Sentencia C-1021/12

EXENCION DE GRAVAMEN A MOVIMIENTOS FINANCIEROS PARA OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES-Inexequibilidad

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos mínimos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia

TRIBUTACION-Fuente indispensable para la financiación del gasto público/TRIBUTACION-Importancia

EXENCIONES TRIBUTARIAS-Tratamiento constitucional

PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN DEBERES CONSTITUCIONALES-Alcance

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance/COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites/POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta

EXENCIONES TRIBUTARIAS-Propósitos

Según ha explicado la Corte, la exención obra como instrumento de estímulo fiscal cuyos propósitos pueden ser: "1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país.

DERECHO A LA IGUALDAD-Jurisprudencia constitucional/DERECHO A LA IGUALDAD-Alcance/PRINCIPIO DE IGUALDAD-Mandatos que comprende

En reiterada jurisprudencia la Corte ha explicado el alcance del derecho a la igualdad, entendido, por un lado, como la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no existan razones suficientes para otorgar un trato diferenciado; y por el otro, como el deber de un trato desigual que obliga a las autoridades públicas a diferenciar entre situaciones disímiles. Estos supuestos pueden decantarse en los siguientes criterios: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en

parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes".

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

JUICIO DE IGUALDAD-Modalidades según grado de intensidad

JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Intensidad

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Jurisprudencia constitucional

CONTRATO DE FACTORING O COMPRAVENTA DE CARTERA-Concepto según la doctrina

CONTRATO DE FACTORING O COMPRAVENTA DE CARTERA-Partes que intervienen

OPERACIONES DE FACTORING-Desarrollo normativo/CONTRATO DE FACTORING-Personas que pueden efectuar dichas operaciones

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES-Ejerce inspección, control y vigilancia sobre sociedades de factoring

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES-Tratamiento diferencial previsto en la norma acusada no persigue ningún fin constitucional

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES-No existe un vínculo de conexidad entre la vigilancia administrativa a cargo de una superintendencia y las obligaciones fiscales de los contribuyentes que cumplen la misma actividad económica

VIGILANCIA ADMINISTRATIVA-Diferenciaciones fincadas únicamente en dicho criterio no son constitucionalmente válidas para establecer exenciones tributarias cuando la esencia de la actividad es la misma

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES-Vulneración del principio de equidad

OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR TODAS LAS PERSONAS NATURALES O JURIDICAS DEBIDAMENTE INSCRITAS-Exención del gravamen a los movimientos financieros

Referencia: expediente D-9172

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 (parcial) de la Ley 1450 de 2011, "por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014".

Demandante: Carlos Alberto Jiménez Cabarcas

Magistrado Ponente:

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil doce (2012)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Carlos Alberto Jiménez Cabarcas demanda parcialmente el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, "por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014", que adicionó el numeral 21 al artículo 879 del Estatuto Tributario (en adelante ET), por considerar que vulnera los artículos 13 (igualdad), 83 (buena fe), 95 (deberes ciudadanos) y 363 (principio de equidad) de la Constitución Política.

El Magistrado Sustanciador admitió la demanda mediante Auto del nueve (9) de julio de 2012, dispuso su fijación en lista y simultáneamente corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. En la misma providencia ordenó comunicar la iniciación del proceso a la Presidencia de la República; al Presidente del Congreso; a los ministerios del Interior, de Hacienda y Crédito Público, de Justicia y del Derecho; a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; e invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Asociación Nacional de Industriales –ANDI-; así como a las facultades de Derecho de las universidades Externado de Colombia, Javeriana, Santo Tomás, del Rosario, de los Andes y Sergio Arboleda, para que intervinieran impugnando o defendiendo la norma parcialmente acusada.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma demandada y se subraya el aparte acusado, conforme con su publicación en el Diario Oficial 48.102 del 16 de junio de 2011:

"LEY 1450 DE 2011

(junio 16)

Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(…)

ARTÍCULO 38. OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Adiciónase un numeral 21 al artículo 879 del estatuto tributario. El cual quedará así:

“21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring – compra o descuento de cartera – realizadas por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones.

Para efectos de esta exención, estas sociedades deberán marcar como exenta del GMF una cuenta corriente o de ahorros o una cuenta de un único patrimonio autónomo, destinada única y exclusivamente a estas operaciones y cuyo objeto sea el recaudo, desembolso y pago de las mismas.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficio de la operación de factoring o descuento de cartera mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques a los que se le incluya la restricción: ‘para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario’, en el evento de levantarse esta restricción, se generará el gravamen en cabeza del cliente de la sociedad vigilada. El representante legal, deberá manifestar ante la entidad vigilada bajo la gravedad de juramento, que la cuenta de ahorros, corriente o del patrimonio autónomo a marcar según el caso, será destinada única y exclusivamente a estas operaciones en las condiciones establecidas en este numeral”.

III. LA DEMANDA

A juicio del ciudadano Carlos Alberto Jiménez Cabarcas la expresión impugnada vulnera los artículos 13, 83, 95 y 363 de la Constitución Política.

Comienza por recordar que con la entrada en vigencia de la Ley 1231 de 20081 el Congreso autorizó a las personas –naturales o jurídicas- debidamente inscritas en la Cámara de Comercio a realizar operaciones de factoring –compra o descuento de cartera-. Asimismo, precisa que previamente se había exonerado del Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante GMF) a las entidades que realicen las operaciones en mención cuando se encuentren bajo la vigilancia de la Superintendencia Financiera o la de Economía Solidaria2.

Aclarado lo anterior, explica que el Congreso aprobó la norma ahora demandada para ampliar la exención del GMF a las empresas de factoring vigiladas por la Superintendencia de Sociedades. No obstante, en su sentir, la norma excluyó de este beneficio tributario a un sector que igualmente lo merecía –las entidades que no son vigiladas por la Superintendencia de Sociedades-, sin existir razones justificadas para hacerlo.

Aclara que según el Decreto 4350 de 20063, una de las condiciones para que una entidad sea vigilada por la Superintendencia de Sociedades es la de tener un total de activos iguales o superiores a treinta mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (30.000 smmlv), que para el año en curso asciende a la suma de diecisiete mil un millón de pesos

($17.001’000.000.oo).

Teniendo en cuenta este requisito, considera que la disposición demandada es “jurídica y filosóficamente concebida con fines de privilegiar emporios de capital y discriminar a su vez a quienes ejercen competencia en el mismo mercado con capitales más bajos pero igualmente competitivos y suficientemente idóneos para la negociación de factoring”. Agrega que ello vulnera el acceso a un mercado en condiciones de igualdad e implica una discriminación en la libre competencia, por cuanto una empresa de factoring que no sea vigilada por la Superintendencia de Sociedades no podrá brindar a sus clientes el beneficio de la exención del GMF.

Apoyado en jurisprudencia constitucional, sostiene que solo se autoriza un trato diferente cuando el mismo se encuentra razonablemente justificado, lo que en el presente asunto radicaría en la naturaleza de la actividad y no en un evento externo como la vigilancia que se ejerza sobre la sociedad.

De otra parte, refiere la Sentencia C-349 de 1995 como un caso análogo, cuando la Corte Constitucional declaró inexequible un aparte del artículo 88 de la Ley 101 de 1993, que reconocía la exención tributaria del impuesto sobre las ventas si el servicio provenía de una entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria. En dicho fallo, recuerda el actor, la Corte sostuvo que “el supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación, el cual es la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, es irrelevante para adoptar una diferencia de trato y en consecuencia la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución”.

Para el asunto objeto de examen el demandante considera que tanto las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades como las que no lo están deben seguir los mismos lineamientos y obligaciones trazadas en la ley para realizar las actividades de compra de cartera. En consecuencia, según sus palabras, “el hecho de que una entidad se encuentre o no vigilada por una Superintendencia, sea la que sea, Financiera o de Sociedades, no es óbice para excluirla de un beneficio tributario, ya que de así hacerlo (como lo expresa la norma cuestionada) un gran número de empresarios dedicados al factoring estarían recibiendo un trato desigual por parte del Estado, cuando éste les grava sus movimientos financieros con el inclemente y significativo cuatro por mil, mientras que a los más poderosos financieramente se les exonera del mismo gravamen”.

Finalmente, aclara que para realizar operaciones de compra de cartera todas las entidades deben cumplir con las exigencias previstas en la Ley 1231 de 2008, con lo cual se reafirma la ausencia de justificación para establecer un tratamiento discriminatorio entre unas y otras para efecto de la exención del GMF.

IV. intervenciones

1.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse respecto de la constitucionalidad de los apartes demandados; subsidiariamente, en caso de abordar un estudio de fondo, pide declarar la exequibilidad de

la norma.

Hace alusión a la ineptitud sustantiva de la demanda, indicando que dentro de las exigencias hechas por la Corte para la formulación de cargos de inconstitucionalidad se encuentran los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

En su parecer, en el caso estudiado no se cumple con el requisito de pertinencia, toda vez que el demandante se basa en consideraciones subjetivas o de conveniencia de un problema particular, sin valorar todos los efectos de la norma, y solo parcialmente establece un presunto trato diferencial injustificado; ni con el requisito de certeza, dado que el cargo se apoya en una supuesta diferencia de trato derivada de la aplicación de una norma reglamentaria que establece las causales de vigilancia de la Superintendencia de Sociedades -el Decreto 4350 de 2006-, conjeturas que no se desprenden del texto legal demandado; adicionalmente, añade que "la demanda no expone los cargos por violación de los artículos 83, 95 y 363 de la Constitución".

