacer cargas especiales en el proceso de tutela.

La supuesta exigencia de soporte empírico para sustentar una violación del mínimo vital, y la jurisprudencia constitucional en materia tributaria

10. Esta sentencia, por lo demás, intenta sostener que para llegar a una conclusión sobre violación del derecho al mínimo vital en una regulación legal, se precisa “la existencia de evidencia empírica”, y por tanto “no puede fundamentarse en consideraciones abstractas o genéricas acerca del posible impacto de una regla tributaria dado que es necesario evidenciar de manera específica y precisa, la forma en que se produce el desconocimiento del Estado de asegurar condiciones mínimas de existencia digna y autónoma de las personas”. La mayoría enuncia este estándar en el fundamento 22 de la parte motiva, pero no lo soporta en ningún referente normativo. Más en general, la Sala no menciona ni siquiera una sentencia, en la cual esta Corte haya exigido, como condición para tomar una decisión de inexecutable por razones de fondo en control abstracto, la aportación de materia empírica que sustente la conclusión. La posición mayoritaria ciertamente invoca la sentencia C-776 de 2003, en respaldo de algunas de sus aserciones sobre el mínimo vital. Sin embargo, omite indicar que en ella la Corte concluyó que se había violado el mínimo vital en una regulación del IVA, sin que su decisión se hubiera fundado – como lo exige esta novedosa posición- en una evidencia empírica que demostrara “de manera ineludible y

manifiesta” la afectación de la subsistencia de los contribuyentes. Es un hecho que en la sentencia C-776 de 2003 la Corte refirió algunos índices de pobreza. Sin embargo, no solo no juzgó necesario soportar en evidencia empírica una violación del mínimo vital, sino que tras enunciar dichos datos señaló: “tales indicadores no son una condición jurídica ni un requisito normativo, como tampoco lo son los demás datos empíricos citados para apreciar la importancia de un principio constitucional cuya interpretación y defensa compete a la Corte Constitucional”.

11. Es además significativo resaltar que el presente fallo quiera limitar la competencia legítima de esta Corte para decidir problemas de derecho constitucional con base en “consideraciones abstractas”; es decir, con base en la interpretación de principios constitucionales, siendo que este es un escenario de control precisamente abstracto. Es más llamativo aún que no quepa fundar una violación del mínimo vital en “consideraciones abstractas” de derecho constitucional, pero que en contraste sí pueda haber apreciaciones especulativas fundar una decisión opuesta (de no violación). En el presente fallo, la Corte justifica el exceso tarifario de la cuota de compensación militar en que la misma cuantifica “los efectos específicos que se siguen (i) de emprender actividades productivas, (ii) iniciar nuevos proyectos educativos o (iii) no someterse a riesgos que impacten la integridad personal”. No obstante, la mayoría no expone evidencia alguna de estos presuntos efectos, ni de su incidencia real en los sectores económicamente más desfavorecidos. Por lo demás, si lo que quiere decir la sentencia es que resulta necesario que la jurisprudencia preserve su tradición de exigir argumentos suficientes en respaldo de una conclusión, estoy de acuerdo con la mayoría. Sin embargo, debo agregar que la suficiencia argumentativa de un fallo constitucional no la da necesariamente su respaldo empírico, sino su coherencia con el contexto institucional del cual forma parte. En esa medida, lo que resulta insuficiente es una decisión, como esta de la cual me aparto, que pone un excesivo celo en el sustento probatorio de las aserciones favorables al mínimo vital, pero se aparta sin argumentos de los precedentes.

12. En efecto, los estándares probatorios aquí esbozados difieren de los que ha aplicado la Corte en materia tributaria para evaluar el respeto del mínimo vital. Ni en la sentencia C-776 de 2003,[135] ni en la sentencia C-492 de 2015,[136] casos en los cuales advirtió problemas de interferencia decisiva en el mínimo vital, esta Corporación enunció o aplicó una exigencia probatoria semejante. Tampoco se observa que más en general, para

