

Territorialidad de las retenciones en la fuente en el Impuesto de Industria y Comercio*

Territoriality of withholding taxes in the Industry and Commerce Tax

OCTAVIO CÉSAR PÉREZ MADRID¹

Resumen

El presente artículo analiza las retenciones en la fuente en el Impuesto de Industria y Comercio en sede del aspecto territorial para establecer vacíos normativos a partir de situaciones concretas. En este contexto, se desarrolla el concepto de retención desde la jurisprudencia, así como de la doctrina. Posteriormente, se da cuenta de casos en actividades comerciales y de servicios tomando como referencia el Acuerdo de Cartagena (041 de 2006) y el Acuerdo de Barranquilla (030 de 2008).

Palabras clave: Retención en la fuente, Aspecto territorial, Responsabilidad imputable, Periodo fiscal, Recaudo anticipado, Hecho generador, Territorialidad de las retenciones, Obligación tributaria sustancial, Agente de retención, Pago o abono en cuen-

ta, Impuesto de industria y comercio ICA, Presupuesto de hecho.

Abstract

The article analyzes the territorial aspect of withholding taxes in the Industry and Commerce tax and the tax authority of the municipalities in this matter. For the development of the object of study, a conceptual tour of the figure was made from the perspective of jurisprudence and the criteria of various authors. Additionally, the analysis of cases allowed demonstrating empties of application from the theory. To contextualize the analysis, different cases of commercial activities and services were made, taking as reference both the Cartagena Agreement (041 of 2006) and the Barranquilla Agreement (030 of 2008).

¹ Contador Público de la Universidad Rafael Núñez, Especialista en Gestión Tributaria de la Fundación Universitaria Tecnológico Comfenalco, Magíster en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. Docente de pregrado y posgrado en las áreas de Tributaria, Costos e Impuestos Territoriales. Conferencista en Impuestos de Industria y Comercio en distintas universidades de la ciudad. Consultor y asesor tributario independiente en temas de impuestos nacionales y territoriales en diferentes empresas. Socio de la firma Contadores y Consultores SAS. Correo-e: ocontador2011@gmail.com.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n13.11>

Keywords: Withholding in the source, Territorial aspect, Imputable responsibility, Fiscal period, Anticipated collection, Generator fact, Territoriality of the withholdings, Substantial tax obligation, Withholding agent, Payment or credit in account, Industry and commerce tax ICA, Budget of fact.

Introducción

La potestad reglamentaria que realizan los entes territoriales del Impuesto de Industria y Comercio – ICA toma como referente la ley y, en principio, las experiencias normativas de Bogotá que parten del Decreto Ley 1421 de 1993, lo cual explica el porqué en regulaciones municipales se introducen conceptos e interpretaciones que parecieran trasplantes normativos, como ejemplo, pretender que los arriendos de inmuebles son un servicio.

En este contexto, en aras de una claridad dogmática, corresponde dar cuenta de varios aspectos a tener en cuenta.

En efecto, y de acuerdo con la Ley 788 de 2002 y el Artículo 368 del Estatuto Tributario Nacional, los agentes de retención deberán responder ante el fisco por los recursos que retuvieron o dejaron de retener. Entre este grupo, encontramos las entidades de Derecho público, los fondos de inversión, valores, pensiones de jubilación e invalidez, así como los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales, sucesiones ilíquidas, sociedades de hecho y demás personas naturales o jurídicas 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. Sin

embargo, es relevante anotar que esta regulación es de carácter nacional y solo procede su aplicabilidad cuando los entes municipales la han incorporado a través de acuerdos.

Ahora bien, otro elemento a tener en cuenta son las retenciones realizadas a quienes no son residentes del municipio, pues eventualmente estas terminan siendo el impuesto definitivo, que podría afectar el flujo de caja.

Amén de lo anterior, y teniendo en cuenta que los avances en normatividad a la fecha no registran una estructura clara frente a disposiciones en materia del aspecto espacial de las retenciones, se presentan, por ejemplo, diversos casos en donde los municipios carecen de un asidero normativo en la determinación del sujeto obligado de las retenciones.

Frente a este panorama, es necesario analizar los distintos problemas que se generan en la aplicación de las retenciones en la fuente en el caso del ICA.

I. El concepto de la retención en la fuente

A. Aspectos generales

La retención en la fuente (en adelante RTF) presenta en Colombia un inicio estrechamente ligado al Impuesto sobre la Renta. De hecho, la misma 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) con el propósito de que el Estado tenga un flujo de caja constante y no esperar largos periodos para su recaudo.

El legislador determina una suerte de caracterización de lo que considera como RTF en el Artículo 365 del Estatuto Tributario – ET, cuando señala la facultad para establecerla².

En principio, la RTF se origina con el pago a cuenta y con la causación, lo cual es la consecuencia del hecho generador del impuesto.

Así pues, este pago a cuenta constituye un deber relacionado con un tipo de recaudo a cargo de un tercero, el cual queda obligado a sustraer un monto del pago correspondiente y luego entregarlo a la administración.

Conforme con lo anterior, existen dos actores. El primero, quien debe retener, contabilizar y pagar las sumas retenidas a un tercero, y este último, quien deberá imputar dichos montos retenidos a sus respectivas declaraciones.

Ahora bien, el asunto radica en que las regulaciones en RTF se diseñaron para tributos de carácter nacional, por lo cual no serían aplicables *per se* a los municipios; sin embargo, las entidades territoriales adoptaron este mecanismo de recaudo con el propósito de conseguir anticipos del ICA (Industria y Comercio), a partir de lo establecido en la Ley 223 de 1995 en su Artículo 179.

En este contexto, es necesario identificar los elementos conceptuales de la RTF

para resolver el asunto en cuestión. Así, el Consejo de Estado Sección Cuarta, Exp. 25000-23-27-000-2007-00167 la califica como un recaudo dentro del periodo fiscal, y que permite al Estado tener una disponibilidad financiera y no esperar periodos largos para obtener los ingresos producto de los impuestos.

Así también lo ha manifestado la Corte Constitucional en las Sentencias C-064 de 2008, C-198 de 2012, C-421 de 1995, C-445 de 1995, C-883 de 2011, C-913 de 2003, en las cuales la Corporación ha coincidido con el Consejo de Estado ratificando que solo es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, pero que la misma no es un gravamen y los pagos recibidos por este concepto tiene la calidad de anticipos. Es decir, que lo que el legislador busca es un recaudo dentro del periodo fiscal, lo que robustece la liquidez de la hacienda, obteniendo así el Estado una forma de financiamiento vía recaudo del anticipo de pago a cuenta.

Desde la perspectiva de la doctrina (Elizalde, 2007), el esquema conceptual de la figura de la retención constituye la forma de pago más extendida gracias a su eficiencia como instrumento de recaudo y control a la evasión. En efecto, para quien está sujeto a la retención, constituye un anticipo al impuesto total o parcial, que debe ser imputado en la declaración respectiva, en el caso de los obligados a declarar, en cambio, para los

² El Gobierno Nacional 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.

demás contribuyentes, se convierte en un impuesto definitivo.

Lo anterior explica por qué esta figura como mecanismo de recaudo ha tomado auge en los distintos impuestos en Colombia (Arteaga, 1997), pues evita o modera el impacto psicológico que produce al ciudadano del corriente el apareamiento de una obligación tributaria dentro de su patrimonio.

Este recaudo no tiene un carácter colaborativo y administrativo, pues genera una serie de responsabilidades al agente de retención. Por ejemplo, practicar las retenciones a que haya lugar, a declarar los montos retenidos, pagar y, por último, certificar a unos terceros los valores, y si omite alguno de los pasos anteriormente señalados, se produce una responsabilidad frente al Estado que al final se materializa en sanciones de carácter económico.

También es de advertir que quien retiene la suma está obligado a pagar, esto es, dar, por eso, sencillamente, se configura como una obligación sustancial, indistinta a la conceptualización de pago anticipado.

Cabe anotar que este mecanismo de pago a cuenta es una obligación sustancial, de la cual derivan todas las responsabilidades frente al sujeto activo, como las penales dadas en el Artículo 402 del Código Penal, que sanciona la omisión del pago de las re-

tenciones a la Administración, amén de lo dispuesto en el Artículo 307 del ET³.

Al revisar lo establecido en Marín Elizalde (2015), la obligación tributaria sustancial o material nace de la realización del hecho generador, que es el presupuesto abstracto fijado por la ley para configurar cada tributo; es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido para el legislador una forma de vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo.

Por lo tanto, en virtud de lo señalado, es viable plantear que el pago a cuenta tiene un supuesto de hecho distinto al del impuesto, lo que constituye una obligación en un momento diferente al hecho generador del impuesto, y genera una obligación sustancial (Jarach, 1982) que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la Ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública, y de otro los contribuyentes y otros responsables.

En cuanto a la temática abordada, es relevante afirmar que la Administración tributaria persigue a un agente retenedor, sin importar el tercero objeto de retención.

En este orden de ideas, hay que considerar que para cumplir el deber formal se debe presentar una declaración para proceder al pago, lo que es considerado como deber sustancial.

³ No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

Adicionalmente, es importante anotar que el deber formal en algunos casos va acompañado de manera simultánea con el sustancial, o sea, presentación y pago, y se puede evidenciar en el Artículo 580-1 del E.T.⁴.

En el mismo orden de ideas (Rodríguez, 2007), los elementos del mecanismo son independientes de los elementos del hecho generador del impuesto que se recauda, y la legislación lo ha regulado a partir del hecho generador del impuesto sobre la renta.

Este mecanismo, como obligación sustancial, también posee aspectos diferenciales en relación con el tributo. Por ejemplo, el aspecto material está definido en la Ley y surge a partir del hecho generador del impuesto retenido, en el entendido de que realmente la retención no es gravamen, lo que se discutió en el recorrido conceptual tratado anteriormente, así también el aspecto temporal de la RTF está señalado en el momento de pago o abono en cuenta, realmente en el momento donde se obliga a realizar retención a un tercero y es cuando emergen obligaciones tributarias.

B. Retención en la fuente en ICA

El sistema de RTF después de su implementación en el impuesto sobre la renta y com-

plementarios como mecanismo de recaudo anticipado del tributo cumplió su objetivo, siendo útil y de gran impacto en materia recaudatoria. Por eso, es importante resaltar que esta modalidad de cumplimiento de una obligación tributaria sustancial se extendió al ICA como se mencionó, pero el asunto es la regulación, conceptualización y aplicación, como veremos.

El sistema ofrece ventajas importantes, entre las que se destacan el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de la percepción del ingreso, la comodidad y economía en el recaudo y, quizás lo más importante: un instrumento para el control a la evasión.

Así, el Decreto Ley 1421 de 1993, aplicable solo al Distrito Capital, en su Artículo 154 regula el ICA, de igual manera con relación a los procedimientos y sanciones en su Artículo 162, que señala:

Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.

⁴ Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

* -Inciso 2 Modificado- Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

Inicialmente, mediante Acuerdo 28 de 1995 de Bogotá, se adopta el sistema de retenciones para el ICA, y se crean normas aplicables al concepto de compras y ventas y asimilando a la retención de impuesto sobre las ventas⁵.

Luego, mediante Acuerdo 26 de 1998 de Bogotá, el cual fue derogado, señaló quiénes pertenecen al régimen simplificado del ICA, creando un sistema preferencial para este mismo régimen y la sujeción a los profesionales independientes.

Así, a partir de la implementación del sistema de retenciones en la ciudad de Bogotá, algunos municipios en el país imitaron el sistema, debido a la facilidad de adaptar las disposiciones que ya se encontraban elaboradas con respecto a la temática y en aras de aplicarlas lo más rápidamente posible para realizar el recaudo, control y fiscalización que ofrece el mecanismo en especial para el ICA.

En relación con la regulación del aspecto territorial del tributo en mención, Ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986 generan diferentes interpretaciones para las actividades de servicios y comerciales, y esto ha suscitado controversia entre los sujetos pasivos y los numerosos sujetos activos que reclaman

el impuesto. En el caso de los industriales, la Ley 49 de 1990 determinó en su Artículo 77 que deben tributar en su sede fabril; por otra parte, el criterio adoptado por la jurisprudencia sobre la comercialización de los industriales no es más que una prolongación de su producción y tributan en la sede fabril.

En la Reforma Tributaria (Ley 1819 de 2016) se aclararon temas relacionados con el aspecto espacial del ICA sobre actividades comerciales y de servicio, precisando por esta vía posturas dadas por la línea jurisprudencial en años anteriores. En concreto, no trató nada con referencia a la RTF en ICA, por ello persiste la carencia de una normatividad en aspectos espaciales del mecanismo. Es importante preguntarse dónde se desarrolla la actividad. A la luz de la reforma, es claro: el lugar donde se preste el servicio o donde se perfeccione la venta, pero es difuso el momento del pago, porque la mayoría de las veces ocurre en un lugar distinto a donde se configura el hecho generador del impuesto de ICA.

Cabe resaltar que los cambios normativos han sido ajenos; en realidad, la Ley 1819 no desarrolló lo concerniente al sistema de retenciones en ICA y, por consiguiente, existen vacíos en la determinación de los sujetos activos acreedores del recaudo.

⁵ La norma de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al IVA, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del impuesto de industria y comercio y a los contribuyentes de este impuesto.

Las retenciones se aplicarán siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá. D.C.

Estas normas entrarán en aplicación a partir del 1º de Enero de 1996.

Las retenciones se declararán bimestralmente junto con la declaración de industria y comercio en el renglón que para el efecto se incluya en tal declaración.

Para el caso, existen fallos contemplados en la Sentencia C-121 de 2006, que expone que, en materia de RTF de ICA, los entes territoriales no pueden desconocer el hecho generador del impuesto para poder determinar si a partir del mismo se configura la retención.

Pero en términos prácticos, existirían dos situaciones que no confluyen en lo referente al aspecto espacial. Un primer momento es aquel donde se configura la prestación del servicio o venta en un municipio; es cuando nace el hecho generador del impuesto en ICA. Un segundo momento se presenta cuando se realiza el pago o el abono en cuenta, que para efectos contables es causación, y la mayoría de las veces ocurre en un lugar distinto a donde se perfeccionó la venta o prestación de servicio. Con lo anterior, que si el pago o abono en cuenta se presenta en otro municipio, se puede entender que no habría lugar a efectuar retención, lo que posiblemente conlleva a interpretaciones distintas entre los supuestos sujetos activos del ICA.

Frente al tema existen distintas interpretaciones que al final le corresponde al agente retenedor tomar un control potestativo para determinar si practica o no la RTF (Rodríguez, 2007).

En efecto, este tema está vinculado con el aspecto espacial de la obligación tributaria del respectivo impuesto y, por lo tanto, tiene que ver incluso con el aspecto material, esto es, con el lugar donde se realiza el hecho generador del impuesto retenido. Así, los pagos por concepto de servicios, por ejemplo, ofrecen las dificultades propias de establecer

dónde se prestó el servicio, pues de tal definición deriva a su vez dónde se realizó el hecho generador del impuesto correspondiente y, por ende, si procede la retención, porque no siempre el lugar donde se efectúa el pago es el lugar donde se realiza el hecho generador, por ejemplo, donde se prestó el servicio.

Así, existen dos momentos; por un lado, el presupuesto de hecho del tributo actividad comercial o de servicios y, por otro, la RTF, pero de todas formas hay una relación vinculante, pues sin el primero no habría lugar a configurarse el aspecto material de la RTF. En este sentido, son hechos relacionados, ya que si no se configura el primero no hay sujeto de retención.

Por ejemplo, una prestación de servicios gravada con ICA en un municipio constituye el presupuesto de hecho del impuesto y da origen al aspecto material de la retención; de inmediato, el usuario del servicio, llamado agente retenedor, está obligado por la Ley a practicar RTF. En ese momento se entra a observar el aspecto espacial, o dónde se entiende realizado el hecho generador del pago o abono en cuenta, ya que, en algunos casos, el lugar donde se configura el hecho generador del impuesto de ICA no es el mismo lugar donde nace el hecho generador de la retención.

Por ejemplo, el Centro Nacional de Memoria Histórica realiza todos sus pagos en la única sede social y administrativa, que está ubicada en la Ciudad de Bogotá, y por tanto, no realiza pagos a ningún sujeto en el Distrito de Santa Marta ni tiene sede en dicha ciudad.

En ese sentido, la competencia constitucional del distrito en materia de retenciones no se extiende más allá de su jurisdicción⁶. En este orden de ideas, el ejemplo recobra sentido, como se ha manifestado en el recorrido del texto; la ciudad de Santa Marta solo puede exigir el pago de retención a personas o entidades que realicen pagos en la ciudad. En este caso, el lugar del desarrollo de la actividad de servicio es disímil al lugar donde se efectúa el pago.

II. Problemática de los municipios frente a la retención en el Impuesto de Industria y Comercio

A. Análisis situacional de los entes territoriales

Actualmente los entes territoriales municipales tienen dificultades en cuanto a la determinación del aspecto espacial y actuación de los agentes de retención cuando se trata de RTF, dado que esta temática en el ámbito normativo resulta difusa en cuanto a la aplicación del aspecto territorial. Es por ello que cada municipio ha tomado una posición particular reflejada en sus acuerdos, que dejan vacíos de aplicabilidad cuando se trata de los hechos generadores tanto del impuesto como del mecanismo de retención acontecidos en distintos momentos de espacio y de tiempo.

Como consecuencia de lo anterior, probablemente, algunos municipios pueden

quedar sin percibir la retención, resultado del elemento espacial de la misma, distinto al impuesto, es decir, debido al lugar donde se desarrolla la actividad comercial o de servicios sujetas al impuesto.

Consecuentemente, la RTF en ICA es uno de los temas más complejos en materia de potestad impositiva para cada municipio, ya que a partir de la implementación del sistema en el Acuerdo 28 de 1995 del Distrito Capital, estos han adoptado un sistema muy similar, e inclusive con la Ley 223 de 1995 y la Ley 788 de 2002 se dio un alcance mayor a los concejos en la implementación de normas de administración, procedimientos y sanciones inspiradas en la normatividad de la ciudad de Bogotá. Así también la Ley 788 de 2002 planteó en su Artículo 59 normas sobre procedimientos para las entidades territoriales.

El sistema de retenciones en ICA de los distintos entes territoriales se queda corto en el sentido de que no hay garantías ni para el contribuyente ni para la Administración. Hay operaciones que en la mayoría de los casos quedan sin jurisdicción, dependiendo de dónde se materialice la RTF.

También, cada Concejo Municipal debe crear disposiciones sobre las cargas fiscales, ejerciendo su autonomía impositiva dentro de los parámetros fijados por el legislador que es únicamente el Congreso,

⁶ Al respecto, la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha señalado que: "(...) se considera que el pago o abono en cuenta realizado por una entidad que no tenga domicilio, dependencia, sucursal, oficina al público, establecimiento de comercio, o similares, en un departamento o municipio, no puede ser un criterio para el establecimiento de este – el pagador – como agente de retención, por el ámbito de aplicación espacial de las normas de las entidades territoriales.

en materia de impuestos, pero no de retenciones en la fuente.

Además, a partir de la óptica de la Constitución Política (CP), el Artículo 150 es muy preciso al señalar que el Congreso tiene la responsabilidad de crear las leyes⁷. El legislador faculta a las entidades territoriales, en este caso, los municipios, a través de los Concejos Municipales para gozar de autonomía en la creación de acuerdos en pro de sus intereses, pero sin desconocer la CP y la ley⁸.

Por lo anterior, es importante revisar la interpretación del Artículo 338⁹, que, por parte de los municipios, ha generado aristas disímiles de la aplicación de las normas tributarias; es decir, la interpretación, la fijación de impuestos y agentes de retención queda a merced de los funcionarios de turno.

Ahora bien, en lo concerniente al poder tributario en las entidades territoriales, este se fundamenta en lo dispuesto en el Artículo 287 de la Constitución Política, que reconoce la autonomía de que gozan para la gestión

de sus intereses, sin desconocer los límites constitucionales.

En este orden de ideas, ha sido de gran importancia para los entes territoriales los recursos de fuentes endógenas y exógenas. Las primeras corresponden exclusivamente al ente territorial, el cual goza de autonomía, pues en él el recaudo es el resultado de tributos propios y hay potestad recaudatoria y administrativa. Es por eso que, en materia de fuentes endógenas (Durán, 2017) se plantea que, en cuanto a estos recursos tributarios, las entidades territoriales solo podrán completar los elementos del hecho generador del tributo si es una fuente endógena.

Las segundas, de ámbito nacional, solo corresponde al legislador darles el tratamiento a estos recursos y, para ello, no tienen injerencia los entes territoriales, es decir, no tienen potestad sobre las fuentes exógenas.

Como se puede observar, el poder tributario de las entidades territoriales ha sido tema de discusión desde las disposiciones

⁷ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas, ejerce las siguientes funciones: 1. Interpretar, reformar y derogar las leyes.

⁸ Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 1. Gobernarse por autoridades propias. 2. Ejercer las competencias que les correspondan. 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. 4. Participar en las rentas nacionales. Artículo 313. Corresponde a los concejos: 4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

⁹ 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.

constitucionales entre los diferentes actores involucrados. Por ello, ante la ausencia de una normatividad que delimite claramente el alcance y contenido del poder tributario de los entes territoriales, los artículos referentes a esta temática han sido objeto de un gran desarrollo jurisprudencial (Insignares, 2007).

Siguiendo lo anterior, se expone que la autonomía del poder tributario local sí existe, pero el que puede hacer las leyes es el Congreso, dejando claro los elementos del tributo y que deben establecerse en el mismo, es decir, que para el caso de las entidades territoriales, solo es posible adoptarlos sin desconocer la Constitución.

Por otra parte, cobra sentido que el ente legislativo es el que determina en mayor o menor medida los elementos del tributo territorial, o simplemente su creación (Durán, 2017).

En este sentido, se puede evidenciar que dejar la imposición fiscal en cabeza de los entes territoriales puede conllevar a la creación de impuestos no señalados dentro del sistema tributario, y desnaturaliza al Estado como República Unitaria, como lo establece el Artículo 1 de la Constitución Política.

En esencia, para el caso de las retenciones en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado, es importante que esta figura no distorsione los elementos de los tributos; por el contrario, que garantice el cumplimiento de la gestión de sus recursos (Durán, 2017).

Es importante señalar que, aunque la retención no distorsiona los elementos del tributo, sí constituye una obligación sustancial. En consecuencia, sin importar si se realizó o no, se perfeccionó el presupuesto de hecho de la retención y, por ende, el agente retenedor debe asumir el pago de manera solidaria con sus respectivas sanciones, como lo expone el Artículo 370 del ET¹⁰.

En este sentido, es relevante analizar el alcance de los entes territoriales de crear retenciones como mecanismo de control fiscal y recaudo del tributo, sin desconocer que el problema va más allá. En la mayoría de los casos, se refleja un problema de doble tributación para quien no tiene presencia física en un municipio.

De acuerdo con lo anterior, se tiene, entonces, que la fijación de los tributos debe efectuarse bajo las condiciones que determine la ley en materia fiscal, a la que corresponde ocuparse de los aspectos sustanciales de la obligación.

Es de señalar que la creación del tributo en cabeza del ente territorial podría vulnerar el mencionado principio de Reserva Ley. Ahora bien, el hecho generador del impuesto en ICA se configura con la realización de actividades dentro de un municipio. Seguidamente, se suscita un pago o abono en cuenta, lo que instituye el hecho generador de la retención, pero esto infringiría el principio de equidad, si se reflexiona lo siguiente:

¹⁰ Art. 370. Los agentes que no efectúen la retención son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

que por un mismo hecho tipificado en la ley como gravado, municipios distintos tengan que pagar de forma múltiple una retención, sin importar el contribuyente.

La fuente normativa de los tributos descansa en el Congreso de la República, tal como lo señala la Sentencia 07001-23-31-000-2005-00246-03 del Consejo de Estado. A este le corresponde crear el tributo junto con sus elementos esenciales, permitiendo a la entidad territorial fijar tan solo su tarifa más procedimientos de cobro, hasta posiciones que avalan una mayor autonomía, propugnada por la reforma constitucional de 1991, que prefiere unos entes territoriales más independientes, dentro de lo cual se justifica su facultad para gestionar sus propios recursos y, por ende, una mayor libertad tributaria.

Así también, en el mismo sentido, esta potestad relativa otorgada a los municipios ha llevado a buscar en cada municipio una forma de recaudo anticipado por vía de retenciones o en la mayoría de los casos la determinación de agentes de retención por la operación del tributo, mas no de los elementos de la retención, los cuales distan de los elementos del tributo.

Al respecto, la Dirección de Apoyo Fiscal (DAF), en su Boletín No. 4 de junio de 2007, que trata sobre gestión tributaria de las entidades territoriales, aborda el tema exponiendo el criterio sobre la sujeción de la retención en la fuente, así:

Se considera que el pago o abono en cuenta realizado por una entidad que no tenga domicilio, dependencia, sucursal, oficina al público, establecimiento de comercio, o

similares, en un departamento o municipio, no puede ser un criterio para el establecimiento de este –el pagador– como agente de retención, por el ámbito de aplicación espacial de las normas de las entidades territoriales.

En otras palabras, para determinar quiénes son agentes de retención en los municipios o entidades territoriales, se debe considerar que exista una manifestación de presencia física en la entidad territorial, para que se configure el presupuesto de hecho de la retención en la fuente y así nazca la obligación, lo que hace ratificar la tesis de que existe un aspecto espacial de la retención, que no es el mismo sobre el desarrollo de una actividad económica dentro del municipio.

En este orden de ideas, resulta relevante analizar los elementos operativos de la retención en la fuente, con la finalidad de determinar las características de los mismos para que haya lugar a retención.

Los elementos operativos son:

- **El hecho generador:** se debe verificar que realmente exista un presupuesto de hecho que dé nacimiento a la retención.
- La existencia de **un agente de retención** del tributo.
- La existencia **de un retenido.**
- Que el **concepto** de la operación comercial **esté sometido expresamente a retención**, es decir, que dentro del sistema normativo territorial esté señalado como actividad gravada con el impuesto, o sea, que exista la sujeción.
- Por último, **la existencia de un pago o abono en cuenta sometido a retención.**

Siguiendo lo anterior, el sistema de retenciones de un municipio debe estar adoptado mediante acuerdo, el cual debe señalar de manera expresa los elementos operativos de la retención.

Para el caso de Cartagena, por ejemplo, en el literal “a) del acuerdo 041 del 2006 en su artículo 121 plantea que todas las personas jurídicas y sus asimiladas y las entidades públicas que realicen pagos o abonos en cuenta en el Distrito o por operaciones realizadas en el mismo, bien sea que tengan domicilio, sucursal, agencia, establecimiento o representante que efectúe el pago son agentes de retención”, lo que sin lugar a duda dista de la interpretación realizada por la DAF en cuanto a la presencia física, por un tema de definición en el ámbito espacial de las retenciones, es decir, el acuerdo de Cartagena señala solo a quienes son agentes de retención, pero no define los elementos operativos de la misma.

Toda retención debe efectuarse a favor de un municipio (sujeto activo) cuando se presenten todos los elementos operativos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y es cuando se debe proceder a cumplir la obligación sustancial de la retención.

B. Estudio de casos

El análisis situacional de los entes territoriales realizado en el punto anterior permite un acercamiento a la complejidad en la aplicación del elemento espacial en la RTF y las distintas posibilidades que se derivan de ello, con lo cual se hace necesario cubrir los diferentes casos a darse para una mayor comprensión de los posibles cursos de acción que se podrían tomar. Es por ello que a continuación se aborda cada uno de los casos de manera particular.

Consecuentemente con lo anterior y con finalidades didácticas, se tendrán en cuenta los estatutos tributarios de dos entes territoriales: Cartagena y Barranquilla.

C. Cartagena – Acuerdo No. 041 del 21 de diciembre de 2006

Sistema de retenciones en el Impuesto de Industria y Comercio (apartes)

ARTÍCULO 119: RETENCIÓN EN LA FUENTE. Los agentes retenedores están obligados a efectuar retención en la fuente a título del Impuesto de Industria y Comercio, sobre todos los pagos o abonos en cuenta que constituyan para quien los percibe ingresos por actividades industriales, comerciales y de servicios sometidos al impuesto de industria y comercio en el distrito de Cartagena.

La base sobre la cual se efectuará la retención será el valor total del pago o abono en cuenta, excluido el IVA facturado.

La retención en la fuente debe efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

ARTÍCULO 121: AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención del impuesto de industria y comercio los siguientes:

- a) Todas las personas jurídicas y sus asimiladas y las entidades públicas que realicen pagos o abonos en cuenta en el Distrito o por operaciones realizadas en el mismo, bien sea que tengan domicilio, sucursal, agencia, establecimiento o representante que efectúe el pago.

- b) Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que sean agentes de retención del impuesto sobre la renta.
- c) Las sociedades fiduciarias por los pagos o abonos que efectúen en desarrollo de los contratos y encargos fiduciarios que constituyan para sus beneficiarios ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio y los agentes intermediarios.
- d) Las sociedades administradoras de tarjetas de crédito o débito, por los pagos efectuados a los establecimientos afiliados.
- e) Los bancos y las entidades que presten servicios financieros vigilados por la superintendencia bancaria o la superintendencia de la economía solidaria, por los rendimientos financieros que obtengan las personas jurídicas que tengan servicios financieros con estas. No se hará retención sobre las cuentas interbancarias o sobre las de las personas jurídicas que informen por escrito su calidad de no contribuyente o de contribuyente exento del impuesto de industria y comercio. En este último evento, la entidad financiera reportará a la Secretaría de Hacienda la relación de las personas, con su correspondiente NIT, que hubiesen informado en el mes anterior ser no contribuyentes o contribuyentes exentos del impuesto de industria y comercio, en los diez primeros días de cada mes. Si no se enviare esta relación, la entidad financiera a título de sanción pagará la retención que se cause, hasta que se dé aviso de la misma.

PARÁGRAFO: Para efectos de la obligación de efectuar la retención se entienden como entidades públicas la Nación, los Ministerios, superintendencias, unidades administrativas especiales, las Contralorías, Procuradurías, Personerías, Fiscalías, Defensorías, los departamentos, municipios, el Distrito, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado de todos los niveles territoriales, las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado tenga una participación superior al 50%, así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes territoriales y niveles y en general todos los organismos del Estado a los cuales la ley les otorgue la capacidad de celebrar contratos, sea que los hagan directamente o por interpuesta persona.

D. Barranquilla – Acuerdo N° 030 de diciembre 30 de 2008

“Por medio del cual se adoptan medidas para la reestructuración de los principales tributos y se dictan otras disposiciones” (apartes).

Artículo 312. Responsabilidad por la retención. Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

Artículo 313. Causación de la retención. Tanto para el sujeto de retención, como para el agente retenedor, la retención en el im-

puesto de industria y comercio se causará en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla.

Artículo 314. Base de la retención. La retención se efectuará sobre el valor total de la operación, excluido el impuesto a las ventas facturado.

Parágrafo. En los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente “base gravable determinada para estas actividades”.

CASO 1. Operaciones entre personas jurídicas

Este caso consiste en una empresa XXX ubicada en Cartagena que vende mercancías por valor de 1.000.000 de pesos más IVA a una empresa YYY ubicada en Cartagena, pero la factura se contabilizó y se pagó en la ciudad de Barranquilla en una distribuidora que posee la empresa en esta ciudad. En este sentido, para analizar detalladamente el caso, se inicia describiendo el hecho generador del impuesto de ICA en Cartagena, el cual, de acuerdo con el Estatuto Tributario de la ciudad (Acuerdo 041 de 2006) es:

La realización de una actividad comercial en el distrito de Cartagena, de manera permanente u ocasional con establecimientos o sin ellos. En este orden de ideas, realmente, se configuran los elementos del impuesto:

El hecho generador: la venta de mercancía en la ciudad de Cartagena

Base gravable: \$ 1.000.000

Tarifa: 0,007 (existente en el acuerdo)

Sujeto activo: distrito de Cartagena

Sujeto pasivo: empresa XXX

Siguiendo lo anterior, sin lugar a dudas, todos los elementos del ICA se configuran en el distrito de Cartagena, pero no pasa lo mismo en el caso de la retención en ICA porque, aunque son los mismos elementos, distan en el sentido del aspecto espacial de la retención y el impuesto, por ejemplo:

Elementos	Impuesto de ICA	Retención ICA
Hecho generador	Realización de actividad comercial	Pago o abono en cuenta
Base gravable	1.000.000 de pesos	1.000.000 de pesos
Tarifa	0,007	0,007
Sujeto pasivo	Empresa XXX	Empresa YYY
Sujeto activo	Distrito de Cartagena	Observar desarrollo del ejercicio

Fuente: Elaboración propia.

El Acuerdo 041 de 2006 del distrito de Cartagena plantea quiénes son agentes de retención: “Todas las personas jurídicas y sus asimiladas y las entidades públicas que realicen pagos o abonos en cuenta en el Distrito o por operaciones realizadas en el mismo, bien sea que tengan domicilio, sucursal, agencia, establecimiento o representante que efectúe el pago”.

Por lo tanto, para efectos de territorialidad de la retención en ICA, el pago o abono en

cuenta se presenta en Barranquilla, pero, si miramos bien, el Artículo 313 del Acuerdo 030 de 2008 de Barranquilla expone que la retención “se causará en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla”. En este orden de ideas, Barranquilla no tendría la facultad de obligar a retener, pues en la ciudad no se ha configurado una operación que diera origen al nacimiento del impuesto y, por consiguiente, a la retención, pero en todo caso hay algo particular y es que en el Acuerdo de Cartagena no hay forma de obligar a retener cuando el pago o abono en cuenta se presente en otra ciudad, como es el caso.

Por otra parte, como lo ha manifestado la DAF, solo habrá lugar a aplicar retención cuando el hecho generador se verifique, exista un agente de retención, exista un retenido, el concepto esté sometido a retención y exista un pago o abono en cuenta, siendo este último elemento el que, por el aspecto espacial, no se configura en la ciudad de Cartagena, es decir, se presenta en Barranquilla pero aun así queda la retención sin sujeto activo de la misma, por la forma como está redactado el texto. En la mayoría de los casos se crean unos conflictos entre los distritos, donde cada uno argumenta ser sujeto activo de la retención, lo que al final se torna complejo en los debates entre la administración y el contribuyente.

CASO 2. Operaciones entre personas naturales (agente retenedor comerciante vs. comerciante)

Juan López, un comerciante de Cartagena designado por la DIAN como agente de retención por haber obtenido ingresos superiores a 30.000 UVT, como lo establece el Artículo 368-2¹¹, compró mercancías por 10.000.000 de pesos a un comerciante de Barranquilla. La venta se perfeccionó en Cartagena y el pago se realizó en la ciudad de Barranquilla. La retención se efectuó en Cartagena. En este caso, se observa lo siguiente:

Valor de la compra	10.000.000
(-) Retención de renta	350.000
(-) Retención ICA	70.000
Valor a pagar	9.580.000

En este caso, el valor de la compra son 10.000.000 de pesos, y la retención de renta, 350.000 pesos, no posee complicaciones porque la misma es de ámbito nacional, y las disposiciones son claras para las operaciones, tanto para residentes como para no residentes.

La retención de ICA son 70.000 pesos; el agente de retención no observa el lugar donde se efectúa el pago (Barranquilla), por lo tanto, realiza la retención de ICA, lo que es erróneo, por lo cual el comerciante de Barranquilla tiene una carga impositiva en un distrito distinto y los 70.000 se le convierten en un impuesto definitivo, e inclu-

¹¹ Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieran un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los Artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.

sive la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena lo obliga a inscribirse y cumplir la obligación formal del impuesto. De acuerdo con esto, al comerciante en Barranquilla le toca presentar declaración por los ingresos obtenidos fuera del distrito. Si no lo realiza, lo notifican por no declarar, dando la posibilidad de que esta situación se convierta en doble tributación.

CASO 3. Operaciones entre personas naturales que no son agentes de retención

Elías González, comerciante, prestó servicios de mantenimiento por 2.000.000 de pesos a Pedro Salazar, comerciante, ambos domiciliados en la ciudad de Cartagena. El servicio se prestó a una maquinaria localizada en la ciudad de Barranquilla. La factura se causa en Cartagena.

Valor servicio	2.000.000
Subtotal	2.000.000
(-) Reteica	2 UVT

En esta operación, se observa que Elías González presta un servicio de mantenimiento a una maquinaria de Pedro Salazar ubicada en la ciudad de Barranquilla.

En este orden de ideas, Elías González, sin lugar a dudas, obtiene un ingreso en Barranquilla y, por consiguiente, le toca declarar por vía autorretención, debido a la configuración del sistema de retenciones en dicha ciudad (Barranquilla). Tal como se encuentra establecido en el Acuerdo de Barranquilla, en el Parágrafo primero de su Artículo 45: “Los contribuyentes del régimen simplificado preferencial no practicarán retención en la fuente a título del impuesto de industria

y comercio, pero están obligados a realizar auto retención bimestral, que serán 2 UVT”.

En la ciudad de Cartagena, Elías González, como pertenece al régimen simplificado, debe presentar declaración de ICA ANUAL con base en los ingresos obtenidos, en este caso, 2.000.000 de pesos, con la opción de restarlos porque fueron obtenidos fuera de Cartagena, es decir, solo presenta la declaración sin cumplir la obligación sustancial.

En este sentido, el distrito de Barranquilla, en su Acuerdo, estipula en el Artículo 310. Casos en que se practica retención: “Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio efectuarán la retención cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta”.

Analizando lo anterior por el aspecto espacial de las retenciones, la causación de la factura (en otras palabras, contabilizar) se dio en Cartagena, lugar donde se configura el hecho generador de la retención, pero Barranquilla legisla la autorretención a partir del hecho generador de la actividad. Por lo tanto, en este sentido, este sistema para Barranquilla ofrece un gran punto de partida mediante el sistema preferencial de localizar fiscalmente más contribuyentes de ICA. Aquí sobreviene la problemática de doble tributación, ya que Barranquilla exigirá el pago de las 2 UVT y Cartagena la retención por valor de 16.000 pesos, lo que en la mayoría de los casos se convierte en un problema de escenarios jurídico- tributarios en los tribunales.

CASO 4. Operaciones de persona jurídica gran contribuyente con persona jurídica

La empresa ZZZ, gran contribuyente, ubicada en la ciudad de Cartagena vendió mercancías por valor de 50.000.000 más IVA del 19% a la empresa BBB del régimen común de Cartagena. El pago lo realizó la principal ubicada en Bogotá.

Valor factura	50.000.000
IVA 19%	9.500.000
Subtotal	59.500.000
(-) Retención de ICA	350.000
(-) Retención de renta	1.250.000
Total	57.900.000

En la ciudad de Cartagena, en los impuestos de ICA, el Artículo 123 del Acuerdo 041 de 2006 expone que los grandes contribuyentes catalogados por la DIAN se consideran autorretenedores, siendo la autorretención una modalidad de retención en la fuente; para este caso, quien practica la retención es el pagador (el vendedor) y no el comprador (agente retenedor).

Además, esta clasificación se puede evidenciar en ambos acuerdos distritales. Para el caso en mención, cambia la regla de retención en la fuente de ICA, es decir, quien vende retiene, la condición antes descrita, el mismo vendedor asume la retención por valor de 350.000 pesos. Esto se ha legislado a partir de la estructura del impuesto de ICA. De hecho, todos los elementos se configuran en la ciudad de Cartagena, pero en la retención en la fuente es lo que ocurra primero; en este caso, el pago fue primero y se efectuó en Bogotá. La pregunta es si hay lugar a la autorretención en ICA si el aspecto espacial de la misma se presenta en una jurisdicción distinta.

El problema radica en la condición de gran contribuyente. Esta fue diseñada para impuestos nacionales como el impuesto de renta, por eso la particularidad de la misma es amplia en el sentido de que es acorde al Estatuto Tributario nacional y se habla de residentes, quienes tienen un trato diferencial frente a los no residentes.

En virtud de lo antes expuesto, los actores inmersos en la transacción comercial se enfrentarían a dificultades, ya que el Distrito Capital podría solicitar el pago de la retención y así mismo Cartagena por vía autorretenciones, en virtud del aspecto espacial y temporal de la retención.

III. Conclusiones

Para el distrito de Cartagena, al igual que para cualquier municipio en Colombia, se presentan limitaciones y problemáticas con el sistema de retenciones de ICA.

Como se ha expuesto a lo largo del artículo, el aspecto territorial de las retenciones no ha sido tratado con especificidad en su aplicación, lo cual se concluye a partir de un breve recuento sobre los cambios que han surgido en materia de impuestos territoriales. En este sentido, los entes territoriales están facultados para establecer agentes de retención, pero sin olvidar el ámbito territorial de la jurisdicción donde se configure el hecho generador de la retención, que atendiendo lo antes expuesto muchas veces el pago o abono en cuenta no se origina en el mismo lugar donde nace el hecho generador del impuesto. En este orden de ideas, es importante ajustar los acuerdos distritales en materia de retención en ICA, dificultad dada porque no

hay normas claras sobre el aspecto espacial del ICA.

Así mismo, el Acuerdo Tributario Distrital de Cartagena señala que las retenciones en la fuente se establecen de conformidad con lo consagrado en el Estatuto Tributario Nacional, en lo pertinente al impuesto de renta e ICA. Sin embargo, resulta algo impreciso debido a la limitación en el aspecto espacial porque si el distrito adoptó el sistema de retenciones con la finalidad de recaudar de manera gradual el pago de impuesto, este debe establecer sus propias disposiciones y normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones.

De hecho, los concejos municipales están facultados para expedir en los Acuerdos disposiciones que garanticen el efectivo control y recaudo del impuesto, ya sea vía retención o anticipos. En este sentido, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual es claro en el Artículo 287 de la Constitución Política.

De allí que, como se ha manifestado en el presente documento, la retención como mecanismo de pago anticipado del tributo y obligación sustancial no desnaturaliza los elementos del tributo y, por lo tanto, se puede establecer como sistema de recaudo sin desconocer la normatividad en esta materia.

En este orden de ideas, como argumento sobre el poder tributario, es menester hacer un paréntesis explicativo: el poder tributario es la facultad normativa de crear o establecer tributos y está representado en la potestad constitucional del Artículo 338, donde se traza una misma línea para el Congreso,

Asambleas y Concejos, lo que ha sido punto de partida de muchas interpretaciones.

De acuerdo con lo señalado, el poder tributario de los entes territoriales en los tributos y en materia de retenciones está supeditado a la ley, en virtud del principio de reserva de ley y de legalidad. De hecho, en su implementación no se pueden desconocer las disposiciones normativas del Congreso que sin lugar a dudas es el que expide las leyes.

Por lo tanto, para los entes territoriales, existe una autonomía de carácter de gestión y administración de sus recursos, lo que se puede evidenciar en la Constitución Política en su Artículo 287.

Por otra parte, también es cierto que los entes territoriales en ámbito normativo carecen de autonomía; de la lectura del Artículo 150 de la C.P. se deriva esta afirmación, pues solo corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: interpretar, reformar y derogar las leyes.

Como se observa, el legislador no puede dejar en manos de los entes territoriales el diseño e implementación de los tributos, es decir, la creación, modificación y eliminación de los mismos, pues ello conduciría a estados de desigualdad entre los contribuyentes con características similares en diferentes jurisdicciones (Durán, 2017).

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, las entidades territoriales tienen competencia en su jurisdicción; en el caso del distrito de Cartagena, en materia de retenciones, no se puede extender más allá de su jurisdicción, por ejemplo. La obligación de efectuar re-

tención en la fuente por ICA en Cartagena solo puede exigirse a entidades que realicen pagos en esta ciudad, y que a su vez se haya dado el hecho generador del impuesto.

Sumado a lo anterior, también las problemáticas se presentan en la determinación de agentes de retención. El pago o abono en cuenta realizado por una entidad que no tenga presencia física en el municipio no califica la operación como objeto de retención, ni al pagador como agente retenedor, esto, en virtud del ámbito de aplicación espacial de las normas de las entidades territoriales.

Por otra parte, la problemática persiste por la ausencia de disposiciones en los actos administrativos que den claridad a los aspectos espaciales de la retención, lo que conlleva a seguir con la aplicación difusa del tratamiento fiscal del Acuerdo 041 de 2006.

En este sentido, para el distrito, la no debida aplicación de la norma de ámbito territorial le implica un desgaste a nivel administrativo con problemas llevados a instancias jurídicas, y que se dirimen en otro escenario, lo que a la final ocasiona trastornos en el sistema tanto para el contribuyente como para la administración.

Para concluir, la retención es una obligación sustancial, sin importar si no se retiene. Al final, el agente retenedor está obligado a responder por las sumas dejadas de retener.

En cuanto a la operatividad de las retenciones en la fuente del ICA y las limitaciones al poder tributario local, se analizó el criterio de sujeción de los agentes de retención y el aspecto espacial de las retenciones en ICA,

tomando como referencia las ciudades de Cartagena y Barranquilla.

Se expusieron varios casos en actividades comerciales y de servicios, analizando en los mismos el aspecto territorial del ICA y, por consiguiente, el lugar donde se efectúa la retención. En estos casos, se evidenció que el problema reside cuando los pagos o abonos en cuenta son realizados en otra ciudad.

Como ejemplo, es posible referenciar el Acuerdo Tributario de Cartagena, el cual no puede obligar a un contribuyente a efectuar pagos por retenciones practicadas en otro municipio y, en consecuencia, no tiene potestad para exigir pagos por este concepto.

Se aprecia que existe una conceptualización errada del ámbito espacial de las retenciones, debido a que se olvidan de los elementos operativos de la misma y, como lo ha manifestado la DAF, por lo menos con la ausencia de uno de estos elementos no habría lugar a retención.

Para finalizar, se plantean las siguientes recomendaciones:

El ajuste de los acuerdos distritales con base en los siguientes tópicos:

- **Definir los elementos operativos de la retención:**

Frente a este aspecto, en los acuerdos se deben realizar unas precisiones normativas sobre la aplicación del mecanismo de retención, lo que despejaría los vacíos encontrados en la praxis de los elementos operativos. En este sentido, soluciona en gran medida

los conflictos generados entre la administración y los agentes de retención.

• Definir los agentes de retención

En los acuerdos no se expresa que para ser un agente de retención este debe por lo menos tener presencia física en un municipio.

• Adoptar un sistema de retenciones a nivel territorial

En los acuerdos se debe incluir un propio libro de retenciones y no remitir al Estatuto Tributario Nacional. Se debe entender que este último tiene normas de ámbito espacial más amplio y los acuerdos municipales no pueden legislar fuera de su jurisdicción.

2. Crear un sistema de retenciones a los pequeños comerciantes del régimen simplificado. Esto, de acuerdo con las disposiciones creadas en la Ley 1819 de 2016 en su Artículo 346, donde plantea crear un sistema preferencial del ICA. En este sentido, es viable crear un sistema de retenciones preferencial al régimen simplificado. Este mecanismo podría implementarse vía autorretención, teniendo en cuenta los ingresos mensuales, instituyendo la figura de la “bimstralidad” para el cumplimiento del deber formal y sustancial de la retención, situación similar al sistema implementado actualmente en Bogotá y Barranquilla.

Referencias

Arteaga, J. R. (1997). *Nociones fundamentales del Derecho tributario*. Bogotá: Ediciones Rosaristas.

Durán, E. A. (2017). *El poder tributario de las entidades territoriales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Elizalde, M. M. (2007). *Curso de Derecho fiscal Tomo I*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Elizalde, M. M. (2015). “La estructura jurídica del tributo: hecho generador”, en J. R. Piza, *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (p.474). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Fuentes, G. F. (s.f.). *La devolución de retenciones en el IRPF*. 112.

Insignares Gómez, R. (2007). *Curso de Derecho fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Ríos Granados, G. (2001). “La retención en el Derecho tributario: Obligación EX LEGE de los Patrones”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 209-241.

Rodríguez, J. R. (2007). *Curso de Derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Roig, A. R. (2012). “Breve contribución al estudio de las fuentes de las obligaciones”, en *Prudentia Iuris*, 146.

Legislación

Acuerdo No. 041 del 21 de diciembre de 2006.

Acuerdo N° 030 de diciembre 30 de 2008.

Constitución Política de Colombia.

Decreto Ley 1421 de 1993.

DIAN. *Concepto 020295* (8 de julio de 1991).

Estatuto Tributario Nacional. 2017.

Ley 14 1983.

Ley 1819 de 2016.

Ley 223 de 1995.

Ley 788 de 2002.

Jurisprudencia Consejo de Estado

Sentencia C-913 (Sección Cuarta 2003).

Sentencia C-198 (Sección cuarta 2012).

Sentencia C-421 (Sección Cuarta 1995).

Sentencia C-445 (Sección Cuarta 1995).

Sentencia C-064 (Sección cuarta 2008).

Sentencia C-883 (Sección Cuarta 2011).

Sentencia C-121 (Sección cuarta 2006).

Sentencia (Sección Cuarta), Exp. 25000-23-27-000-2007-00167-1(17417) (C. P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, 16 de septiembre de 2011).