En todo caso, suponiendo que la Corte se pronuncie de fondo, asegura que la condición de ser sujetos de vigilancia de la Superintendencia no es un hecho que diferencie a dos grupos de entidades, ni es una condición que discrimine injustamente a las que no están sujetas a dicha vigilancia.

Para sustentar lo dicho se apoya en el ejercicio compartido de funciones entre el Gobierno y el Congreso, producto del cual fue expedida la Ley 222 de 1995, que define el ámbito de la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles por parte de la Superintendencia de Sociedades. Indica que esta vigilancia tiene carácter permanente, lo que supone su ejercicio respecto de cualquier tipo de empresa mercantil que no esté bajo la vigilancia de otra superintendencia. Todo lo cual lo lleva a concluir que no existen dos grupos diferenciados entre sociedades vigiladas y aquellas que no lo están, precisamente por ese carácter permanente que puede ser ejercido respecto de cualquier tipo de sociedad, de modo que no es posible realizar el análisis de igualdad entre dos supuestos grupos que en realidad no existen.

Añade el interviniente que de considerarse que sí hay un trato diferenciado entre los dos tipos de entidades, este se justificaría porque las sociedades exentas del GMF tienen exigencias superiores a las demás entidades, lo cual facilita el control a la evasión y elusión tributarias, así como al lavado de activos.

Para finalizar su intervención, justifica la validez de la norma en la amplia potestad legislativa en materia tributaria, que implica no solo establecer condicionamientos especiales para la procedencia de la exención, sino también proteger el orden público económico definiendo condiciones que eviten el desarrollo de actividades como captación masiva y habitual de ahorros del público por parte de las sociedades, con miras a proteger el orden público en general.

2.- Departamento Nacional de Planeación

El ciudadano Luis Carlos Vergel Hernández, quien actúa como apoderado especial del Departamento Nacional de Planeación, considera que la disposición parcialmente acusada

debe ser declarada exequible.

Luego de reseñar la definición del contrato de factoring, sostiene que el actor hace una lectura aislada de la norma pero omite analizar cada uno de los elementos del GMF, a lo cual procede en su intervención. Así, destaca que según el artículo 875 del ET, declarado exequible en la Sentencia C-734 de 2002, son sujetos pasivos del gravamen, entre otros, los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las superintendencias Financiera y de Economía Solidaria.

Luego adelanta un estudio pormenorizado de las exenciones al GMF reguladas en el artículo 879 del ET, así como la justificación que corresponde a cada una de ellas, muchas de las cuales cobijan precisamente a entidades vigiladas por las superintendencias Financiera y de Economía Solidaria.

Para explicar la justificación del numeral 21 del artículo, parcialmente acusado, hace referencia a la sentencia C-1107 de 2001 en donde la Corte precisó que el Legislador goza de amplias facultades para crear tributos y eliminarlos, así como para liberar a los sujetos pasivos de su cumplimiento por razones de política fiscal, económica, social o ambiental.

En su concepto, la exención en el caso de los contratos de factoring busca no afectar a entidades especializadas de la compra de cartera, esto es, las vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, pero también no incluir a quienes eventualmente pueden desarrollar esa actividad, porque de lo contrario el efecto del beneficio se perdería y su objetivo se mezclaría con otras finalidades y focos en la política fiscal. Es decir, que si se exime del gravamen a todos los que realicen operaciones de factoring, sin importar el objeto social o la especialización, se estaría produciendo un texto legal que no tiene relación con el aprobado por el Congreso ni con el propósito de estímulo que se pretenda.

De otra parte, el ciudadano se refiere a la metodología para analizar el derecho a la igualdad en perspectiva constitucional. Luego de exponer los postulados básicos de ese principio, da cuenta de lo que la Corte ha denominado “test de igualdad”, para evaluar si ciertas normas diferenciadoras se ajustan o no al ordenamiento superior.

Para finalizar su intervención indica que “en las recientes decisiones de esta Corporación se han cualificado las empresas que prestan el servicio de factoring entre las que lo hacen de manera provisional y aquellas que lo efectúan como su objeto principal, y se ha tenido a esta actividad como una figura en tiempo de crisis financiera que incorpora un esquema de financiamiento más fácil y alivia al acreedor que no ha visto cumplidos sus créditos, situación que reafirma que la determinación de la entidad de control no es un elemento subjetivo o caprichoso sino que recoge la realidad misma de la especialización de la empresa de factoring”.

En concreto, sugiere que como el factoring es un importante mecanismo de financiación de la pequeña y mediana empresa sin acudir al sistema financiero, la exención tributaria se justifica cuando este es el objeto principal de una empresa y no necesariamente cuando esta es una actividad apenas eventual.

3.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-

El apoderado judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Enrique Guerrero Ramírez, considera que el aparte demandado debe ser declarado exequible.

Según su criterio, con el fin de reparar este error el Ministerio de Hacienda incluyó en la Ley 1450 la misma exención para las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, quitando la limitación que existía y restableciendo la igualdad entre las empresas de factoring vigiladas por la Superintendencia Financiera y las vigiladas por la de Sociedades, con el objeto de impulsar la economía, el desarrollo y el empleo, pero bajo la vigilancia del Estado mediante un control que consiste en la facultad de ordenar a cualquier sociedad comercial la adopción de mecanismos que subsanen situaciones críticas de orden jurídico, contable o administrativo.

En tal sentido, explica que "las obligaciones derivadas del estado de vigilancia ante la Superintendencia de Sociedades son entre otras, la de presentar anualmente estados financieros certificados y dictaminados, la de pagar una contribución, la de solicitar autorización para solemnizar reformas estatutarias como las de fusión, escisión; así mismo, la de solicitar autorización para colocación de acciones con dividendo preferencial sin derecho a voto y de acciones privilegiadas". Además, destaca que la Superintendencia de Sociedades goza de facultad sancionatoria en caso de incumplimiento de las obligaciones mercantiles, hasta por 200 smmlv.

A su juicio, el legislador ha declarado exenciones del GMF por considerar que pueden afectar de manera importante un hecho, acto o negocio, limitándolo a ciertos eventos que quiere especialmente proteger de acuerdo con unas metas trazadas en los planes de desarrollo y otorgando una serie de incentivos a aquellas empresas sólidas del sector, lo que dirige el asunto más allá de una simple vigilancia como lo trata de hacer ver el demandante.

4.- Asociación Nacional de Empresarios de Colombia –ANDI-

El ciudadano Luis Carlos Villegas Echeverri, actuando en su calidad de Presidente de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, solicita que se declare la exequibilidad de las normas demandadas.

Encuentra que la disposición atacada tiene como objeto ampliar a las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades una exención que ya existía para las operaciones de factoring realizadas a través de las entidades vigiladas por las superintendencias Financiera y de Economía Solidaria; es decir, contrario a lo que aduce el actor, se amplió el beneficio a entidades que no lo tenían.

En su concepto, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional las autoridades pueden emitir disposiciones que impliquen algunas diferencias de trato, siempre que se sustenten en razones suficientes, legítimas y admisibles, que en el presente asunto resultan en la promoción de operaciones con entes que puedan ofrecer una garantía de solidez y respaldo a los usuarios y sobre los cuales el Estado tiene un mayor poder de intervención, "dado el grado de vigilancia que sobre ellas ejerce".

5.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El ciudadano Carlos Mario Lafaurie Escorce, en su condición de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, considera que la norma parcialmente acusada es inconstitucional.

De modo introductorio cuestiona la utilización de la ley del plan de desarrollo como vehículo para introducir modificaciones tributarias, porque dicha normativa tiene vocación temporal y ha sido concebida como "una carta de navegación en lo tocante a programas e inversiones que el gobierno propone en su respectivo cuatrienio".

Agrega que las leyes del numeral 8º del artículo 150 de la Carta Política (esto es, las normas a las cuales debe sujetarse el Gobierno para el ejercicio de las funciones de inspección y vigilancia que le señala la Constitución) buscan proteger a los miembros de la comunidad de los riesgos que corren por el desarrollo de la actividad financiera y la de las sociedades comerciales, de lo que se sigue que independientemente de que una actividad la vigile la administración mediante determinada Superintendencia, lo que se busca es que las operaciones de la actividad produzcan el efecto tributario que el legislador señala.

Cita la sentencia C-349 de 1995, relativa al Impuesto sobre las Ventas, e indica que ambas contribuciones -el IVA y el GMF- tienen la misma naturaleza objetiva y por lo tanto no es razonable que se condicione la exención a que el depositante de los recursos esté sometido a la vigilancia de determinada Superintendencia, interpretación hecha por la Corte en el precitado fallo y que a su parecer es extensiva al GMF.

En el contexto descrito, el interviniente estima necesario expulsar del ordenamiento jurídico el aparte demandado, por ser la referencia a la Superintendencia de Sociedades lesiva del derecho a la igualdad, en el entendido que las operaciones de factoring comprenden a todas las que se adelanten dentro del marco legal, independientemente de que el titular de la actividad esté o no vigilado por la mencionada entidad.

