

El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación*

The case of Territorial Taxation Power within the Territorial Scope of ICA in the City of Medellin. A Constitutional Approach under a Weighing Analysis

RAMÓN ANDRÉS DE LOS RÍOS RODRÍGUEZ¹

Resumen

El aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio y en general el de los impuestos locales, ha generado problemas en su aplicación, a partir de los vacíos legales existentes frente a la coordinación de las potestades impositivas de entidades territoriales y Nación. Esto hace necesario un análisis sobre las reglas de territorialidad creadas para el ICA por el Congreso de la República y por el Concejo de Medellín, en donde colisionan los principios de rango constitucional de reserva de ley y autonomía territorial.

Palabras clave: Entidades Territoriales, Impuesto de Industria y Comercio, Aspecto espacial, Economía digital, Autonomía territorial, Reserva de ley, Ponderación.

Abstract

The spatial aspect of the Industry and Commerce Tax; and in general, the local taxes, has generated problems in its application, this from the existing legal loopholes against the coordination of the tax powers of Territorial Entities and Nation. This makes necessary an analysis on the territoriality rules created for the ICA by the Congress of

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n14.05>

¹ Abogado, de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: ramondr13@gmail.com

the Republic and by the Council of Medellín, where the principles of constitutional rank of reserve of law and territorial autonomy collide.

Keywords: Territorial Entities, Industry and Trade Tax, The territorial Tax aspects, Digital Economy, Territorial Autonomy, Legal Reservation, Ponderation Analysis.

Introducción

Plazas Vegas (2016) afirmó, de forma correcta, que “la distribución de competencias para la creación y modificación del Derecho positivo tributario entre los distintos niveles de gobierno, cualquiera que sea la forma de Estado (unitaria, regional o federal) debe estar prevista de manera clara y precisa por las Constituciones Políticas, o por las leyes que las desarrollan y tienen jerarquía superior como contexto para las leyes ordinarias, porque de otra manera se auspicia el desorden fiscal y el permanente conflicto entre el centro y la periferia” (p. 618).

De acuerdo con lo anterior, y dada la estructura jurídica del sistema jurídico nacional, se podría pensar que en el caso colombiano existe una suerte de desorden en esta materia, toda vez que no existe una coordinación y una regulación clara frente a las potestades impositivas de las entidades territoriales en el marco de una política pública adecuada con el sistema constitucional, en referencia al alcance que tiene el Congreso para regular los temas impositivos de los departamentos y municipios, en coordinación con la Nación.

A partir de la situación, es de esperar que surjan conflictos entre distintos entes de

orden nacional y territorial. En este orden de ideas, se analizará la regulación creada por la Ley 1819 de 2016, frente al aspecto espacial del ICA, la cual se expidió con el propósito de solucionar los conflictos de doble imposición que se estaban presentando como consecuencia de la territorialidad de este gravamen. Para ello se analiza el caso de Medellín, que en su Acuerdo 066 de 2017 determina las reglas de territorialidad del impuesto en mención.

I. Poder impositivo territorial

La Constitución Política colombiana de 1991 trajo consigo cambios que generaron modificaciones a la configuración del Estado: así, se pasó de un centralismo amparado por la Carta Política de 1886, a un modelo unitario, descentralizado, con autonomía territorial.

En este orden de ideas, se creó una serie de disposiciones para garantizar la ejecución y desarrollo del nuevo paradigma, entre ellas las referentes a la creación y regulación de los impuestos territoriales. Así, uno de esos aspectos que ha suscitado controversia es el ejercicio del poder tributario en cabeza del Congreso de la República y que termina siendo compartido por los entes territoriales, cuando se trata de regular los impuestos de orden local (Piza Rodríguez *et al.*, 2015).

En efecto, la Carta Política en el artículo 287, consagra que las entidades territoriales gozan de autonomía territorial para la gestión de sus intereses, por lo cual tienen prerrogativas; una de ellas es el establecer los tributos necesarios para cumplir sus funciones. Así mismo, de manera complementaria, los artículos 300 numeral 4 y 313 numeral

4, otorgan a las asambleas y concejos, respectivamente, el ejercicio del derecho en mención en departamentos y municipios, el cual se desprende del principio de autonomía territorial.

El carácter de principio que cobra la autonomía territorial se da por ser este un mandato de optimización que orienta la división competencial de las funciones estatales entre la Nación y las entidades territoriales en el contexto del modelo de Estado consagrado en el artículo 1° Constitucional, es decir, la República Unitaria y descentralizada con autonomía de sus entes locales.

Sin embargo, y es partir de esto que se origina la doble titularidad en las competencias impositivas territoriales, los artículos 150 y 338 de la Constitución consagran el principio de “Reserva de Ley en materia tributaria”, el cual se define en palabras de Insignares (Piza Rodríguez *et al.*, 2015) “como el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por medio de la ley” (p.126).

En este punto, como se anticipó, salta a la vista que el poder tributario territorial tiene una doble titularidad: una en cabeza de la Nación, que se ejerce por medio del Congreso de la República, amparada por el Principio de Reserva de Ley y la otra en cabeza de las mismas entidades territoriales, la cual se ejerce por medio de las asambleas departamentales y los concejos municipales, con fundamento en el Principio de Autonomía Territorial; precisando que, según el artículo 287 Superior, la potestad de los entes locales siempre debe estar subordinada a la Ley.

La norma Superior en su artículo 288, adelantándose al problema expuesto, dispuso que por medio de una ley orgánica el Congreso de la República debía establecer el reparto de competencias entre la Nación y los entes locales, incluido, por supuesto, lo referente a la potestad impositiva territorial.

De ahí que, en cumplimiento del mandato constitucional, el Poder Legislativo expide la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial –en adelante LOOT– Ley 1454 de 2011, que sin embargo, frente al tema mencionado, esto es, la distribución de las competencias impositivas de los entes territoriales y la Nación no se pronunció.

Con respecto a lo anterior, se plantea que, frente a la determinación de los impuestos territoriales, esto es, la competencia para definir sus elementos esenciales o estructura jurídica existe un vacío legal en el ordenamiento jurídico colombiano, el cual se ha intentado colmar por medio de la jurisprudencia tanto del Consejo de Estado como de la Corte Constitucional, la cual, a pesar de ser fuente de Derecho, genera una inestabilidad jurídica por ser cambiante y contradictoria.