declarar inexecutable una previsión tributaria se presuponga la concurrencia de evidencias empíricas que acrediten la violación de forma ineludible y manifiesta. En la sentencia C-291 de 2015,[137] la Corte llegó a la conclusión de que el legislador había vulnerado los principios de equidad y progresividad, al no posibilitar en el CREE la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. La Corporación sostuvo que la norma tenía rasgos confiscatorios, y afectaba la progresividad del sistema, sin exponer datos empíricos, sino a partir de un adecuado ejercicio de control abstracto. Al momento de escribir este salvamento de voto, es posible advertir también que en la sentencia C-393 de 2016,[138] al examinar otra norma del CREE, que limitaba la compensación de saldos a favor del CREE y su sobretasa con deudas producidas por otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, debía gobernarse por lo previsto en la sentencia C-291 de 2015, previamente citada, y de esa decisión citó como pertinente lo que atañe al carácter confiscatorio de los límites a la posibilidad de compensación tributaria. Tampoco en la sentencia C-393 de 2016 la Corte apoyó sus consideraciones en elementos empíricos que demostraran una ineludible y manifiesta vulneración del principio de equidad, previsto esta vez en beneficio de las personas jurídicas.

13. Las aseveraciones del presente fallo sobre la carga del demandante, y sobre el estándar probatorio para concluir que ha habido una violación del mínimo vital en decisiones de control sobre normas tributarias, tienen el carácter de obiter dicta. Como se puede apreciar, en este caso no se resolvió con fundamento en una insatisfacción de la carga empírica del actor, sino en una supuesta proporcionalidad del sacrificio al principio de equidad tributaria y en la ausencia de violación al mínimo vital. Por tanto, lo que se dice acerca de las cargas probatorias de la demanda, es un dicho de paso innecesario para tomar la decisión. De otro lado, nótese que en la jurisprudencia constitucional, estatuida por ejemplo en las sentencias C-776 de 2003, C-291 de 2015, C-492 de 2015 y C-393 de 2016, la Corte declaró la inexecutable de disposiciones tributarias, por violar principios constitucionales, y entre ellos mínimo vital, sin que fuera indispensable aportar apoyos empíricos con las características que se exigen en la presente sentencia. No obstante, la sentencia C-388 de 2016, de la cual discrepo, no cambió la jurisprudencia. Para que pueda haber cambio de jurisprudencia se exige una declaración explícita en ese sentido, y argumentos poderosos que justifiquen el cambio de posición de la Corte. En esta ocasión, ni se hizo una declaración expresa de modificación jurisprudencial, ni hay -como puede advertirse- argumentos que la justifiquen. Por tanto, esta sentencia no eleva los estándares de prueba

y justificación de decisión de control constitucional de normas tributarias.

Los anteriores motivos me condujeron a salvar el voto.

Fecha ut supra,

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

[1] La síntesis de la demanda y de las intervenciones contenidas en esta providencia corresponden, casi en su integridad, a la presentada en la ponencia original sometida a consideración de la Sala Plena. A partir de ellos, se desarrolló el juicio que condujo a la adopción de la presente sentencia.

[2] A través de su apoderado Francisco Morales Falla.

[3] A través de su apoderada especial, Sandra Marcela Parada Aceros.

[4] A través del profesor Jorge Andrés Hernández.

[5] A través de Jorge Kenneth Burbano Villamarín, Director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre, sede Bogotá, y Hans Alexander Villalobos Díaz, estudiante de la misma Facultad.

[6] A través de Julio Roberto Piza, Director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

[7] A través de Benjamín Cubides Pinto, su Presidente.

[8] Concepto elaborado por José Antonio Molina Torres, Académico Correspondiente de la entidad.

[9] A través de Omar A. Mejía Patiño, Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la entidad.

[10] Las consideraciones que a continuación se incluyen en la sentencia respecto de la existencia de cosa juzgada constitucional, corresponden al contenido de la ponencia original

presentada por el magistrado Luis Ernesto Vargas y que fueron acogidas plenamente por la mayoría de la Sala.

[11] Ver, al respecto, las Sentencias C-193 de 2016, C-838 de 2013; C-468 de 2011; C-979 de 2010; C-241 de 2012, C-978 de 2010

[12] Sentencia C-979 de 2010.

[13] Sentencia C-978 de 2010.

[14] Sentencia C-061 de 2010.