6.- Universidad Santo Tomás

El coordinador del Grupo de Acciones de Interés Público del Consultorio Jurídico de la Universidad Santo Tomás de Bogotá, Carlos Rodríguez Mejía, y la Profesora Ginna González Cortés, solicitan que se declare la "constitucionalidad parcial" (sic) de la norma acusada.

En cuanto al argumento alegado por el actor, en el que hace referencia al precedente jurisprudencial como caso análogo (Sentencia C-349 de 1995), en el sentido de que tanto las entidades vigiladas como las que no lo están deben seguir los mismos lineamientos y obligaciones trazados en la ley para realizar las actividades de compra de cartera, lo que haría la vigilancia un aspecto irrelevante, aducen los intervinientes que solo puede ser tenido en cuenta parcialmente. En su sentir, a diferencia del caso tributario tratado en el precedente citado, en esta oportunidad es necesaria la existencia de un organismo de control para verificar si la empresa de factoring ha cumplido adecuadamente sus obligaciones.

Señalan que si bien es cierto que todas las empresas deben atender las exigencias legales para su funcionamiento, de darse un trato igualitario tanto a las sociedades vigiladas como a las que no lo están, ambas deberían someterse a una vigilancia independientemente porque de ahí radica la finalidad de la norma, esto es, controlar el giro de los recursos y la

destinación de la cuenta.

Sin embargo, observan que desde la óptica de los principios de equidad tributaria y progresividad la disposición atacada no sigue los lineamientos de la Carta, debido a que a se excluye del beneficio tributario a las sociedades con capitales más bajos sin que existan razones para dar un tratamiento desigual respecto de las sociedades vigiladas por otras superintendencias cuyo objeto social principal sea la compra y venta de cartera.

7.- Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario

Esperanza Buitrago Díaz, profesora del área de Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, pide que se declare la inconstitucionalidad de las expresiones demandadas por cuanto vulneran el principio de igualdad (artículo 13 CP) y en consecuencia el de equidad en que debe fundarse el sistema tributario (artículo 363 CP).

Considera que las razones para la vigilancia ejercida sobre una sociedad no necesariamente coinciden ni tienen por qué hacerlo con las razones para conceder la exención tributaria. Aduce que las exenciones deben establecerse bajo criterios objetivos y aplicarse respecto de las entidades que están en la misma situación formal, lo que no ocurre en este caso si se tiene en cuenta que a todas las sociedades debidamente inscritas les está permitido desarrollar operaciones de factoring.

Finalmente, explica que en este caso la diferencia de trato supone una “restricción encubierta al comercio”, injustificada desde dos perspectivas: (i) la comercial, porque se estaría promoviendo la actividad en un tipo de entidades y no en otras, generando una ventaja injustificada para aquellas que pueden afectar la libre competencia; y (ii) la tributaria, porque atenta contra el principio de neutralidad de los tributos al determinar el actuar comercial en virtud de una ventaja tributaria de la que gozan unos y otros no.

8.- Universidad Externado de Colombia

El Director del Departamento de derecho Financiero y Bursátil de la Universidad Externado de Colombia, Luis Fernando López Roca, considera que el aparte demandado es inconstitucional por vulnerar los derechos a la igualdad y a la libre competencia.

Inicia explicando la naturaleza jurídica del GMF, cuyo origen radica en la declaratoria del Estado de Emergencia en 1998, debido a las graves condiciones internacionales del mercado financiero y las crisis del sector corporativo, con un carácter inicialmente temporal aplicado a las transacciones de los consumidores financieros, que posteriormente fue creado como impuesto permanente a través de la Ley 633 de 2000, con aplicación general a los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman.

A continuación hace referencia a la amplia potestad de configuración de la cual está dotado el legislador cuando se trata de la creación de impuestos, base gravable, hecho generador, sujeto pasivo, tarifas y exenciones, donde deben predominar los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Sobre el primero de ellos, aduce el interviniente, se trata de un límite según el cual el tributo debe ser aplicado a todos los sujetos que se hallan bajo los

mismos supuestos fácticos, situación que ha sido denominada por la Corte como “principio de generalidad”.

En cuanto a las exenciones tributarias, señala que aunque afectan el principio de generalidad pueden ser constitucionales si están en armonía con los criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad.

Luego de hacer referencia a la naturaleza del contrato de factoring y a la intervención del Estado en la materia, precisa que las cooperativas financieras, las compañías de financiamiento y los establecimientos bancarios (vigiladas por la Superintendencia Financiera); las cooperativas de ahorro y crédito, las secciones de ahorro y crédito de las cooperativas multiactivas o integrales (vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria); y las personas naturales o jurídicas que se encuentren o no bajo la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, realizan –todas ellas- las mismas actividades de recaudo, desembolso y pago sobre operaciones de factoring. En esa medida, anota, aún cuando por la naturaleza jurídica de cada persona o entidad existen unas connotaciones particulares, lo cierto es que todas operan en un mismo mercado a través de la celebración de contratos de factoring dirigidos a clientes que tienen exigencias y necesidades comunes.

Al preguntarse si en el caso bajo examen se materializó un indicio de trato discriminatorio al conceder una exención tributaria conforme a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, considera que la respuesta es positiva, dado que se está negando el beneficio a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación fáctica, sin que encuentre razones de política fiscal o interés público que justifiquen tal escenario.

Por último, considera que establecer un beneficio tributario solo a uno de los participantes del mercado, sin que exista una razón justificada, genera una ventaja en materia de precios del servicio y a su vez implica intervención unilateral, indirecta y arbitraria del Estado en detrimento del derecho a la libre competencia.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, mediante concepto 5426, radicado el veintiocho (28) de agosto de dos mil doce (2012), solicita a la Corte declarar inexequible la expresión: “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” contenida en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011.

Refiere que a la luz de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no parece razonable exonerar del gravamen sobre los movimientos financieros a una sociedad por el solo hecho de estar vigilada por determinada superintendencia, y no exonerar del mismo a otra sociedad que tiene igual objeto social principal. Agrega que si bien puede decirse que las sociedades vigiladas tienen una mayor capacidad para cumplir con las condiciones previstas para el manejo de los recursos, no se puede asumir que las otras sociedades sean incapaces de cumplir con dichas condiciones, y por tanto acceder a la exención. En palabras de la Vista Fiscal:

“La discriminación contenida en la expresión demandada no resulta equitativa, progresiva o justificada. Si bien podría decirse que las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades tienen una mayor capacidad para cumplir con las condiciones previstas para el

manejo de los recursos y para su pago, no se puede asumir que las otras sociedades sean incapaces de cumplir con dichas condiciones y, por tanto, acceder a la exención. La mera circunstancia de que una sociedad sea vigilada por la Superintendencia de Sociedades y no por otra superintendencia o ente estatal, no implica per se una condición especial para sus operaciones, ni una cualificación de su objeto social. Este aserto cobra mayor relevancia si se tiene en cuenta que las sociedades cuyo objeto social principal es realizar operaciones factoring deben contar, por razón del mismo, con un conocimiento especializado en la materia y con una infraestructura adecuada, como se los exige el propio mercado".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1.- Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución, la Corte es competente para conocer el asunto de la referencia ya que se trata de una demanda interpuesta contra una ley, en este caso la Ley 1450 de 2011 "por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014".

2.- Cuestión previa: de la aptitud de la demanda

Aún cuando solo uno de los intervinientes ha propuesto un fallo inhibitorio, la Corte estima necesario analizar esa cuestión.

2.1.- El Decreto 2067, en su artículo 2°, establece los requisitos mínimos que deben cumplir las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad. Según lo previsto en esa disposición, el escrito presentado debe: (i) señalar las normas demandadas como inconstitucionales; (ii) precisar las normas superiores que se consideran infringidas; (iii) indicar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando fuere el caso, indicar el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y (v) exponer la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

2.2.- En el asunto bajo estudio el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita que la Corte se declare inhibida para pronunciarse respecto de la constitucionalidad de los cargos formulados. Sostiene, por una parte, que no se cumple con el requisito de pertinencia, toda vez que el demandante se basa en consideraciones subjetivas o de conveniencia ante un problema particular, sin valorar todos los efectos de la norma; por la otra, alega que no se cumple con el requisito de certeza, dado que la acusación se apoya en la supuesta diferencia de trato que surge por la aplicación de una norma reglamentaria –Decreto 4350 de 2006– que establece las causales de vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, conjeturas que no se desprenden del texto legal demandado.

2.3.- Contrario a lo indicado por el interviniente, esta Sala observa que la demanda de inconstitucionalidad presentada por el ciudadano Carlos Alberto Jiménez Cabarcas cumple los requisitos anteriormente reseñados.

En cuanto a los requisitos de claridad y especificidad, el escrito permite identificar la inconformidad del actor respecto de la norma y las razones de su acusación, las cuales son

coherentes y comprensibles bajo la idea de que, en virtud de los principios de igualdad y equidad tributaria, debe darse el mismo tratamiento –exención del GMF- a todas las empresas de factoring, con independencia de que sean o no vigiladas por la Superintendencia de Sociedades. También se encuentra acreditado el requisito de certeza, dado que el tratamiento reprochado en efecto se deriva del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011.

