C-766-13

Sentencia C-766/13

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-Inexequibilidad de expresiones acusadas contenidas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 y exequibilidad condicionada del resto del artículo

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Improcedencia sobre nuevo cargo planteado por el Procurador General

Esta Corporación se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido de manifestar que, si bien en principio la Corte tiene competencia para adelantar un control integral en aquellos casos en que se ha propuesto una acusación en debida forma, como expresamente lo permite el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, por lo general el alcance de su pronunciamiento se limita a los cargos planteados en la demanda, entre otras, por las siguientes razones: (i) porque el juicio de inconstitucionalidad por vía activa tan sólo es procedente cuando se formula una acusación ciudadana, que satisface los requisitos formales y materiales de admisibilidad, por lo que son las razones que allí se exponen las que concretan el objeto del debate constitucional, en ejercicio de un derecho político de carácter fundamental; (ii) porque la obligación de rendir concepto por parte del Procurador General de la Nación se circunscribe a la pretensión de inconstitucionalidad planteada por el actor, sin que le sea posible extender los temas o las materias objeto de pronunciamiento, pues, de hacerlo, se estaría ante un control cuyo origen no es el ejercicio del derecho de acción como lo exige la Constitución, y, además, se eliminaría la posibilidad de quienes participaron en la expedición de la norma de explicar las razones que justifican su constitucionalidad; y finalmente, (iii) porque en el caso de los vicios de procedimiento o de forma, su trámite, conocimiento y definición por esta Corporación, podría implicar un desconocimiento de las reglas de caducidad de la acción, previstas en los artículos 242.3 y 379 de la Constitución Política. En desarrollo de lo expuesto, este Tribunal se ha abstenido de pronunciarse sobre nuevos cargos planteados por el Procurador General de la Nación, en las Sentencias C-130 de 2004, C-237A de 2004, C-211 de 2007 y C-292 de 2007, al entender que el alcance de su concepto se circunscribe a la acusación formulada por el

demandante, esto es, a aquellos cargos que han sido objeto de valoración para su admisión por parte del órgano de control constitucional, y que también han sido materia de pronunciamiento por quienes voluntaria u obligatoriamente intervienen en el proceso de constitucionalidad. En el asunto sub-judice, en criterio de la Corte, no es procedente el examen de la acusación propuesta por el Procurador General de la Nación, relativa al supuesto desconocimiento del mandato de generalidad del tributo, por una parte, porque –como ya se dijo– el juicio de inconstitucionalidad se limita por lo general a los cargos contenidos en la demanda y en ella no se plantea la controversia formulada por la Vista Fiscal; y por la otra, porque no se observa que la exención cuestionada, a partir del cargo propuesto, suscite una duda mínima sobre su constitucionalidad que amerite el uso de las atribuciones consagradas en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, pues este Tribunal en la Sentencia C-1021 de 2012, al pronunciarse sobre el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011), en el que se incluyó este mismo beneficio como estímulo al factoring y a la cadena productiva que depende de dicho sistema de financiación, consideró que su origen es una consecuencia directa del ejercicio de la libertad de configuración normativa del legislador, en desarrollo de un conjunto de objetivos acordes con el Texto Superior

COSA JUZGADA MATERIAL-Prohibición de reproducción de contenido material declarado inexequible por razones de fondo

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL MATERIAL-Jurisprudencia constitucional

COSA JUZGADA MATERIAL-Elementos para determinarla

COSA JUZGADA MATERIAL-Declaración debe ser adoptada por Sala Plena

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

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la

misma. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de manera anticipada de la obligación impositiva, por disposición legal. Para esta Corporación, la exención tributaria no es un fin en sí mismo, su propósito es el de obrar como instrumento de estímulo fiscal para lograr, entre otras, la satisfacción de los siguientes fines: (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre; (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo; (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social; así como (v) una mejor distribución de la renta global.

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

JUICIO DE IGUALDAD-Estructura analítica básica

Con el fin de analizar si una norma trasgrede el derecho de igualdad, la Corte ha acudido a un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a las decisiones que se adoptan por el juez constitucional. La estructura básica de este juicio puede reseñarse de la siguiente forma: (i) lo primero que debe advertir el juez es si, en relación con un criterio de comparación, o tertium comparationis, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) si resulta procedente adelantar el juicio, se deberá analizar la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando (a) los fines perseguidos por el trato disímil, (b) los medios empleados para alcanzarlos y (c) la relación entre medios y fines.

JUICIO DE IGUALDAD-Modalidades según grado de intensidad

JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Intensidad

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

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Alcance

En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.

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

CONTRATO DE FACTORING O COMPRAVENTA DE CARTERA-Concepto según Consejo de Estado

CONTRATO DE FACTORING O COMPRAVENTA DE CARTERA-Concepto según Superintendencia de Sociedades

CONTRATO DE FACTORING O COMPRAVENTA DE CARTERA-Partes que intervienen

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

SUJETOS QUE PUEDEN ASUMIR CONDICION DE FACTOR-Jurisprudencia constitucional

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS, EN ESPECIAL A LAS OPERACIONES DE FACTORING-Marco normativo

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING-Jurisprudencia constitucional

LEY 1607 DE 2012 POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance del artículo 132

PRINCIPIO DE INEQUIDAD-Dos sujetos que desarrollan una misma actividad económica principal, operaciones de factoring, se les brinda tratamiento fiscal diferente

(i) El marco normativo actualmente vigente en Colombia, como bien lo señalan el demandante, los intervinientes y la Vista Fiscal, todavía permite que cualquier persona natural o jurídica preste los servicios de compra de cartera, con la única condición de

inscribirse en la Cámara de Comercio correspondiente. En relación con estos sujetos, las expresiones demandadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de ser parte del mismo mercado económico, por el hecho de no estar sometidos a la vigilancia administrativa de las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/o de Economía Solidaria. (ii) En lo que se refiere a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, el Decreto 2669 de 2012, en el artículo 7°, establece que sólo estarán sometidas a dicha vigilancia: "Los factores constituidos como sociedades comerciales que tengan por objeto social exclusivo la actividad de factoring y que además, demuestren haber realizado operaciones de factoring en el año inmediatamente anterior, por valor igual o superior a treinta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes (30.000 s.m.l.m.v) al corte del ejercicio". Como se infiere del texto transcrito, respecto de las sociedades comerciales cuyo objeto social principal es la realización de operaciones de factoring, es posible que algunas de ellas no queden sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, por cuanto el ejercicio de dicha función depende del volumen operaciones realizadas en el año inmediatamente anterior. Frente a esas empresas o sociedades comerciales, los preceptos demandados excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de explotar una misma actividad económica. (iii) En el caso de las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, como lo afirman el actor, los intervinientes y la Vista Fiscal, el sistema de supervisión previsto en la normatividad vigente opera por niveles, a partir de la determinación del Presidente de la República sobre las entidades que deben quedar sujetas a dicha supervisión. Por ello, aun cuando en principio las entidades habilitadas por su régimen especial para celebrar contratos de factoring, son las cooperativas de ahorro y crédito y las secciones de ahorro y crédito de las cooperativas multiactivas o integrales, las cuales están sometidas a supervisión permanente del Estado; nada obsta para que en virtud de la habilitación general dada a cualquier persona jurídica por el artículo 8° de la Ley 1231 de 2008, se realicen operaciones de compra o descuento de cartera por otras entidades que hacen parte del mismo sector, pero que no están sujetas a la vigilancia de la citada Superintendencia. Así las cosas, una empresa del sector solidario puede realizar actividades de factoring y no estar sujeta a la vigilancia de la Superintendencia de Economía Solidaria, básicamente por dos razones: la primera, porque quien determina las entidades de este sector que se encuentran sometidas a supervisión es el Presidente de la República, como expresamente lo señala el artículo 34 de la Ley 454 de

1998 y, la segunda, porque el marco normativo actualmente vigente, en el tercer y último nivel de supervisión, requiere la decisión previa de la Superintendencia de Economía Solidaria respecto a que una entidad cumple con las características señaladas en el artículo 6° de la Ley 454 de 1998, para ser sometida a vigilancia administrativa. En relación con estos sujetos, las expresiones demandadas también excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de ser parte –como ya se dijo– del mismo mercado económico. (iv) Finalmente, lo mismo puede decirse de las carteras colectivas y los patrimonios autónomos vigilados por la Superintendencia Financiera. En relación con las primeras, el Decreto 2555 de 2010 las define como todo mecanismo o vehículo de captación o administración de sumas de dinero u otros activos, integrado con el aporte de un número plural de personas determinables. Las carteras colectivas sólo podrán ser administradas por sociedades comisionistas de bolsa de valores, sociedades fiduciarias y sociedades administradoras de inversión. Este tipo de entidades se encuentran sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, en los términos previstos en el Decreto 4327 de 2005. Ahora bien, ello no obsta para que el legislador decida establecer que determinadas carteras colectivas quedan por fuera del marco de vigilancia de la citada Superintendencia, caso en el cual estas últimas también quedan excluidas de la exención del GMF, a pesar de que están habilitadas para realizar operaciones de factoring. En cuanto a los patrimonios autónomos, no existe una definición sobre ellos en el ordenamiento jurídico, su origen generalmente ha estado vinculado a la celebración de contratos de fiducia mercantil, a los cuales se refiere el artículo 1233 del Código de Comercio. Sin embargo, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia, es el legislador el autorizado para crear este tipo fenómenos jurídicos, por lo que nada obsta para que existan patrimonios autónomos a través de los cuales se realicen operaciones de factoring, que, por el simple hecho de no estar sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, queden excluidos del beneficio de la exención del GMF. Ahora bien, como lo advirtió la Procuraduría General de la Nación, el citado principio de inequidad también se constata, cuando el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, exceptúa del citado beneficio tributario a otro tipo de instituciones financieras, distintas de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos, que igualmente realizan operaciones de factoring y están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera. Ello ocurre, entre otras, con las compañías de financiamiento comercial y las corporaciones financieras. En este caso, según se observa, a dos sujetos que desarrollan una misma actividad económica (operaciones de

factoring), se les brinda un tratamiento fiscal diferente, a pesar de que ambos hacen parte del mismo sector económico competitivo.

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING-Test intermedio de igualdad

LEY 1607 DE 2012 POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA-Antecedentes legislativos

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-Tratamiento diferencial previsto en la norma acusada no persigue ningún fin constitucional

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-Vulneración del principio de equidad

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-Afectación de la libre competencia económica

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-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

UNIDAD NORMATIVA-Jurisprudencia constitucional

UNIDAD NORMATIVA-Carácter excepcional

UNIDAD NORMATIVA-Causales de procedencia

EXENCION TRIBUTARIA EN OPERACIONES DE FACTORING REALIZADAS POR ENTIDADES VIGILADAS POR SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, FINANCIERA Y/O DE ECONOMIA SOLIDARIA-Efectos del fallo

Referencia: expediente D-9595

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 132 (parcial) de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"

Demandante:

Carlos Alberto Jiménez Cabarcas

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá DC, seis (6) de noviembre de dos mil trece (2013)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241, numeral 4º, de la Constitución Política, el ciudadano Carlos Alberto Jiménez Cabarcas instauró demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 132 (parcial) de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones".

En auto del 21 de mayo de 2013, el Magistrado Sustanciador resolvió admitir la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. De igual manera, dispuso comunicar la iniciación del presente proceso de inconstitucionalidad al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, al Departamento Nacional de Planeación, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la Superintendencia Financiera de Colombia, a la Superintendencia de Sociedades, a la Superintendencia de Economía Solidaria, a la Corporación para el Desarrollo de las Microempresas, a la Asociación Colombiana de las

Empresas de Factoring (Asofactoring), a la Asociación de Compañías de Financiamiento Comercial (AFIC), a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las Facultades de Derecho de las siguientes Universidades: Rosario, Sergio Arboleda, Libre y Nariño, para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran impugnando o defendiendo la disposición acusada.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 del Texto Superior 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 el texto del precepto legal demandado, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 48.655 de enero 26 de 2012, destacando y subrayando los apartes demandados:

"LEY 1607 DE 2012

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Artículo132. Modifíquense los numerales 14, 17 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario[[1]] y adiciónense al mismo artículo los numerales 23, 24, 25, 26 y 27 y un parágrafo, los cuales quedarán así:

(…) 21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring –compra o descuento de cartera– realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones o por entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Para efectos de esta exención, las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria deberán marcar como exenta del gravamen a los movimientos financieros 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. En caso de tratarse de carteras colectivas o fideicomisos de inversión, el administrador vigilado por

la Superintendencia Financiera de Colombia deberá marcar una cuenta por cada cartera o fideicomiso que administre destinado a este tipo de operaciones.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario 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 les incluya la restricción: "para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario". En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera a la cartera colectiva o patrimonio autónomo, cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el cliente de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria. El representante legal de la entidad administradora vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria, deberá manifestar bajo la gravedad del 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. DEMANDA

3.1. El demandante considera que las expresiones acusadas del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 son contrarias a los artículos 4°, 13, 85, 95, 243 y 363 de la Constitución Política. Inicialmente realiza una breve explicación sobre el origen normativo del contrato de factoring en Colombia y sobre las personas autorizadas por la ley para celebrar este negocio jurídico. En seguida, el actor señala que las operaciones de factoring se encuentran definidas en el artículo 2°, numeral 2°, del Decreto 2669 de 2012, en los términos que a continuación se exponen:

"Operación de factoring: Aquella mediante la cual un factor adquiere, a título oneroso derechos patrimoniales ciertos, de contenido crediticio, independiente-mente del título que los contenga o de su causa, tales como y sin limitarse a ellos: facturas de venta, pagarés, letras de cambio, bonos de prenda, sentencias ejecutoriadas y actas de conciliación, cuya transferencia se hará según la naturaleza de los derechos, por endoso, si se trata de títulos

valores o mediante la cesión en los demás casos".

De conformidad con el artículo 8° de la Ley 1231 de 2008, las operaciones de factoring se pueden realizar por cualquier persona, natural o jurídica, con la única condición de que se encuentre organizada e inscrita en la Cámara de Comercio[2]. Por esta razón, no necesariamente una empresa cuyo objeto social sea la compra o descuento de cartera, se encuentra sometida a la supervisión o vigilancia de alguna superintendencia. Con el fin de ratificar esta posición, el demandante transcribe sendos conceptos emanados de la Superintendencia Financiera y de la Superintendencia de Sociedades, en los que se describen las hipótesis que dan lugar al ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control[3].

Adicional a lo anterior, el Decreto 2669 de 2012, en el artículo 7°, vinculó el ejercicio de la función de vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, al monto de las operaciones que en el año anterior se hubiesen realizado por las sociedades cuyo objeto social exclusivo sea la ejecución de operaciones de factoring. Al respecto, la norma en cita dispone que:

"Artículo 7. Modificación del artículo 5 del Decreto 4350 de 2006. Adicionase al artículo 5 del Decreto 4350 de 2006 el siguiente literal: Artículo 5. Estarán sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades en los términos que lo indican las normas legales pertinentes, respecto de cada una de el/as: (...) (f) Los factores constituidos como sociedades comerciales que tengan por objeto social exclusivo la actividad de factoring y que además, demuestren haber realizado operaciones de factoring en el año inmediatamente anterior, por valor igual o superior a treinta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes (30.000 smlmv) al corte del ejercicio."

En conclusión, a juicio del actor, es claro que las operaciones de factoring se pueden realizar por cualquier persona, siempre que se cumplan con las exigencias de publicidad que se derivan del registro mercantil. De ahí que, como ya se dijo, no necesariamente una empresa cuyo objeto social exclusivo sea la compra de cartera se encuentra sometida a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, pues su ejercicio depende del monto de las operaciones realizadas, como expresamente lo dispone el Decreto 2669 de 2012.