[15] Cfr. Sentencia C-1064 de 2001.

[16] Cfr. Entre otras, sentencia SU-484 de 2008

[17] Cfr. Sentencia SU-111 de 1997

[19] Es tan importante el principio de solidaridad en nuestro modelo de Estado Social de Derecho que la Corte lo ha erigido como un criterio hermenéutico esencial para determinar el contenido de otras cláusulas constitucionales, como las que regulan la organización institucional o las relaciones de las personas con las autoridades (Cfr. Sentencias C-251 de 2001 y C-459 de 2004).

[20] Sentencia C-237 de 1997.

[21] *Ibíd.*

[22] Decreto 111 de 1996, Art. 41.

[23] Cfr. Constitución Política, Art. 338.

[24] Sentencia C-1064 de 2001.

[25] Sentencia C-251 de 1997.

[26] Sentencia T-426 de 1992.

[27] Sentencia C-251 de 1997.

[28] Sentencia C-1064 de 2001.

[29] Sentencia C-776 de 2003.

[30] *Ibíd.*

[31] En la sentencia C-227 de 2002 esta Corte se refirió al fundamento histórico de esta exigencia: “Tal vez sea la Carta Magna de 1215 el documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad: “no taxation without representation” (...) (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático, (...) también bajo el aforismo “nullum tributum sine lege”. (...) Bajo esta idea, no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes ante los cuerpos colegiados, criterio acogido desde tiempo atrás en el derecho colombiano, pero reafirmado en la Carta de 1991, como ya ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación (...).”

[32] Sentencia C-426 de 2005.

[33] De manera más reciente y apoyándose en sus precedentes se refirió al alcance de la competencia del Congreso en materia tributaria. Así, en sentencia C-551 de 2015 indicó la Corte: “En virtud del principio democrático el legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines (...). En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo”. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada (...), al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva” (...).”

[34] Sentencia C-528 de 2013.

[35] Al respecto puede consultarse, entre otras, la sentencia C-132 de 2009.

[36] Sentencia C-528 de 2013.

[37] Sentencia C-155 de 2016.

[38] Constitución Política, Art. 34.

[39] Cfr. Sentencia C-776 de 2003.

[40] Cfr. Constitución Política, Art. 363; Ver, entre otras, sentencias C-1107 de 2001 y C-206 de 2016.

[41] Sentencias C-250 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

[42] Sentencia C-776 de 2003.

[43] *Ibíd.*

[44] Sentencia C-776 de 2003.

[45] En esa dirección se encuentra, por ejemplo, la sentencia C-743 de 2015.

[46] El artículo 8 de la Ley 1577 de 2012 establece que a las personas con alto grado de emergencia social que se encuentren en los niveles 1, 2 y 3 del Sisbén, se les aplicará lo dispuesto en el artículo 6o de la Ley 1184 de 2008.

[47] La Defensoría del Pueblo ha advertido que “la relación entre el número de soldados incorporados para prestar el servicio militar obligatorio en el año 2013 y el estrato socioeconómico al que pertenecen, mostró que la mayoría de los soldados pertenecen a los estratos 0, 1 y 2”. Defensoría del Pueblo, SERVICIO MILITAR OBLIGATORIO EN COLOMBIA: Incorporación, reclutamiento y objeción de conciencia, 2014, pág. 128

[48] Sentencia SU-111 de 1997.

[49] MP Alejandro Linares Cantillo.

[50] Sentencia T-409 de 1992, reiterada en la Sentencia C-728 de 2009. Ver, así mismo, las Sentencias C-511 de 1994, T-363 de 1995 y C-591 de 1995

[51] Sentencia C-600 de 2015.

[52] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-804 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[53] Ver Sentencias C-664 de 2009; C-222 de 1995; C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003, C-664 de 2009, citadas en la Sentencia C-291 de 2015. C-511 de 1996; C-252 de 1997; C-188, C-341 y C-478 de 1998; C-274 de 1999; C-291 y C-1320 de 2000; C-711, C-1060 A, C-1107 y C-1297 de 2001; C-007 de 2002; C-250, C-572 y C-717 de 2003; C-4461 de 2004; C-508 de 2006, C-855 de 2009, C-1371 de 2010, C-397, C-883 y C-903 de 2011, C-264 y C-615 de 2013, citadas en la Sentencia C-734 de 2015.