Al mismo tiempo la demanda cumple con la exigencia de pertinencia, porque los argumentos en los que se funda el actor son de carácter constitucional, sin acudir a un análisis de conveniencia o a interpretaciones subjetivas. En la sustentación del cargo designa como vulnerados los artículos 13, 83, 95 y 363 constitucionales e igualmente cita la sentencia C-349 de 1995 como un caso análogo con el fin de ser utilizado por este Tribunal para realizar el estudio sobre la disposición demandada.

En tal sentido es necesario aclarar que aunque el accionante ha hecho referencia al Decreto 4350 de 2006, ello no significa que su acusación se predique de dicha norma; por el contrario, la referencia a tal disposición fue simplemente para explicar la razón por la cual considera que existe un trato discriminatorio injustificado, procedente de la vigilancia ejercida por la Superintendencia de Sociedades, puesto que el decreto en mención establece los parámetros para determinar cuáles empresas deben o no ser vigiladas por la precitada entidad.

Finalmente, el cargo está acorde con la condición de suficiencia, en tanto que de la lectura integral de sus argumentos se genera la necesidad de entrar a dilucidar si realmente tal norma es contraria a la Constitución, a la luz del derecho a la igualdad de quienes realizan operaciones de factoring y de los principios que rigen el sistema tributario.

En conclusión, sin que sean necesarias mayores disertaciones, la Sala considera que la demanda atiende los requisitos para abordar un estudio de fondo. No obstante, como la acusación únicamente se centra en la presunta vulneración del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria, la Corte se concentrará en el examen constitucional de dichas normas (arts. 13 y 363 CP).

3.- Problema jurídico

3.1.- El demandante considera que la norma acusada vulnera el derecho a la igualdad y el principio de equidad en el que se funda el sistema tributario (arts. 13 y 363 CP). Indica que la exención del GMF únicamente se concede a las empresas de factoring vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, lo cual genera un trato diferenciado que no se encuentra constitucionalmente justificado y por el contrario resulta inequitativo, afectando el acceso a un mercado en condiciones de igualdad; aún más cuando todas las empresas de factoring deben cumplir las obligaciones trazadas en la ley para realizar las actividades de compra de cartera.

Esta posición es compartida por el Procurador General de la Nación y los intervinientes del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad Externado de Colombia, el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y la Universidad Santo Tomás –este último parcialmente-, porque no advierten justificación razonable para exonerar del Gravamen a los

Movimientos Financieros a una sociedad por el hecho de estar vigilada por determinada superintendencia, ya que si bien existen diferencias o particularidades propias de cada persona jurídica o entidad, no por esta circunstancia debe desconocerse su operatividad en el mismo mercado, lo que significa que se está otorgando un beneficio a contribuyentes que se encuentran en la misma situación fáctica, privilegiándose a unas –las de mayor solidez financiera- sin que existan razones de política fiscal o interés público que lo justifiquen.

Por el contrario, el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia piden que se declare exequible la norma en cuestión. En su sentir, existe una facultad legislativa lo suficientemente amplia y discrecional para crear impuestos, modificarlos o suprimirlos, así como para fijar los elementos de cada gravamen o sus exenciones. Facultad que permite establecer ciertas diferencias de trato siempre que se sustenten en razones legítimas, que en el presente asunto consisten en la necesidad de proteger e incentivar a las empresas que desarrollan operaciones sólidas de factoring, respecto de las cuales el Estado tiene un mayor poder de inspección, control y vigilancia.

3.2.- Visto lo anterior, corresponde a la Corte determinar si la norma que exonera del Gravamen a los Movimientos Financieros a las operaciones de factoring realizadas por las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, pero excluye de ese beneficio las operaciones de las demás entidades y personas con el mismo objeto social principal cuando no son vigiladas por la referida superintendencia, vulnera o no el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

Para tal fin la Sala (i) comenzará por referirse al tratamiento constitucional de las exenciones tributarias; (ii) hará una breve reseña sobre el Gravamen a los Movimientos Financieros; (iii) describirá en qué consisten las operaciones de factoring y, con base en ello, (iv) procederá al examen constitucional de la norma parcialmente demandada.

4.- Tratamiento constitucional de las exenciones tributarias

4.1.- Los ciudadanos están en la obligación de generar un aporte económico destinado al mejoramiento conjunto de la sociedad, cuyas captaciones son fuente indispensable para la financiación del gasto público5. Su importancia radica en que constituyen la principal forma de lograr que los asociados contribuyan al financiamiento de los gastos y recursos necesarios para el adecuado funcionamiento de las instituciones y en general para el cumplimiento de los fines del Estado. Al respecto la Corte ha reconocido que el deber de tributar “radica en el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”6.

La imposición de gravámenes a los asociados encuentra en los principios democrático, según el cual no puede haber tributo sin representación (no taxation without representation), y de legalidad, según el cual no puede haber impuesto sin ley (nullum tributum sine lege), dos pilares fundamentales nacidos como una de las formas de contrarrestar el poder del monarca para asegurar la participación de los ciudadanos en las decisiones que los afectan, en particular en materia económica. En la actualidad ello se traduce en la imposibilidad para el

Estado de decretar un impuesto o carga económica sin la previa intervención de quienes eventualmente resultarán afectados, garantizando la intervención popular por intermedio de sus representantes, al menos en tiempos de normalidad institucional. En tal sentido la jurisprudencia ha explicado que "la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido"7.

4.2.- En el caso colombiano el Congreso de la República fue dotado de la competencia para establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración (art. 150 –núm. 11 y 12- CP.), facultad que exige iniciativa gubernamental (art. 154 CP.) y en ciertos eventos permite la intervención complementaria de las entidades territoriales dentro del marco de la descentralización y autonomía que la Constitución les reconoce (art. 287 CP).

Esa potestad del Legislador en materia tributaria es verdaderamente amplia, lo que significa que goza de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, su modificación y la regulación de las exenciones fiscales. La Corte ha señalado que dicha facultad "es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal"8.

Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que a pesar de la amplitud de regulación en materia tributaria, la misma no es absoluta en tanto de la propia Constitución se definen algunos límites:

"5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte9 que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundando, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad"10.

4.3.- En cuanto a las exenciones, también corresponden a situaciones que en principio fueron gravadas pero se sustraen del pago -total o parcial- de la obligación por razones de política fiscal, social o ambiental. Según ha explicado la Corte, la exención obra como instrumento de estímulo fiscal cuyos propósitos pueden ser:

"1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3)

incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”11.

Se han catalogado como taxativas, limitadas, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que –al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto.

De esta manera, en cumplimiento de cualquiera de los fines anotados se excluye de la obligación tributaria al potencial contribuyente, a condición de que la misma se encuentre razonablemente justificada. Su validez está supeditada a la justificación que tenga a la luz de otros postulados constitucionales12, entre ellos el derecho a la igualdad.

4.4.- En reiterada jurisprudencia la Corte ha explicado el alcance del derecho a la igualdad, entendido, por un lado, como la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no existan razones suficientes para otorgar un trato diferenciado; y por el otro, como el deber de un trato desigual que obliga a las autoridades públicas a diferenciar entre situaciones disímiles13. Estos supuestos pueden decantarse en los siguientes criterios:

(i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes”14.

Una vez mencionada la necesidad de justificación para el reconocimiento de un beneficio tributario, es pertinente hacer referencia al principio de equidad como límite a la libertad de configuración del Legislador en esta materia.

4.5.- El principio de equidad es considerado como uno de los pilares del sistema tributario (art. 363 CP) y se encuentra íntimamente relacionado con el derecho a la igualdad (art. 13 CP), con la precisión de que “mientras éste corresponde al universo general de los habitantes del país, aquél por su parte es propio del ámbito tributario”15.

Ha sido definido por la Corte como “una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual”16. Su alcance tiene una doble dimensión: por un lado, como una equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica y por lo mismo deben contribuir de una manera equivalente; y por el otro, como una equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas

personas que tienen más capacidad económica17.

Bajo este supuesto cualquier regulación en materia tributaria, ya sea para la creación de los tributos o de exenciones, exige del Legislador apelar al criterio de equidad, de manera que exista una razón justificada que demuestre un trato análogo entre aquellos que se encuentren dentro de similares condiciones fácticas, o uno diferente ante sujetos en situaciones sustancialmente distintas.

4.6.- Según la jurisprudencia, el examen de que haya de realizarse sobre la constitucionalidad de una norma supone la intervención de la jurisdicción constitucional en la órbita las competencias del Legislador con el fin de preservar los principios y valores reconocidos en el ordenamiento superior18.

El llamado "test de razonabilidad" es la herramienta metodológica diseñada para armonizar la amplia potestad de configuración legislativa con el respeto de los derechos constitucionales y los principios en los que se funda el sistema, como los de equidad e igualdad en materia tributaria. Para ello se han fijado, de manera general, tres grandes momentos: (i) analizar el fin que busca el legislador al imponer la medida específica; (ii) valorar el medio empleado para tal fin; y (iii) evaluar la relación existente entre el medio y el fin.