3.2. Con ocasión de la expedición de la Ley 1450 de 2011 se modificó el artículo 879 del Estatuto Tributario, referente a las exenciones del Gravamen a los Movimientos Financieros.

En su versión original, el artículo 38 excluyó del citado gravamen a las entidades de factoring vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea la realización de este tipo de operaciones[4], como ya lo había realizado el Decreto 660 de 2011 frente a las sociedades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera y/o de Economía Solidaria[5].

3.3. Con la exención planteada en la Ley 1450 de 2011, en palabras del actor, se presentó una distinción de trato desprovista de justificación, al excluir del beneficio tributario allí previsto a las sociedades comerciales dedicadas al factoring, que no contaban con la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades.

Por dicha razón, actuando también en condición de ciudadano, promovió un juicio de inconstitucionalidad contra las expresiones: "realizadas por entidades vigiladas por la superintendencia de sociedades" y "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades", las cuales fueron declaradas inexequibles por esta Corporación en la Sentencia C-1021 de 2012, al entender que dicha exclusión desconocía el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, consagrados en los artículos 13 y 363 del Texto Superior[6].

Como consecuencia de la citada decisión y a partir del momento de su publicación (28 de noviembre de 2012), todas las empresas, personas o sociedades dedicadas al factoring, sin distinción en cuanto a la vigilancia o no por parte de la Superintendencia de Sociedades, se encontraban exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros, en lo que se refiere a la realización de las operaciones de compra de cartera.

3.4. Con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se aprobó una nueva reforma tributaria dirigida a mejorar la distribución de la carga impositiva y a favorecer a los colombianos de menores ingresos[7]. Sin embargo, según afirma el accionante, como se observa de la lectura de las expresiones demandadas y al tenor del recuento normativo y jurisprudencial previamente realizado[8], el legislador expidió el artículo 132 de la citada ley en contravía de la expresa prohibición consagrada en el artículo 243 del Texto Superior, conforme a la cual: "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

"1. Tanto el texto aquí demandado, como el declarado inexequible por la Corte

Constitucional mediante [sentencia] C-1021 de 2012, son prácticamente idénticos, ya que se refieren a la exoneración del GMF a las actividades de factoring, teniendo en cuenta la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades que recae sobre las sociedades comerciales dedicadas a esta actividad, es decir, [en] ambos textos se exonera del GMF a las empresas de factoring que se encuentren vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, y no se otorga este beneficio a las empresas de factoring NO vigiladas por la [citada Superintendencia].

2. La Honorable Corte Constitucional, en Sentencia C-1021 de 2012, considera abiertamente inconstitucional exonerar de manera desigual del GMF a las sociedades dedicadas al factoring (…), por vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria. (…)

3. Tanto para la expedición de la norma demandada (artículo 132 de la Ley 1607 de 2012), como hoy en día, los preceptos de igualdad y equidad tributaria se encontraron y encuentran vigentes en la Constitución Política de Colombia (…). Cabe anotar, que entre la fecha de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 (el 28 de noviembre de 2012) hasta la fecha de entrada en vigencia del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 (el 26 de diciembre de 2012), sólo transcurrieron VEINTIOCHO (28) días calendario, por lo que las circunstancias no sólo jurídicas, sino sociales y económicas del país eran, sino similares, las mismas".

3.5. En todo caso, más allá del desconocimiento del artículo 243 del Texto Superior, el actor también considera que las expresiones demandadas vulneran los artículos 13 y 363 de la Constitución, referentes al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria, con fundamento en las siguientes razones:

– En cuanto al derecho a la igualdad, el accionante sostiene que es injustificado brindar un trato desigual por el simple hecho de que una sociedad esté o no sometida a la vigilancia de las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/o de Economía Solidaria, como se infiere de lo expuesto en las Sentencias C-349 de 1995, C-183 de 1998, C-748 de 2009 y C-1021 de 2012.

Para el actor, según la jurisprudencia expuesta, una distinción de trato en materia tributaria sólo es razonable cuando responde a la actividad gravada y no cuando se soporta en la

función de vigilancia que se realiza por una autoridad administrativa.

– En lo concierne al principio de equidad tributaria y teniendo en cuenta lo dispuesto en el Decreto 2669 de 2012, el accionante afirma que los sujetos obligados a pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros, con la entrada en vigencia de las expresiones acusadas previstas en la Ley 1607 de 2012, serán las compañías de factoring que menos operaciones hubiesen realizado en el año inmediatamente anterior, lo que terminará afectando las finanzas y el costo de los servicios de las empresas más pequeñas en beneficio de aquellas que tienen una mayor participación en el mercado.

3.6. Estos principios se vulneran no sólo en el caso de las sociedades excluidas de la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, sino también frente a carteras colectivas o patrimonios autónomos cuyo administrador no sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera. Para estos efectos, el demandante señala que pueden existir patrimonios autónomos no constituidos mediante fiducia mercantil (C.Co. art. 1226) y, por ende, ajenos a la vigilancia de la citada autoridad administrativa[9].

Lo anterior igualmente se presenta frente a las carteras colectivas, como lo afirma en los siguientes términos:

"[Las] carteras colectivas, cuando se encuentran destinadas a realizar inversión en títulos valores como facturas de venta, se encuentran realizando factoring. En el evento en el que determinada cartera colectiva orientada a operaciones de compra de cartera al descuento, y que no se encuentre administrada por una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, se le cobrará el GMF, a diferencia de aquella cartera colectiva, que a pesar de estar igualmente destinada al factoring, por el hecho subjetivo, ajeno y fiscalmente irrelevante de que su administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia".

3.7. El desconocimiento de los citados principios también se manifiesta frente a las entidades que no son vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, a pesar de hacer parte de los sectores económicos que generalmente están sometidos a su supervisión. Al respecto, el actor afirma que el Decreto 2159 de 1999 dispone que la inspección, vigilancia y control de la citada Superintendencia se hará de la siguiente manera:

“Artículo 1.- Las entidades sujetas a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de la Economía Solidaria, se clasificarán en tres niveles de supervisión, de acuerdo con su nivel de activos y el desarrollo o no de actividad financiera.”

En el primer nivel de supervisión se encuentran las entidades que ejercen actividades financieras. En el segundo se agrupan las empresas que no adelantan actividades de ahorro y crédito y que cuentan con activos determinados[10]. Por último, en el tercer nivel, se clasifican entidades que no hacen parte de ninguno de los niveles anteriores, pero que, a juicio de la Superintendencia, cumplen con los parámetros consagrados en el artículo 6° de la Ley 454 de 1998. Precisamente, el artículo 6° del decreto en mención señala que:

“Artículo sexto. Tercer nivel de supervisión: El tercer nivel de supervisión, se aplicará a las entidades de la economía solidaria que no se encuentren dentro de los parámetros de los dos primeros niveles de supervisión y cumplan a criterio de la Superintendencia de la Economía Solidaria, con las características señaladas en el artículo 6 de la Ley 454 de 1998.”[11]

Con fundamento en lo anterior, el actor concluye que las entidades que no ingresen en los niveles 1° y 2° de supervisión y que, a criterio de la Superintendencia de Economía Solidaria, no cumplan con lo establecido en el artículo 6° de la Ley 454 de 1998, no estarán sometidas a su vigilancia. Frente a ellas resuelta evidente que la norma acusada, “ocasiona fuertes desventajas en el mercado del factoring, (…) en detrimento de las pequeñas [empresas], las cuales estarán llamadas a desaparecer”.

3.8. Por último, en palabras del accionante, en la medida en que el legislador reprodujo una disposición que fue previamente declarada inexequible por razones de fondo, esta Corporación debería proferir un fallo retroactivo o ex tunc, en aras de salvaguardar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, en beneficio de los pequeños empresarios del factoring, tal y como fue protegido por la Corte mediante la Sentencia C-1021 de 2012.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

El Representante Legal Suplente de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI) solicita a esta Corporación reiterar la misma decisión adoptada en la Sentencia C-1021 de 2012, en el entendido que el asunto que aquí se debate es sustancialmente igual al que se sometió a revisión en el fallo de la referencia.

4.2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicita a la Corte declarar la inexequibilidad de los apartes que fueron objeto de demanda previstos en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, esto es, las expresiones: "cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades", "vigilada por la Superintendencia de Sociedades", "vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria" y "vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria", con fundamento en las siguientes consideraciones:

– La norma actualmente demandada guarda identidad de contenido normativo con la que fue objeto de examen en la Sentencia C-1021 de 2012, al revisar la constitucionalidad del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011. Por esta razón, el Instituto reitera las mismas razones que emitió en el concepto de fecha julio 30 de 2012, en donde concluyó que las expresiones: "realizadas por entidades vigiladas por la superintendencia de sociedades" y "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" eran inexequibles por violar el principio de igualdad tributaria, puesto que "la circunstancia de que una entidad se encuentre sometida a la vigilancia del Estado, no constituye un argumento suficiente para crear un tratamiento tributario discriminatorio".

Esta posición se mantiene básicamente por cuatro razones: (i) porque la norma que establece qué entidades pueden realizar operaciones de factoring no ha sido modificada (Ley 1231 de 2008, art. 8), lo cual supone que los operadores de este servicio no se limitan a los exclusivamente vigilados por el Estado, sino que también incluyen a "las empresas legalmente organizadas e inscritas en la Cámara de Comercio correspondiente"; (ii) porque las normas que regulan la función de vigilancia a cargo de la Superintendencia de Sociedades, permiten inferir que no todas las empresas o sociedades dedicadas a la compra o descuento de cartera quedan cobijadas por la exención tributaria.

Adicionalmente (iii) porque la simple consideración formal de la vigilancia del operador del servicio no constituye una razón objetiva para excluir del GMF a las empresas dedicadas al factoring, sobre todo "cuando se advierte que ello implica que las operaciones realizadas por las entidades con menor capacidad económica son las que finalmente quedarán sometidas al gravamen, lo cual evidentemente tiene un efecto en el precio que debe fijarse sobre las mismas, lo que termina afectando las condiciones de competencia con que se actúa en el mercado y las condiciones de equidad con las que deben actuar los operadores económicos que realizan la misma actividad"; y (iv) por último, porque el Congreso de la República omitió cumplir –en términos constitucionales– con lo ordenado en la Sentencia C-1021 de 2012, al aprobar una norma que revive preceptos que fueron declarados inexequibles por razones de fondo.

En este orden de ideas, el Instituto considera que la Corte debe declarar inexequibles –con efectos ex tunc– las expresiones: "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Sociedades", con el propósito de hacer posible la devolución del gravamen cobrado a quien constitucionalmente no tenía a su cargo dicha obligación, como consecuencia de la violación a la prohibición consagrada en el artículo 243 del Texto Superior.

– En lo que se refiere a la exención del GMF previsto con exclusividad para las operaciones de factoring celebradas por los entes vigilados por la Superintendencia de Economía Solidaria, el interviniente afirma que le asiste razón al actor al considerar que existen entidades que conforman el sector solidario de la economía, que escapan a la vigilancia de la Superintendencia en mención. Por esta razón, al igual que ocurre con las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, la exclusión del beneficio tributario sólo para las operaciones de factoring realizadas por entidades vigiladas por la citada Superintendencia de Economía Solidaria resulta inconstitucional, por el simple hecho entender que la circunstancia de que exista una hipótesis de supervisión estatal, "no puede conducir a que dos entidades que realizan la misma actividad sean tratadas de manera diferente respecto a exoneraciones tributarias".

– En cuanto a la exención del GMF para las operaciones de factoring realizadas por carteras colectivas y patrimonios autónomos cuya administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, el Instituto presenta iguales razones a las

previamente expuestas para solicitar su inconstitucionalidad. Al respecto, señala que:

"Respecto a los patrimonios autónomos, es del caso retomar la circunstancia de su falta definición en la normativa, lo cual debe llevar a la conclusión de que para considerar la existencia de un patrimonio autónomo debe estar así reconocido en la ley (tal como se anota por la Corte [Suprema de Justicia] en la Sentencia antedicha, en la que se afirma que 'dichos patrimonios tienen su génesis en la ley que determina de alguna manera su conformación e identidad'. Bajo esta precisión, las actividades de factoring realizadas por los patrimonios autónomos deben gozar de la exención del GMF, independientemente de si la entidad que los administra está sometida o no a la vigilancia del Estado, a efectos de garantizar la aplicación del principio de igualdad, de acuerdo con los argumentos que ya han sido expuestos.

Respecto de las carteras colectivas, la conclusión en la misma: Someter a tratamiento de exención las operaciones de factoring celebradas exclusivamente por aquellas que estén administradas exclusivamente por los entes vigilados por la Superintendencia Financiera, constituye un tratamiento discriminatorio desde el punto de vista objetivo, que no encuentra razones para mantenerlo. En este caso, como en los demás, se violan los principios de igualdad y equidad tributaria".

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, como pretensión principal, solicita a la Corte declarar la inexequibilidad del numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en la forma como fue modificado por el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, con el propósito de hacer prevalecer el principio de generalidad de los tributos; y en subsidio, al entender que son manifiestamente contrarias a los mandatos de igualdad y equidad previstos en la Constitución, pide excluir del ordenamiento jurídico las siguientes expresiones contenidas en la disposición acusada: "cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades", "vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria", "vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia", "cuyo administrador en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigilada por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria". Con la finalidad de

justificar las pretensiones formuladas, se exponen los siguientes argumentos:

– Inicialmente la Vista Fiscal solicita decretar la unidad normativa, al entender que las apartes demandados se encuentran intrínsecamente relacionados con el resto de la disposición acusada. A continuación sostiene que la igualdad en materia tributaria se expresa a través del principio de equidad, por lo que son inaceptables las regulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados carentes de justificación. Esta situación obliga al Congreso de la República a ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes.

– Con fundamento en lo anterior, el Procurador considera que el análisis respecto de la violación del principio de equidad tributaria debe realizarse, en primer lugar, con relación a la existencia misma de la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros y, en segundo lugar, en lo atinente a la distinción de trato que se alega en la demanda.

– En cuanto al primer punto, el agente del Ministerio Público considera que la exención del pago del GMF acorde con las hipótesis previstas en la disposición acusada, no tiene justificación desde el punto de vista del marco constitucional tributario y desde la perspectiva de la eficiencia tributaria como arbitrio rentístico, "porque la misma está encaminada a concentrar la actividad de factoring en quienes tengan grandes capitales (beneficio tributario más economía de escala para capturar el mercado) o direccionándola a determinados negocios financieros, lo cual es contrario al principio de equidad tributaria vertical porque le está dando beneficios tributarios a quien tiene más capacidad de contribución".

En este contexto, como la norma acusada no beneficia a quienes debe hacerlo, ni se traduce per se en un estímulo al factoring; al tiempo que distorsiona la libre competencia económica respecto de los demás competidores que no son exonerados de pagar el citado tributo, el Procurador considera que, en este caso, se impone la necesidad de garantizar el principio de generalidad del tributo, bajo el entendido de que todas las personas dedicadas al factoring deben pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros. De ahí que, como pretensión principal, solicita la declaratoria de inconstitucionalidad del numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011.

– En caso de que no sea procedente el examen de la anterior solicitud o que la misma no esté llamada a prosperar, la Vista Fiscal considera que la distinción de trato que incluyen las expresiones demandadas no tiene justificación desde el punto de vista de la equidad tributaria y de la libertad económica. En este último caso, al entender que las operaciones de factoring no se pueden ejercer en igualdad de condiciones, cuando se está beneficiando a los que tienen mayor poder financiero. Por ello, concluye que:

"(…) el legislador, con la exención aludida, estableció un tratamiento discriminatorio contrario a los principios de equidad y justicia tributarias, por no tener justificación desde el punto de vista superior. Por lo tanto, y en forma subsidiaria, se solicitará a la [Corte Constitucional] declarar inexequible la exoneración del gravamen a los movimientos financieros a las sociedades, entidades, carteras colectivas o patrimonios autónomos que tienen como objeto principal la realización de operaciones de factoring y estén sometidas a la vigilancia policiva administrativa que ejerce el gobierno nacional a través de las Superintendencias Financiera, de Sociedades y de Economía Solidaria".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

6.1. Competencia

La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad contra las expresiones demandadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", presentada por el ciudadano Carlos Alberto Jiménez Cabarcas, en los términos del numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política.