[54] Sentencias C-615 de 2013 y C-734 de 2015.

[55] C-412 de 1996, citada en la Sentencia C-734 de 2002.

[56] C-333 de 1993 reiterada en la C-100 de 2014

[57] C-734 de 2002.

[58] Fallo reiterado en las Sentencias C-291 de 2015 y C-600 de 2015.

[59] Sentencia C-409 de 1996.

[60] Mazz, Addy, "Medidas tributarias expropiatorias", en AAVV, Foros y debates. XXV Jornadas latinoamericanas y XXXIV colombianas de derecho tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Bogotá D. C., 2010, p. 377.

[62] *Ibíd.*

[63] Sentencia C-389 de 1994 citada en la Sentencia C-306 de 2013.

[64] Ruan Santos, Gabriel, "Medidas tributarias expropiatorias", en AAVV, Foros y debates. XXV Jornadas latinoamericanas y XXXIV colombianas de derecho tributario, cit., p. 430.

[65] Naviera de Casanova, Gustavo J., Op. Cit., p. 299.

[66] Ruan Santos, Gabriel, Op. Cit., p. 430.

[67] *Ibíd.*, p. 430.

[68] *Ibíd.*, pp. 430-431.

[69] Naviera de Casanova, Gustavo J., Op. Cit., p. 307.

[70] *Ibíd.*

[71] *Ibíd.*, pp.307-308.

[72] *Ibíd.*, p. 308.

[73] Aquí el autor cita a Saiz de Bujanda, sin referencia a un texto en particular. *Ibíd.*, p. 308. Sobre el mismo autor, ver también El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina, Madrid, McGraw-Hill, 1997.

[74] Villegas Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 252; Casas, José Osvaldo, "Los principios constitucionales del sistema tributario", en AAVV, Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Temis, Jovene, Bogotá D. C., Napoli, 2011, Volumen III *, p. 477.

[75] Pauner Chulvi, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tesis doctoral defendida por la autora en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas de la Universitat de Jaume I, año 2000, pp. 254-255. Dispone en el repositorio de electrónico de la citada Universidad (<http://repositori.uji.es/xmlui/handle/10234/29567?locale-attribute=es>).

[76] Naviera de Casanova, Gustavo J., El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina, cit., pp. 84-85, citado por Pauner Chulvi, Cristina, Op. Cit., p. 258.

[77] Atencio Valladares, Gilberto, El principio de no confiscación en materia tributaria, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá D. C., 2016, p. 182. Ver, así mismo,

Naveira de Casanova, Gustavo, Op. Cit., pp. 314-316. De manera particular, sobre la relación entre la no confiscación y el principio de capacidad económica, ver Mazz Addy, Op. Cit, esp. pp. 348-379; García Novoa, César, “Tributos expropiatorios. La figura de la medida tributaria en el marco de los tratados de protección de inversiones. ¿Una nueva visión de la confiscatoriedad?”, en AAVV, Foros y debates. XXV Jornadas latinoamericanas y XXXIV colombianas de derecho tributario, cit., pp. 397-401; Ruan Santos, Gabriel, Op. Cit., esp. pp. 432-436. Buitrago Duarte, Bibiana, “La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble”, en Revista de derecho fiscal, num. 4, Universidad Externado de Colombia, pp. 229-243; Piza Rodríguez, Julio Roberto, “Capacidad económica como principio del sistema tributario”, en Revista de derecho fiscal, num. 1, Universidad Externado de Colombia, pp. 62-76.

[78] Cfr. Naviera de Casanova, Gustavo J., “Las llamadas «medidas tributarias de carácter expropiatorio» y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”, cit., p. 307, cita 306.

[79] Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de derecho financiera español. Instituciones, Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 286; González Sánchez, Manuel, “El principio de no confiscación y las haciendas locales”, en AAVV, El sistema económico en la Constitución española, Vol. 1, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, p. 1539, citados los dos por Atencio Valladares, Gilberto, Op. Cit., p. 181.