Estos criterios generales se aplican con tres niveles de intensidad, dependiendo de cuál sea el grado de amplitud o restricción en la potestad de configuración que posea el Legislador, lo que se determina por varios aspectos: "i) por la materia regulada; ii) por los principios constitucionales tocados por la forma en que dicha materia fue regulada; y iii) por los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente"19.

Conforme a tales parámetros, el juicio de igualdad puede ser estricto, intermedio o leve20. De acuerdo con la jurisprudencia para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional, en principio deberá adelantarse un test leve de igualdad21. No obstante, existe la posibilidad de que una ley de esta naturaleza discrimine por motivos de raza u opinión política, o en general involucre algún criterio problemático o sospechoso de discriminación, lo cual implicará adelantar un control más cuidadoso. Al respecto la Corte ha señalado:

"En diversas hipótesis la Corte ha optado por aplicar un test leve de razonabilidad, como por ejemplo en ciertos casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. Por ejemplo, en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales. En el presente caso, la norma que regula la aplicación de las normas sobre estatuto docente, capacitación y asimilaciones no encuadra en ninguna de estas hipótesis, ya que lejos de versar sobre las mencionadas materias regula aspectos de la carrera docente. Por otra parte, la jurisprudencia de la Corporación ha aplicado igualmente en tres hipótesis más un test leve de razonabilidad de medidas legislativas: 4) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional; 5) cuando se

trata del análisis de una normatividad preconstitucional derogada que aún surte efectos en el presente; y 6) cuando del contexto normativo del artículo demandado no se aprecie prima facie una amenaza para el derecho en cuestión. El artículo 4º demandado se relaciona con las hipótesis 4 y 6, lo que habla a favor de la aplicación de un test leve de razonabilidad al examen de su constitucionalidad.

Aunque el test de razonabilidad leve es el ordinario, cuando existen razones de peso que ameriten un control más estricto se ha aumentado su intensidad al evaluar la constitucionalidad de una medida. En principio el legislador goza de una amplia potestad de configuración. No obstante, las limitaciones constitucionales impuestas al legislador en determinadas materias en la propia Constitución justifican en determinados casos la aplicación de un test de mayor intensidad"22. (Resaltado fuera de texto)

Ahora bien, al analizar la constitucionalidad de una norma apelando a un juicio estricto será preciso tener en cuenta que: (i) el fin de la medida debe ser legítimo e importante, pero además imperioso; (ii) el medio escogido debe ser no sólo adecuado y efectivamente conducente, sino además necesario, o sea, que no pueda ser remplazado por un medio alternativo menos lesivo; (iii) se aplica el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, según el cual los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales por la medida23.

"La intensidad del control de constitucionalidad al cual se sujeta el poder tributario, no quiere decir que éste carezca de límites y que, en ocasiones, aquél pueda revestir mayor severidad. Si a propósito de las leyes tributarias siempre se estudiasen sus distinciones y clasificaciones únicamente a la luz de una finalidad permitida, es evidente que sólo excepcionalmente se podría decretar su inexequibilidad, pues la finalidad del recaudo se inscribe dentro de los designios legítimos que la Constitución expresamente reconoce. La 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. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil". (Resaltado fuera de texto)

Conforme a lo expresado anteriormente entrará esta Corte a reseñar los antecedentes del Gravamen a los Movimientos Financieros y del contrato de factoring o compraventa de cartera, para luego analizar la constitucionalidad de las expresiones demandadas.

5.- Del gravamen a los movimientos financieros –GMF-

El llamado gravamen a los movimientos financieros –GMF- ha sido objeto de amplio estudio en la jurisprudencia de esta corporación25. Según fue explicado en la Sentencia C-949 de

2007, la versión original del impuesto fue propuesta por el premio Nobel de Economía James Tobin ("Tobin Tax"), como una forma de gravar las operaciones especulativas, desincentivar la migración de capitales y prevenir operaciones cambiarias de corto plazo; no obstante, en el escenario regional ha sido utilizado especialmente como una forma de obtener ingresos de manera relativamente sencilla.

En el ordenamiento jurídico colombiano sus raíces se remontan al Decreto Legislativo 2331 de 1998, expedido al amparo de un Estado de Emergencia Económica y Social declarado ese mismo año, con el nombre de "contribución sobre transacciones financieras", entonces de carácter temporal, con destinación específica y administrada por el Fondo de Garantías Financieras –Fogafin-, cuya naturaleza y alcance fue precisado por la Corte en la Sentencia C-136 de 1999, en cuya oportunidad declaró su constitucionalidad advirtiendo que se trataba de un impuesto cuya administración correspondería a la Dirección del Tesoro Nacional.

La Ley 508 de 1999 (Plan Nacional de Desarrollo 1999-2002) creó un impuesto de similares características, pero esta fue declarada inexequible por vicios en el proceso de aprobación (Sentencia C-557 de 2000). Lo propio ocurrió con una regulación posterior, el Decreto Ley 955 de 2000, cuya inexequibilidad fue declarada en la Sentencia C-1403 de 2000.

La regulación del GMF como impuesto permanente tuvo lugar con la Ley 633 de 2000, que añadió un nuevo libro al Estatuto Tributario. Modificaciones posteriores han introducido algunos ajustes aunque en términos generales su configuración ha sido la misma26.

En síntesis, de acuerdo con lo previsto en el Estatuto Tributario, el GMF corresponde a un impuesto del orden nacional, de naturaleza indirecta, cuyo hecho generador lo constituye la realización de transacciones mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas dentro del sistema financiero. Es un impuesto a cargo de los usuarios y entidades del sistema; la base gravable estará integrada por el valor total de la transacción mediante la cual se dispone de los recursos y la tarifa actual es equivalente al cuatro por mil (4 x 1000).

6.- El contrato de factoring o compraventa de cartera

6.1.- El antecedente directo de esta forma contractual se remonta al siglo XV con la figura inglesa denominada comisión agent o factors, que hace alusión a los comerciantes que vendían mercancías en nombre propio pero por cuenta ajena. Esta modalidad de gestión de negocios adquiere relevancia con el incremento del tráfico comercial con las colonias, lo que permitió que los factors se organizaran en sociedades de factoring dedicadas a prestar servicios especializados27.

6.2.- En Colombia el contrato de factoring es atípico, razón por la cual no existe una definición legal del mismo, ni se cuenta con un régimen jurídico propio o especial que lo regule de manera integral. Atendiendo sus características generales, la Superintendencia Financiera ha sostenido que es:

"[E]l negocio jurídico que se instrumenta a través de la compraventa de cartera entre una persona natural o jurídica (en adelante cliente) y una empresa de factoring (en adelante factor), la cual se compromete a suministrarle liquidez a la primera, vía financiación. Dicho contrato comporta la prestación de un conjunto de servicios por parte del factor, tales como

la administración y el posterior cobro de los títulos a él transferidos una vez cumplido el plazo.”28

En el ámbito de la doctrina el profesor Sergio Rodríguez Azuero, siguiendo la definición argentina, lo define como el “contrato que persigue otorgar anticipos sobre créditos provenientes de ventas, adquirirlos, asumir sus riesgos, gestionar su cobro y prestar asistencia técnica y administrativa. Se ha dicho también que consiste en un sistema en donde se combina la asistencia crediticia con la administración y cobranza de las facturas resultantes de ventas de bienes o servicios”29.

Por su parte, el profesor José Alejandro Bonivento Fernández se ha referido al contrato de factoría como “aquel en virtud del cual una sociedad especializada se obliga a adquirir en un plazo los créditos de una empresa que resultan de su propia actividad comercial que, a su vez, los transfiere, asumiendo las consecuencias del cobro, a cambio de una prestación a manera de comisión sobre dicho cobro o de la suma de dinero que anticipe o de un valor global”30.

6.3.- De esta forma, se tiene que las partes que intervienen en este contrato son:

(i) El cliente. Es la persona natural o jurídica, industrial o comerciante, que en virtud del negocio contractual liquida al contado toda o parte de su cartera, entregando para el efecto la información comercial de sus clientes, los indicativos económicos sobre el proceso de ventas (rotación de cartera, índice de cartera vencida, de dudoso recaudo, castigada), etc.

(ii) El factor. Es la parte que adquiere las cuentas por cobrar del cliente, recibiendo a cambio una comisión por la operación y legitimándose frente a los deudores para el cobro de las obligaciones31.

6.4.- En Colombia pueden efectuar operaciones de factoring las siguientes personas:

(i) El Estatuto Orgánico del Sistema Financiero autoriza a las corporaciones financieras (inciso 2, literal h, artículo 12), a las compañías de financiamiento comercial (literal h, artículo 24) y a las cooperativas financieras (numeral 9, artículo 27) a realizar operaciones de compra de cartera. Con fundamento en el numeral 1° del artículo 7 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Superintendencia Financiera ha precisado que los establecimientos bancarios también “podrían celebrar el contrato de factoring con parte de la cartera de sus clientes en cuanto estuviese representada en alguno de los títulos mencionados en esa norma”32.

Todas estas compañías son instituciones financieras pertenecientes a la clase de los establecimientos de crédito (artículo 2, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), las cuales están controladas y vigiladas por la Superintendencia Financiera (Decreto 4327 de 200533).