Con la intención de limitar el objeto de este escrito, es necesario aclarar que el vacío normativo expuesto se refiere a los alcances de la potestad de cada ente territorial, para definir los elementos que se consideran “esenciales” en la estructura jurídica de los tributos, puesto que, es pacífico que en lo relativo a la creación, el único facultado es el Congreso de la República (Piza Rodríguez *et al.*, 2015).

Así pues, con respecto a los impuestos territoriales, se han presentado múltiples problemas, en su mayoría, originados por el vacío legal en mención, de ahí que, en el presente documento, se traiga a colación uno de ellos, en cuanto a la determinación del aspecto espacial o territorialidad del ICA.

II. Estructura jurídica del ICA, bajo la teoría del hecho generador

Resulta necesario, antes de ahondar en el planteamiento del caso, esbozar, de manera sumaria, la estructura jurídica del ICA, con la intención de ofrecerle al lector una idea general de los elementos esenciales del impuesto para, posteriormente, analizar a profundidad lo relativo al aspecto espacial o elemento territorial de este y su respectivo problema jurídico que, como se ha insistido, proviene de la ausencia de coordinación en las competencias normativas de Nación y entidades territoriales, a la hora de regular los elementos esenciales de los tributos locales.

Para empezar, el ICA, entendido como el gravamen a la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, es un impuesto territorial en cabeza de los municipios, el cual se encuentra regulado en la Ley 14 de 1983, norma que fue compilada en el Decreto Ley 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), y, esta última, modificada por la Ley 1819 del 2016 (Piza Rodríguez *et al.*, 2017).

En consecuencia, a partir de las disposiciones legales mencionadas se decantan los elementos esenciales de este impuesto; así, por ejemplo, en los artículos 197, 198 y 199 del Decreto Ley mencionado (modificado por el artículo 345 de la Ley 1819 de 2016), se

consagra el aspecto material del impuesto y en el artículo 196 (modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016), el aspecto cuantitativo de este.

Frente al aspecto temporal y el elemento subjetivo, se harán ciertas precisiones más adelante, pues no existe una regla especial que los regule; no obstante lo anterior, a partir del conjunto normativo enunciado se logra identificarlos. Por otro lado, el aspecto espacial se desarrollará debidamente en un acápite individual, por ser este el punto de partida para exponer el objeto de estudio de esta investigación, y por lo tanto, requiere de un espacio más amplio para su análisis.

Así las cosas, se debe empezar por afirmar que el aspecto material del ICA consiste en la materialización o ejecución de las actividades industriales, comerciales y de servicios por parte de los contribuyentes, entendidas dichas actividades como supuestos fácticos demostrativos de capacidad económica que, una vez realizadas, desencadenan en el nacimiento de la relación obligacional tributaria propia de este impuesto territorial. Como se mencionó líneas arriba, se encuentran definidas, a nivel legal, cada una de las actividades que constituyen el aspecto material del ICA.

En este orden de ideas, con respecto a la actividad industrial, el artículo 197 del Decreto Ley 1333 de 1986 establece que serán consideradas como tales la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. Seguidamente, el mismo Decreto, en su artículo 198, define la actividad comercial como aquella destinada al expendio, compraventa o distribución de

bienes, y las demás que defina el Código de Comercio.

Por último, frente a la actividad de servicios, la norma dispone que se entenderán por tal, las labores ejecutadas sin que medie relación laboral entre quien contrata y quien desarrolla el trabajo, el cual consistirá en obligaciones de hacer exigibles al contratado; además, dichos servicios deberán ser susceptibles de valoración monetaria con miras a que sean retribuidos en dinero o en especie como contraprestación. Respecto de esta última actividad, cabe mencionar que su definición se encuentra consagrada en el artículo 345 de la Ley 1819 de 2016, el cual modificó el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986; lo novedoso de este punto, consiste en la posibilidad de gravar con el ICA el ejercicio de las profesiones liberales (Piza Rodríguez *et al.*, 2018), tema que, si bien pertenece a otro espacio de discusión, resulta relevante mencionar.

Con relación al aspecto cuantitativo del ICA, cabe mencionar que se encontraba consagrado en el artículo 196 del Código de Régimen Municipal, el cual fue modificado por el artículo 343 de la Ley 1819 del 2016, que define la base gravable del impuesto en los siguientes términos: “La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo”, es decir, en términos contables, la base gravable está integrada por los ingresos brutos recibidos en el periodo gravable inmediatamente anterior.

El mismo artículo, refiriéndose a la tarifa aplicable a esos ingresos brutos, dispone que será establecida por los municipios, para lo cual deberán tener en cuenta los parámetros establecidos por el legislador, los cuales son “del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios”. Dentro de esos parámetros los consejos municipales, en ejercicio de la autonomía territorial, establecerán, por medio de un acuerdo municipal, la tarifa que consideren pertinente para su territorio.

Ahora bien, frente al aspecto temporal del ICA, cabe anotar que este es un impuesto de periodo, porque, a pesar de que se entiende causado en el momento en el que se ejecuta alguna de las actividades gravadas (industrial, comercial y de servicios), solo se consolida efectivamente la obligación tributaria al final del respectivo periodo, cuando se tiene certeza sobre el valor total de los ingresos brutos provenientes de la realización del aspecto material del tributo y obtenidos dentro del lapso de tiempo en cuestión (Piza Rodríguez *et al.*, 2017).

Este periodo de exigibilidad del pago de la obligación, como regla general para todos los municipios es anual; por lo tanto, se trata de un impuesto cuya obligación corresponderá a los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el año inmediatamente anterior. Sin embargo, en contraposición a esta regla general, se presenta una excepción para el caso de Bogotá, según la cual, en este municipio el periodo de liquidación no es anual sino bimestral, esto como resultado de la facultad otorgada a esta entidad territorial por el Decreto 1421 de 1993 (Estatuto Orgánico de Bogotá) (Piza Rodríguez *et al.*,

2017), en donde se le reconocen ciertas prerrogativas especiales, como consecuencia de su posición de Distrito Capital. En síntesis, mientras en Bogotá se liquida el ICA de forma bimestral, en el resto de los municipios se hace anualmente.

Aún queda por agotar lo referente a los sujetos partícipes de la relación jurídica tributaria propia del ICA o elemento subjetivo de este impuesto dentro de la Teoría del Hecho Generador. En ese sentido, como se ha reiterado a lo largo de este escrito, corresponde a los municipios la posición activa del gravamen, es decir, les corresponde a estos entes territoriales la facultad de exigirles a los contribuyentes el cumplimiento de la obligación tributaria, como consecuencia del desarrollo de las actividades gravadas por el ICA dentro de su jurisdicción.