[80] Ver la exposición de posiciones doctrinales al respecto en Atencio Valladares, Gilberto, Op. Cit., pp. 216-217. Casas sostiene: “la tutela del derecho de propiedad, bien entendido con el significado y alcance de su contemporánea dimensión que tiene una indiscutible función social, se exhibe hoy como un permanente valladar infranqueable para el desborde fiscal, aunque a él se llegue por el conducto indirecto de la aplicación de diversos gravámenes, en tanto la presión tributaria que representen, por su intensidad, suprima o desvanezca el legítimo y justo derecho al beneficio de quien produce la riqueza”. Casas, José Osvaldo, Presión fiscal e inconstitucionalidad. (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente), Depalma, Buenos Aires, 1992, citado por Atencio Valladares, Gilberto, Op. Cit., p. 217, cita 553.

[81] Cfr. Medrano, Cornejo, Humberto; Morris Guerinoni, Alex, “Principio de no

confiscatoriedad”, en AAVV, Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Cit., Volumen III **, p. 534.

[82] Pauner Chulvi, Cristina, Op. Cit., p. 260. Naviera de Casanova cita dos de los primeros casos decididos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, en el cuales se alegaba que los tributos tenían efectos confiscatorios (fallos 160: 247, de 27 de abril de 1930 y 191:61 de junio de 1946). En la primera decisión dijo esa Corte: “No es posible, desde luego, definir y caracterizar, en términos precisos, y en general, la naturaleza o estructura legal de un impuesto derivándola de la proporción cuantitativa con que el gravamen recae sobre la materia imponible; y si bien esta Corte ha sentado al respecto principios generales básicos al establecer que el impuesto degenera en exacción o confiscación cuando alcanza una parte substancial de la propiedad o a la renta de varios años del capital gravado, porque en tales casos se restringen en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagra... sin embargo, ello no implica que pueda fijarse una cifra o cantidad numérica dentro de la cual todo impuesto es legítimo y dejar de serlo más allá de ese límite”. En la segunda sentencia indicó la Corte que ella misma “debe limitar su pronunciamiento a declarar la inconstitucionalidad de un impuesto como confiscatorio tal cual está organizado y ha sido percibido; no puede fijar la tasa o el por ciento que subsidiariamente puede cobrar el fisco, porque ello corresponde en su caso, al Congreso, a las legislaturas o a las municipalidades; lo contrario sería invalidar atribuciones de esos cuerpos”.

[83] Sobre la relación entre la no confiscación y el mínimo vital, ver Naveira de Casanova, Gustavo, El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina, cit., pp. 350 y 352, citado por Pauner Chulvi, Cristina, Op. Cit., p. 264.

[84] Un comentario a los alcances de esta sentencia puede verse en Herrera Molina, Pedro Manuel, “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español”, en Revista Impuestos, año 12, num. 2, 1996, pp. 1033-1049

[85] Cfr. Naveira de Casanova, Gustavo, “Las llamadas «medidas tributarias de carácter expropiatorio» y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”, cit., pp. 322-323.

[86] Ver, por todos, Chulvi, Cristina, Op. Cit., p. 260, nota 160.

[87] C-587 de 2014.

[88] Cfr. Bulit Goñi, Enrique, “Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales”, en AAVV, Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Volumen II **, cit., pp. 417-418.

[89] Sentencias C-776 de 2003. Ver, también, las Sentencias C-465 de 1993, C-402 de 2010, C-577 de 1995 y C-260 de 2015.

[90] Sentencia C-040 de 1993.

[91] Sentencia C-927 de 2006.

[92] Calmón, Sacha, “El tributo: definición y clasificación”, en AAVV, Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Volumen II **, cit., pp. 135-136.

[94] Ver, a este respecto, Atencio Valladares, Gilberto, Op. Cit., p. 336-243.

[95] Si bien es claro que un impuesto al consumo como, típicamente, el IVA, se funda, también, en la capacidad económica del sujeto, es una discusión si se aplica a él la prohibición de confiscación. Ver, ibíd., p. 339, nota 832 y la bibliografía citada allí.