(ii) La Ley 454 de 199834 autorizó a las cooperativas de ahorro y crédito y las secciones de ahorro y crédito de las cooperativas multiactivas o integrales a “efectuar operaciones de compra de cartera o factoring sobre toda clase de títulos” (artículo 49, numeral 6).

(iii) Las sociedades comerciales en cuyo objeto se contemple la realización de esta clase de actividades. La inspección, vigilancia y control de estas sociedades está en cabeza de la Superintendencia de Sociedades, siempre que se cumpla con lo previsto en el Decreto 4350

de 200635, así como con la prohibición de captar dinero del ahorro privado (numeral 2, artículo 108, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero).

(iv) La Ley 1231 de 200836 amplió el marco de acción de las operaciones de factoring permitiendo que las personas naturales o jurídicas desarrollen esta clase de operaciones, aclarando que quien se dedique a esta actividad deberá estar inscrito en la Cámara de Comercio correspondiente.

De lo anterior se concluye que en Colombia están facultados para desarrollar dichos contratos: (i) las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial, las cooperativas financieras, los establecimientos bancarios; (ii) las cooperativas de ahorro y crédito y las secciones de ahorro y crédito de las cooperativas multiactivas o integrales; (iii) las sociedades comerciales; y, en general, (iv) las personas naturales o jurídicas inscritas en la Cámara de Comercio.

6.4.- Por último es necesario hacer referencia a la importante función económica del contrato de factoring, la cual se ve reflejada en la posibilidad que tiene la persona (cliente) de trasladar a un tercero (factor) el manejo de su cartera (administración y cobro), recibiendo anticipadamente el dinero correspondiente a esas operaciones.

Las ventajas de esta modalidad contractual son mayores para las empresas pequeñas o medianas en vías de expansión, las que de por sí tienen dificultades para financiar su proceso productivo (acceso limitado a recursos de la banca tradicional), para tener, adicionalmente, que financiar la colocación de sus productos y soportar los riesgos de recaudo de cartera.

Ayudar a este grupo de empresas con el flujo de capital y a obtener liquidez inmediata a través de las operaciones de compra y venta de cartera fue la intención del Congreso al aprobar la Ley 1231 de 2008. El anterior propósito ha sido avalado por el Gobierno Nacional, que ha identificado la necesidad de ampliar y masificar este mercado para que las microempresas, las pequeñas y medianas empresas puedan acceder efectivamente a este instrumento de financiamiento. Es así como en el documento Conpes 3484 de 2007 se sostuvo:

“Aparte de las líneas de redescuento, Bancóldex está desarrollando operaciones de factoraje con Microempresas y Pymes, con el objeto de facilitarles la obtención de liquidez inmediata y mejorar su flujo de caja. En la actualidad, el tipo de factoraje que ofrece Bancóldex es en su gran mayoría para el sector exportador y está respaldado por compañías aseguradoras. Sin embargo, es necesario desarrollar y masificar este mercado para que las Microempresas y las Pymes, tanto exportadoras como no exportadoras, puedan acceder efectivamente a este instrumento de financiamiento” 37.

En jurisprudencia del Consejo de Estado se ha explicado, además, que dentro de las modalidades de factoring se encuentra la compraventa de cartera propiamente dicha, donde el comprador asume el riesgo del deudor cancelando el valor de la compra en el momento en que recibe la cartera, de manera independiente de la fecha de vencimiento de los créditos; y además se encuentra el contrato de factoring que reconoce al factorado el valor del cobro en la medida en que los deudores paguen los créditos o cuando estos se venzan en una fecha

determinada, en cuyo evento el factor actúa en función de intermediador38.

7.- Análisis constitucional de las expresiones demandadas

7.1.- La norma parcialmente acusada, el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, “por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014”, adicionó el numeral 21 al artículo 879 del Estatuto Tributario. Dispone que estarán exentas del GMF (4×1000) las operaciones de factoring realizadas por las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea esta clase de operaciones.

7.2.- Según el demandante, la regulación desconoce el derecho a la igualdad y el principio de equidad que inspira el sistema tributario (arts. 13 y 363 CP). En su sentir, la exención del gravamen únicamente comprende a las operaciones de las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, lo que genera un trato diferenciado carente de justificación constitucionalmente válida; añade que ello resulta inequitativo y vulnera el acceso a un mercado en condiciones de igualdad que asegure la libre competencia. Lo anterior, por cuanto todas las empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio cumplen el mismo objeto social principal y deben atender las exigencias fijadas en la ley para desarrollar actividades de compra o descuento de cartera.

7.3.- Para evaluar la constitucionalidad de la norma desde la óptica del derecho a la igualdad y los principios del sistema tributario, una primera lectura del caso sugeriría que la Corte debe adelantar un test leve de igualdad por dos razones: de un lado, porque el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración, tanto para regular los gravámenes como las exenciones tributarias; y de otro, porque el criterio utilizado como base del trato diferencial, es decir, el hecho de que una empresa sea o no objeto de vigilancia por la Superintendencia de Sociedades, no se vislumbra como problemático o sospechoso de discriminación.

Sin embargo, la Sala no puede perder de vista que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, “si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil”39. Dicho en otras palabras, “si dos personas, que llevan a cabo las mismas actividades económicas, se ven afectadas por un trato diferencial en las cargas tributarias, surge un indicio de inequidad que exige un control judicial más estricto, y por ende un test intermedio, más intenso que el ordinario”40.

Como quiera que en esta oportunidad el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 ha previsto un tratamiento fiscal diferente (la exención del GMF) a dos sujetos que llevan a cabo la misma actividad económica principal (operaciones de factoring), se configura lo que la jurisprudencia ha denominado un “principio de inequidad”, que exige adelantar no un test leve sino intermedio o moderado de razonabilidad. Por tanto, corresponde a la Sala evaluar: (i) si el fin buscado con el tratamiento diferencial no sólo es legítimo sino importante, es decir, promueve intereses públicos constitucionalmente valiosos; y (ii) si el medio empleado –el tratamiento diferencial en virtud de la vigilancia por la Superintendencia de Sociedades- es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

7.4.- En cuanto al objetivo perseguido por la norma, puede decirse que el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 tuvo como propósito ampliar a las empresas vigiladas por la

Superintendencia de Sociedades la exención de las operaciones de factoring cuando este sea su objeto social principal. Recuérdese que previamente el Legislador había autorizado a personas naturales y jurídicas a desarrollar dichas operaciones mercantiles41.

Es importante tener en cuenta que dicha exención ya estaba prevista para las operaciones de factoring de las entidades sujetas a control por las Superintendencia Financiera y/o de Economía Solidaria, según lo establecido en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario42, reglamentado por el artículo 4º del Decreto 660 de 201143.

De manera que lo que quiso el Legislador al ampliar la exención tributaria fue precisamente corregir la inequidad comercial en la que se encontraban las sociedades y personas de factoring debidamente inscritas en la Cámara de Comercio pero que no eran vigiladas por las superintendencias Financiera o de Economía Solidaria, cuyas operaciones generaban mayores costos de transacción (en virtud del gravamen) y consecuentes problemas de libre competencia.

Los antecedentes de la aprobación de la Ley 1450 de 2001 (Plan de Desarrollo) también dan cuenta de los propósitos de la referida norma. El documento "Bases del Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014. Hacia la prosperidad democrática: Visión 2010-2014" marcó las pautas, metas y objetivos fijados por el actual Gobierno y en él se registró lo siguiente46:

"Factoring: Se estudiarán las limitaciones que enfrentan las empresas cuyo objeto social sea la compra o descuento de cartera, y que estén bajo la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades". (Resaltado fuera de texto)

En la misma dirección, el texto aprobado en primer debate por las comisiones conjuntas de Senado y Cámara muestra con mayor nitidez, en comparación con la versión definitiva de la norma, cuál fue el criterio orientador para su aprobación:

"Artículo 36. Operaciones de factoring realizadas por entidades vigiladas por la superintendencia de sociedades, adiciónase un parágrafo al artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Parágrafo 4°. Para efectos del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario y como mecanismo de consecución de recursos de capital para la micro, mediana y pequeña empresa, las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, cuyo objeto social principal sea el factoring –compra o descuento de cartera–, podrán marcar como exenta del GMF una cuenta corriente o de ahorros la cual será destinada única y exclusivamente a estas operaciones. Para tales efectos el representante legal, deberá manifestar ante la entidad de crédito bajo la gravedad del juramento, que la cuenta a marcar será destinada única y exclusivamente a estas operaciones"47. (Resaltado fuera de texto)

En este orden de ideas, los objetivos trazados por el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, en el sentido de ampliar la exención tributaria a ciertas operaciones de factoring, se reflejan no solo como legítimos sino constitucionalmente valiosos: corregir algunas externalidades, generar condiciones de igualdad y libre competencia en esas operaciones mercantiles, y por esa vía estimular a las micro, pequeñas y medianas empresas; todos ellos acordes con los postulados del Estado Social de Derecho.