6.2. De los problemas jurídicos y del esquema de resolución

6.2.1. De acuerdo con los argumentos expuestos en la demanda, en las distintas intervenciones y teniendo en cuenta el concepto de la Vista Fiscal, le corresponde a esta Corporación establecer, (i) si las expresiones: "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Sociedades" previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, al tenor de lo resuelto por la Corte en la Sentencia C-1021 de dicho año, desconocen la prohibición consagrada en el artículo 243 de la Constitución Política, conforme a la cual: "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto

jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

6.2.2. Adicionalmente, es preciso determinar, (ii) si el resto de las expresiones acusadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, en las que se exoneran del Gravamen a los Movimientos Financieros a las operaciones de factoring realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos y entidades vigiladas, respectivamente, por las Superintendencias Financiera y de Economía Solidaria, vulneran los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, referentes al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria, al excluir de este beneficio a las operaciones de las demás entidades y personas que prestan el mismo servicio de compra o descuento de cartera, por el hecho de no estar sometidas a la vigilancia de las superintendencias aludidas.

6.2.3. Para resolver los problemas jurídicos planteados, la Corte inicialmente se pronunciará sobre la solicitud formulada por el Procurador General de la Nación, referente a la ampliación del examen de inconstitucionalidad (6.3); con posterioridad hará una breve exposición sobre la prohibición de reproducción material de contenidos normativos declarados inexequibles (6.4); en seguida se detendrá en el análisis del precedente jurisprudencial expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012, relativo al alcance de la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante GMF) frente a las operaciones de factoring (6.5), luego de lo cual procederá al examen del caso concreto (6.6).

6.3. Cuestión previa: Del examen de la supuesta violación al mandato de generalidad de los tributos alegado por el Procurador General de la Nación

6.3.1. En el asunto bajo examen, el Procurador General de la Nación considera que debe declararse la inexequibilidad de la totalidad del numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en la forma en que fue modificado por el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, en la medida en que se trata de textos normativos que desconocen los principios de equidad y eficiencia tributaria (CP art. 363), al incumplir el mandato de generalidad de los tributos, conforme al cual: "los sujetos pasivos deben comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva"[12].

En criterio del Procurador, la disposición acusada, vista en su totalidad, al beneficiar a los

grandes capitales dedicados al factoring, no sólo distorsiona la libre competencia económica, sino que también excluye de su protección a quienes debería hacerlo, al tiempo que deja de ser un estímulo al desarrollo de dicho sector económico, por lo que, en su opinión, se impone la declaratoria de inexequibilidad del numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en la forma en que fue modificado por el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, bajo el entendido de que todas las personas dedicadas a la compra o descuento de cartera deben pagar el Gravamen a los Movimientos Financieros, tal y como se infiere del citado mandato de generalidad de los tributos[13].

6.3.2. Como se observa de lo expuesto, un análisis detallado al contenido del concepto formulado por el Ministerio Público, le permite a esta Corporación plantear el siguiente interrogante, esto es, si es posible que este Tribunal se pronuncie sobre nuevos cargos planteados por el Procurador General de la Nación, distintos a los expuestos por el accionante.

6.3.3. Al respecto, esta Corporación se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido de manifestar que, si bien en principio la Corte tiene competencia para adelantar un control integral en aquellos casos en que se ha propuesto una acusación en debida forma, como expresamente lo permite el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991[14], por lo general el alcance de su pronunciamiento se limita a los cargos planteados en la demanda, entre otras, por las siguientes razones: (i) porque el juicio de inconstitucionalidad por vía activa tan sólo es procedente cuando se formula una acusación ciudadana (CP art 241), que satisface los requisitos formales y materiales de admisibilidad[15], por lo que son las razones que allí se exponen las que concretan el objeto del debate constitucional, en ejercicio de un derecho político de carácter fundamental (CP art. 40.6); (ii) porque la obligación de rendir concepto por parte del Procurador General de la Nación se circunscribe a la pretensión de inconstitucionalidad planteada por el actor, sin que le sea posible extender los temas o las materias objeto de pronunciamiento, pues, de hacerlo, se estaría ante un control cuyo origen no es el ejercicio del derecho de acción como lo exige la Constitución (CP art. 241), y, además, se eliminaría la posibilidad de quienes participaron en la expedición de la norma de explicar las razones que justifican su constitucionalidad (CP art. 244); y finalmente, (iii) porque en el caso de los vicios de procedimiento o de forma, su trámite, conocimiento y definición por esta Corporación, podría implicar un desconocimiento de las reglas de caducidad de la acción, previstas en los artículos 242.3 y 379 de la

Constitución Política[16].

En desarrollo de lo expuesto, este Tribunal se ha abstenido de pronunciarse sobre nuevos cargos planteados por el Procurador General de la Nación, en las Sentencias C-130 de 2004, C-237A de 2004, C-211 de 2007 y C-292 de 2007, al entender que el alcance de su concepto se circunscribe a la acusación formulada por el demandante, esto es, a aquellos cargos que han sido objeto de valoración para su admisión por parte del órgano de control constitucional, y que también han sido materia de pronunciamiento por quienes voluntaria u obligatoriamente intervienen en el proceso de constitucionalidad.

En el asunto sub-judice, en criterio de la Corte, no es procedente el examen de la acusación propuesta por el Procurador General de la Nación, relativa al supuesto desconocimiento del mandato de generalidad del tributo, por una parte, porque –como ya se dijo– el juicio de inconstitucionalidad se limita por lo general a los cargos contenidos en la demanda y en ella no se plantea la controversia formulada por la Vista Fiscal; y por la otra, porque no se observa que la exención cuestionada, a partir del cargo propuesto, suscite una duda mínima sobre su constitucionalidad que amerite el uso de las atribuciones consagradas en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, pues este Tribunal en la Sentencia C-1021 de 2012, al pronunciarse sobre el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011), en el que se incluyó este mismo beneficio como estímulo al factoring y a la cadena productiva que depende de dicho sistema de financiación, consideró que su origen es una consecuencia directa del ejercicio de la libertad de configuración normativa del legislador, en desarrollo de un conjunto de objetivos acordes con el Texto Superior. Al respecto, este Tribunal manifestó que:

"(…) 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 sólo 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".

6.3.4. Con fundamento en las razones expuestas, encuentra esta Corporación que no es procedente el examen del cargo propuesto por el Procurador General de la Nación,

referente al supuesto desconocimiento del mandato de generalidad de los tributos, por lo que se procederá a desarrollar cada una de las temáticas propuestas en el punto 6.2.3 de esta providencia.

6.4. Sobre la prohibición de reproducción material de contenidos normativos declarados inexequibles

6.4.1. Como respuesta a la consagración de la institución jurídica procesal de la cosa juzgada constitucional, en el inciso 1º del artículo 243 de la Constitución Política, la Corte ha tenido la ocasión de señalar que las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad tienen el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas[17].

En los casos en que se profiere un fallo de inexequibilidad, el inciso 2º del artículo en cuestión, establece una prohibición cuyo destinatario es el legislador, por virtud de la cual no puede reproducir el contenido material de un acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las mismas disposiciones que sirvieron de base para hacer la confrontación entre el precepto legal sometido a control y la Constitución[18]. Se trata de una de las expresiones de la cosa juzgada material, frente a la cual se exige la acreditación de los siguientes requisitos:

"De conformidad con [el inciso 2° del artículo 243 del Texto Superior], para determinar si un "acto jurídico" del legislador constituye una reproducción contraria a la Carta, es preciso examinar cuatro elementos:

1. Que una norma haya sido declarada inexequible.

2. Que se trate de un mismo sentido normativo, esto es, que el contenido material del texto examinado sea similar a aquel que fue declarado inexequible por razones de fondo, teniendo en cuenta el contexto dentro del cual se inscribe la norma examinada, ya que su significado y sus alcances jurídicos pueden variar si el contexto es diferente;[19]

3. Que el texto legal, supuestamente reproducido, haya sido declarado inconstitucional por "razones de fondo", lo cual hace necesario analizar la ratio decidendi del fallo anterior;[20]

4. Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de referencia en la

sentencia anterior de la Corte.[21]

Cuando estos cuatro elementos se presentan, se está ante el fenómeno de la cosa juzgada constitucional material, en sentido estricto, y, en consecuencia, la norma reproducida, debe ser declarada inexequible, pues la cosa juzgada material limita la competencia del legislador para reproducir el contenido material de la norma contraria a la Carta Fundamental. Cuando el legislador desconoce esta prohibición, la Corte debe proferir un fallo de inexequibilidad por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política."[22]

6.4.2. Como se dijo en la Sentencia C-532 de 2013, la importancia de esta modalidad de cosa juzgada material radica, en primer lugar, en que propende por la seguridad jurídica, en cuanto impide que una norma declarada inexequible y que es contraria por razones de fondo a los mandatos previstos en la Constitución, pueda ser introducida de nuevo en el ordenamiento jurídico; en segundo lugar, en que garantiza el respeto por el Estado Social de Derecho, en la medida en que le fija un límite al legislador (ordinario o extraordinario), por virtud del cual no puede reproducir un acto jurídico que ha sido considerado incompatible con la Carta; y finalmente, en que condiciona la labor de la propia Corte Constitucional, pues le exige a este Tribunal que sea consistente con sus decisiones y que haga explícita la ratio decidendi que fundamenta sus sentencias.

6.4.3. Cuando se presenta un desconocimiento de la prohibición de reproducción material de contenidos normativos declarados inexequibles, como ya se dijo, se genera la obligación a cargo de esta Corporación de decretar la inconstitucionalidad de la nueva norma objeto de control, por desconocer un expreso mandato constitucional. Esta decisión no puede ser decretada por un sólo magistrado al momento de adelantar el control de admisibilidad de la demanda, ya que su reconocimiento le corresponde a la Sala Plena por medio de una sentencia. Esta regla se justifica, entre otras, por las siguientes razones:

"(i) La existencia de cosa juzgada material, equivale a la declaración de exequibilidad o inexequibilidad de un precepto legal. Y de acuerdo con la Constitución (arts. 241 y ss) y la ley (estatutaria de la administración de justicia, el Decreto 2067/91 y el reglamento interno de la Corte), es esta Corporación en Sala Plena la que debe adoptar decisiones de esa índole.

(ii) Las providencias que profiere la Corte en ejercicio del control constitucional, son de obligatorio cumplimiento y producen efectos erga omnes. Pero para que ello tenga lugar, es necesario que el fallo lo emita el órgano constitucionalmente competente, en este caso, la Sala Plena. De no ser así, se estaría aceptando que las decisiones de inconstitucionalidad o constitucionalidad de un precepto legal se adopten por un sólo magistrado, lo cual contraría el orden supremo."[23]

6.5. Del precedente jurisprudencial expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012, relativo al alcance de la exención del GMF frente a las operaciones de factoring

Con el propósito de entender a cabalidad el precedente señalado en la Sentencia C-1021 de 2012, se procederá en este acápite del fallo a desarrollar los siguientes puntos relacionados con la materia objeto de controversia, a saber: (i) la potestad de configuración normativa del legislador en materia tributaria y la viabilidad constitucional de consagrar exenciones; (ii) la naturaleza del contrato de factoring y los sujetos habilitados para actuar en calidad de factor; (iii) el alcance del Gravamen a los Movimientos Financieros, en especial, frente a las operaciones de compra o descuento de cartera; y finalmente, (iv) la delimitación de la ratio decidendi prevista en la citada Sentencia C-1021 de 2012.

6.5.1. De la potestad de configuración normativa del legislador en materia tributaria y de la viabilidad constitucional de consagrar exenciones

6.5.1.1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le corresponde al legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los procedimientos y métodos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, conforme a los condicionamientos previstos en la Constitución y la ley.

Como lo ha señalado la Corte, esta potestad de configuración normativa del legislador es amplia, pues el Congreso de la República goza de una alta dosis de discrecionalidad para

regular la creación de gravámenes, disponer la configuración de sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas[25]. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de un poder absoluto carente de límites. El ejercicio de esta potestad, en los términos expuestos varias veces por esta Corporación, se somete, por una parte, al acatamiento de los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del Texto Superior, y por la otra, al deber de construir el sistema tributario con respeto a los principios de equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad previstos en los artículos 338 y 363 de la Constitución. En este sentido, en la Sentencia C-913 de 2011 se dijo que:

"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 Corte 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 (CP 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 (CP art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad".

6.5.1.2. Como consecuencia natural de la posibilidad de establecer tributos, el legislador también goza de una amplia potestad de configuración normativa para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal[26].

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, "el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma"[27]. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de manera anticipada de la obligación impositiva, por disposición legal. Para esta Corporación, la exención tributaria no es un fin en sí mismo, su propósito es el de obrar como instrumento de estímulo fiscal para lograr, entre otras, la

satisfacción de los siguientes fines: “(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre; (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo; (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social; así como (v) una mejor distribución de la renta global”[28].

Al igual que ocurre con la potestad tributaria en general, el amplio margen configuración normativa del legislador en el establecimiento de exenciones, también debe responder a los principios de razonabilidad, proporcionalidad, equidad, igualdad y progresividad en los que se funda el sistema Tributario. En esta materia, la Corte le ha otorgado una especial protección al principio de homogeneidad, conforme al cual se exige que toda exención se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

6.5.1.3. En cuanto al derecho a la igualdad, en reiterada jurisprudencia, se ha dicho que no existen en sí mismas situaciones o personas que sean totalmente iguales o diferentes, de suerte que las desigualdades o igualdades entre las personas o las situaciones nunca son absolutas sino siempre parciales, esto es, similitudes o diferencias, desde cierto punto de vista. De ahí que, para poder establecer en un marco relacional si existe una diferencia de trato carente de justificación, es necesario precisar un criterio de comparación, o tertium comparationis, a partir cual se pueda determinar si es exigible que dos o más situaciones o personas deban recibir el mismo trato.

En este sentido, se ha dicho que el derecho a la igualdad se puede decantar 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"[29].

Con el fin de analizar si una norma trasgrede el derecho de igualdad, la Corte ha acudido a un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a las decisiones que se adoptan por el juez constitucional. La estructura básica de este juicio puede reseñarse de la siguiente forma: (i) lo primero que debe advertir el juez es si, en relación con un criterio de comparación, o tertium comparationis, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) si resulta procedente adelantar el juicio, se deberá analizar la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando (a) los fines perseguidos por el trato disímil, (b) los medios empleados para alcanzarlos y (c) la relación entre medios y fines[30].

En lo que se refiere a las exenciones tributarias, conforme se dispuso en la Sentencia C-1021 de 2012, en atención a la amplia potestad de configuración normativa que tiene el legislador en esta materia, el análisis referente al desconocimiento del derecho a la igualdad debe adelantarse a través de un juicio de intensidad leve[33]. Sin embargo, se debe acudir al test intermedio de igualdad, cuando se advierte la existencia de un "indicio de inequidad o arbitrariedad", como lo advirtió la Corte en la Sentencia C-183 de 1998, al sostener que:

"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)

En dichos casos, conforme se expuso en la misma Sentencia C-1021 de 2012, le corresponde a la Sala Plena de la Corte 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 es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

6.5.1.4. En cuanto al principio de equidad, la Corte ha advertido que su consagración como pilar del sistema tributario se encuentra en los artículos 95 y 363 del Texto Superior. Este principio está íntimamente relacionado con el derecho a la igualdad, de suerte que proscribe toda formulación legal que implique "tratamientos tributarios diferenciados injustificados"[34].

En este orden de ideas, el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables. Por esta razón, en la Sentencia C-1107 de 2001, se dijo que mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección[35], el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, a partir de su consagración expresa como límite al ejercicio de protestad de configuración normativa del legislador.

En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica[36].

En conclusión, ya sea en la imposición de gravámenes o en la creación de exenciones, el legislador tiene la obligación de apelar al principio de equidad tributaria. Esto significa que siempre debe existir una razón que justifique un trato análogo entre aquellos sujetos que se

encuentran en similares condiciones fácticas, o uno diferente frente a sujetos puestos en contextos sustancialmente distintos.

6.5.2. Del contrato de factoring y de los sujetos habilitados para actuar en calidad de factor

6.5.2.1. El contrato de factoring ha sido reconocido como un negocio atípico, por lo que no existe una definición legal que explique el alcance de este vínculo jurídico. En la doctrina se ha definido este contrato, como aquel "que persigue otorgar anticipos sobre créditos provenientes de ventas, adquirirlos, asumir sus riesgos, gestionar su cobro y prestar asistencia técnica y administrativa"[37]. En términos similares, el Consejo de Estado ha dicho que por factoring se entiende "aquella transferencia del crédito comercial de su titular a un tercero factor que se encarga de su cobranza y que garantiza el buen fin, incluso en caso de impagos del deudor, mediante la retribución o el pago de los gastos de inversión. A esta garantía de buen fin se añade generalmente una operación de crédito. En este caso el factor efectúa el pago de contado al vendedor sin esperar el vencimiento del crédito"[38].

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades ha señalado que el factoring "es una operación de crédito que consiste en la transferencia de un crédito mercantil del titular a un factor que se encarga, contra cierta remuneración o comisión, de obtener el cobro, cuya realización se garantiza, incluso en el caso de quiebra temporal o definitiva del deudor"[39].

6.5.2.2. La doctrina también ha explicado las características económicas de este negocio jurídico. Entre ellas se destacan: (i) la posibilidad de brindar liquidez a un comerciante frente a los problemas que se generan por las ventas a mediano y largo plazo[40]; (ii) la especialización de las empresas excluyendo actividades de cobro, gestión y realización de créditos que dificultan el giro ordinario de los negocios; y (iii) la promoción de sectores económicos que difícilmente podrían acceder al sistema financiero para obtener liquidez[41].

6.5.2.3. Los partes que intervienen en este contrato son: (i) el factor o empresa de factoring, que es la persona que se encarga de la gestión de cobranza o la que compra las facturas o créditos existentes o futuros y la que realiza, si es del caso, otros servicios

acordados en el contrato; y (ii) el factorado o cliente, que es la persona natural o jurídica que reconoce una retribución por la gestión de cobranza o que da en venta las facturas o créditos existentes o futuros y que retribuye, dado el caso, los otros servicios acordados.

6.5.2.4. El marco normativo en Colombia referente al factoring se encuentra vinculado con la transformación de la factura como título valor en la Ley 1231 de 2008. En desarrollo de la citada ley se han expedido los Decretos 3327 de 2009 y 2669 de 2012, en los que se incluyen un conjunto de normas que determinan el alcance de este negocio jurídico, a la vez que especifican las obligaciones que se asumen por quienes actúan en calidad de factor.

En este contexto, el numeral 2º del artículo 2º del Decreto 2669 de 2012 define a las operaciones de factoring como aquellas mediantes las cuales "un factor adquiere, a título oneroso, derechos patrimoniales ciertos, de contenido crediticio, independientemente del título que los contenga o de su causa, tales como y sin limitarse a ellos: facturas de venta, pagarés, letras de cambio, bonos de prenda, sentencias ejecutoriadas y actas de conciliación, cuya transferencia se hará según la naturaleza de los derechos, por endoso, si se trata de títulos valores o mediante cesión en los demás casos".

Obsérvese como, a partir de la citada definición, el factoring asume un papel protagónico en la circulación, entre otros, de las facturas, lo que lo convierte en un importante mecanismo de apalancamiento o financiación para las micro, pequeñas y medianas empresas, al transformar en efectivo derechos existentes o futuros de contenido crediticio[42].

6.5.2.5. Finalmente, respecto de los sujetos que pueden asumir la condición de factor, en la Sentencia C-1021 de 2012, se realiza el siguiente resumen:

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 2005[44]).

(ii) La Ley 454 de 1998[45] autorizó a las cooperativas de ahorro y crédito y a 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 2006[46], 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 2008[47] 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."[48]

Como se infiere de lo expuesto, en Colombia están habilitados para actuar en calidad de factor: (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.

6.5.3. Del alcance del Gravamen a los Movimientos Financieros, en especial, frente a las operaciones de factoring

6.5.3.1. El llamado Gravamen a los Movimientos Financieros se estableció en nuestro sistema tributario a través del Decreto Legislativo No. 2331 de 1998, con el propósito de fortalecer al Fondo de Garantías Financieras (FOGAFIN), a raíz de la crisis bancaria que sacudió al país a finales de los años 90'.

En la actualidad este gravamen se encuentra previsto en el Estatuto Tributario a partir de los artículos 870 y subsiguientes, en los que se destaca su carácter de impuesto del orden nacional, de naturaleza indirecta y de causación instantánea[49], cuyo hecho generador lo constituye la realización de transacciones financieras a través del sistema bancario, ya sea por la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes, de ahorros o de depósito, o por giros mediante cheques de gerencia[50]. La base gravable está compuesta por el valor total de la transacción[51] y la tarifa actual es del cuatro por mil (4×1000), cuya reducción paulatina se prevé a partir del año 2014[52].

6.5.3.2. El artículo 879 del Estatuto Tributario consagra las exenciones en el pago del Gravamen a los Movimientos Financieros. Esta disposición fue adicionada con el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 "por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014", en el sentido de extender el citado beneficio tributario a las operaciones de factoring. Al respecto, la norma en cita disponía que:

"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 beneficiario 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 les 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 del 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".

Esta disposición se complementó 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", en el sentido de prever la misma exención frente a las operaciones de factoring realizadas por entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera y/o de Economía Solidaria. Textualmente se dispuso que:

“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 a 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”.

Como se observa de lo expuesto, a partir del marco normativo vigente antes de la expedición del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 (actualmente demandado), las operaciones de factoring quedaban exentas del pago al GMF, cuando eran realizadas por (i) sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto principal sea este tipo de operaciones; o por (ii) entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera y/o de Economía Solidaria.

Sin embargo, esta Corporación se pronunció sobre una demanda de inconstitucionalidad contra las expresiones: “realizadas por entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” y “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” previstas en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, siendo declaradas inexequibles en la Sentencia C-1021 de 2012, por desconocer el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, como se expondrá en el acápite subsiguiente de esta providencia.

6.5.4. Del precedente expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012

6.5.4.1. En el proceso que dio origen a la sentencia de la referencia, la Corte conoció de una demanda de inconstitucionalidad en la que se planteó el desconocimiento del derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363), por entender que la limitación de la exención del GMF sólo a las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, en los términos previstos en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, generaba un trato diferenciado carente de justificación, frente al resto de las empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio que desarrollaban el mismo objeto social principal.

6.5.4.2. Esta Corporación consideró que ante la existencia de un “principio de inequidad” en las expresiones demandadas, esto es, “realizadas por entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” y “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades”, lo

procedente era realizar un test intermedio de igualdad, en el que se debía examinar, como ya se dijo, (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 es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

El "principio de inequidad" surgía, en criterio de la Corte, del hecho de que el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 brindaba a dos sujetos que desarrollaban una misma actividad económica principal (operaciones de factoring) un tratamiento fiscal diferente, o lo que es lo mismo, tan sólo permitía la exención del GMF a las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades.

6.5.4.3. En este orden de ideas, este Tribunal señaló que el fin buscado por las expresiones demandadas era ampliar la exención del GMF, con el propósito de corregir una inequidad comercial en la que se encontraban las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades frente a las entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera y/o de Economía Solidaria, las cuales estaban exentas de este gravamen por el artículo 4º del Decreto 660 de 2011. Esta situación le estaba ocasionado a las primeras mayores costos de transacción y problemas de libre competencia. Por otra parte, las disposiciones acusadas también permitían fortalecer las operaciones de factoring como medio de apoyo a las micro, pequeñas y medianas empresas, las cuales podían obtener liquidez por este medio, sin necesidad de acudir al sistema financiero.

6.5.4.4. Sin embargo, al preguntarse sobre la finalidad de limitar el citado beneficio tributario tan sólo a las compañías mencionadas y, por ende, excluir de su aplicación a las demás entidades y personas que desarrollaban actividades de factoring, esta Corporación concluyó que las expresiones demandadas eran inconstitucionales, por las siguientes razones:

– En primer lugar, porque al explorar los antecedentes legislativos del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, no se encontró un registro concreto que diera cuenta de algún fin perseguido por el legislador con el tratamiento diferencial establecido en dicha norma. De ahí que, en palabras de la Corte, jamás existió un fin constitucional legítimo que soportara el trato desigual cuestionado en la demanda. En este contexto, sostuvo que:

"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 –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."

– En segundo lugar, porque la consecuencia era exactamente la misma, en caso de suponer que el fin perseguido por las expresiones demandadas era estimular a las empresas más sólidas del sector, respecto de las cuales el Estado cuenta con mejores herramientas para ejercer el control ante posibles evasiones fiscales. Ello era así, por una parte, porque dicho criterio de focalización de los incentivos tributarios generaría una suerte de "hándicap" o condición desventajosa para las personas –naturales o jurídicas– que también desarrollaban operaciones de factoring ajustadas al marco legal vigente, pero en menor escala; y por la otra, porque la vía acogida para su realización, esto es, la vigilancia administrativa, no era efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

– En tercer lugar, porque la jurisprudencia reiterada de la Corte ha señalado que las diferenciaciones fundadas únicamente en el criterio de la vigilancia administrativa no son constitucionalmente válidas para establecer exenciones tributarias, cuando la actividad económica es esencialmente la misma. Para tal efecto, se citan las consideraciones expuestas en las Sentencias C-349 de 1995[53] y C-183 de 1998[54].

– Y, finalmente, porque también se desconocía el principio de equidad tributaria, pues las expresiones acusadas terminaban favoreciendo a las operaciones de aquellas empresas de factoring con mayor músculo financiero en comparación con otras de menor capacidad económica, cuando en ambos casos desarrollaban el mismo objeto social. Dicha asimetría fiscal conducía a su vez a una afectación de la libre competencia económica, en la medida en que se otorgaba un incentivo tributario a un grupo específico de empresas, que, en la práctica, gozaban de mayor solidez financiera.

6.5.4.5. Con fundamento en lo anterior, se concluyó que las expresiones acusadas, esto es,

“realizadas por entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades” y “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades”, desconocían el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363). En consecuencia, a partir de la comunicación del citado fallo, en criterio de la Corte, “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”.

6.6. Examen concreto de constitucionalidad de las expresiones demandadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012

Como ya se dijo, en el presente caso, el examen de inconstitucionalidad propuesto por el accionante contra las expresiones legalmente acusadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, parte de un supuesto hecho similar al que fue objeto de análisis en la citada Sentencia C-1021 de dicho año, esto es, que la exención del GMF frente a las operaciones de compra o descuento de cartera no puede favorecer exclusivamente a las sociedades, entidades, carteras colectivas y patrimonios autónomos vigilados, respectivamente, por las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/o de Economía Solidaria, pues ello genera un trato diferenciado carente de justificación respecto al resto de empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio que desarrollan el mismo objeto social, lo que se traduce en una violación directa del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363). Incluso el accionante que promueve el presente juicio, es el mismo que actuó como demandante en el fallo de la referencia.

Los intervinientes solicitan la declaratoria de inconstitucionalidad de las expresiones acusadas, con fundamento en las siguientes razones: (i) el asunto que se debate es exactamente igual al que se sometió a revisión en la Sentencia C-1021 de 2012, por lo que debe mantenerse el mismo precedente allí expuesto; (ii) no se han modificado las normas que establecen las entidades o personas que pueden realizar las operaciones de factoring; (iii) el marco normativo que rige las atribuciones de vigilancia de cada superintendencia permite inferir que no todas las empresas o sociedades dedicadas a la compra o descuento de cartera quedan cobijadas por la exención tributaria; (iv) la simple consideración formal de la vigilancia del operador del servicio no constituye una razón objetiva para negar un beneficio tributario, cuando la actividad económica es exactamente la misma; y (v) el

Congreso de la República incurrió en una violación de la prohibición del artículo 243 del Texto Superior, al reproducir el contenido material de un acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, en este caso puntual, las expresiones: "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Sociedades"

Finalmente, en cuanto a la pretensión de inconstitucionalidad planteada por el accionante, el concepto de la Vista Fiscal afirma que la distinción de trato que se genera con las expresiones demandadas del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 no tiene justificación desde el punto de vista de la equidad tributaria y de la libertad económica. En cuanto a la primera, porque el comportamiento del contribuyente que da lugar a la exención o no del gravamen es exactamente el mismo y lo único que los diferencia es la circunstancia puntual de la vigilancia administrativa. Y, en lo referente a la segunda, porque "la actividad de factoring no se puede ejercer en igualdad de condiciones, al estarse beneficiando a los que tienen mayor poder financiero y, por ende, mayor economía de escala para capturar el mercado, con lo cual se genera una concentración injustificada de éste".

6.6.1. Contenido y alcance del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012

6.6.1.1. Antes de proceder al examen de fondo de las expresiones legales demandadas, es preciso que la Corte determine el contenido y alcance del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, en especial, frente a la regulación derogada prevista en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 (la que fue objeto de pronunciamiento en la Sentencia C-1021 de 2012) y lo consagrado en el artículo 4º del Decreto 660 de 2011 "por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 871, 872 y 879 del Estatuto Tributario".

6.6.1.2. Como previamente se explicó, la consagración de la exención del GMF en el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en términos generales, responde a valiosos objetivos que tienen respaldo constitucional y que se concretan, básicamente, en la promoción del factoring como instrumento de estímulo, apoyo y desarrollo a la micro, pequeña y mediana empresa, la cual difícilmente puede acceder al sistema financiero para obtener liquidez económica y, por ende, asegurar los recursos que permitan fondear el giro ordinario de sus negocios.

La gran diferencia que se encuentra frente a la hipótesis objeto de control en la Sentencia C-1021 de 2012, es que, en el presente caso, no subsiste el problema de inequidad

comercial que dio origen a la expedición del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, en el que se amplió la exención del GMF a las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, en el entendido que el artículo 4º del Decreto 660 de 2011, reglamentario de los artículos 871, 872 y 879 del Estatuto tributario, ya preveía el citado beneficio a los contratos de factoring realizados por una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera y/o de Economía Solidaria.

En efecto, aun cuando en la Sentencia C-1021 de 2012, se examinó exclusivamente la distinción de trato que se generaba con ocasión de la exención del GMF, en el sentido de comparar a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, respecto del resto de empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio que desarrollan el mismo objeto social; la Corte reconoció que una de las razones que condujo a la expedición del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, era que existía un problema de inequidad comercial entre las empresas sometidas a la vigilancia de las Superintendencias, ya que el Decreto 660 de 2011 fortalecía económicamente a las de mayor solidez financiera (esto es, a las entidades sometidas a la supervisión de la Superintendencia Financiera y/o de Economía Solidaria) con los consecuentes problemas que ello generaba en términos de libre competencia. Expresamente manifestó que:

"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 mayor mayores costos de transacción (en virtud del gravamen) y consecuentes problemas de libre competencia". (Subrayado y sombreado por fuera del texto original).

Ahora bien, a pesar de que la decisión de la Corte en la Sentencia C-1021 de 2012 no se extendió al contenido normativo previsto en el artículo 4º del Decreto 660 de 2011, entre otras razones, por su carácter de decreto reglamentario, ello no fue óbice para establecer como principio de la citada decisión que "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", sin importar el hecho externo y fortuito de estar o no sometidas a la vigilancia administrativa de alguna superintendencia.

6.6.1.3. Con la expedición de la Ley 1607 de 2012, en concreto, el artículo 132, como se explicará más adelante, se produjo un cambio en lo referente al alcance de las empresas exentas del GMF por la realización de las operaciones de factoring. En efecto, la citada disposición de forma expresa señala como beneficiarios: (i) a las carteras colectivas y patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, (ii) a las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto principal sea este tipo de operaciones y (iii) a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Al revisar los antecedentes legislativos que condujeron a la aprobación de la citada ley[55], la Corte encuentra que, en un principio, se pretendió ampliar el beneficio de la exención del GMF a los patrimonios autónomos y carteras colectivas, por entender que constituyen vehículos a través de los cuales se suelen realizar operaciones de factoring. Lo anterior se manifestó en la exposición de motivos –de origen gubernamental– al sostener que:

"Se incluyen dentro de la exención ya existente para las operaciones de factoring los pagos que se realicen cuando el factor sea una cartera colectiva o un patrimonio autónomo. En la actualidad la exención sólo aplica cuando el pago lo realiza la entidad que se encuentra bajo la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, Solidaria o de Sociedades, pero se desconoce que en muchas ocasiones es el vehículo, cartera colectiva o patrimonio autónomo, quien realiza el giro directamente, razón por la cual se considera conveniente extender la aplicación de la exención en estos casos"[56].

Por esta razón, en el texto del proyecto de ley se propuso la aprobación de un numeral adicional al artículo 879 del Estatuto Tributario, con el siguiente contenido normativo:

"25. Los desembolsos de crédito mediante abono en cuenta de ahorro o corriente, o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida, que realicen las carteras colectivas o los patrimonios autónomos administrados cuyos voceros sean entidades vigiladas por la Superintendencia de Financiera de Colombia, siempre y cuando el desembolso se efectué al deudor".

Ante la falta de precisión de la exención propuesta (pues no se refería propiamente a las operaciones de factoring) y dada la existencia de una regulación puntual sobre dichas operaciones en el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en los términos

aprobados por el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, se decidió en el informe de ponencia para primer debate en comisiones conjuntas, incluir la referencia de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos en el marco regulatorio del texto en ese momento vigente. Al respecto, se dijo que:

"Exenciones GMF

Los artículos 92 y 93 del proyecto de ley, modifican los numerales del artículo 879 del Estatuto Tributario, que se sugiere pase a ser el 114 de la ponencia, y se combinan dentro de un mismo artículo. En el artículo nuevo se introduce una modificación al numeral 21, y con ello se elimina la necesidad de adicionar el numeral 25 que se había incluido en el proyecto de ley. Con esta modificación se aclara que la disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring se encuentra exenta del Gravamen a los Movimientos Financieras (GMF) en los casos en los que el factor sea una cartera colectiva o un patrimonio autónomo. La redacción del numeral 25 adicionado en el proyecto de ley era imprecisa, en tanto no podía entenderse como una autorización para la realización de operaciones de crédito a estos dos vehículos"[57].

Una revisión al texto propuesto permite concluir que la decisión del legislador fue la de adicionar al marco normativo en ese momento vigente (artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, que modificó el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario) a los patrimonios autónomos y carteras colectivas vigiladas por la Superintendencia Financiera. En la Gaceta del Congreso No. 829 de 2012 se transcribe el texto sometido a aprobación, en los siguientes términos:

"21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring –compra o descuento de cartera– realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o 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 gravamen a los movimientos financieros 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. En caso de tratarse de

carteras colectivas o fideicomisos de inversión, el administrador vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia deberá marcar una cuenta por cada cartera o fideicomiso que administre destinado a este tipo de operaciones.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario 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 les incluya la restricción: "para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario". En el evento de levantarse esta restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera a la cartera colectiva o patrimonio autónomo, cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o el cliente de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades. El representante legal de la entidad administradora vigilada por la Superintendencia financiera de Colombia o de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades, deberá manifestar bajo la gravedad del 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"[58].

En el texto aprobado en primer debate en comisiones conjuntas, se observa que a la citada disposición se le adicionó las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Economía Solidaria. Sin embargo, no existe ninguna explicación sobre este cambio en los informes de ponencia para segundo debate. En la Gaceta del Congreso No. 891 de 2012 se transcribe el texto aprobado, el cual concuerda con la norma sometida a revisión:

"21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring –compra o descuento de cartera– realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones o por entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Para efectos de esta exención, las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria deberán marcar como exenta del gravamen a los movimientos financieros 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. En caso de tratarse de carteras colectivas o fideicomisos de inversión, el administrador vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia deberá marcar una cuenta por cada cartera o fideicomiso que administre destinado a este tipo de operaciones.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario 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 les incluya la restricción: "para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario". En el evento de levantarse esta restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera a la cartera colectiva o patrimonio autónomo, cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o el cliente de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria. El representante legal de la entidad administradora vigilada por la Superintendencia financiera de Colombia o de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria, deberá manifestar bajo la gravedad del 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"[59].

De ahí en adelante el texto no sufrió ninguna modificación y su contenido normativo –como ya se dijo– concuerda con el que fue objeto de publicación en el Diario Oficial No. 48655 del 26 de diciembre de 2012.

6.6.1.4. Una conclusión surge de los antecedentes legislativos previamente expuestos, conforme a la cual si bien en un principio el Gobierno Nacional tan sólo pretendió ampliar la exención del GMF a las operaciones de factoring realizadas por carteras colectivas y patrimonios autónomos vigilados por la Superintendencia Financiera; el legislador, al modificar el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, produjo un cambio en la normatividad vigente referente a los beneficiarios de la citada exención, en los siguientes términos y con fundamento en las siguientes razones:

(i) Aun cuando la Corte Constitucional, por regla general, ha establecido que el juicio de inconstitucionalidad no es el escenario idóneo para pronunciarse sobre la eventual derogatoria de normas jurídicas, pues se trata de un juicio dirigido a examinar la validez constitucional y no los efectos derogatorios que se producen con ocasión de la aplicación de dichas normas en el ordenamiento jurídico[60]; esta Corporación excepcionalmente ha admitido su competencia para pronunciarse sobre la vigencia de un precepto normativo, cuando ello resulta absolutamente necesario para determinar el alcance de la materia sujeta a control[61]. Esta atribución debe ejercerse con carácter restrictivo y tan sólo en el ámbito de la controversia constitucional sometida a decisión.

Conforme a lo expuesto en los acápites 6.5.3 y 6.5.4 de esta providencia, en el asunto bajo examen, no cabe duda de que el marco normativo vigente antes de la expedición del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, establecía que los beneficiarios de la exención del GMF por la realización de operaciones de factoring eran, por una parte, todas las personas naturales o jurídicas debidamente inscritas en la Cámara de Comercio, cuyo objeto social principal consistía en la ejecución de este tipo de operaciones, conforme a lo decidido por la Corte en la Sentencia C-1021 de 2012, al pronunciarse sobre el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, que adicionó el numeral 21 al artículo 879 del Estatuto Tributario; y por la otra, las empresas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera y/o de Economía Solidaria, según lo dispuesto en el artículo 4º del Decreto 660 de 2011.

(ii) Al modificar el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, con la expedición del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, el Congreso de la República decidió incorporar en la nueva ley una regulación integral sobre las hipótesis que dan lugar a la aplicación de la exención del GMF, relacionadas con la ejecución de operaciones de factoring.

Este cambio produjo, en primer lugar, una derogatoria expresa del artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, cuyo efecto es subvertir las consecuencias del fallo adoptado por la Corte en la Sentencia C-1021 de 2012 y, por ende, volver a restringir el alcance del citado beneficio tributario tan sólo a las sociedades sometidas a la vigilancia administrativa de alguna Superintendencia. A partir de la decisión proferida en el citado fallo, es claro que, con la modificación realizada por el legislador, se reproduce nuevamente la referencia a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, la cual había sido declarada inexequible por razones de fondo.

En segundo lugar, también se produjo una derogatoria tácita del artículo 4º del Decreto 660 de 2011[62], solamente en lo que se refiere a las operaciones de factoring, básicamente porque se está en presencia de una regulación integral sobre la misma materia y porque algunos de sus mandatos son contradictorios con lo previsto en la disposición acusada.

Precisamente, el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 procedió a adicionar como beneficiarios de la citada exención a (i) las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria y (ii) a las carteras colectivas y patrimonios autónomos sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Financiera. En relación con los primeros, se mantiene el mismo rigor normativo previsto en el citado artículo 4º del Decreto 660 de 2011; mientras que, frente a los segundos, se produce una reducción en los sujetos titulares de dicho beneficio tributario. En efecto, en donde antes existía una habilitación general concerniente a todas las entidades vigiladas por la mencionada Superintendencia Financiera, se pasó ahora a una limitación expresa que tan sólo cobija a las carteras colectivas y a los patrimonios autónomos[63].

6.6.1.5. En conclusión, es claro que con la expedición del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, se produjo una modificación en los beneficiarios de la exención del GMF, en el sentido de derogar el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 (y con ello la decisión adoptada por la Corte en la Sentencia C-1021 de 2012) y el artículo 4º del Decreto 660 de 2011, dejando como únicos titulares de dicho beneficio tributario (i) a las carteras colectivas y patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, (ii) a las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto principal sea este tipo de operaciones y (iii) a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

6.6.2. Del examen del caso concreto

6.6.2.1. Como consecuencia de lo expuesto en el acápite anterior, en este caso, al igual que ocurrió en la Sentencia C-1021 de 2012, la Corte encuentra que se está en presencia de un principio de inequidad en las expresiones demandadas, por una parte, porque se excluye de la exención del GMF a las empresas, sociedades, entidades o personas que no se encuentran sometidas a la vigilancia de ninguna de las superintendencias señaladas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, y por la otra, porque sin razón alguna se exceptúa de

este beneficio tributario a otro tipo de instituciones financieras, distintas de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos, que también realizan operaciones de factoring y están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera.

6.6.2.2. El citado principio de inequidad se constata, en primer lugar, cuando se verifica que a dos sujetos que desarrollan una misma actividad económica principal (operaciones de factoring), se les brinda un tratamiento fiscal diferente, con fundamento en el hecho de estar o no sometidos a la vigilancia administrativa del Estado. En el caso concreto, lo anterior se verifica en las siguientes hipótesis:

(i) El marco normativo actualmente vigente en Colombia, como bien lo señalan el demandante, los intervinientes y la Vista Fiscal, todavía permite que cualquier persona natural o jurídica preste los servicios de compra de cartera, con la única condición de inscribirse en la Cámara de Comercio correspondiente (Ley 1231 de 2008, art. 8). En relación con estos sujetos, las expresiones demandadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de ser parte del mismo mercado económico, por el hecho de no estar sometidos a la vigilancia administrativa de las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/o de Economía Solidaria.

(ii) En lo que se refiere a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, el Decreto 2669 de 2012, en el artículo 7°, establece que sólo estarán sometidas a dicha vigilancia: "Los factores constituidos como sociedades comerciales que tengan por objeto social exclusivo la actividad de factoring y que además, demuestren haber realizado operaciones de factoring en el año inmediatamente anterior, por valor igual o superior a treinta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes (30.000 s.m.l.m.v) al corte del ejercicio". Como se infiere del texto transcrito, respecto de las sociedades comerciales cuyo objeto social principal es la realización de operaciones de factoring, es posible que algunas de ellas no queden sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, por cuanto el ejercicio de dicha función depende del volumen operaciones realizadas en el año inmediatamente anterior. Frente a esas empresas o sociedades comerciales, los preceptos demandados excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de explotar una misma actividad económica.

(iii) En el caso de las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, como lo afirman el actor, los intervinientes y la Vista Fiscal, el sistema de supervisión previsto en la normatividad vigente opera por niveles[64], a partir de la determinación del Presidente de la República sobre las entidades que deben quedar sujetas a dicha supervisión (Ley 454 de 1998, art. 34)[65]. Por ello, aun cuando en principio las entidades habilitadas por su régimen especial para celebrar contratos de factoring, son las cooperativas de ahorro y crédito y las secciones de ahorro y crédito de las cooperativas multiactivas o integrales (Ley 454 de 1998, art 49.6), las cuales están sometidas a supervisión permanente del Estado (Decreto 2159 de 1999, art. 2)[66]; nada obsta para que en virtud de la habilitación general dada a cualquier persona jurídica por el artículo 8° de la Ley 1231 de 2008, se realicen operaciones de compra o descuento de cartera por otras entidades que hacen parte del mismo sector, pero que no están sujetas a la vigilancia de la citada Superintendencia. Precisamente, el artículo 6º del Decreto 2159 de 1999 dispone que:

"Tercer nivel de supervisión. El tercer nivel de supervisión, se aplicará a las entidades de la economía solidaria que no se encuentren dentro de los parámetros de los dos primeros niveles de supervisión y cumplan a criterio de la Superintendencia de Economía Solidaria, con las características señaladas en el artículo 6 de la Ley 454 de 1998"[67].

Así las cosas, una empresa del sector solidario puede realizar actividades de factoring y no estar sujeta a la vigilancia de la Superintendencia de Economía Solidaria, básicamente por dos razones: la primera, porque quien determina las entidades de este sector que se encuentran sometidas a supervisión es el Presidente de la República, como expresamente lo señala el artículo 34 de la Ley 454 de 1998 y, la segunda, porque el marco normativo actualmente vigente, en el tercer y último nivel de supervisión, requiere la decisión previa de la Superintendencia de Economía Solidaria respecto a que una entidad cumple con las características señaladas en el artículo 6° de la Ley 454 de 1998, para ser sometida a vigilancia administrativa[68]. En relación con estos sujetos, las expresiones demandadas también excluyen su condición de beneficiarios de la exención del GMF, a pesar de ser parte –como ya se dijo– del mismo mercado económico.

(iv) Finalmente, lo mismo puede decirse de las carteras colectivas y los patrimonios autónomos vigilados por la Superintendencia Financiera. En relación con las primeras, el

Decreto 2555 de 2010 las define como “todo mecanismo o vehículo de captación o administración de sumas de dinero u otros activos, integrado con el aporte de un número plural de personas determinables”[69]. Las carteras colectivas sólo podrán ser administradas por sociedades comisionistas de bolsa de valores, sociedades fiduciarias y sociedades administradoras de inversión[70]. Este tipo de entidades se encuentran sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, en los términos previstos en el Decreto 4327 de 2005[71]. Ahora bien, ello no obsta para que el legislador decida establecer que determinadas carteras colectivas quedan por fuera del marco de vigilancia de la citada Superintendencia, caso en el cual estas últimas también quedan excluidas de la exención del GMF, a pesar de que están habilitadas para realizar operaciones de factoring[72].

En cuanto a los patrimonios autónomos, no existe una definición sobre ellos en el ordenamiento jurídico, su origen generalmente ha estado vinculado a la celebración de contratos de fiducia mercantil, a los cuales se refiere el artículo 1233 del Código de Comercio[73]. Sin embargo, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia, es el legislador el autorizado para crear este tipo fenómenos jurídicos[74], por lo que nada obsta para que existan patrimonios autónomos a través de los cuales se realicen operaciones de factoring, que, por el simple hecho de no estar sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, queden excluidos del beneficio de la exención del GMF.

6.6.2.3. Ahora bien, como lo advirtió la Procuraduría General de la Nación, el citado principio de inequidad también se constata, cuando el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, exceptúa del citado beneficio tributario a otro tipo de instituciones financieras, distintas de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos, que igualmente realizan operaciones de factoring y están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera. Ello ocurre, entre otras, con las compañías de financiamiento comercial (literal h del artículo 24 del Decreto 663 de 1993) y las corporaciones financieras (literal h del inciso segundo del artículo 12 del citado decreto). En este caso, según se observa, a dos sujetos que desarrollan una misma actividad económica (operaciones de factoring), se les brinda un tratamiento fiscal diferente, a pesar de que ambos hacen parte del mismo sector económico competitivo.

6.6.2.4. Como se expuso en la Sentencia C-1021 de 2012, la existencia de un principio de

inequidad en la consagración de una exención tributaria exige acudir a un test intermedio de igualdad, con el propósito de determinar si presenta o no la violación del citado derecho, cuya materialización concreta en el campo impositivo se expresa a través del principio de equidad tributaria[75].

El citado test obliga examinar, como previamente se expuso, (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 es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

Desde esta perspectiva, como primer paso del test en mención, la Corte debe responder las siguientes preguntas: en primer lugar, cuál fue el objetivo buscado por el legislador al limitar el citado beneficio tributario únicamente a las operaciones de factoring realizadas por entidades sometidas a la vigilancia de las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/o de Economía Solidaria, excluyendo las que son llevadas a cabo por otras entidades, personas, sociedades, etc., que no están sometidas al ejercicio de dicha función administrativa por parte de las referidas autoridades de control. Y, en segundo lugar, cuál fue el propósito del Congreso de la República al excluir de la exención del GMF a la mayoría de las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, cuando procedió a limitar su cobertura tan sólo a las carteras colectivas y patrimonios autónomos.

Para dar respuesta a los interrogantes planteados, esta Corporación procedió a revisar los antecedentes legislativos que dieron lugar a la expedición de la Ley 1607 de 2012. En ellos, como se puso de presente en el acápite 6.6.1.3 de esta providencia, no se observa explicación alguna en torno al fin perseguido con las diferencias de trato consagradas en las disposiciones acusadas. En efecto, en la exposición de motivos tan sólo se hizo referencia a la ampliación de la exención del GMF a las operaciones de factoring realizadas por carteras colectivas y patrimonios autónomos, por ser medios a través de los cuales se canalizan los recursos que se utilizan en dichas operaciones[76]; mientras que, en la ponencia para primer debate, se acudió al texto en esos momentos vigente, esto es, al artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, para incorporar la propuesta del Gobierno Nacional y mantener una regulación integral sobre la materia[77]. En el resto del trámite legislativo, lo que se hizo fue incluir la referencia a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía

Solidaria, sin exponer ningún tipo de razón o motivo que justifique los tratamientos tributarios diferenciados expuestos en esta providencia.

La falta de señalamiento de un fin para justificar las diferencias de trato, aunado al hecho de que ninguna autoridad se pronunció sobre la materia, a pesar a que fueron informados del inicio de este juicio de inconstitucionalidad, conducen a entender que los preceptos cuestionados no proyectan, ni reflejan ningún fin constitucional legitimo, que permita superar la primera etapa del juicio de igualdad. Esta circunstancia adquiere un valor especial en el presente proceso de inconstitucionalidad, si se tiene en cuenta que ya existía un precedente establecido en la Sentencia C-1021 de 2012, conforme al cual se dispuso como regla que "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", sin importar el hecho de estar o no sometidas a vigilancia administrativa, con el fin de no producir distorsiones en el principio de equidad tributaria y en la libre competencia económica.

En este orden de ideas, es claro que al estar en presencia de tratamientos tributarios diferenciados injustificados, que, como se dijo, no persiguen ningún fin constitucional legítimo e importante, no queda alternativa distinta –tal y como ocurrió en la Sentencia C-1021 de 2012– que declarar inexequibles las expresiones acusadas, por vulnerar el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 del Texto Superior.

6.6.2.5. Además de la citada infracción al Texto Superior, las expresiones acusadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, también son inconstitucionales, por las siguientes razones:

(i) En primer lugar, porque en el caso de las sociedades, entidades, carteras o patrimonios autónomos vigilados por las Superintendencias de Sociedades, Financiera y de Economía Solidaria, respecto de otras entidades, personas, sociedades, etc., que no están sometidas al ejercicio de dicha función administrativa por parte de las referidas autoridades de control, se observa por la Corte que la exención del GMF frente a la realización de operaciones de factoring, se convierte en un estímulo para las empresas que tienen mayor músculo financiero en comparación con otras de menor capacidad económica, incluso uno de los criterios que determinan la procedencia de la vigilancia es el volumen de operaciones

realizadas (Decreto 2669 de 2012, art. 7). Con ello se rompe la neutralidad y, por ende, el principio de equidad tributaria (CP. art. 363), pues se otorga por legislador una ventaja específica a un conjunto de empresas vigiladas en detrimento de aquellas otras entidades, personas, sociedades, etc., que a pesar de que cumplen la misma actividad económica principal se encuentran en una posición más débil en el mercado.

(ii) En segundo lugar, porque frente a todas las distinciones de trato que se originan con ocasión de las expresiones demandadas, el reconocimiento de la exención del GMF para las operaciones de factoring, además de afectar la igualdad y la equidad tributaria, termina generando una externalidad legal que afecta la libre competencia económica (CP art. 333). No cabe duda que la creación de un incentivo a un grupo específico de empresas (por lo general, las de mayor solidez financiera), produce como efecto directo un desestimulo en el mercado hacia quienes no se hallan en dicha situación, ya que en ese caso el valor del gravamen seguramente se debe incluir en el precio del producto. En este sentido, no sobra recordar que la Constitución permite intervenir en la libertad económica, con miras a realizar el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural (CP art. 333), más no para generar asimetrías fiscales que distorsionen el funcionamiento de los mercados[78].

(iii) En tercer lugar, porque como se expuso en la Sentencia C-1021 de 2012, a partir de lo señalado por la Corte en las Sentencias C-349 de 1995 y C-183 de 1998, las diferenciaciones de trato fincadas únicamente en el criterio de la vigilancia administrativa no son constitucionalmente válidas para establecer exenciones tributarias, cuando la actividad económica que se desarrolla es esencialmente la misma.

(iv) Finalmente, es preciso examinar si las expresiones demandadas, en concreto la referencia a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, se traduce en un desconocimiento de la prohibición consagrada en el inciso 2° del artículo 243 del Texto Superior, conforme al cual no se puede reproducir materialmente contenidos normativos declarados inexequibles por razones de fondo. Como se expuso en el acápite 6.4 de esta providencia, se incurre en un desconocimiento de la citada prohibición, cuando se acreditan los siguientes requisitos:

"1. Que una norma haya sido declarada inexequible;

2. Que se trate de un mismo sentido normativo, esto es, que el contenido material del texto

examinado sea similar a aquel que fue declarado inexequible por razones de fondo, teniendo en cuenta el contexto dentro del cual se inscribe la norma examinada, ya que su significado y sus alcances jurídicos pueden variar si el contexto es diferente;

3. Que el texto legal, supuestamente reproducido, haya sido declarado inconstitu-cional por "razones de fondo", lo cual hace necesario analizar la ratio decidendi del fallo anterior;

4. Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de referencia en la sentencia anterior de la Corte."

En este orden de ideas, en primer lugar, se verificará si existe una sentencia previa de inconstitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda. Para tal efecto, se presentará un cuadro comparativo entre el precepto legal que fue objeto de examen en la Sentencia C-1021 de 2012 y el que se somete a control de constitucionalidad en esta oportunidad.

De la disposición objeto de control en la Sentencia C-1021 de 2012	De la disposición que se somete a control en esta oportunidad
LEY 1450 DE 2011[79]	
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".

LEY 1607 DE 2012[80]

Artículo132. Modifíquense los numerales 14, 17 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario y adiciónense al mismo artículo los numerales 23, 24, 25, 26 y 27 y un parágrafo, los cuales quedarán así:

(…) 21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring –compra o descuento de cartera– realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones o por entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

Para efectos de esta exención, las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria deberán marcar como exenta del gravamen a los movimientos financieros 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. En caso de tratarse de carteras colectivas o fideicomisos de inversión, el administrador vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia deberá marcar una cuenta por cada cartera o fideicomiso que administre destinado a

este tipo de operaciones.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario 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 les incluya la restricción: "para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario". En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera a la cartera colectiva o patrimonio autónomo, cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el cliente de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria. El representante legal de la entidad administradora vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria, deberá manifestar bajo la gravedad del 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."

Una comparación entre ambos textos permite concluir que es claro que existe una innegable coincidencia normativa entre la disposición incorporada en la Ley 1607 de 2012 y la que fue objeto de examen en la citada Sentencia C-1021 de dicho año, en tanto ambas se refieren al reconocimiento de la exención del GMF por la realización de operaciones de factoring. Sin embargo, el contenido de la nueva disposición es mucho más amplio, pues no sólo se refiere a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, sino que también incluye (i) a las carteras colectivas y patrimonios autónomos vigilados por la Superintendencia Financiera y (ii) a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria.

No obstante, como lo ha sostenido esta Corporación[81], la identidad del sentido normativo no debe examinarse exclusivamente frente a la totalidad de una disposición, pues la misma también se puede apreciar a partir de las normas específicas que en ella se introducen.

En el asunto sub examine, a partir de los antecedentes legislativos que condujeron a la

aprobación de la Ley 1607 de 2012, se observa con claridad que el legislador decidió utilizar lo previsto en el antiguo artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 como parámetro para introducir las reformas propuestas[82], lo condujo a que se mantuviera la referencia a las empresas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, a pesar de que la misma ya había sido declarada inexequible por este Tribunal en la Sentencia C-1021 de 2012.

Como se infiere de un análisis de las fechas en las que se aprobó la citada iniciativa, lo anterior ocurrió por una omisión inconsciente del legislador frente a lo dispuesto por esta Corporación en el fallo de la referencia. Para tal efecto, es preciso recordar que la sentencia en mención se expidió el 28 de noviembre de 2012 y su publicación por edicto se realizó el 11 de diciembre del año en cita. Por su parte, la iniciativa inició su trámite el 4 de octubre de 2012[83], la ponencia para primer debate se publicó el 22 de noviembre de dicho año[84], la aprobación del texto propuesto en comisiones conjuntas tuvo lugar los días 26 y 28 del mismo mes y año[85], los informes de ponencia para segundo debate se presentaron los días 10 y 11 de diciembre[86], la discusión y aprobación final de este iniciativa ocurrió los días 14, 17, 18 y 19 de dicho año[87] y, finalmente, la conciliación se votó los días 20 y 21 de diciembre de 2012[88].

Obsérvese como la Sentencia C-1021 de 2012 se profirió el mismo día en el que se aprobó en comisiones conjuntas, en primer debate, el texto que finalmente fue acogido por el Congreso de la República, que no sufrió modificación en el resto del trámite legislativo y que se incorporó en la Ley 1607 de 2012. La celeridad del proceso legislativo y su simultaneidad con las labores de publicidad del fallo, condujeron a que el legislador no se percatara de la decisión adoptada por la Corte y, por ende, no tuviese en cuenta la regla expuesta en la citada sentencia, según la cual, como ya se ha dicho, "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", sin importar el hecho de estar o no sometidas a vigilancia administrativa.

Con fundamento en lo anterior, y a pesar de la omisión inconsciente del legislador, la Corte considera que las expresiones demandadas: "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Sociedades", incurrieron en una violación del inciso 2° del artículo 243 del Texto Superior, por las siguientes razones: (i)

porque a pesar de los cambios introducidos en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, uno de sus contenidos normativos, esto es, aquél que precisamente hace referencia a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, como supuesto para que las operaciones de factoring puedan ser beneficiarias de la exención del GMF, ya había sido declarado inexequible por este Tribunal en la Sentencia C-1021 de 2012; (ii) porque como se explicó a lo largo de esta providencia, su sentido normativo es exactamente el mismo al que fue objeto de examen en el fallo en mención; (iii) porque el examen que realizó esta Corporación condujo a una declaratoria de inexequibilidad por razones de fondo, básicamente porque se desconoció el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363); (iv) porque el rigor normativo de los preceptos constitucionales que sirvieron de soporte a la decisión adoptada por la Corte no han sido objeto de modificación; y (v) porque el contexto social, económico y jurídico en el que se desenvuelven las expresiones demandadas es exactamente el mismo.

6.6.2.6. Dada las razones expuestas en esta providencia, en la parte resolutiva de esta decisión, esta Corporación declarará la inexequibilidad de las expresiones demandadas, por lo que se mantendrá la regla conforme a la cual: "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".

6.6.3. De la unidad normativa y de los efectos del fallo

6.6.3.1. Sobre la declaratoria de la unidad normativa, es preciso recordar que esta Corporación ha señalado que se trata de un instituto excepcional, el cual sólo aplica (i) cuando la disposición demandada no tiene un contenido jurídico autónomo, de tal forma que es necesario completar la proposición jurídica, ya sea con el propósito de evitar proferir un fallo inhibitorio o con el fin de impedir que la decisión que se adopte por la Corte deje a la disposición cuestionada sin un sentido normativo preciso. De igual manera, procede la unidad normativa (ii) en aquellas circunstancias en las cuales el precepto acusado se encuentra reproducido en otras normas que no fueron objeto de demanda; o (iii) cuando la disposición cuestionada está inserta en un sistema normativo que, a simple vista, genera serias dudas de constitucionalidad[89].

En el asunto sub judice, este Tribunal encuentra que las distinciones de trato que se producen con ocasión de las expresiones demandadas previstas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, cuya declaratoria de inexequibilidad se dispone en el presente fallo, dejaría sin un sentido normativo preciso al resto del artículo en mención, sobre todo a partir de la necesidad de mantener la regla de aplicación general de la exención del GMF.

Por esta razón, y sólo en lo que se refiere a la protección del derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363), esta Corporación considera necesario decretar la unidad normativa frente a la totalidad del precepto cuestionado, esto es, el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, con el fin de impedir que la decisión que se adopte por la Corte deje a la disposición demandada sin un sentido normativo preciso.

La decisión de declarar la inconstitucionalidad de las expresiones cuestionadas, conduciría a que el tenor literal del artículo 132, en lo que respecta al resto de su rigor normativo, no permitiría identificar con claridad los destinatarios del beneficio de la exención del GMF, en contravía del carácter protector de esta sentencia, en relación con el derecho a la igualdad, el principio de equidad tributaria, la libre competencia económica y la cosa juzgada constitucional.

Obsérvese como la norma quedaría haciendo referencia a sociedades, entidades, carteras colectivas y patrimonios autónomos, sin que incluya en ella la generalidad de los sujetos que por habilitación legal participan en el mercado del factoring y que tienen derecho a reclamar el citado beneficio tributario, en los términos consagrados en la Sentencia C-1021 de 2012 y reiterados en el presente fallo. Adicionalmente, el término entidades no es lo suficiente claro sobre la cobertura del mencionado beneficio, lo que también demanda su concreción desde el punto de vista de la protección de los derechos y principios comprometidos.

Por esta razón, es procedente integrar la proposición jurídica demandada con el resto del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, y en aras de proteger el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (CP arts. 13 y 363), declarar su exequibilidad en el entendido que estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, conforme al procedimiento allí previsto y a las reglas sobre giro de los recursos, todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas en la

Cámara de Comercio, sociedades, entidades del sector solidario, instituciones financieras y, en general, todo tipo de ente jurídico que se encuentre habilitado legalmente para realizar este tipo de operaciones, sin importar si están o no sometidas a vigilancia administrativa.

Ahora bien, la decisión que se adopta en el presente fallo, no implica que el legislador hacia el futuro se encuentre limitado para restringir las sociedades, entidades o personas que pueden realizar operaciones de factoring, en cuyo caso los efectos de esta decisión, en términos de igualdad y equidad tributaria, se reducirán a los operadores legalmente habilitados para dichos efectos.

6.6.3.2. Finalmente, frente a la pretensión invocada por el actor y acompañada por uno de los intervinientes, por virtud de la cual solicitan otorgarle efecto retroactivo a esta decisión, la Corte considera que, a partir de la descripción de los hechos que rodearon la aprobación de la norma cuestionada, no se observa por parte del Gobierno Nacional, ni del Congreso de la República, una intención dirigida a obtener un provecho tributario injustificado derivado de la infracción a la prohibición consagrada en el inciso 2° del artículo 243 del Texto Superior.

Como se explicó en el acápite 6.6.2.5 de esta providencia, se trató de una omisión inconsciente del legislador sobre la ratio expuesta en la Sentencia C-1021 de 2012, teniendo en cuenta el carácter apremiante del trámite de la reforma tributaria y de su simultaneidad con el desarrollo del proceso de aprobación y notificación del citado fallo.

A diferencia de otro tipo de casos en los que se ha otorgado efecto retroactivo, no observa la Corte que en el asunto bajo examen exista la intención –a sabiendas– de defraudar los intereses de los contribuyentes o que el comportamiento de las autoridades que participaron en la expedición de la norma haya sido el de infringir la Constitución de forma palmaria. Así ocurrió, por ejemplo, en la Sentencia C-149 de 1993, cuando se decidió declarar la inconstitucionalidad con efecto retroactivo de la obligación de suscribir unos bonos de seguridad ciudadana, conocidos como los “bonos de guerra”, respecto a situaciones fiscales consolidadas, en perjuicio del principio de irretroactividad de los tributos (CP arts. 338 y 363).

En dicho caso se entendió por la Corte que el desconocimiento de la Constitución era flagrante y que permitir la no devolución de las sumas pagadas quebrantaba los postulados

básicos de todo el sistema jurídico. Dicha situación no se presenta en el asunto sometido a decisión, en el que, como ya se dijo, se trató de una omisión inconsciente del legislador.

6.7. Síntesis

6.7.1. En el caso bajo examen, esta Corporación encontró que, al igual que ocurrió en la Sentencia C-1021 de 2012, se está en presencia de un principio de inequidad en las expresiones demandadas, por una parte, porque se excluye de la exención del GMF a las empresas, sociedades, entidades o personas que no se encuentran sometidas a la vigilancia de ninguna de las superintendencias señaladas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012; y por otra, porque sin razón alguna se exceptúa de este beneficio tributario a otro tipo de instituciones financieras, distintas de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos, que también realizan operaciones de factoring y están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera.

Al aplicar el test intermedio de igualdad empleado en este tipo de casos y a partir del examen de los antecedentes legislativos, la Corte concluyó que se está en presencia de tratamientos tributarios diferenciados injustificados, pues los preceptos cuestionados no proyectan, ni reflejan ningún fin constitucional legítimo, lo que los torna contrarios al derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, en especial si se tiene en cuenta que en la Sentencia C-1021 de 2012 se dispuso como regla que: "todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas, cuyo objeto social sea este tipo de operaciones, estarán exentas del gravamen a los movimientos financieros", sin importar el hecho de estar o no sometidas a vigilancia administrativa.

Por otra parte, esta Corporación también encontró que las disposiciones acusadas desconocen el principio de equidad tributaria y la libre competencia económica. En cuanto al primero, porque se consagra una ventaja específica a un conjunto de empresas en detrimento de otras que cumplen la misma actividad económica, en ocasiones en una posición más débil en el mercado; y en lo referente al segundo, porque la creación de un incentivo particular, que carece de un fin constitucional legítimo, produce como efecto directo un desestimulo hacia quienes no se hallan en dicha situación, con el efecto de generar asimetrías fiscales que distorsionan el funcionamiento de los mercados.

Por lo demás, también se justificó la inconstitucionalidad de las expresiones demandadas, por una parte, en el precedente reiterado de esta Corporación, conforme al cual las diferenciaciones de trato fincadas únicamente en el criterio de la vigilancia administrativa no son constitucionalmente válidas para establecer exenciones tributarias, cuando la actividad económica que se desarrolla es esencialmente la misma; y por la otra, en que las expresiones demandadas: "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades" y "vigilada por la Superintendencia de Sociedades", incurrieron en una violación del inciso 2° del artículo 243 del Texto Superior, referente a la prohibición de reproducción material de contenidos normativos declarados inexequibles por razones de fondo, según lo expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012.

6.7.2. Como las distinciones de trato que se producen con ocasión de las expresiones demandadas cuya declaratoria de inexequibilidad se dispone en la presente sentencia, dejaría sin un sentido normativo preciso el resto del artículo en mención, sobre todo a partir de la necesidad de mantener la regla de aplicación general de la exención del GMF, la Corte procedió a integrar la unidad normativa con el resto del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, cuyo regulación se refiere al procedimiento previsto para aplicar la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros, la forma como se debe realizar el giro de los recursos sometidos a las operaciones de factoring y los efectos que se generan como consecuencias del desconocimiento de las reglas allí previstas.

Para esta Corporación, la inconstitucionalidad de las expresiones acusadas conducía a que no se pudieran identificar con claridad los destinatarios del beneficio de la exención al GMF, en contravía del carácter protector de esta sentencia, en relación con el derecho a la igualdad, el principio de equidad tributaria, la libre competencia económica y la cosa juzgada constitucional. Por esta razón, se procedió a declarar su exequibilidad en el entendido que estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, conforme al procedimiento allí previsto y a las reglas sobre giro de los recursos, todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales y jurídicas debidamente inscritas en las Cámara de Comercio, sociedades, entidades del sector solidario, instituciones financieras y, en general, todo tipo de ente jurídico que se encuentre habilitado legalmente para realizar ese tipo de operaciones, sin importar si están o no sometidas a vigilancia administrativa.

6.7.3. Finalmente, la Corte precisó que no hay lugar a disponer un efecto retroactivo de la

decisión de inexequibilidad adoptada, toda vez que no se observó que existiera la intención de defraudar los intereses de los contribuyentes o que el comportamiento de las autoridades que participaron en la expedición de la norma haya estado encaminado a infringir la Constitución de manera palmaria.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- Declarar INEXEQUIBLES las expresiones: "cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades", "vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria", "vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia", "cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigilada por la Superintendencia de Sociedades", "vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria" y "vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", contenidas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012.

Segundo.- DECLARAR EXEQUIBLE el resto del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido que estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, conforme al procedimiento allí previsto y a las reglas sobre giro de los recursos, todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas en la Cámara de Comercio, sociedades, entidades del sector solidario, instituciones financieras y, en general, todo tipo de ente jurídico que se encuentre habilitado legalmente para realizar este tipo de operaciones, sin importar si están o no sometidas a vigilancia administrativa.

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

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Presidente

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

ALBERTO ROJAS RIOS

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Ausente en comisión

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

[1] "Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: (…)"

[2] La norma en cita dispone que: “Artículo 8.- Las personas naturales o jurídicas que presten servicios de compra de cartera al descuento deberán verificar la procedencia de los títulos que adquieran. En todo caso, el comprador o beneficiario del servicio queda exonerado de responsabilidad por la idoneidad de quienes actúen como factores. (…) Solamente podrán prestar servicios de compra de cartera al descuento las empresas legalmente organizadas e inscritas en la Cámara de Comercio correspondiente.”

[3] La Superintendencia Financiera de Colombia, en concepto número 2008062480-002 de octubre 9 de 2008, señaló que: “Para las empresas que adelanten operaciones de factoring no existen requisitos especiales de constitución adicionales a la necesidad de que se encuentren legalmente organizadas e inscritas en la Cámara de Comercio. Sin embargo, en caso que se trate de una entidad vigilada por esta Superintendencia se deben cumplir los requerimientos previstos en el capítulo primero parte tercera (normas relativas al funcionamiento de las instituciones financieras) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, especialmente en el artículo 53”. Por su parte, la Superintendencia de Sociedades, en oficio 220-030675 de junio 15 de 2007, dispuso que: “En adelante, la inspección, vigilancia y control de las sociedades de compra de cartera (factoring) no se llevará a cabo por la Superintendencia Bancaria, sino que se ajustará a las disposiciones generales sobre vigilancia y control de las sociedades mercantiles y de emisión u oferta de valores. Estas sociedades continuarán sujetas a la prohibición de captar ahorro del público en forma masiva y habitual. // Lo anterior quiere decir, que quedarán sujetas a la vigilancia de esta Superintendencia sólo en la medida en que tales sociedades incurran en alguna de las causales previstas para tal efecto en el Decreto 3100 del 30 de diciembre de 1997, y por la de valores, si se dan las circunstancias previstas sobre el particular. // Consecuente con lo anterior la sociedad con objeto social de factoring o compra de cartera, como sociedad comercial que es, deberá ceñirse para su constitución y desarrollo al régimen de las sociedades comerciales previsto en el artículo 110 y siguientes del Código de Comercio, y posteriormente elevarse a escritura pública”.

[4] La norma original disponía que: “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 beneficiario 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 les 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 del 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".

[5] Sobre este punto, el actor cita el inciso 3° del artículo 4° del Decreto 660 de 2011, el cual dispone que: "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." (Subrayado por fuera del texto original).

[6] Sobre este punto, se transcribe el siguiente aparte del fallo en mención: "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".

[7] Al respecto se cita la exposición de motivos del proyecto que dio origen a la ley

cuestionada.

[8] La disposición actualmente acusada dispone que: “21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring –compra o descuento de cartera– realizadas por carteras colectivas, patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones o por entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria. // Para efectos de esta exención, las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria deberán marcar como exenta del gravamen a los movimientos financieros 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. En caso de tratarse de carteras colectivas o fideicomisos de inversión, el administrador vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia deberá marcar una cuenta por cada cartera o fideicomiso que administre destinado a este tipo de operaciones. // El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario 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 les incluya la restricción: “para consignar en la cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario”. En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera a la cartera colectiva o patrimonio autónomo, cuyo administrador es una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el cliente de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria. El representante legal de la entidad administradora vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades o de la entidad vigilada por la Superintendencia de Economía Solidaria, deberá manifestar bajo la gravedad del 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.”

[9] Sobre este punto, en el texto de la demanda se afirma que: “(…) la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, reconoce que los patrimonios autónomos pueden tener orígenes diferentes a la fiducia mercantil, tal como se extrae de la sentencia del 3 de

agosto de 2005, con ponencia del Magistrado Dr. Silvio Fernando Trejos Bueno, dentro del expediente 1909, del cual cito el siguiente aparte: 'Ahora bien, que sea autónomo el patrimonio que se integra a propósito de la constitución de una fiducia mercantil –como igual puede ocurrir con otras especies del mismo–, y que no tenga personalidad jurídica, no significa a su vez que no está al frente de él ninguna persona que intervenga y afronte justamente las relaciones jurídicas que demanda el cumplimiento de la finalidad prevista por el constituyente'. (…)".

[10] El artículo 4° del Decreto 2159 de 1999 dispone que: "Artículo 4. Segundo nivel de supervisión: El segundo nivel de supervisión, se aplicará a aquellas entidades de la economía solidaria que no adelanten actividad de ahorro y crédito con sus asociados y posean más de mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000.oo) de activos. (…)"

[11] Subrayado por fuera del texto original. El artículo 6° de la Ley 454 de 1998 establece que: "Artículo 6. Características de las organizaciones de economía solidaria. Son sujetos de la presente ley las personas jurídicas organizadas para realizar actividades sin ánimo de lucro, en las cuales los trabajadores o los usuarios según el caso, son simultáneamente sus aportantes y gestores, creadas con el objeto de producir, distribuir y consumir conjunta y eficientemente, bienes y servicios para satisfacer las necesidades de sus miembros y al desarrollo de obras de servicio a la comunidad en general, observando en su funcionamiento las siguientes características:

1. Estar organizada como empresa que contemple en su objeto social, el ejercicio de una actividad socioeconómica, tendiente a satisfacer necesidades de sus asociados y el desarrollo de obras de servicio comunitario.

2. Tener establecido un vínculo asociativo, fundado en los principios y fines contemplados en la presente ley.

3. Tener incluido en sus estatutos o reglas básicas de funcionamiento la ausencia de ánimo de lucro, movida por la solidaridad, el servicio social o comunitario.

4. Garantizar la igualdad de derechos y obligaciones de sus miembros sin consideración a sus aportes.

5. Establecer en sus estatutos un monto mínimo de aportes sociales no reducibles, debidamente pagados, durante su existencia.

6. Integrarse social y económicamente, sin perjuicio de sus vínculos con otras entidades sin ánimo de lucro que tengan por fin promover el desarrollo integral del ser humano.

Parágrafo1o. En todo caso, las organizaciones de la economía solidaria deberán cumplir con los siguientes principios económicos:

1. Establecer la irrepartibilidad de las reservas sociales y, en caso de liquidación, la del remanente patrimonial.

2. Destinar sus excedentes a la prestación de servicios de carácter social, al crecimiento de sus reservas y fondos, y a reintegrar a sus asociados parte de los mismos en proporción al uso de los servicios o a la participación en el trabajo de la empresa, sin perjuicio de amortizar los aportes y conservarlos en su valor real.

Parágrafo 2o. Tienen el carácter de organizaciones solidarias entre otras: cooperativas, los organismos de segundo y tercer grado que agrupen cooperativas u otras formas asociativas y solidarias de propiedad, las instituciones auxiliares de la economía solidaria, las empresas comunitarias, las empresas solidarias de salud, las precooperativas, los fondos de empleados, las asociaciones mutualistas, las empresas de servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas, las empresas asociativas de trabajo y todas aquellas formas asociativas solidarias que cumplan con las características mencionadas en el presente capítulo."

[12] Sentencia C-748 de 2009.

[13] Expresamente se dijo que: "(…) En conclusión, puede decirse que la intención del legislador con la norma analizada es favorecer los grandes capitales dedicados al factoring (…), porque la exención tributaria analizada beneficia a quienes no debe beneficiar desde la perspectiva contributiva y de la libre competencia económica contempladas constitucionalmente, mientras que los no beneficiados continúan cumpliendo con su deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado como consecuencia de las iguales actividades de factoring que realizan y en las mismas condiciones que las desarrolladas por

sus competidores exonerados tributariamente, por lo que, en el presente caso, se impone el principio de generalidad del tributo sin excepción alguna, [o lo que es lo mismo], (…) que todas las personas dedicadas al factoring deben pagar el gravamen al impuesto financiero".

[14] La norma en cita dispone que: "(…) La Corte Constitucional podrá fundar una declaración de inconstitucionalidad en la violación de cualquiera norma constitucional, así ésta no hubiere sido invocada en el curso del proceso".

[15] Sentencia C-1052 de 2001.

[16] Sentencias C-717 de 2003, C-572 de 2004, C-888 de 2004, C-353 de 2006 y C-292 de 2007.

[17] La norma en cita señala que: "Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional".

[18] Textualmente, la citada disposición establece que: "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

[19] Ver entre otras las sentencias C-427 de 1996. MP: Alejandro Martínez Caballero, donde la Corte señaló que el fenómeno de la cosa juzgada material se da cuando se trata, no de una norma cuyo texto normativo es exactamente igual, es decir, formalmente igual, sino cuando los contenidos normativos son iguales; C-551 de 2001, MP: Álvaro Tafur Galvis, donde la Corte declaró que había ausencia de cosa juzgada formal o material respecto de los artículos 16 numeral 1° y artículo 17 inciso 2° de la Ley 599 de 2000, pues no se trataba de contenidos normativos idénticos; C-1064/01, MP: Manuel José Cepeda Espinosa, donde la Corte examinó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en relación con omisiones legislativas.

[20] Corte Constitucional, C-774 de 2001, MP: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corte analizó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

[21] En la sentencia C-447 de 1997, MP. Alejandro Martínez Caballero, donde la Corte

sostuvo que “la cosa juzgada material no debe ser entendida como una petrificación de la jurisprudencia sino como un mecanismo que busca asegurar el respeto al precedente. Todo tribunal, y en especial la Corte Constitucional, tiene la obligación de ser consistente con sus decisiones previas. Ello deriva no sólo de elementales consideraciones de seguridad jurídica -pues las decisiones de los jueces deben ser razonablemente previsibles- sino también del respeto al principio de igualdad, puesto que no es justo que casos iguales sean resueltos de manera distinta por un mismo juez. (…) Por ello la Corte debe ser muy consistente y cuidadosa en el respeto de los criterios jurisprudenciales que han servido de base (ratio decidendi) de sus precedentes decisiones. Esto no significa obviamente que, en materia de jurisprudencia constitucional, el respeto al precedente y a la cosa juzgada constitucional deban ser sacralizados y deban prevalecer ante cualquier otra consideración jurídica, puesto que ello no sólo puede petrificar el ordenamiento jurídico sino que, además, podría provocar inaceptables injusticias.”

[22] Sentencia C-096 de 2003.

[23] Auto 027A de 1998 reiterado en las Sentencias C-1299 y 1300 de 2005.

[24] Sentencia C-311 de 2002.

[26] Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003 y C-748 de 2009.

[27] Sentencia C-748 de 2009.

[28] Sentencias C-1107 de 2001 y C-748 de 2009.

[29] Sentencia C-1125 de 2008.

[30] Sentencia C-841 de 2003.

[31] Sentencia C-093 de 2001.

[32] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-106 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[33] “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". Sentencia C-673 de 2001.

[34] Sentencias C-748 de 2009 y C-1021 de 2012.

[35] Así se reconoce, por ejemplo, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 24).

[36] Sentencia C-748 de 2009.

[37] RODRIGUEZ AZUERO, SERGIO, Contratos atípicos, Legis, 5ª Edición, Bogotá, 2005, p. 658.

[38] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, CP: William Giraldo Giraldo, 11 de junio de 2009, radicación 16209.

[39] Superintendencia de Sociedades, oficio No. 220-036638 del 18 de abril de 2013.

[40] Al respecto se ha dicho que: "La operación básicamente consiste en que el empresario transfiere al factor la totalidad de los créditos que tiene en contra de terceros en razón de su actividad mercantil, como también los que vayan naciendo, y éste se encargará de la gestión de cobranza y contabilización de los créditos, pudiendo asumir el riesgo de insolvencia de los deudores cedidos, como también anticipar al empresario el importe de los créditos transferidos". MARRE VELASCO, Agustín, el contrato de factoring, Editorial jurídica de Chile, Santiago, 1995, p.26.

[41] En este sentido, en el Documento CONPES 3484 sobre la política nacional para la transformación productiva y la promoción de las micro, pequeñas y medianas empresas, se dice que se recomienda "estudiar los cambios regulatorios necesarios para fomentar el uso del factoraje con el objeto de facilitar a las microempresas y las pymes la obtención de liquidez inmediata y mejorar su flujo de caja", p. 28.

[42] Sobre este punto, el artículo 5.1 del Decreto 2669 de 2012 señala que: "(...) Una cláusula del contrato de factoring para la cesión de créditos existentes o futuros será válida aunque el contrato no los especifique individualmente, si en el momento de la celebración del contrato o en el momento en que nacen tales créditos, ellos son

determinables".

[43] Superintendencia Financiera de Colombia, "Factoring, sociedades, requisitos de constitución". Concepto 2008062480-002 del 9 de octubre de 2008.

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

[45] 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.

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

[47] 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.

[48] La norma en cita dispone que: "Artículo 8. Las personas naturales o jurídicas que presten servicios de compra de cartera al descuento deberán verificar la procedencia de los títulos que adquieran. (…) Solamente podrán prestar servicios de compra de cartera al descuento las empresas legalmente organizadas e inscritas en la Cámara de Comercio correspondiente. Parágrafo 1.- Para todos los efectos legales, se denomina factor a la persona natural o jurídica que preste los servicios de compra de cartera al descuento, al cual no le son aplicables las disposiciones vigentes sobre preposición, contenidas en el presente código". (Subrayado por fuera del texto original).

[49] Artículo 873 del Estatuto Tributario.

[50] Artículo 871 del Estatuto Tributario.

[51] Artículo 874 del Estatuto Tributario.

[52] Artículo 872 del Estatuto Tributario.

[53] Al respecto, se transcribió el siguiente aparte: “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 de acuerdo con lo expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012).

[54] En relación con este fallo se transcribió el siguiente aparte: “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 de acuerdo con lo expuesto en la Sentencia C-1021 de 2012).

[55] En concreto, las Gacetas del Congreso Nos. 666, 829, 891, 913, 914, 947, 949, 948 y 950 de 2012.

[56] Gaceta del Congreso No. 666 de 2012, p. 62. (Subrayado por fuera del texto original).

[57] Gaceta del Congreso No. 829 de 2012, p. 20. (Subrayado por fuera del texto original).

[58] Ibídem, p. 67.

[59] Gaceta del Congreso No. 891 de 2012, p. 49.

[60] Sentencia C-500 de 2001.

[61] Sentencias C-419 de 2002 y C-992 de 2004.

[63] En este mismo sentido, el concepto de la Vista Fiscal se afirma que: "En el caso concreto, se tiene que el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en su forma modificada por el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, otorga una exención al gravamen a los movimientos financieros a la disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring por parte de: 1) Carteras colectivas o patrimonios autónomos cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia. Como las carteras colectivas hacen alusión a fondos que reúnen recursos o dineros de diversas personas, las cuales son administradas por sociedades comisionistas de bolsa, sociedades fiduciarias o sociedades administradoras de inversión; y los patrimonios autónomos se refieren a los conjuntos de bienes que son transferidos por el constituyente de la fiducia al fiduciario, para que éste cumpla una finalidad determinada por aquél, por la vía de la administración o enajenación de tales derechos reales, siendo autorizados para dicha actividad mercantil las sociedades fiduciarias (Decreto 662 de 1993, artículo 29), se tiene que quedan por fuera de la exención aludida otros entes financieras que efectúan actividades de factoring, tales como los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras y las compañías de financiamiento comercial. // Lo anterior debe entenderse así, independientemente de lo establecido en el artículo 4º del Decreto 660 de 2011, el cual, en su momento y haciendo una interpretación reglamentaria del numeral 11 del artículo 879

del Estatuto Tributario (numeral que, dicho sea de paso, no contempla nada en forma concreta sobre exenciones del gravamen a los movimientos financieros a las actividades de factoring), estableció que dicha exención "[d]e 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". Esto, porque el numeral 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en la forma modificada mediante el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, es la regulación vigente sobre la materia, en los términos limitativos ya analizados, por ser norma legal posterior que derogó todo lo anterior sobre la materia". (Subrayado y sombreado por fuera del texto original).

[64] Decreto 2159 de 1999.

[65] La norma en cita dispone que: "Artículo 34. entidades sujetas a su acción. <Artículo modificado por el artículo 98 de la Ley 795 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> El Presidente de la República ejercerá por conducto de la Superintendencia de la Economía Solidaria la inspección, vigilancia y control de las cooperativas y de las organizaciones de la Economía Solidaria que determine mediante acto general, que no se encuentren sometidas a la supervisión especializada del Estado. En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito multiactivas o integrales con sección de ahorro y crédito, las funciones serán asumidas por esta Superintendencia, mediante el establecimiento de una delegatura especializada en supervisión financiera, la cual recibirá asistencia tecnológica, asesoría técnica y formación del recurso humano de la Superintendencia Bancaria. (…)".

[66] En concordancia con lo previsto en el artículo 2º del Decreto 2150 de 1999, conforme al cual: "Artículo Segundo. Primer nivel de supervisión. El primer nivel se considera como el más alto y exigente de supervisión, En este caso la supervisión, vigilancia y control, aplicará para todas las cooperativas que ejercen la actividad financieras, en los términos del artículo 39 de la Ley 454 de 1998". Por su parte, esta última disposición señala que: "La actividad financiera del cooperativismo se ejercerá siempre en forma especializada por las instituciones financieras de naturaleza cooperativa, las cooperativas financieras, y las cooperativas de ahorro y crédito, con sujeción a las normas que regulan dicha actividad para cada uno de estos tipos de entidades, previa autorización del organismo encargado de su control. // Las cooperativas multiactivas o integrales podrán adelantar la actividad

financiera, exclusivamente con sus asociados mediante secciones especializadas, bajo circunstancias especiales y cuando las condiciones sociales y económicas lo justifiquen, previa autorización del organismo encargado de su control. (…)".

[67] La norma en cita dispone que: "Son sujetos de la presente ley las personas jurídicas organizadas para realizar actividades sin ánimo de lucro, en las cuales los trabajadores o los usuarios según el caso, son simultáneamente sus aportantes y gestores, creadas con el objeto de producir, distribuir y consumir conjunta y eficientemente, bienes y servicios para satisfacer las necesidades de sus miembros y al desarrollo de obras de servicio a la comunidad en general, observando en su funcionamiento las siguientes características: 1. Estar organizada como empresa que contemple en su objeto social, el ejercicio de una actividad socioeconómica, tendiente a satisfacer necesidades de sus asociados y el desarrollo de obras de servicio comunitario; 2. Tener establecido un vínculo asociativo, fundado en los principios y fines contemplados en la presente ley; 3. Tener incluido en sus estatutos o reglas básicas de funcionamiento la ausencia de ánimo de lucro, movida por la solidaridad, el servicio social o comunitario; 4. Garantizar la igualdad de derechos y obligaciones de sus miembros sin consideración a sus aportes; 5. Establecer en sus estatutos un monto mínimo de aportes sociales no reducibles, debidamente pagados, durante su existencia; 6. Integrarse social y económicamente, sin perjuicio de sus vínculos con otras entidades sin ánimo de lucro que tengan por fin promover el desarrollo integral del ser humano (…)"

[68] En este mismo sentido, el Procurador General de la Nación en concepto No. 5597 sostuvo que: "Entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria. En este caso y de acuerdo con lo regulado en el artículo 34 de la Ley 454 de 1998, el Presidente de la República tiene la potestad de determinar cuales entidades pueden estar vigiladas por dicha superintendencia y cuales no, lo que significa que potencialmente es posible excluir del beneficio tributario a entes del sector cooperativos dedicados al factoring". (Subrayado por fuera del texto original). Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en su intervención manifestó que: "la vigilancia de las entidades de economía solidaria se regula en el Decreto 2159 de 1999, cuyo artículo 34 establece (3) niveles de supervisión. El primer nivel se aplica para todas las cooperativas que ejerzan la actividad financiera; el segundo, a las entidades de la economía solidaria que no adelanten actividades de ahorro y crédito con sus asociados y posean más de $ 1.500.000.000 de activos, y el tercero a las

entidades de economía solidaria que no queden comprendidas en los niveles uno y dos y que, a criterio de la Superintendencia de la Economía Solidaria, cumplan con los criterios señalados en el artículo 6° de la Ley 454 de 1998 (entre otros, 'estar organizada como empresa que contemple en su objeto social, el ejercicio de una actividad socioeconómica, tendiente a satisfacer necesidades de sus asociados y el desarrollo de obras de servicio comunitario'). // En consecuencia, según la normativa vigente, existen entidades que conforman el sector solidario, que se escapan de la vigilancia de la Superintendencia en mención". (Subrayado por fuera del texto original).

[69] Artículo 3.1.2.1.1.

[70] Artículo 3.1.1.1.1 del Decreto 2555 de 2010.

[71] La norma en cita dispone que: "Corresponde a la Superintendencia Financiera de Colombia, ejercer la inspección y vigilancia de las entidades previstas en el numeral 2 del artículo 325 del Decreto 663 de 1993, y las normas que lo modifiquen o adicionen, las entidades y actividades previstas en el numeral primero del parágrafo tercero del artículo 75 de la Ley 964 de 2005 y las normas que modifiquen o adicionen dichas disposiciones. // En todo caso, la Superintendencia Financiera de Colombia, ejercerá inspección y vigilancia respecto de todos aquellos que a la entrada en vigencia del presente decreto, se encontraban sujetos a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Valores o de la Superintendencia Bancaria de Colombia, así como respecto de quienes determine la ley o el Gobierno Nacional."

[72] Sobre este punto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario conceptuó que: "Respecto a las carteras colectivas, la conclusión es la misma: Someter a tratamiento de exención las operaciones de factoring celebradas exclusivamente por aquellas que estén administradas exclusivamente por los entes vigilados por la Superintendencia Financiera, constituye un trato discriminatorio desde el punto de vista objetivo, que no encuentra razones para mantenerlo".

[73] Al respecto, la norma en cita determina que: "todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo."

[74] El citado Tribunal ha señalado que: “Empero, la práctica que forja el derecho y la presencia de distintos fenómenos jurídicos han desvirtuado la rígida concepción unitaria del patrimonio, puesto que se ha establecido la posibilidad real de que una misma persona tenga varios patrimonios a la vez, pero tan perfectamente delimitados que no se tocan y por cuya existencia, precisamente a causa de esa separación, correlativamente se pueden generar relaciones jurídicas también distintas que se desarrollan autónomamente. // Esos son los llamados en la doctrina los patrimonios autónomos que se denominan así justamente porque teniendo vida propia, así sea de manera transitoria como suele ser, están destinados a pasar en definitiva a alguna persona natural o jurídica, o a cumplir una finalidad, aplicación o afectación específica; y si bien no se les ha conferido personalidad jurídica, lo cierto es que su presencia ha dado lugar a gran cantidad de operaciones y relaciones de derecho en el tráfico comercial de inocultable utilidad socio- económica, las cuales tanto pueden transcurrir pacíficamente como ser objeto de controversias o litigios. // Dichos patrimonios tienen su génesis en la ley que determina de alguna manera su conformación e identidad, como ocurre en la fiducia mercantil para poder hacer viable que con los bienes fideicomitidos se cumpla una finalidad o destinación determinada en el acto de la constitución de aquélla (…)”.Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, MP. Silvio Fernando Trejos Bueno, Sentencia del 3 de agosto de 2005, Expediente 1909. (Subrayado por fuera del texto original).

[75] Véase acápite 6.5.1.4 de esta providencia.

[76] Gaceta del Congreso No. 666 de 2012.

[77] Gaceta del Congreso No. 829 de 2012.

[78] En este punto, el Procurador General de la Nación en su concepto manifestó que: “(…) esa exención tampoco tiene aceptación desde la perspectiva de la libertad económica, porque la actividad de factoring no se puede ejercer en igualdad de condiciones, al estarse beneficiando a los que tienen mayor poder financiero y, por ende, mayor economía de escala para capturar el mercado, con lo cual se genera una concentración injustificada de éste”.

[79] Se subrayan los apartes declarados inexequibles.

[80] Se subrayan los apartes cuestionados en esta oportunidad.

[81] Sentencia C-311 de 2002.

[82] Véase acápite 6.6.1.3.

[83] Gaceta del Congreso No. 666 de 2012, p. 64.

[84] Gaceta del Congreso No. 829 de 2012.

[85] Gaceta del Congreso No. 891 del 2012, p, 60.

[86] Gacetas del Congreso No. 913 y 914 de 2012.

[87] Gacetas del Congreso No. 947 de 2012, p.68 y 949 de 2012, p. 69.

[88] Gacetas del Congreso No. 948 y 950 de 2012.

[89] Sentencias C-539 de 1999, C-055 de 2010 y C-889 de 2012.