Dada la importancia y el extenso desarrollo que existe respecto del sujeto pasivo, no solo en el ICA, sino en el Derecho tributario en general, lo que demandaría un profundo análisis, resulta prudente limitarse a dejar sentado que el sujeto pasivo de esta relación será aquel que ejecuta la actividad gravada por el impuesto dentro de la jurisdicción municipal; no obstante lo anterior, el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012 establece de manera específica a quiénes corresponde esta posición.

En ese sentido, de conformidad con la norma citada, serán sujetos pasivos de los impuestos municipales (entre estos el ICA) y departamentales: “las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho y aquellas en quienes se realice el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, o patrimonios autónomos en que figure el

hecho generador del impuesto”, respecto de los patrimonios autónomos, se agrega que serán responsables del cumplimiento de la prestación tributaria, los fideicomitentes y/o los beneficiarios de este (Piza Rodríguez *et al.*, 2017).

Habiendo agotado lo referente a la estructura jurídica del ICA, se procede a adelantar el análisis del caso en concreto, para lo cual es importante tener en cuenta que el sujeto activo del ICA es el municipio concebido como el ente territorial, punto sobre el que no existe discusión alguna. Sin embargo, dada la naturaleza de las actividades que se gravan por medio de este impuesto, surgen numerosos conflictos a la hora de determinar el espacio territorial en donde se materializa o desarrolla la respectiva actividad.

El mencionado conflicto se origina toda vez que es posible que las actividades gravadas se ejecuten en varias jurisdicciones simultáneamente e incluso el poder combinar el ejercicio de las mismas, por lo que existirán casos en los que el contribuyente desempeñe en conjunto todas las actividades (industrial, comercial y de servicios) en varios municipios, dentro de un mismo periodo gravable, de ahí que se haya trasladado el problema de la territorialidad a la falta de certeza a la hora de establecer la parte activa del gravamen, es decir, definir qué municipio se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

En ese contexto, el Consejo de Estado ha decidido múltiples controversias en torno al aspecto espacial del ICA, lo que ha propiciado la creación de reglas jurisprudenciales relacionadas con la territorialidad, las cuales fueron elevadas a rango legal por el Congre-

so de la República en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, incluyendo además de estas, algunas de su creación.

Cabe mencionar que, antes de 1991, mediante el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, ya el poder legislativo había establecido reglas de territorialidad en torno a la actividad industrial, dejando así un vacío legal frente a las demás actividades, lo que propició el desarrollo jurisprudencial y legal expuesto con el cual se pretendió responder de alguna manera a los interrogantes siguientes: ¿Dónde se entienden ejecutadas las actividades gravadas? y, en consecuencia, ¿qué municipio ejerce la posición activa en la relación obligacional tributaria del ICA?

Sin embargo, algunos municipios como Medellín, para el momento de la redacción de este artículo, es decir diciembre de 2018, no habían integrado las reglas de la Ley 1819 a su ordenamiento local, amparándose en la autonomía territorial que les otorga la Carta Política colombiana de 1991, lo que nos lleva al problema de atribución normativa que existe entre Nación y entes locales, presentado en el primer acápite, y nos conduce al objeto de estudio de este documento.

Expuesto lo anterior, se da paso al tercer acápite, en donde se expondrán con detenimiento las reglas de territorialidad del ICA establecidas por el legislador y el Municipio de Medellín para, posterior a ello, resolver la pregunta: ¿Son legales las reglas de territorialidad creadas por Medellín? Valiéndose del análisis de ponderación y así, determinar la competencia normativa de Nación y entes locales para regular el aspecto espacial en los tributos territoriales, toda vez que, como se indicó en el primer capítulo, existe un vacío

legal frente a la coordinación de las potestades normativas de los titulares del poder impositivo territorial, a la hora de regular los elementos esenciales de los tributos.

III. Aspecto espacial de ICA

Antes de dar inicio a la explicación de las normas de territorialidad creadas por el legislador, es pertinente reiterar la importancia del aspecto espacial en la estructura jurídica del ICA; así pues, con la identificación del espacio geográfico en el cual se entiende realizada la actividad gravada (Piza Rodríguez *et al.*, 2017), se conoce con certeza cuál será el sujeto activo de la relación obligacional del ICA, lo que facilitará al contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria en el lugar que corresponda, ya que el sujeto pasivo podrá desplegar, de manera anticipada, una serie de conductas tendientes a satisfacer la prestación a su cargo, lo que, en últimas, propicia la efectividad en el recaudo del tributo.

A. Estatuto Tributario Ley Nacional (Ley 1819 de 2016)

El problema jurídico expuesto en torno al ICA se deriva principalmente de la naturaleza de las actividades gravadas con este impuesto; esto es así, debido a la dificultad que existe para determinar con certeza el lugar en donde estas se ejecutan, puesto que su realización implica, en muchos casos, desplegar conductas en varios municipios diferentes, los cuales, a la hora de liquidar el impuesto, terminan por imponerles múltiples cargas a los contribuyentes.

Así pues, este supuesto de hecho, en donde se gravan las mismas conductas por dife-

rentes entes estatales, doctrinariamente se conoce como la doble imposición y, a pesar de que este problema se presenta tanto a nivel interno como internacional, el presente documento se limitará a profundizar en la *doble imposición local*, pues corresponde en este momento ahondar en la problemática de doble imposición generada por las entidades territoriales facultadas para gravar el ICA; y su posible solución, por medio de las reglas de territorialidad.

Es menester mencionar que, previo a la expedición de las reglas de territorialidad creadas por la Ley 1819 de 2016, ya se había planteado, por parte de la Corte Constitucional, el problema de la territorialidad en el ICA (Zarama Vásquez y Zarama Martínez, 2017) y, así mismo, dicha corporación había planteado la necesidad de que el legislador presentara una solución eficiente. En ese sentido, en Sentencia del 22 de febrero del 2006, el tribunal superior constitucional, expuso:

La Corte considera que 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 las 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.

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) (destacado fuera del original).

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.