7.5.- Sin embargo, lo que en estricto sentido corresponde analizar en este momento no es el fin de la norma sino del tratamiento diferencial en ella previsto. Desde esta perspectiva la Corte debe responder la siguiente pregunta:

¿Cuál fue el objetivo del Legislador al limitar el beneficio tributario únicamente a las operaciones de factoring realizadas por las entidades sometidas a vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, excluyendo las que son desplegadas por entidades no sujetas a control de dicha entidad?.

Para dar respuesta al anterior interrogante la Corte exploró los antecedentes legislativos de dicha norma sin encontrar un registro concreto que diera cuenta de algún fin perseguido por el Legislador con el tratamiento diferencial en ella previsto. Por el contrario, como se señaló anteriormente, los registros sugieren que lo que quiso el Congreso, antes que restringir, fue ampliar la exención tributaria a las operaciones de factoring como mecanismo ágil y flexible en la consecución de recursos de capital para la micro, mediana y pequeña empresa.

Es por lo anterior que la Corte considera que el tratamiento diferencial previsto en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 no proyecta ningún fin constitucional legítimo, sencillamente porque este no existió. Por paradójico que parezca, es ese trato desigual el que se refleja como contrario a los fines que subyacen en la propia norma.

Visto lo anterior la Sala advierte que la decisión del Legislador, en el sentido de excluir del beneficio tributario las operaciones de factoring de las entidades y personas que no son vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, en realidad no obedeció a ningún criterio fundado en la racionalidad; más bien parece el resultado de una inconsciente omisión, que se tradujo en un tratamiento injustificado y, por lo mismo, contrario al derecho a la igualdad (art. 13 CP).

En consecuencia, al no superarse la primera etapa del test de razonabilidad – ya que el tratamiento diferencial previsto en la norma no persigue ningún fin constitucionalmente valioso- no queda alternativa distinta que declarar inexequibles las expresiones acusadas.

7.6.- Ahora bien, algunos podrían sostener –como lo hacen varios intervinientes- que a pesar del silencio del Legislador la norma en el fondo sí tiene un objetivo al ampliar el beneficio tributario solo a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades: estimular las empresas más sólidas del sector, respecto de las cuales el Estado cuenta con mejores herramientas para ejercer el control ante posibles evasiones fiscales derivadas de las operaciones de factoring.

Si en gracia de discusión se aceptara que este es el propósito de la norma, lo primero que debe decirse es que sería constitucionalmente problemático que el Estado únicamente se focalizara en generar incentivos tributarios para las empresas con mayor solvencia financiera48 –aquellas sociedades con activos de 30.000 smmlv en adelante, equivalentes a $17.001’000.000.oo-, en tanto generaría una suerte de “handicap” o condición desventajosa para las personas –naturales o jurídicas- que también desarrollan operaciones de factoraje ajustadas al marco legal vigente pero en menor escala. Y en segundo lugar –aún si ese fin fuera legítimo-, lo cierto es que el tratamiento diferencial previsto en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 tampoco se vislumbra como “efectivamente conducente” para asegurar su

realización, ya que no existe un vínculo de conexidad entre la vigilancia administrativa a cargo de una superintendencia y las obligaciones fiscales de los contribuyentes que cumplen la misma actividad económica.

En este sentido la jurisprudencia ha señalado que las diferenciaciones fincadas únicamente en el criterio de vigilancia administrativa no son constitucionalmente válidas para establecer exenciones tributarias cuando la esencia de la actividad es la misma, como en efecto ocurre en el asunto objeto de examen. Por ejemplo, en la Sentencia C-349 de 1995 la Corte declaró inexequible la norma que concedía una exclusión en materia de IVA sobre la venta de un tipo particular de servicio, sin que hubiera razón para que servicios de similar naturaleza no quedaran también cubiertos por dicho beneficio. Dijo al respecto:

"De otro lado, la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad.

El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución". (Resaltado fuera de texto)

Así también fue explicado en la Sentencia C-183 de 1998, cuando la Corte declaró exequibles las normas que excluían a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, pero bajo el entendido "de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de las operaciones y servicios en que prestan los dos tipos de sociedades". La Corte precisó que la vigilancia administrativa es un elemento externo que por lo tanto no puede tener incidencia en materia fiscal cuando se desarrolla la misma actividad económica y no existen diferencias jurídicas, estructurales o funcionales. El fallo precisó lo siguiente.

"La circunstancia de que los organismos de vigilancia del Estado sean distintos tampoco puede alegarse como razón válida de un tratamiento tributario disímil. En uno y otro caso (vigilancia radicada en la Superintendencia Bancaria o en la Superintendencia de Valores), es el Estado el que asume la inspección y el que, con igual celo, debe promover el cumplimiento de la ley. Para los efectos de desvirtuar la inequidad de una particular distribución de la carga tributaria, la competencia de uno o de otro organismo en punto a la vigilancia del contribuyente, corresponde a un elemento externo y enteramente fortuito, que no puede tener incidencia fiscal como que en modo alguno es un hecho indicativo de riqueza ni se integra al hecho imponible.

El estudio de las operaciones analizadas cuya realización genera comisiones para los dos operadores económicos que las desarrollan, no muestra diferencia jurídica, estructural ni funcional alguna. El hecho imponible, que en un caso se grava y que en el otro caso se

excluye del impuesto, es material y formalmente semejante. Por fuera de los elementos subjetivos que soportarían el régimen diferenciado y que se han revelado insuficientes, los elementos objetivos idénticos no autorizan la distinción legal. Por lo demás, no se avizoran finalidades extra-fiscales que expliquen razonablemente la diversidad de trato". (Resaltado fuera de texto)

Entiende la Corte que el hecho de ampliar la exención tributaria al GMF solamente para las operaciones de factoring de las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades no aseguraría per se un adecuado control tributario, por cuanto las actividades de veeduría administrativa son indiferentes para la definición de las obligaciones fiscales en la medida en que corresponden a escenarios diferentes.

Desde tal perspectiva también se desvanece el argumento según el cual la ampliación del beneficio fiscal comprometería el orden público económico, en la medida en que, como se ha visto, no existe un vínculo de conexidad entre una y otra regulación.

En resumen, siguiendo los precedentes jurisprudenciales decantados en la materia, la Corte concluye que el tratamiento diferencial cuestionado tampoco es efectivamente conducente para alcanzar los objetivos que –hipotéticamente- podrían invocarse.

7.7.- De otra parte, la Corte considera que las expresiones demandadas del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 también vulneran el principio de equidad, uno de los pilares sobre los que se cimienta el sistema tributario (art.363 CP).

El principio de equidad ha sido definido como "una manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y que proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual"49.

Apoyado en este principio, por ejemplo, en la Sentencia C-748 de 2009 la Corte declaró la exequibilidad condicionada de una norma que consagraba una exención tributaria, dejando claro que la misma comprendía también a quienes se encontraban en supuestos fácticos análogos50. Su razonamiento se apoyó en el principio de equidad tributaria (igualdad horizontal), en los siguientes términos:

"5.2. De otra parte, la Corte ha establecido que el principio de equidad se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria , de manera que no le es dado imponer, por ejemplo, cargos o beneficios manifiestamente inequitativos.

En efecto, conforme al principio de equidad tributaria, los gravámenes deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas. Este planteamiento, ha sido recogido a través de la construcción del principio de generalidad que implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva". (Resaltado fuera de texto)

En esta oportunidad, como ya se vio, la norma acusada ha favorecido con la exención del GMF a las operaciones de aquellas empresas de factoring que tienen mayor músculo financiero en comparación con otras de menor capacidad económica, cuando en ambos casos desarrollan el mismo objeto social –operaciones de factoraje encaminadas, entre otras cosas, al fortalecimiento de las pequeñas y medianas empresas-. Con ello se rompe la neutralidad tributaria para otorgar una ventaja económica en detrimento de aquellas personas –naturales o jurídicas- que cumplen la misma actividad principal pero se encuentran incluso en una posición más débil en el mercado. Asimetría fiscal que a su vez afecta la libre competencia, en la medida en que se otorga un incentivo a un grupo específico de empresas –paradójicamente las de mayor solidez-, con el consecuente desestímulo hacia quienes no se hallan en dichas condiciones, cuando lo cierto es que unas y otras están sujetas al cumplimiento de requisitos legales para su funcionamiento y siempre pueden ser objeto de sanciones en el evento en que llegaren a faltar a sus obligaciones mercantiles, fiscales o de cualquier otra índole.

Finalmente, no puede olvidarse que todas estas empresas presentan el mismo objeto social principal, se dirigen a un mismo mercado y tienen clientes cuyas exigencias y necesidades son relativamente comunes. Sin embargo, la norma acusada estimula un solo segmento empresarial –los participantes con mayor solidez económica-, siendo inevitable que ello se traduzca en una ventaja de precios, lo que no es otra cosa que una injerencia indebida del Estado en la libre competencia.

7.8.- En este orden de ideas, por violación del derecho de igualdad (art. 13 CP) y del principio de equidad tributaria (art. 363 CP), la Corte declarará inexequibles las expresiones demandadas. En consecuencia, a partir de la presente sentencia todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas, cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones, estarán exentas del gravamen a los movimientos financieros –GMF-.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución

RESUELVE

Declarar INEXEQUIBLES las expresiones “REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES” y “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, “por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014”.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

Ausente en comisión

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEXEI EGOR JULIO ESTRADA

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON ELÍAS PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 “Por la cual se unifica la factura como título valor como mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, y se dictan otras disposiciones”.