[96] El fallo es citado en Naveira de Casanova, Gustavo, “Las llamadas «medidas tributarias de carácter expropiatorio» y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”, cit., p. 351.

[97] El caso es citado en Casas, José Osvaldo, “Los principios constitucionales del sistema tributario”, cit, pp. 480-481.

[98] Caso citado en Medrano Cornejo, Humberto; Morris Guerinoni, Alex, Op. Cit., p. 542-543.

[99] “En relación con esta característica, en sentencia del 24 de octubre de 2002, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sostuvo que: «El precio cubre los costos en que incurre la entidad para prestar el servicio, incluyendo los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión». (Consejera Ponente: Ligia López Díaz. Expediente No. 13.408)”.

[100] Sentencia C-927 de 2006, reiterada en la Sentencia C-713 de 2008. Ver, también, Sentencias C-465 de 1993, C-545 de 1994, C-228 de 2010 y C-402 de 2010.

[101] Sentencias C-495 de 1996 y C-1179 de 2001.

[102] Sentencia C-040 de 1993, reiterada en la Sentencia C-155 de 2003.

[103] Sentencia C-155 de 2003.

[104] Sentencia C-545 de 1994.

[105] Sentencias C-465 de 1993, C-1179 de 2001, C-152 de 1997, C-182 de 2010, C-490 de 1993, C-528 de 2013, C-545 de 1994 y C-1179 de 2001.

[106] Ver sentencias C-144 de 1993 y C-221 de 2007.

[107] Sentencia C-402 de 2010. Ver, así mismo, Sentencias C-155 de 2003 y C-228 de 2010.

[108] Sacha Calmón afirma en relación con los tributos vinculados: “el discurso ahora se une a la necesidad de las personas, en particular, por la que recibieron o van a recibir del Estado algo que les es inherente y personal, y deben resarcir, por el esfuerzo realizado en razón de ellas. Esta actuación, específica, especial, personal, puede ser una obra pública que solo beneficia los inmuebles de ciertas personas (una plaza, un jardín, un carril), o un acto del poder de policía relativo a determinada persona (concesión de un pasaporte o una inspección en un establecimiento o un permiso, un albará) o la prestación de un servicio (el suministro de una utilidad como el agua, o la colecta de basura, o el servicio de alcantarilla sanitaria)...”. Op. Cit., p. 136.

[109] Villanueva Gutiérrez, Walker, Op. Cit., p. 83.

[110] Bulit Goñi, Enrique, Op. Cit., p. 430.

[111] Eusebio González afirma refiriéndose a la capacidad contributiva: “En el impuesto es elemento necesario y suficiente; incluso sirve, a través de los parámetros que representan la renta, el patrimonio y el gasto, para graduar el volumen de la carga. Nada de esto sucede en las tasas y en las contribuciones especiales, donde, de un lado, la capacidad contributiva es elemento necesario pero no suficiente, para hacer surgir la obligación tributaria; y, de otro, rara vez toma la capacidad contributiva como punto de referencia para graduar el volumen de la carga, toda vez que estas prestaciones tributarias responden al principio del beneficio y no al de capacidad de pago”. González, Eusebio, “La tasa como especie del género tributo” en AAVV, Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español. Ponencias y comunicaciones españolas. XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 15, Caracas, 1991.

[112] “El problema mayor que enfrenta tal postura se presenta a propósito de la regulación de la base imponible, pues si el quantum de la tasa se mide, exclusivamente, en función a indicios de capacidad contributiva (valor del predio, niveles de ingresos, etc.) se desnaturaliza la calidad de tributo vinculado, en cuanto la medición se estaría realizando sin tomar en consideración elementos que guardan vinculación con el aspecto material de la hipótesis de incidencia, el servicio estatal respectivo”. Villanueva Gutiérrez, Walker, Op. Cit., p. 82. Afirma Luna Requena: “A nuestro juicio, cuando la base imponible de una tasa atrapa la capacidad contributiva de los contribuyentes, acaba desquiciando la tasa como tal, que queda desnaturalizada y transformada en un impuesto”. Luna Requena, Álvaro C., “Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas”, en Revista Argentina de Derecho Tributario, num. 2, abril-junio 2002, p. 453. Ver, a este respecto, también Tarsitano, Alberto, “El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera: una visión doctrinaria y jurisprudencial”, en Revista Derecho y Sociedad, num. 44 (2015), pp. 119-128.

[113] Villanueva Gutiérrez, Walker, Op. Cit., pp. 83-89, opina en el contexto de las tasas (idea extensible en este caso a las contribuciones especiales), que el principio de “provocación del gasto” es principal, mientras que el principio de capacidad contributiva tiene un carácter residual. Luna Requena asevera: “la base imponible de la tasa debe imperativamente atender el costo del servicio descrito en su hecho imponible (abarcando

costos directos e indirectos), excluyendo de raíz toda alusión a índices de capacidad contributiva, salvo para eximir o liberar de su pago a quienes carecen de la misma". Luna Requena, Álvaro C., Op. Cit., p. 459. Eusebio González subraya: "Fruto de esta última perspectiva de análisis es la posibilidad de considerar las distintas especies de tributos fundadas ya sobre el principio de capacidad contributiva (impuesto), pero sin excluir la presencia de un beneficio global o concreto indeterminado, derivado del interés general presente en todo servicio público; ya sobre el principio del beneficio (tasa), pero sin excluir la presencia del principio de capacidad contributiva, que habrá de manifestarse, cuando menos, en la imposibilidad legal de exigir un pago tributario allí donde no haya capacidad económica para hacerle frente" González, Eusebio, Op. Cit., p. 85.

[114] Enrique Bulit señala respecto de las tasas (extensible a las contribuciones especiales): "Si el monto de la tasas excede el costo del servicio no solo convierte aquella en un impuesto, sino que acarrea su invalidez como tasa -por falta de adecuada proporción- y da lugar a un pago indebido, en pugna con los principios de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y prohibición de analogía". Bulit Goñi, Enrique, Op. Cit., p. 420.

[115] Ferreiro Lapatza, José Juan, Op. Cit., p. 287. El autor textualmente afirma: "respecto a contribuciones y tasas parece claro que la utilidad de la operación que determina su pago no resulta destruida mientras el tributo sea equivalente al bien adquirido, pues, mientras esto sea así, la desutilidad que el pago de la contribución o tasa representa se ve compensada (lo mismo que ocurre con los precios en una compraventa) por la utilidad adquirida. Solo una contribución o tasa desproporcionada podría tildarse, según la argumentación que hasta aquí hemos desarrollado, de confiscatoria..." Ver así mismo, Atencio, Valladares, Gilberto, Op. Cit., pp. 384-396.

[116] Eduardo Sotelo señala: "La evaluación de la confiscatoriedad en el caso de los tributos tasa observa, principalmente, si el costo total del servicio corresponde correctamente al gasto incurrido por la entidad pública; para, luego, saber si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes ha sido hecha de modo que cada contribuyente pague lo que verdaderamente le corresponde por el servicio recibido (beneficio), esto es, en función de la intensidad del uso del servicio público correspondiente... La confiscatoriedad, entonces, en los tributos contribución se configurará cuando exista una falta de adecuación o razonabilidad entre la carga real o efectiva y el monto estimado del beneficio diferencial

producido por la obra o actividad estatal, o cuando... la medición de la cuantía de la contribución individual no se detenga o contraiga al tope del costo total de financiamiento de la obra o actuación pública...” Sotelo Castañeda, Eduardo, “Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”, en Revista *Ius et Veritas*, vol. 17, num. 35 (2007), p. 190, nota 25 y p. 203.

[117] Ver algunos casos en España, en Atencio, Valladares, Gilberto, *Op. Cit.*, pp. 384-391.

[118] El sujeto pasivo consiste en la persona que formalmente tiene la obligación de pagar el tributo (sujeto pasivo “de iure”) y el individuo que en última instancia debe soportar las consecuencias económicas del pago (sujeto pasivo “de facto”). Ver Sentencia C-412 de 1996, reiterada en la Sentencia en C-155 de 2003.

[119] Sentencia C-621 de 2007.

[120] Jaramillo, Esteban, *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, Librería Voluntad S. A., Bogotá, 1953, p. 376.

[121] Artículo 13 de la Ley 148 de 1993 indica: “Modalidades prestación servicio militar obligatorio. El Gobierno podrá establecer diferentes modalidades para atender la obligación de la prestación del servicio militar obligatorio. Continuarán rigiendo las modalidades actuales sobre la prestación de] servicio militar: a) Como soldado regular, de 18 a 24 meses; b) Como soldado bachiller durante 12 meses; c) Como auxiliar de policía bachiller, durante 12 meses; d) Como soldado campesino, de 12 hasta 18 meses”.

[122] Esteban Jaramillo afirmaba, desde otra perspectiva, que entre el servicio militar y el pago de una contribución no hay comparación justa posible, pues son dos obligaciones completamente heterogéneas. Jaramillo, Esteban, *Op. Cit.*, p. 376.

[123] Juan Gorospe y Pedro Herrera sostienen: “A nuestro juicio la relevancia del principio de capacidad económica en relación con las tasas y las contribuciones especiales se limita a los siguientes aspectos:... b) en la medida en que el importe de las tasas se separe del coste del servicio -del principio de equivalencia- la desviación queda plenamente sometida al principio de capacidad económica; c) el principio de capacidad económica impondrá

desviaciones del principio de equivalencia cuando sea necesario para garantizar el mínimo exento personal y familiar o la prohibición de confiscatoriedad” (énfasis fuera de texto). Gorospe O., Juan Ignacio; Herrera Molinaviedo, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en García-Quintana, César Albiñana; González García, Eusebio; Ramallo Massanet, Juan; Lejeune Valcárcel, Ernesto; Yábar Sterling, Ana (coordinadores), Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson S. L., Madrid, 2007, p. 49.

[124] Ver, a este respecto, los artículos 26 y 99 del Estatuto Tributario.

[125] Esto, de conformidad con el artículo 20 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 7 de la Ley 797 de 2003; y con el inciso 1° del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 10 de la ley 1122 de 2007.

[126] Este apartado solo es suscrito por el Magistrado Luis Ernesto Vargas Silva.

[127] Sentencia C-169 de 2014. Ver, así mismo, las Sentencias C-087 de 1998; C-557 de 2000; C-251 de 2002 y C-879 de 2008.

[128] Sentencia C-737 de 2001.

[129] Sentencia C-141 de 2001.

[130] C-141 de 2001.

[131] Poner nombre a un salvamento de voto es una suerte de homenaje al Magistrado Ciro Angarita Barón (F), quien acostumbraba a hacerlo. Entre otros, cabe recordar ‘En defensa de la normalidad que los colombianos hemos decidido construir’ (a la sentencia C-004 de 1992), ‘Palabras, palabras ¿flatus vocis?’ (a la sentencia T-407 de 1992), ‘Del dicho al hecho’ (a la sentencia T-418 de 1992), ‘Palabras inútiles’ (a la sentencia T-438 de 1992), ‘Otro escarnio irrefragable’ (a la sentencia T-462 de 1992), ‘Justicia constitucional y formalismo procesal’ (a la sentencia T-614 de 1992).

[132] En la doctrina nacional, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. Teoría fiscal. 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 230. Dicen: “[...] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el

impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base. [...] En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) [...]. Los impuestos regresivos son aquellos en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa)”.

[133] Hay una diferencia, no obstante, y es en relación con los hijos del personal de oficiales, suboficiales, miembros del nivel ejecutivo, agentes y soldados profesionales de la Fuerza Pública en actividad o en retiro, tienen derecho a una tarifa especial del 50% de la cuota que les corresponda. Sin embargo, como se aprecia, esta diferencia no se origina en el nivel de ingresos sino en el estatus oficial de los contribuyentes.

[135] Sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araujo Rentería).

[136] Sentencia C-492 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa. SV Mauricio González Cuervo, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y Gloria Stella Ortiz Delgado).

[137] Sentencia C-291 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado. AV María Victoria Calle Correa y Luis Ernesto Vargas Silva. SV Mauricio González Cuervo).

[138] Sentencia C-393 de 2016 (MP Alberto Rojas Ríos. SPV María Victoria Calle Correa. SV Jorge Iván Palacio Palacio y Luis Ernesto Vargas Silva).