Entonces, en primer lugar, frente a la actividad industrial, el principal problema de territorialidad se presenta cuando el contribuyente que ejerce los supuestos de hecho de

la actividad industrial en determinado municipio, comercializa, a su vez, el producto en uno diferente (Piza Rodríguez *et al.*, 2017). Para facilitar la comprensión de la situación, miremos el siguiente ejemplo:

Un fabricante de cierto producto, que tiene asentada su sede fabril en el municipio de Pasto, vende, igualmente, ese artículo en Cali, Medellín y otros municipios; en consecuencia, a este contribuyente se le podría gravar con el ICA tanto en Pasto (por concepto de actividad industrial), como en los demás municipios donde vende su producto (por concepto de actividad comercial).

Esta situación no se entendía razonable, por cuanto aquel que fabrica un bien no lo hace con la intención de almacenarlo, es decir, el industrial realiza su actividad con el fin de comercializar el producto resultante de dicha labor, por lo que no es posible escindir una actividad de la otra y, en ese sentido, si se gravan las dos actividades se estaría imponiendo una doble carga tributaria al contribuyente sobre los mismos ingresos, de ahí que, en el caso de las actividades industriales, la regla de la territorialidad ya existiera desde 1990; por ende, el numeral 1 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, se limitó a reiterar lo ya consagrado en la legislación anterior, así:

1. En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo.

En este sentido, al acudir al artículo 77 de la Ley 49 de 1990, se evidencia que la forma

como se le da solución al conflicto territorial entre el municipio en donde se asienta el industrial y el municipio en donde se comercializan los productos, es asignando la facultad de gravar o, más bien, estableciendo la posición activa de la relación jurídica del ICA, en el ente territorial en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial.

De esta manera, a la hora de gravar la actividad, el municipio de la sede fabril deberá tener en cuenta que la base gravable de dicha actividad industrial estará constituida por los ingresos brutos provenientes de la comercialización del producto en otros territorios, sin que ello implique la ejecución de una actividad comercial.

La regla anterior ha sido aplicada de manera uniforme por el Consejo de Estado para resolver este tipo de conflictos territoriales, conocida como la Regla de la Sede Fabril; se puede evidenciar en la decisión de esta Colegiatura Sección Cuarta n.º 18844 del 10 de julio de 2014 en donde la controversia fue planteada de la siguiente manera:

Para el efecto, la Sala deberá determinar si la actividad desarrollada por Papeles Nacionales S.A., en el municipio de Santiago de Cali, es una actividad comercial, independiente de la actividad industrial, como lo asevera la Administración de Impuestos de Cali, o si, por el contrario, es una extensión de la actividad industrial y, por ende, debía tributar en la sede fabril, como lo afirma la parte demandante. Básicamente se discute si los ingresos obtenidos por Papeles Nacionales S.A. por concepto de la comercialización en el municipio de Santiago de Cali, de lo producido en la sede fabril de Papeles Nacionales S.A., constituye hecho generador

del Impuesto de Industria y Comercio a favor del municipio demandado.

Más adelante, dentro del mismo fallo, manifestó, de conformidad con la regla contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 reiterada en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, lo siguiente:

Ha sostenido la Sala que la previsión de la norma obedece a que el hecho de producir mercancías para mantenerlas en inventario no permite la cuantificación de la base gravable ante la ausencia de ingresos y, además, a que *todo industrial fabrica bienes principalmente con el fin de comercializarlos*.

También ha dicho esta Sección que la comercialización de la producción por parte del industrial no constituye actividad comercial, pues, de una parte, la actividad industrial necesariamente conlleva la comercialización, y de otra, porque no puede ser considerada como comercial la actividad que ya es calificada de industrial. *En consecuencia, la producción de bienes y la comercialización de los mismos constituye actividad industrial y es en el municipio de la sede fabril en el que se debe pagar el Impuesto de Industria y Comercio sobre la totalidad de los ingresos generados por la venta de los bienes producidos* (destacado fuera del original).

Ahora bien, frente a la actividad comercial, entendida como aquella consistente en el desarrollo de transacciones que, por regla general, pueden ser consideradas compra venta, se puede anticipar que, cuando se ejecuta la actividad por medio de establecimiento de comercio abierto al público o

puntos de venta, no entraña mayor dificultad la identificación del lugar en donde se realiza la actividad comercial, pues en este caso, no cabe duda de que el contribuyente será gravado por el municipio en donde se asientan las instalaciones o puntos de venta.

No obstante, cuando la actividad se ejecuta por algún medio diferente a los puntos de venta o similares, sí se presentan conflictos, como, por ejemplo, cuando los vendedores se desplazan por el territorio nacional o las ventas se realizan por internet (Piza Rodríguez *et al.*, 2017). Dentro de este contexto, el legislador, por medio de la Ley 1819 de 2016, consagró las siguientes reglas:

2. En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Si la actividad se realiza en un *establecimiento de comercio abierto al público* o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;
- b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde *no existe establecimiento de comercio* ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;
- c) Las ventas directas al consumidor a *través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas* se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;
- d) En la *actividad de inversionistas*, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada

la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones (destacado fuera del original).

Respecto a la norma señalada, es preciso mencionar que en el mes de febrero del presente año la Corte Constitucional emitió la Sentencia C-056 de 2019, que atacaba los literales b) y c) del numeral segundo del artículo 343 de la Ley 1819 del 2016. Las normas analizadas no contradicen dichos principios, puesto que la decisión legislativa de asignar la condición de sujeto activo del ICA al municipio donde se perfecciona la venta o se realiza el despacho de las mercancías no se muestra irrazonable o desproporcionada. Ello, agrega el alto tribunal, debido a que es evidente que dichas jurisdicciones están involucradas en la actividad comercial respectiva, que es precisamente el criterio base para la definición del sujeto activo del ICA.

De la norma citada se desprende que, para determinar el lugar de ejecución de la actividad comercial gravada por el ICA, en primer lugar, deberá identificarse si la actividad se ejerce mediante establecimiento de comercio abierto al público o no; dependiendo de eso, el aspecto espacial estará definido por el lugar en donde están ubicados los puntos de venta, en caso de tenerlos, o el lugar en donde se perfecciona la compraventa –donde se conviene precio y cosa–, cuando no hay establecimientos de comercio abiertos al público.

Respecto de aquellos contribuyentes que ejercen la actividad comercial por medio de establecimiento de comercio, se debe precisar que, en congruencia con las normas de la actividad industrial, si dicho contribuyente es, además, el fabricante del producto, no

podrá ser gravado por el desempeño de actividades comerciales sino únicamente por las industriales y en el municipio donde se ubica su sede fabril (Zarama Vásquez y Zarama Martínez, 2017).

La regla del perfeccionamiento contractual presentada tiene su antecedente en la jurisprudencia del Consejo de Estado, pues, a partir de sus decisiones se puede dilucidar una clara tendencia de adscribir al lugar en donde se perfeccione el contrato de compraventa, la facultad de ejercer la posición activa de la relación tributaria del ICA en las actividades de comercio, en este sentido, en Sentencia n.º 20938 del 28 de agosto de 2014, esta colegiatura, manifestó:

Es criterio uniforme y consolidado de la Sala, que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa (...).

De manera, que más que circunscribir la realización de la “actividad comercial” al domicilio principal del contribuyente, lo que procede es establecer el “Domicilio de ejecución de los contratos, concepto que necesariamente se traduce en aplicar la ejecución de la actividad misma a la jurisdicción que el sujeto pasivo del ICA utiliza para lograr la consolidación de los negocios de los cuales deriva su ingreso (destacado fuera del original).

Es así como, a partir de este desarrollo jurisprudencial, se decantó la regla de territorialidad establecida en la Ley 1819 del 2016. No obstante, en relación con las nuevas modalidades de ventas que han aparecido en los

últimos años, podría surgir alguna discusión; por esta razón, la norma mencionada se pronunció al respecto y estableció el lugar de despacho de las mercancías como criterio para definir el aspecto espacial del ICA. De ahí que, respecto de actividades comerciales ejecutadas a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas en internet, se pueda afirmar que se entienden realizadas en el lugar en que se despachan los bienes objeto de las ventas por ende; el municipio que ejerza jurisdicción en el lugar desde donde se envía la mercancía, será el sujeto activo de la relación obligacional tributaria (Piza Rodríguez *et al.*, 2018).

Por último, en referencia al literal D de la norma citada supra, cabe mencionar que dicha disposición genera una suerte de conflicto jurídico, el cual se desprende de una discusión de antaño respecto de si los dividendos y las participaciones se encuentran gravadas con el ICA. En ese sentido, al mencionar la actividad del inversionista, sin ningún desarrollo complementario, se da lugar a múltiples interpretaciones, más aún, cuando constituye un tema sensible para el desarrollo económico de los particulares.

Así las cosas, Osorio Vesga planteó el problema de esta manera y avizoró una posible discusión en torno a este literal D del artículo 343, fundamentada en vicios de constitucionalidad, puesto que, de algún modo, se estaría ampliando el aspecto material del impuesto, al incluir la “actividad de inversionista”, a pesar de que dicha actividad está vacía de contenido, por ende, vacía de tarifa, lo que podría verse atacado por la vía constitucional (Piza Rodríguez *et al.*, 2018). Esta es una discusión que aún se encuentra vigente; por lo tanto, el tiempo será el encar-

gado de mostrar su desenlace en instancias legales y jurisprudenciales.

Sin embargo, no se profundizará en este asunto, debido a que no hace parte del objeto de estudio de este trabajo; por lo tanto, se acogerá la interpretación literal de la norma, en el entendido que la “actividad del inversionista” se considera una actividad comercial, la cual tiene como regla de territorialidad, que se gravará la operación del inversionista en la jurisdicción donde se ubica la sede de la empresa que posee las inversiones (Zarama Vásquez y Zarama Martínez, 2017). Para ilustrarlo mejor:

Si un inversionista vive en el municipio de Pasto, pero tiene acciones en una empresa con sede en Cali, deberá declarar y pagar el ICA, resultante de su actividad, en la ciudad de Cali.

Pues bien, para finalizar el análisis de las normas de territorialidad del ICA establecidas por el legislador, se debe abordar la actividad de servicios; en ella, la dificultad para identificar el lugar de ejecución o aspecto espacial se debe principalmente a su naturaleza, puesto que, al ser una actividad intelectual y personal, no necesariamente debe prestarse en una sede o establecimiento fijo.

En ese orden de ideas, el desarrollo de actividades de servicio implica tener en consideración los desplazamientos de la persona que la desarrolla. Aunado a lo anterior, los avances tecnológicos han generado que se presten nuevos servicios, los cuales se desarrollan de maneras no convencionales, como en el caso del servicio de internet y el de telefonía móvil, entre otros, lo que igualmente genera dificultades para determinar el lugar

en donde se realizan (Piza Rodríguez *et al.*, 2017). En este contexto, se han consagrado en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, 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;

b) En los *servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija*, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato;

c) En el *servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos*, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2018 (destacado fuera del original).

De la norma citada se concluye que, como regla general, la actividad de servicios se entenderá realizada en el lugar en donde

esta se ejecute, es decir, en donde se despliegue la conducta personal dirigida a dar cumplimiento a un servicio solicitado por un contratante, con lo que no se añade nada a lo ya considerado para determinar el aspecto espacial del impuesto. No obstante, frente a ciertos servicios que presentaban mayores controversias, se establecieron algunas pautas especiales.

Por ejemplo, en el caso del transporte se estableció que se gravará dicha actividad en el municipio en donde se despacha el bien, mercancía o persona, a pesar de que esta no era la posición jurisprudencial mayoritaria en el tema, como se observa en la Sentencia n.º 21276 del 25 de julio del 2016 del Consejo de Estado, en la que afirmó:

... Se extrae que la delimitación del municipio que funge como sujeto activo del tributo, está dada en función del aprovechamiento que el contribuyente hace de la infraestructura de servicios, de mercado y de los demás recursos de la entidad territorial, para realizar la actividad gravada.

Lo anterior implica que el hecho generador del impuesto de industria y comercio se causa en el lugar en que está localizado el establecimiento de comercio de la persona jurídica (empresa de transporte) o natural que presta el servicio gravado, pues *no basta, como ocurre en el caso del transporte marítimo o fluvial, que la embarcación salga del municipio para entender tal servicio se prestó en esa jurisdicción y, que por tanto, puede ser gravado con el tributo en mención* (destacado fuera del original).