2 De acuerdo con el artículo 4º del Decreto 660 de 2011, “por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 871, 872 y 879 del Estatuto Tributario”.

3 “Por el cual se determinan las personas jurídicas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones”.

4 Cfr., Sentencias C-236 de 1997, C-447 y C-542 de 1997, C-519 de 1998, C-986 de 1999, C-013 de 2000, C-1052, C-1256 de 2001, C-1294 de 2001, C-918 de 2002, C-389 de 2002, C-1200 de 2003, C-229 de 2003, C-048 de 2004, C-569 de 2004, C-1236 de 2005, C-1260 de 2005, C-180 de 2006, C-721 de 2006, C-402 de 200, C-666 de 2007, C-922 de 2007, C-292 de

2008, C-1087 de 2008, C-372 de 2009, C-025 de 2010, C-102 de 2010, C-028 de 2011, C-029 de 2011 y C-101 de 2011, entre muchas otras.

5 Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-198 de 2012.

6 Corte Constitucional, Sentencia C-261 de 2002.

7 Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995.

8 Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995. Reiterada en las Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012, entre muchas otras.

9 Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: C-222 de 1995, C-430 de 1995, C-643 de 2002, C-1003 de 2004 y C-664 de 2009.

10 Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2011.

11 Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001. En esta oportunidad la Corte declaró exequible el numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1 de la Ley 633 de 2000, según el cual se encuentra exentos del GMF los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda.

12 Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009.

13 Corte Constitucional, Sentencia C-1125 de 2008.

14 Corte Constitucional, Sentencia C-1125 de 2008.

15 Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001.

16 Corte Constitucional, Sentencia C-397 de 2011.

17 Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009.

18 Corte Constitucional, Sentencia C-673 de 2001.

19 Corte Constitucional, Sentencia C-862 de 2008.

20 “Así por ejemplo, si el juez concluye que, por la naturaleza del caso, el juicio de igualdad debe ser estricto, entonces el estudio de la ‘adecuación’ deberá ser más riguroso, y no bastará que la medida tenga la virtud de materializar, así sea en forma parcial, el objetivo propuesto. Será necesario que ésta realmente sea útil para alcanzar propósitos constitucionales de cierta envergadura. Igualmente, el estudio de la ‘indispensabilidad’ del trato diferente también puede ser graduado. Así, en los casos de escrutinio flexible, basta que la medida no sea manifiesta y groseramente innecesaria, mientras que en los juicios estrictos, la diferencia de trato debe ser necesaria e indispensable y, ante la presencia de restricciones menos gravosas, la limitación quedaría sin respaldo constitucional”. Corte Constitucional, Sentencia C-093 de 2001.

21 “Para el test leve la Corte, por una parte, entra a determinar si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos y, por otra, a establecer si el medio escogido es adecuado, esto es, es idóneo para alcanzar el fin propuesto (…) tiene como fundamento el principio democrático, así como la presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas. // La aplicación ordinaria de un test leve en el análisis de razonabilidad tiene como finalidad exigir que el legislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas sino fundadas en un mínimo de racionalidad (…). De ahí que preguntarse qué se busca con una norma (análisis de la finalidad), cómo se va a lograr lo buscado (análisis del medio) y qué tan propicia es la medida para alcanzar lo buscado (análisis de la relación medio-fin), sean criterios elementales para determinar si la afectación de la igualdad, u otro derecho fundamental, es razonable y, por lo tanto, constitucional o, arbitraria, y, por lo tanto, inconstitucional”. Corte Constitucional, Sentencia C-673 de 2001. En aquella oportunidad la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 4º del Decreto 2277 de 1979 apelando al “test intermedio de igualdad”.

22 Ídem.

23 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-093 de 2001 y C-673 de 2001, reiteradas en numerosas oportunidades.

24 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-183 de 1998, C-1074 de 2002 y C-748 de 2009, entre otras.

25 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-136 de 1999, C-1295 de 2001, C-1107 de 2001, C-992 de 2001, C-828 de 2001, C-1297 de 2001, C-734 de 2002, C-572 de 2003, C-114 de 2006, C-949 de 2007 y C-172 de 2009, entre otras.

26 Cfr., Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 111 de 2006 y Ley 1430 de 2010, entre otras.

27 Jaime Alberto Arrubla Paucar, “Contratos mercantiles”. Bogotá, Editorial Biblioteca Jurídica Diké, tomo II, 2003, p.177-179.

28 Superintendencia Financiera de Colombia, “Contrato de factoring y de descuento, diferencias”. Concepto 2012042354-002 del 22 de agosto de 2012.

29 Sergio Rodríguez Azuero, “Contratos Bancarios”. Bogotá, Legis, quinta edición, 2005, p.658.

30 José Alejandro Bonivento Fernández, “Los principales contratos civiles y comerciales”. Bogotá, Librería Ediciones del Profesional, tomo II, octava edición, 2009, p.440.

31 Cfr., Caminlo Armando Franco Leguízamo, “El contrato de factoring y la nueva factura unificada”. En: Revist@ e-Mercatoria, Volumen 9, Número 1 (2010), Universidad Externado de Colombia. Departamento de Derecho Comercial, p.2.

32 Superintendencia Financiera de Colombia, “Factoring, sociedades, requisitos de constitución”. Concepto 2008062480-002 del 9 de octubre de 2008.

33 Por el cual se fusiona la Superintendencia Bancaria de Colombia en la Superintendencia de Valores y se modifica su estructura.

34 Por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones.

35 Por el cual se determinan las personas jurídicas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones.

36 Por la cual se fortalecen mecanismos de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, se crean las facturas comerciales como títulos valores y se dictan otras disposiciones.

37 Documento Conpes 3484, "Política nacional para la transformación productiva y la promoción de las micro, pequeñas y medianas empresas: un esfuerzo público-privado", p.28.

39 Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998.

40 Corte Constitucional, Sentencia C-1074 de 2002.

41 La Ley 1231 de 2008, Por la cual se unifica la factura como título valor como mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario, y se dictan otras disposiciones", señaló en su artículo 8º que "(…) podrán prestar servicios de compra de cartera al descuento las empresas legalmente organizadas e inscritas en la Cámara de Comercio correspondiente."

42 ARTICULO 879. EXENCIONES DEL GMF.- Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (...) 11. <Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor cuando el desembolso se haga a un tercer solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.

Los desembolsos o pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones se encuentran sujetos al Gravamen a los Movimientos Financieros, salvo la utilización de las tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales, las cuales continúan siendo exentas.

También se encuentran exentos los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de bienes que serán

entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra".

43 "Artículo 4°. Desembolsos de crédito. Para efectos de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como una sola operación el desembolso del crédito y las operaciones necesarias para acreditar los recursos en la cuenta del deudor incluyendo el débito a la cuenta de depósito en el Banco de la República realizadas por los establecimientos de crédito y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Para la procedencia de la exención será requisito abonar efectivamente el producto del crédito en una cuenta corriente, de ahorros o en la cuenta de depósito del Banco de la República que pertenezcan al beneficiario del mismo.

Esta exención cobija igualmente los desembolsos de crédito mediante operaciones de descuento y redescuento, así como los pagos que efectúen las entidades intermediarias a las de descuento, los cuales se entenderán realizados al beneficiario del crédito. De igual manera cobija los contratos de factoring –compra o descuento de cartera, o descuento de contratos– cuando el factor sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia y/o de Economía Solidaria. (…)". (Resaltado fuera de texto)

44 Documento Conpes 3484, "Política nacional para la transformación productiva y la promoción de las micro, pequeñas y medianas empresas: un esfuerzo público-privado", p.28.

45 Ídem., p.28.

46 Cfr., Ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 179 de 2011 Cámara, 218 de 2011 Senado, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014. Anexo Documento complementario: Regionalización del Plan Plurianual de Inversiones 2011-2014. Gaceta del Congreso 192 del 15 de abril de 2011, p.194.

47 Gaceta del Congreso 130 del 30 de marzo de 2011, p.9.

48 Según el artículo 1º del Decreto 4350 de 2006, "por el cual se determinan las personas jurídicas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones", una de las condiciones para que una entidad sea vigilada por la Superintendencia de Sociedades es la de tener un total de activos iguales o superiores a treinta mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (30.000 smmlv), que para el año en curso asciende a la suma de diecisiete mil un millón de pesos ($17.001'000.000.oo). Dice la norma:

"Artículo 1°. Quedarán sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, siempre y cuando no estén sujetas a la vigilancia de otra Superintendencia, las sociedades mercantiles y las empresas unipersonales que a 31 de diciembre de 2006, o al cierre de los ejercicios sociales posteriores, registren:

a) Un total de activos incluidos los ajustes integrales por inflación, superior al equivalente a treinta mil (30.000) salarios mínimos legales mensuales;

b) Ingresos totales incluidos los ajustes integrales por inflación, superiores al valor de treinta mil (30.000) salarios mínimos legales mensuales".

49 Sentencia C-664 de 2009

50 La Corte declaró exequible el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, "en el entendido que la exención allí prevista –rentas exentas de trabajo para Magistrados de Tribunal- se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura".