Consecuencias Jurídicas y Tributarias de la doble Tributación del Impuesto de Industria y Comercio en los Servicios de Transporte de Mercadería.

"Una mirada a la aplicación de las reglas de territorialidad en el Municipio de la Estrella- Antioquia"

Jhon Fredy Arias Palacios
Alex Sebastián Loaiza Jaramillo
Luis Alfredo Sánchez Jiménez

Monografía como requisito para obtener el título de Especialista en Gestión Tributaria

Tutor
Luis Eduardo Llinas Chica, Especialista en Legislación Tributaria

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Especialización en Gestión Tributaria
Medellín - Colombia
2021

Cita	(Arias Palacios, Loaiza Jaramillo & Sánchez Jiménez, 2021)
Referencia **Estilo APA 7 (2020)**	Arias Palacios, J., Loaiza Jaramillo, A., & Sánchez Jiménez, L. (2021). *Consecuencias Jurídicas y Tributarias de la doble Tributación del Impuesto de Industria y Comercio en los servicios de Transporte de Mercadería. "Una mirada a la aplicación de las reglas de territorialidad en el Municipio de la Estrella – Antioquia"* [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXVIII

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
Vicerrectoría de Docencia

Sistema de Bibliotecas

Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: http://bibliotecadigital.udea.edu.co

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

Rector: John Jairo Arboleda Céspedes.
Decano/Director: Sergio Restrepo Ochoa.
Jefe departamento: Marta Cecilia Álvarez Osorio.

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Resumen

El recaudo del impuesto industria y comercio en Colombia viene presentando dificultades en atención al sector de servicios de transporte de mercancía debido a las fallas que presentan los entes territoriales al momento de dar aplicabilidad al artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 y el numeral 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016. La presente propuesta de monografía pretende determinar, desde un ejercicio descriptivo analítico-, las consecuencias jurídicas y tributarias derivadas de la indebida aplicación de la regla de territorialidad por parte la administración municipal de la Estrella en el cobro del impuesto de industria y comercio en el servicio de transporte de mercancía, en el periodo año 2017-2019 y que están generando inseguridad jurídica ante el incumplimiento de los principios de legalidad y transparencia en el recaudo del impuesto en mención.

Palabras clave: Elementos del tributo de industria y comercio, servicios de transporte de mercancía, legalidad, territorialidad.

Abstract

The collection of the industry and commerce tax in Colombia has been presenting difficulties in attention to the merchandise transport services sector due to the failures that the territorial entities present at the time of giving applicability to article 195 of Decree Law 1333 of 1986 and the numeral 3 of article 343 of Law 1819 of 2016. This monograph proposal aims to determine, from a descriptive-analytical exercise, the legal and tax consequences derived from the improper application of the territoriality rule by the municipal administration of La Estrella in the collection of the industry and commerce tax in the merchandise transport service, in the period 2017-2019 and that are generating legal insecurity due to the breach of the principles of legality and transparency in the collection of the tax in question.

Keywords: industry and trade tax, merchandise transport services, legality, territoriality.

Introducción

En Colombia, gran parte de las necesidades presentes en la población se logran solventar a partir del recaudo de tributos que realizan los entes territoriales a través del cobro de impuestos (Pinillos et all, 2019). Uno de ellos es el impuesto de industrita y comercio, constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios, incluidas en el sector financiero en la jurisdicción de cada municipio, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos (Congreso de la República, 1983, art.32).

En ese entendido, nuestro ordenamiento jurídico establece en el artículo 343 de la *Ley 1819 de 2016* que "el impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada**"**(*Senado de la República de Colombia, 2016)* y corresponde a cada municipio, en el territorio nacional, cobrar el respectivo impuesto sobre los ingresos obtenidos en su jurisdicción. No obstante, ante la existencia de actividades comerciales como el transporte de mercancías que exigen ejecutar la actividad en varios municipios, se presentaron interrogantes como: "¿Qué se puede entender por lugar de perfeccionamiento de la venta o servicio? ¿La ciudad donde se desplaza el vendedor a tomar el pedido o se presta el servicio? O ¿la ciudad donde se factura y desde donde se despacha la mercancía?".

Al respecto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través del Concepto Nº 021343 indicó:

> Para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante cada municipio en donde realice su actividad comercial, el contribuyente debe determinar a partir

> de su forma de operación el municipio en donde se entiende perfeccionada cada venta, es decir, «el municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida». No resulta relevante en este tipo de ventas el lugar de despacho o de destino de las mercancías, puesto que, como se observa, este no fue el criterio utilizado por el legislados para esta regla de territorialidad *(*Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2017).

Si bien para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público esto se constituía en un tema irrelevante para la regla territorialidad, la realidad frente a la aplicabilidad de la norma es otra, pues debido a la falta de conocimiento sobre la legislación tributaria, los errores interpretativos y la desactualización normativa en los municipios, los contribuyentes estaban incurriendo en una doble tributación, y en el peor de los casos, perdiendo dinero por desconocimiento del procedimiento para solicitar la devolución de saldos a favor dentro del tiempo establecido por ley, impactando negativamente su flujo de caja.

Pero, ¿dónde radica el origen de esta problemática?, La Ley 14 de 1983 estableció en su artículo 32 que

> El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que **ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales**, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos (Congreso de la República, 1983, art.32).

Disposición que fue reiterada en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 y que hasta el 2016, podía ser aplicada por las entidades territoriales, pues con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 el pago del impuesto debe realizarse en el lugar donde se despacha la mercancía y no donde se recibe

> **Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio.** El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:
>
> 3. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo, salvo en los siguientes casos:
>
> a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona (Congreso de la República, 2016, art.343 numeral 3 literal a).

No obstante, desde el 2016 hasta la actualidad, algunas entidades territoriales continúan aplicando el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986, desconociendo lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, es el caso de la secretaría de Hacienda del Municipio de la Estrella Antioquia, donde se le ha impuesto conforme a la norma anterior una carga de doble tributación a las empresas de transporte de mercadería que reciben carga en el municipio.

Planteamiento del Problema

a) Descripción del problema

Debido a que las empresas y las entidades territoriales difieren en la interpretación de las reglas de territorialidad, se han generado controversias que dan lugar a retenciones improcedentes; las cuales terminan generando costos no deducibles y pérdidas que desencadenan en la presentación de demandas ante los tribunales, donde la mayoría de los argumentos de los contribuyentes se centran en el desconocimiento por parte de los municipios para exigir el tributo en su territorio.

La ambigüedad normativa que existía hasta el año 2016 sobre el tema de territorialidad fue subsanada con el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, ante el clamor de a una norma clara y específica, especialmente para el sector de servicio de transporte de carga, en el cual anti tecnicismos normativos originaban el pago de una doble tributación por disposición normativa.

No obstante, pese al cambio normativo a nivel nacional, la secretaría de hacienda del municipio de la Estrella seguía cobrando el impuesto sin considerar la excepción planteada para el sector de transporte de mercadería, lo cual resulta discordante con la normatividad nacional y los principios de la administración pública.

Es preocupante que después de 2 años de vigencia de la Ley 1819 de 2016, muchos contadores y funcionarios de impuestos municipales, aún se basen en la Ley 14 de 1983 y desconozcan, sin sentir pena alguna, lo dispuesto por el artículo 343 de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2016 en cuanto a territorialidad del impuesto de industria y comercio se refiere. Cuando se hace reclamo alguno, se basan en estatutos municipales desactualizados,

expedidos antes de diciembre 29 de 2016. Un acuerdo municipal no puede estar por encima de una Ley (Marquez, 2019).

a) Formulación del problema.

¿Cuáles son las consecuencias jurídicas y tributarias derivadas de la indebida aplicación de la regla de territorialidad por parte de la administración municipal de la Estrella en el cobro del impuesto de industria y comercio de servicio de transporte de mercancía, en el periodo 2017-2019 dado que la administración municipal pretende que se pague sobre otro hecho generador distinto?

b) Delimitaciones de la Investigación

La investigación se desarrollará entorno al análisis de las disposiciones normativas aplicadas por la Alcaldía del Municipio de la Estrella a las empresas dedicadas al servicio de transporte de carga, en el periodo 2017-2019.

Objetivos:

Objetivo general

Determinar las consecuencias jurídicas y tributarias derivadas de la indebida aplicación de la regla de territorialidad por parte de la administración municipal de la Estrella en el cobro del impuesto de industria y comercio en el servicio de transporte de mercancía, en el periodo año 2017-2019.

Objetivos específicos

- Realizar un histograma de las normas que regulan el cobro del impuesto de industria y comercio aplicable al servicio de transporte de mercancía.

- Identificar los elementos del tributo en el servicio de transporte, base, tarifa, hecho generador y los sujetos aplicables al servicio de transporte de mercancías, a través de las disposiciones normativas emitidas por el municipio de la Estrella para el cobro del impuesto de industria y comercio desde el año 2017 hasta el año 2020.

- Describir las consecuencias de la aplicación errónea de las reglas de territorialidad, y en consecuencia el cobro indebido que realiza la administración municipal de la Estrella frente el tributo por servicio de transporte de carga y las actividades relacionadas con este.

Justificación

Por mandato constitucional y legal, la realización de cualquier actividad de prestación de servicios como actividad comercial debe estar amparada por el cumplimiento de los requisitos de ley, entre ellas, el pago de los tributos al cual se le obliga y que posibilitan el desarrollo de las regiones. No obstante, a la administración pública, también se le exige el cumpliendo sus funciones dentro de la legalidad, transparencia, eficiencia y respeto por los derechos de los ciudadanos.

Al problema de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio reseñado, se ha visto sometida la actividad transportadora entendida como el

> conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos" de transporte, la cual es ejecutada por "empresas, personas naturales o jurídicas, legalmente constituidas de acuerdo con las disposiciones colombianas y debidamente habilitadas por la autoridad de transporte competente", que prestan el servicio público de transporte, definido como la "industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica", toda vez que tal actividad se realiza generalmente en diversas jurisdicciones municipales y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio (Vallejo, 2011)

En ese sentido, cuando se presentan casos como el del objeto de estudio, donde los contribuyentes se enfrentan al pago de lo no debido, se inicia a perder la confianza en la administración pública y esto puede conllevar al aumento de empresas que trabajen desde la irregularidad. La presente propuesta de monografía toma relevancia desde escenario tributario y jurídico como referente de cambio hacia una situación que se viene presentando en varios municipios del país y que debe ser atacada desde la formación y actualización permanente de los funcionarios públicos como también desde el control y vigilancia que deben realizar los entes de control sobre las administraciones municipales.

El resultado de esta monografía con fin documental es aplicable y beneficiará a todo tipo de contribuyente, especialmente en de las actividades de transporte de carga, que lleve a cabo actividades gravadas con el impuesto de Industria y comercio ICA, dentro del territorio nacional, adicional servirá como fuente de información a toda la comunidad contable y estudiantes en el tema tributario, debido a que impactará positivamente al entender el impuesto desde sus territorios.

Marco de Referencia

Antecedentes

En Colombia, el análisis sobre problemáticas relacionadas con el recaudo del impuesto de industria y comercio ha dado lugar a la publicación de los resultados de varias investigaciones en diferentes municipios. No obstante, a partir del rastreo inicial realizado son pocos los referentes bibliográficos que versan sobre el tema desde el enfoque propuesto.

Las investigaciones planteadas sobre este tema han estado enfocadas al impacto socioeconómico del recaudo (Conde, 2015), el comportamiento del recaudo (Betancourt, Moreno, y Zuluaga, 2017), los beneficios, descuentos tributarios y estímulos fiscales (Palma, Monroy y González, 2018) y los elementos del sistema de fiscalización (Pineda, 2019).

Aun así, la investigación que más se aproxima a nuestra propuesta es la de Jhonier Vallejo López, quien en el año 2011 publicó el artículo titulado “Problemas de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio en la actividad transportadora”, en el cual realiza un estudio de la doble tributación a partir de los criterios de cuantificación de la base gravable y la acogida de las teorías de la fuente y de la sujeción económica conforme al principio de territorialidad.

Marco Conceptual

Para el desarrollo de la presente propuesta de monografía es necesario tener claridad sobre los conceptos básico entorno a los cuales se desarrolla. En ese sentido, realizaremos una breve explicación de los conceptos de impuesto de industria y comercio, servicios de transporte de mercancía, legalidad y territorialidad.

Impuesto de industria y Comercio

El Impuesto de Industria y Comercio es un gravamen directo, de naturaleza territorial, que incurre sobre la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios de modo permanente u ocasional en una determinada jurisdicción municipal. Este impuesto es administrado directamente por los municipios, quienes, con fundamento en la autonomía territorial y limitaciones de la potestad tributaria, lo desarrollan definiendo en cada caso, las actividades sujetas al gravamen, el valor tarifario de acuerdo con los intervalos autorizados por la ley (Parra, 2004, citado en Salcedo et all, 2019).

Al respecto el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 contempla que el impuesto de industria y comercio es un tributo que se cobra, “en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho” (Congreso de la República, 1983, art.32). Así mismo, la ley en mención indica que este impuesto recae sobre las siguientes actividades:

Actividades industriales

Las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes (Congreso de la República, 1983, art. 34).

Actividades comerciales

Las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, **y las demás definidas como tales por el Código de Comercio** siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios (Congreso de la República, 1983, art.35).

Actividades de servicios

Las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones

eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho (Congreso de la República, 1983,art.36).

Servicio de transporte

Entre las actividades de servicios relacionadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, podemos adecuar el servicio de transporte. El cual es definido en el artículo 981 del Código de Comercio como

> "un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario" (Congreso de la República, 1971, art.981).

Además, el artículo 5 de la Ley 336 de 1996, clasifica este servicio en público y privado, conceptuando el servicio privado de transporte así:

> Aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de

transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto (Congreso de la República de Colombia, 1996, art.5)

Legalidad

En materia fiscal, el 338 de la Constitución Política de Colombia establece:

> Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (Asamblea Nacional Constituyente 1991, art. 338).

Parra (2004) deduce de la disposición normativa anterior, que la obligación tributaria es una obligación legal con primacía constitucional que debe cumplirse

> en forma abstracta e impersonal y condicionada a la realización de ciertos presupuestos de hecho, legalmente determinados los cuales son: El hecho gravado o elemento generador; el sujeto activo y pasivo o elementos personales y la base imponible y la tarifa o elementos determinantes o cuantitativos de la obligación tributaria (Parra, 2004, p. 422).

Conforme a lo anterior, los presupuestos de hecho que deben configurarse en la obligación tributaria son ;1) El hecho generador, el cual es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 37); 2) los sujetos pasivos son "las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho" que realizan de manera directa o indirecta dichas actividades(Congreso de la República, 1983, art.32); 3) la base gravable es "el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional" (Congreso de la República, 1983, art.33); y 4)El sujeto activo que es el municipio en donde se ejercen o realizan las actividades comerciales o industriales (Bohorquez,2010).

En otras palabras, la legalidad apunta al cumplimiento de las estipulaciones normativas durante su vigencia y de acuerdo a los requisitos de ley. Al respecto**,** frente a este principio constitucional la Corte en sentencia C-891 de 2012 manifestó:

> El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el

> acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. (…) el principio de legalidad tiene varias funciones (…) (i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. (Sentencia C- 891 del 2012 M.P. Jorge Pretelt)

Adicionalmente ha manifestado la Corte Constitucional

> Entre sus principales características encontramos que es una expresión del principio de representación popular y del principio democrático, materializa la predeterminación del tributo al señalar previamente los elementos de la obligación fiscal. Así mismo, es fundamental que se establezca bajo los principios de economía y responda a la necesidad de establecer una política fiscal coherente donde confluye la voluntad del congreso, las asambleas o consejos (Corte Constitucional, 2015, Sentencia C-602 de 2015. M.P. Jorge Iván Palacio P.)

Territorialidad

Montañez considera que la "territorialidad es el grado de control de una determinada porción de espacio geográfico por una persona, un grupo social, un grupo étnico, una compañía multinacional, un estado o un bloque de estados" (Montañez, 1997, p. 198) Y acorde con su planteamiento la Corte Constitucional manifiesta que "El principio

de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio" (Corte Constitucional, Sentencia T-283/01, M.P. Alfredo Beltrán Sierra).

En ese sentido, cuando la territorialidad no se puede establecer ya sea porque la actividad se ejerce en diferentes jurisdicciones o bien porque los ingresos se obtienen en lugares diferentes a la sede de los negocios, se plantean dos teorías, la teoría de la fuente y la teoría de la sujeción económica del negocio, con la finalidad de evitar la doble tributación del impuesto.

Teoría de la fuente

Para Parra, esta teoría se configura "cuando la actividad se realiza en diferentes jurisdicciones, el tributo debe declararse a favor del territorio donde el productor, comerciante o prestador de servicios realice el hecho imponible" (Parra, 2004, p. 77).

Para Gnazzo (1978), la determinación de la fuente se debe a criterios jurídico, comercial, geográfico y económico. Según el criterio jurídico, por ejemplo, se toma en cuenta el lugar donde se celebran los contratos, la forma jurídica que adoptan las organizaciones, etc. De acuerdo con el criterio mercantil o comercial se atiende a los territorios donde se compran, venden, importan o exportan los bienes. Según el criterio geográfico se atiende únicamente el criterio de los hechos ocurridos dentro del territorio y para el criterio económico se consideran los diversos factores que intervienen en la producción de la renta, del capital, del

trabajo, la dirección, el know-how, es decir, entra a investigar cuál es el elemento preponderante y dónde se está originando ese factor (Oundjian, 2002, p.213).

Teoría de la sujeción económica

Esta teoría atiende a dos postulados, el de “tributar donde se encuentre la sede de los negocios - establecimiento” o el de tributar donde se generen los ingresos (Vallejo, 2011).

Al respecto, Villegas conceptúa que el establecimiento permanente es el "emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero. Suele considerarse que son establecimientos permanentes las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediación o comisionistas independientes, etc." (Villegas, 1993).

Teoría intermedia

El legislador colombiano contempló el análisis de esta situación y por disposición normativa estableció en el artículo 1 del Decreto 3070 de 1983 lo siguiente:

Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad

en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable.

Retención en la fuente

La retención en la fuente cumple una función de recaudo dinerario en un periodo fiscal, es por ello que en la praxis se implementa como mecanismo de recaudo anticipado del impuesto (Ríos Granados, 2001). Así también lo estable el artículo 367 de Estatuto tributario cunado indica que la finalidad de la retención es "conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause".

Esta facultad se encuentra a cargo del Gobierno Nacional, el cual podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

Agentes de retención

De acuerdo al artículo 368 son agentes de retención o de percepción:

- las entidades de derecho público,
- los fondos de inversión,
- los fondos de valores,
- los fondos de pensiones de jubilación e invalidez,
- los consorcios
- las comunidades organizadas,
- las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas,
- sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Marco Normativo

Ley 14 de 1983

De manera reitera se ha hecho alusión a esta norma donde se regula el impuesto de industria y comercio desde 1983 y se indica además del componente jurisdiccional otros aspectos como:

- Frente a la naturaleza, el hecho generador y sujeto activo, es preciso referir que el impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter municipal, que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público.
- Los sujetos pasivos son "las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho" que realizan de manera directa o indirecta dichas actividades (***Artículo 32 de la ley 14 de 1983***).
- La base gravable es "el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional" (***Artículo 33 de la ley 14 de 1983***).
- La tarifa será la que definan los respectivos concejos municipales o distritales dentro de los límites fijados por la ley, para el caso nuestro sí determinamos que la actividad se presta donde está ubicada la residencia de la empresa correspondería al territorio del Municipio de la Estrella, por consiguiente, el tratamiento del impuesto se debe regir al acuerdo actual del estatuto tributario municipal sobre la actividad.

Ley 336 de 1996

Esta norma toma como referente lo dispuesto en la Ley 14 de 1983 en atención al impuesto de industria y comercio, y en ella se define actividad transportadora como el

> Conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos de conformidad con las autorizaciones expedidas por las autoridades competentes basadas en los reglamentos del Gobierno Nacional (Congreso de la República, 1996, art. ***6***)

Por regla general el servicio de transporte se encuentra a cargo del estado pero puede ser delegado a particulares con empresas legalmente constituidas y habilitadas por la autoridad competente (Congreso de la República, 1996, art. ***9***),. En ese caso

> El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídica (. Congreso de la República, 1996, art. ***5)***

Ley 1819 de 2016

Por último, encontramos la Ley 1819 de 2016, la cual deja claro los parámetros de aplicación de las reglas de territorialidad frente a los servicios de transporte de carga en el numeral 3 literal a) del artículo 343.

Adicional a lo ya plantea es necesario indicar que vía jurisprudencial ha sido posible evidenciar que entre 1996 y 2016 se presentaron problemas de interpretación de la regla de territorialidad.

En Sentencia C-121 de 2006 indica la Corte que

> La jurisprudencia de la jurisdicción contenciosa demuestra que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no contiene reglas particulares para establecer el factor territorial en todas hipótesis que plantea el desarrollo de las actividades industriales, comerciales y de servicios, es decir para determinar en dónde se entienden realizadas ciertas actividades gravadas, lo que dificulta en ciertos casos establecer en forma precisa el sujeto activo del impuesto, es decir el municipio llamado a cobrarlo (Corte Constitucional, 2006).

Por tanto,

> (…) para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentado hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio (Corte Constitucional, 2006)

Antes de la Ley 1819 de 2016 la jurisprudencia había reconocido problemas con respecto a la aplicación del principio de territorialidad del ICA, indicando la imperiosa

necesidad de la ley para que cerrara la brecha o el vacío existente sobre el concepto de territorio en el pago y/o cobro del ICA.

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, se puede evidenciar la intención del legislador de solucionar los múltiples problemas generados por la desregularización del aspecto espacial del ICA, lo cual no solo ha sido un problema identificado por la Corte Constitucional, sino que también se ha hecho notorio con la alta litigiosidad presentada sobre el particular a instancias del Consejo de Estado; así pues, se manifestó lo siguiente en dicha exposición de motivos: En concordancia con lo señalado por la Comisión de Expertos, el Impuesto de Industria y Comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Exposición de Motivos Reforma Estructural, 2016).

Así las cosas, el legislador, en respuesta al llamado de la Corte Constitucional y los múltiples litigios originados en la territorialidad, en el marco de la Ley 1819 del 2016 se incluyó el artículo 343 que consagró reglas aplicables a todos los municipios para determinar el aspecto espacial del ICA. (De los Rìos, 2019). Para quien el impuesto del ICA no es otra cosa que el gravamen que se debe pagar a la respectiva entidad territorial por la generación de ingresos obtenidos en su jurisdicción, tomando en cuenta que el sujeto que realiza la actividad comercial aprovecha el mercado municipal, es decir percibe los ingresos de quienes en condición de compradores se encuentra ubicados en el municipio, lo

que implica que si se utiliza el territorio de un municipio para obtener una renta se debe pagar un impuesto por ello (Corte Constitucional, 2019).

Conclusión

Luego de realizar este pequeño rastreo doctrinal y normativo acompañado de las disposiciones tributarias municipales es posible percibir que la administración municipal se ha adaptado a las disposiciones legales vigentes, incluso su nuevo Estatuto Tributario Municipal fue aprobado mediante acuerdo no. 024 del 09 de diciembre de 2020, encontrándose actualizado. Sin embargo, la claridad que se hizo frente al servicio del transporte de carga en la Ley 1819 de 2016, no es suficiente para determinar la territorialidad del impuesto de industria y comercio.

Uno de los hallazgos iniciales que se evidencia es que en el Municipio de La Estrella, se interpreta la frase "servicio de carga" como el lugar donde se factura; lo cual está generando a las empresas que brindan este tipo de servicios gastos adicionales al momento del pago del impuesto; pues en los otros municipios donde realizan su labor lo interpretan como el lugar donde se carga o recoge la mercancía a transportar, ocasionando retenciones que no se pueden descontar en el Municipio de la Estrella.

Esta falta de unanimidad interpretativa viene generando una afectación económica a las empresas del sector, la cual se considera injustificada en la medida en que están pagando doblemente un tributo por falta de claridad interpretativa sobre el tema.

Es claro entonces que, a través de la presente investigación, se pretende evidenciar un fenómeno que viene presentándose en gran parte del territorio nacional y que debe ser

abordado a la mayor brevedad posible para generar seguridad jurídica a las empresas del sector de carga, aun cuando realizan el pago del impuesto de buena fe en atención a lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016.

En ese sentido, lo que pretende la investigación es generar una línea interpretativa que permita eliminar el doble pago del impuesto desde una analogía clara de las disposiciones normativas vigentes o en defecto a partir de una solicitud de aclaración ante los entes gubernamentales.

En el caso concreto del Municipio de la Estrella, la administración municipal tiene una posición sesgada debido a que interpreta la realización de la factura como hecho generador del impuesto y no de acuerdo a la norma donde se debe tener presente el lugar de despacho. Además, se encuentra un vacío por la dificultad de probar de donde se está despachando la mercancía, donde el único soporte de prueba sería la factura.

Siendo este un argumento adicional para abordar esta problemática y apelar a los principios del debido proceso, la igualdad y la seguridad jurídica que todas luces se ve vulnerado y que deben ser garantizados por mandato constitucional y legal.

Ahora bien, las teorías existentes frente a la aplicación del principio de territorialidad, están ancladas a criterios de interpretación cuya aplicación depende de la corriente ideológica e interpretativa del funcionario y no de la esencia de la norma.

Propuesta Metodológica

Esta propuesta de investigación se plantea desde una metodología cualitativa con enfoque descriptivo-analítico para cuyo desarrollo es necesario realizar el rastreo de información normativa, doctrinal y jurisprudencial, desde las bases de datos institucionales; para luego contrastarlas con la información suministrada por la Alcaldía del Municipio de la Estrella y los contribuyentes de las empresas de servicio de transporte de mercaderías.

Para recolectar la información de la alcaldía y los contribuyentes, se tiene propuesto radicar derechos de petición de consulta y entrevistas semiestructuradas.

Finalmente, con el objetivo de determinar los efectos tributarios, se realizará la cuantificación en moneda legal vigente de los riesgos que sufre una empresa a partir del cobro inapropiado del impuesto de industria y comercio por un periodo de tres años.

Población o muestra

La población objeto de estudio para el desarrollo de la investigación será una empresa de servicio de carga de mercadería del municipio de la Estrella, a quienes se les solicitará autorización para el manejo de información conforme a la ley de habeas data.

Plan de trabajo y cronograma de actividades

Fuente: Elaboración propia del autor.

Objetivo	Actividades a desarrollar	Mes 1				Mes 2				Mes 3				Mes 4			
		Semanas															
Identificar la normatividad que regula el cobro del impuesto de industria y comercio aplicable al servicio de transporte de mercancía.	Búsqueda de normatividad nacional en bases de datos	X	X														
	Análisis, y Selección bibliográfica.																
Describir las disposiciones normativas emitidas por el municipio de la estrella para el cobro del impuesto de industria y comercio aplicable al servicio de transporte de mercancías del año 2017 al año 2020.	Radicar derecho de petición ante la Alcaldía de la Estrella solicitando la ruta normativa aplicada al cobro del impuesto de industria y comercio de 2017 a 2019					X	X										
	Revisión y análisis de respuestas																

Determinar las consecuencias del cobro indebido del impuesto de industria y comercio y el impacto tributario a las empresas de servicios de transporte de carga del municipio de la Estrella.	Establecer las consecuencias jurídicas y tributarias del cobro indebido del tributo de industria y comercio por servicio de transporte de mercadería									X	X								
	Cuantificar en moneda legal vigente las pérdidas de las empresas sometidas al cobro indebido.																		
Realizar informe de monografía.	Consolidar conclusiones generales y específicas de la investigación														X	X			
	Revisión de normas APA																		

Referencias Bibliográficas

Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de 1991. Leyer.

Betancourt, D.; Moreno, C. y Zuluaga, J. (2017). Análisis al comportamiento en el recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Tuluá periodos 2013-2015. (Tesis de especialización) Universidad de Cundinamarca. Recuperado de:http://repositorio.ucundinamarca.edu.co/handle/20.500.12558/2364

Bohórquez, L. (2010). La territorialidad del impuesto de industria y comercio. (Ensayo realizado como opción de grado para optar al título de Contador Público). Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.

Conde, M. (2015) Impacto socioeconómico de los beneficios y exenciones tributarias para las empresas registradas en la zona industrial del municipio de Cota Cundinamarca. (Tesis de especialización) Universidad Militar. Recuperado de: repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/11469/Ensayo%20UMNG%20-Mar%EDa%20In%E9s%20Conde.pdf;jsessionid=D41520678F50016291B7488BE22685CF?sequence=1

Consejo Municipal del Municipio de la Estrella. (2020). Acuerdo N° 024 del 9 de diciembre de 2020"Por medio del cual se adopta el estatuto tributario municipal". Estrella-Antioquia.

Congreso de la República de Colombia. (1996). Ley 336 de 1996 "Por la cual se adopta el estatuto nacional de transporte". Bogotá.

Congreso de la República de Colombia. (1983) Ley 14 de 1983 "Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones". Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia. (2019). Sentencia C-056 de 2019. Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia. (2015). Sentencia C-602 de 2015. Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia. (2012). Sentencia C- 891 del 2012. Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia. (2006). Sentencia C-121 de 2006. Bogotá.

Corte Constitucional de Colombia. (2001). Sentencia T-283 de 2001. Bogotá.

De los ríos, R. A. (2019). El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del impuesto ICA. Revista de Derecho Fiscal n.º 14, 89-120.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2017). Concepto Nº 021343 del 11 de Julio de 2017. Disponible en: https://actualicese.com/concepto-021343-de-11-07-2017/

Montañez G. et al. (1997) Geografía y Ambiente: Enfoques y Perspectivas. Santa Fe de Bogotá: Universidad de la Sabana.

Palma, D.; Monroy, D. y González, Y. (2018). Análisis comparativo de los beneficios, descuentos tributarios y estímulos fiscales del impuesto de industria y comercio en Bogotá, Medellín y Tocancipa. (Tesis de especialización) PONTIFICIA

UNIVERSIDAD JAVERIANA. Recuperado de: https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/41064/Documento.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Pineda, E. (2018). Elementos del sistema de fiscalización del impuesto de industria y comercio en el municipio de puerto salgar, Cundinamarca. (Tesis de maestría) Universidad de Manizales. Disponible en: https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/bitstream/handle/20.500.12746/3713/TRABAJO%20DE%20GRADO%20ELEMENTOS%20DEL%20SISTEMA%20DE%20FISCALIZACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Pinillos Villamizar, J. A., Ochoa Torres, A., Nariño Vila, G. M., & Arévalo Botello, M. Y. (2019). Características y análisis del recaudo del impuesto de industria y comercio vigencia 2017 en Cúcuta, Los Patios y Villa del Rosario, Norte de Santander, Colombia. *Academia &Amp; Derecho*, *10*(19), 261–288. https://doi.org/10.18041/2215-8944/academia.19.6016

Presidente de la República de Colombia. (1971). Decreto 410 de 1971 “Por la cual se expide el Código de Comercio”. Bogotá.

Salcedo,J.; Osorio,C. y Fuentes,D.(2019). Causas de evasión en el pago de impuesto de industria y comercio y sus complementarios de avisos y tableros por parte de los comerciantes del centro que tengan más de 51 empleados y menos de 200 y activos

totales desde 5.001 a 30.000 smmlv Municipio De Montelíbano, Córdoba. Montelíbano: Universidad Cooperativa de Colombia.

Senado de la República de Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Bogotá.

Vallejo, J. (2011). Problemas de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio en la actividad transportadora. Disponible en: http://juridicas.ucaldas.edu.co/downloads/Juridicas8(1)_4.pdf