Cómo se observa, mientras que la Ley 1819 del 2016 establece para el servicio

de transporte, el lugar de despacho de la mercancía como determinante del aspecto espacial, la jurisprudencia citada manifestó que debe ser el lugar en donde se encuentre el establecimiento de comercio; sin embargo, frente a este supuesto prima la disposición legal, por su jerarquía y, además, por ser posterior al fallo judicial. Por otra parte, para los servicios de televisión e internet por suscripción y telefonía fija, se indicó en la Ley 1819 del 2016 que el suscriptor del servicio deberá indicar el lugar en donde se encuentra, por medio del contrato, y en dicho lugar se entenderá gravado el servicio (Piza Rodríguez *et al.*, 2018).

Añádase a esto que el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, de conformidad con la Ley 1819, se gravará con ICA en el domicilio principal del usuario, el cual se identificará conforme a la información brindada por el usuario al momento de la suscripción del contrato. Adicionalmente, el legislador, anticipándose a la dificultad que esto genera, estableció que aquellos ingresos que no se puedan adscribir plenamente a alguno de los entes locales implicados, se deberá distribuir proporcionalmente, vale la pena aclarar, solo en el caso de los servicios de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos.

Lo hasta aquí descrito corresponde a lo regulado por el Congreso de la República en la Ley 1819 del 2016 con respecto al aspecto espacial del ICA, en ejercicio del poder impositivo que se le asigna la Constitución Política de 1991; por esta razón, estos parámetros son aplicables a todos los municipios, como se mencionó en el primer acápite de este escrito. Sin embargo, algunas de las entidades territoriales, en ejercicio de las atribuciones

que igualmente la Carta Política de 1991 les atribuye, principalmente amparadas en la autonomía territorial, han desarrollado el aspecto espacial del ICA para su jurisdicción en particular.

A modo de ejemplo, y debido a la gran importancia que reviste para el desarrollo económico del país, se analizará el desarrollo normativo de la territorialidad del ICA en el municipio de Medellín, para posterior a esto, efectuar un análisis de ponderación en relación con las competencias normativas de Nación y entes locales (Medellín) a la hora de regular el aspecto espacial de los tributos territoriales, específicamente el del ICA, sin perder de vista el modelo del Estado colombiano –República Unitaria, Descentralizada con Autonomía Territorial– y las atribuciones normativas otorgadas al Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales para regular los tributos territoriales.

B. Territorialidad en el ICA Medellín (Acuerdo Municipal 066 de 2017)

El Concejo municipal de Medellín, en desarrollo de las facultades impositivas otorgadas por la Constitución Política de 1991, expidió el Acuerdo 066 del 2017, por medio del cual se consagran normas sustantivas aplicables a los tributos vigentes en su municipio. Se resalta que dicho acuerdo fue expedido con posterioridad a la Ley 1819 de 2016, con lo cual se esperaba que, por medio de este, se adapten las disposiciones de orden legal aplicables para cada tributo, a su régimen municipal. Así las cosas, uno de los temas desarrollados por este fue la territorialidad o aspecto espacial del ICA, el cual es el objeto de estudio de este acápite.

En este orden de ideas, se anticipa que Medellín, en el artículo 65 del acuerdo mencionado, adoptó en su integridad las reglas de territorialidad que estableció la Ley 1819 del 2016; sin embargo, adicional a estas, consagró una regulación novedosa, en la cual se reglamenta una serie de actividades de servicios que el municipio titula de *Economía digital* y se incorpora una pequeña regla para el caso en el que la actividad comercial se genere en virtud de un contrato suscrito con una entidad pública, la cual se aborda más adelante.

Para empezar, en cuanto a la actividad industrial el Concejo Municipal, en el artículo 65 del Acuerdo 066, mantiene la regla de la sede fabril, lo que se puede constatar con la lectura de la disposición municipal, así:

1. *En la actividad industrial se declara y paga el impuesto en Medellín, siempre y cuando la planta o sede fabril se encuentre ubicada en este municipio.* La comercialización que realiza el industrial de su producción propia es la culminación de su actividad y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo (destacado fuera del original).

De la misma manera, frente a la actividad comercial se adoptan las mismas reglas ya analizadas de la Ley 1819 del 2016; no obstante, se consagra una regla que no se encontraba en dicha norma frente al desarrollo de la actividad comercial cuando esta se desprende de la suscripción de un contrato con una entidad pública. Lo anterior se puede observar en el artículo 65 del Acuerdo Municipal 066, así:

“2. En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a. Si la actividad se realiza en un *establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta* ubicados en Medellín, se entenderá realizada la actividad en este municipio.

b. Si la actividad se realiza en este municipio, pero no existe establecimiento de comercio ni punto de venta, deberá tributarse en Medellín siempre y cuando se haya *perfeccionado la venta en esta jurisdicción*, por haberse convenido el precio y la cosa vendida.

c. Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio, siempre y cuando *corresponda al lugar de despacho de la mercancía*.

d. En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden percibidos en Medellín siempre y cuando el *domicilio principal de la sociedad donde se poseen las inversiones* se encuentre en esta jurisdicción.

e. Cuando la *actividad comercial se genere en virtud de un contrato suscrito con una entidad pública de cualquier orden, el impuesto se pagará en Medellín si la entidad contratante tiene su sede principal en esta jurisdicción o adelantó el proceso contractual en una sede ubicada en el municipio*² (destacado fuera del original).

² Acuerdo 066 de 2017 [Concejo de Medellín]. Por medio del cual se expide la normativa sustantiva aplicable a los tributos vigentes en el Municipio de Medellín. Noviembre 20 de 2017. Artículo 65.

En congruencia con los temas ya abordados en el presente documento, se procede a explicar únicamente el literal e. de la norma referenciada, por ser el único aspecto novedoso frente a la Ley 1819 del 2016, no sin antes advertir que se observan ciertas especificaciones y adiciones que Medellín efectúa sobre la norma que no se encontraban en la disposición nacional.

Así las cosas, este literal e. se refiere al supuesto en el que una entidad pública, de cualquier orden, celebra un contrato con un particular, el cual tiene por objeto la comercialización de algún bien. En este sentido, el ejemplo más acorde sería el de la comercialización de licores, en donde la entidad contratante sería la Gobernación de Antioquia, titular del monopolio de licores en su jurisdicción y, para distribuir el producto, suscribe un contrato que tiene como objeto, precisamente, la comercialización del mismo. De ahí que, al aplicar la regla de territorialidad consagrada en el literal e. del Acuerdo 066 del 2017, por estar en Medellín la sede principal de la Gobernación de Antioquia y haberse celebrado el contrato para comercializar el licor, será Medellín, como entidad territorial, el que liquide y grave con ICA la actividad comercial que se genera en virtud del contrato suscrito.

No obstante, se reitera que la anterior regla de territorialidad es creada por Medellín, en ejercicio de su autonomía territorial y no se encuentra consagrada en la norma general –Ley 1819 del 2016– aplicable a todos los municipios; en consecuencia, desde ya se puede plantear, de manera hipotética, una

situación que generaría un supuesto de *doble imposición local*, en los siguientes términos:

Medellín, aplicando sus normas de territorialidad, se adjudica la facultad de gravar con ICA las operaciones comerciales resultantes de la venta de licores por el contrato suscrito entre la Gobernación de Antioquia y la empresa X, así mismo, el Municipio de Sabaneta, quien aplica el régimen legal de territorialidad de la Ley 1819 del 2016, liquidará, como será su derecho, el ICA sobre las mismas operaciones, toda vez que, aplica la regla de la sede fabril, ya que, en su jurisdicción se asienta la fábrica de la empresa X en donde se produce el licor.

Con el anterior ejemplo, se pueden evidenciar, a grandes rasgos, los primeros choques generados por las reglas de territorialidad dispares entre los municipios, conflictos que desencadenan en supuestos de doble imposición, los cuales se retomarán en el tercer capítulo de este trabajo, para ser evacuados por la vía de la ponderación.

Ahora bien, con respecto a la actividad de servicios la situación, no es diferente, pues, como se anticipó, Medellín adopta las mismas reglas de rango legal: la del servicio de transporte, la de servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija; y la del servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos; sin embargo, adicional a ello, crea nuevas normas de territorialidad aplicables a los servicios que se prestan mediante el uso de las tecnologías de información y comunicación, propias de la economía digital, la cuales tampoco se en-

cuentran reguladas en la Ley 1819 del 2016. Así pues, el artículo 65 del referido Acuerdo Municipal, adopta las reglas generales de territorialidad, así:

3. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en Medellín cuando sea el lugar de prestación del mismo, salvo en los siguientes casos:

a. En la *actividad de transporte* el ingreso se entenderá percibido en el municipio, si de esta jurisdicción *se despacha el bien, mercancía o persona. En el caso de compañías que realizan la intermediación entre transportadores y usuarios a través del uso intensivo de tecnologías de la información y comunicación, se aplicará la misma regla de territorialidad referida al lugar de donde se despacha el bien, la mercancía o persona.*

b. En los *servicios de televisión e internet por suscripción y telefonía fija*, se entiende percibido el ingreso en Medellín cuando el usuario se encuentre en este municipio según el contrato suscrito

c. En el *servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos*, se debe tributar en Medellín siempre y cuando se haya informado en el contrato o documento de actualización, este municipio como domicilio principal del usuario. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos.

Seguidamente, el Concejo Municipal de Medellín, en el mismo artículo, introduce las reglas de territorialidad para los servicios que se prestan mediante el uso de tecnologías de la información y comunicación, propias de la economía digital, las cuales rezan así:

d. Para las compañías que realicen actividades de servicios mediante el uso de tecnologías de información y comunicación ya sea para la intermediación, conexión, o prestación directa de servicios, se aplicarán las siguientes reglas:

1. Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que presten *servicios de economía colaborativa que permitan la conexión entre oferentes y demandantes*, estarán gravados en Medellín por las operaciones, ventas y servicios que propiciaron en el municipio, según se indica a continuación:

a. Cuando se realice la intermediación que permita la prestación de un *servicio de transporte*, estará gravada la actividad en Medellín cuando desde esta jurisdicción se despacha el bien, la mercancía o persona.

b. Cuando se realice la intermediación que permita la prestación de un *servicio de alojamiento*, estará gravada la actividad en Medellín cuando el bien inmueble se ubique en esta jurisdicción.

c. Cuando se realice la intermediación que permita la *venta de bienes o mercancías*, estará gravada la actividad en Medellín cuando el producto se despache desde esta jurisdicción.

d. Para las demás actividades de intermediación que se realicen a través de las tecnologías de información y comunicación, serán gravadas en Medellín cuando el beneficiario se encuentre en esta jurisdicción o cuando según las reglas de territorialidad se concrete la actividad comercial o de servicios en este municipio.

2. Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que presten *servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales*, se gravarán en función de los suscriptores a sus servicios que informen como domicilio la ciudad de Medellín o que teniendo la suscripción fuera del municipio realicen el consumo o descarga de los contenidos desde conexiones en la ciudad de Medellín.

3. Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que presten *servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos* se gravarán en función de los suscriptores a sus servicios que informen como domicilio la ciudad de Medellín, o que teniendo la suscripción fuera del municipio realicen el uso de las aplicaciones o subida de datos desde conexiones en la ciudad de Medellín.

4. Las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que presten *servicios de correo electrónico, mensajería electrónica, software, y en general aplicaciones digitales*, se gravarán en función de los suscriptores a sus servicios que informen como domicilio la ciudad de Medellín o que teniendo la suscripción fuera del municipio realicen el uso de las aplicaciones desde conexiones en la ciudad de Medellín (destacado fuera del original).

Con el fin de plantear los conflictos jurídicos relativos a la nueva regulación introducida por Medellín en este punto, es necesario que, previamente, se analicen estas reglas de territorialidad aplicables a los servicios prestados a través de plataformas tecnológicas, propias de la economía digital. Luego, estos servicios, según el Acuerdo 066 de 2017, son:

1) servicios de economía colaborativa que permitan la conexión entre oferentes y demandantes, 2) servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales, 3) servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos y 4) servicios de correo electrónico, mensajería electrónica, software, en general aplicaciones digitales.

Así las cosas, para explicar la aplicación práctica que tendría en cada caso la regla de territorialidad respectiva y, a su vez, mencionar los posibles conflictos jurídicos que se podrían presentar, tanto de doble imposición, como en los elementos esenciales del ICA, se abordará individualmente el servicio de economía colaborativa, por tener su regla de territorialidad propia, y, posteriormente, los demás servicios, en conjunto, por tener la misma regla de territorialidad.

1. Servicios de economía colaborativa

Para empezar, los servicios de economía colaborativa son aquellos que se prestan a través de plataformas digitales que funcionan como intermediarias entre el consumidor y el oferente, *verbi gracia*, UBER, en el transporte; AIRBNB, en el alojamiento, y RAPPI, en aquellos casos en donde el servicio de intermediación tiene como fin concretar la compraventa de productos. Se usan estos

nombres de aplicativos reconocidos mundialmente, con el fin de facilitar al lector el entendimiento de la figura; no obstante, la norma se refiere, en general, a cualquier plataforma que pueda llegar a desarrollar servicios de este tipo.

Medellín establece que gravará en su jurisdicción los servicios de economía colaborativa, por medio de las operaciones, ventas y servicios que se propician con la ayuda de estas plataformas dentro del municipio y, para entender que dichas operaciones, ventas y servicios, se propiciaron dentro del espacio geográfico del municipio, se consagraron ciertas reglas específicas de territorialidad.

Así, en el caso de la intermediación que permite la prestación de un servicio de transporte –UBER y sus similares–, y en la intermediación que permite la venta de bienes o mercancías –RAPPI y sus similares– la regla consiste en entender gravada la actividad en Medellín, cuando desde esta jurisdicción se despacha el bien, la mercancía, persona o producto, es decir, cuando el usuario de la plataforma solicite el servicio de transporte o realice la compra de algún producto, por medio de estas, y se lleve a cabo la respectiva operación, el ingreso que se desprende de tal operación se grava en Medellín, siempre y cuando el lugar de despacho esté dentro de la jurisdicción del municipio.

Si bien la regla de territorialidad es traída de la Ley 1819 del 2016, pues guarda similitud con el planteamiento de las demás reglas de territorialidad, no puede entenderse acorde, toda vez que, el legislador, en ningún momento, la contempló para estas actividades de economía digital, es decir, dichas actividades no están contempladas en el aspecto

material del ICA regulado por el legislador, con lo que, desde ya, se puede dilucidar que Medellín, por medio de estas normas de territorialidad, lo que hace es ampliar el aspecto material del impuesto, es decir, crear nuevos hechos generadores de ICA, toda vez que, a pesar de poder entenderse comprendidas estas actividades de economía digital dentro de la definición de servicio, desde nuestra óptica, la trascendencia y especialidad que embargan los servicios de economía digital hacen necesario que se constituyan como hechos generadores independientes, y no que se regulen por medio de normas de territorialidad.

Para el caso de la intermediación que permite la prestación de un servicio de alojamiento –AIRBNB y similares–, la regla de territorialidad consiste en que la operación se entenderá realizada en Medellín y, por ende, es gravada en este municipio, cuando el bien inmueble por medio del cual se presta el servicio de alojamiento esté ubicado en la jurisdicción de ese municipio. En este caso, no hay duda acerca de que la regla es creada por el Concejo de Medellín, y por ende, solo tendrá aplicación en dicha jurisdicción; así pues, ningún otro municipio aplicará esa regla por no pertenecer al régimen general creado en la Ley 1819, por lo cual aumentan las posibilidades de que surjan supuestos de doble imposición local, que es precisamente lo que se busca prevenir con la consagración de reglas de territorialidad a nivel legal.

Por último, frente los servicios de intermediación por medio de plataformas digitales que no se encuentran incluidos en los supuestos de transporte, alojamiento o intermediación para la compraventa, se establece que se entenderán realizados en

Medellín cuando el beneficiario se encuentre en esta jurisdicción o cuando, según las reglas generales de territorialidad –Ley 1819 del 2016–, se concrete la actividad comercial o de servicios en este municipio. A partir de lo anterior, surge otro conflicto, debido a que en la norma no se especifica quién se entiende como beneficiario: ¿el prestador del servicio o el consumidor?, toda vez que, en este tipo de aplicaciones, tanto oferente como consumidor se ven beneficiados, esto porque el servicio de intermediación digital conecta ambas partes, lo que podría generar un margen de interpretación confuso.

Por otra parte, al remitirse el acuerdo a las reglas generales de territorialidad de manera posterior a la aplicación de las normas creadas a nivel local, lo esperado es que se genere una gran cantidad de situaciones de doble imposición entre los municipios, ocasionadas por la disparidad normativa que se presenta, ya que, en los otros municipios de Colombia no se aplicarán esas normas especiales del servicio de economía colaborativa, por no hacer parte del régimen de la Ley 1819 del 2016, mientras que Medellín aplicará sus normas especiales, causando así una *doble imposición local* que es, precisamente, lo que buscó evitar el legislador con la expedición de las reglas de territorialidad para el ICA

Aunado a los problemas anteriores, existe un elemento complejo de la sujeción pasiva en estos servicios de economía colaborativa que desencadena en la imposibilidad de gravar estos ingresos conforme a la legislación colombiana. Para su entendimiento, se abordará por medio del ejemplo práctico de la aplicación UBER:

Cuando se observa la realidad económica del conductor, este recibe únicamente un porcentaje del total del ingreso obtenido por el servicio de transporte, pues hay un porcentaje que le corresponde a UBER, por lo tanto, si bien hay personas naturales prestando el servicio de transporte, ¿quién sería el sujeto pasivo real de la obligación tributaria?, la respuesta es que, quien en realidad presta el servicio de intermediación en servicio de transporte es UBER, es decir, este debería ser el sujeto pasivo de la relación obligacional tributaria, a pesar de que el conductor ejecuta la labor final de transportar al usuario.

En hilo de lo anterior, quien reporta los ingresos por la labor del conductor es UBER y eso hace que se traslade el conflicto a la esfera internacional, ya que esta plataforma opera por medio de servidores ubicados en el exterior y sus matrices principales se encuentran fuera del país, por lo que se puede afirmar de manera previa que el servicio de economía colaborativa ejecutado por UBER se presta desde el exterior.

En ese orden de ideas, la inquietud que en principio es ¿A quién se puede gravar por los ingresos de UBER? o ¿Quién es el sujeto pasivo de la relación? Esto hace que el conflicto se desborde, si se tiene en cuenta que en nuestro ordenamiento no existe una norma que diga que los servicios prestados desde el exterior están gravados con ICA en los municipios de Colombia, lo que deja a Medellín en una situación de alta complejidad que, más allá de la legalidad o no de las normas mencionadas, impacta en su efectividad.

Lo anterior es aplicable a todas las plataformas de economía colaborativa que operen

desde el exterior. Otro sería el debate si las empresas que se dedican a estos servicios operaran en territorio colombiano, caso en el cual, sin embargo, se mantendría el problema planteado respecto de la determinación del sujeto pasivo, pues Medellín no discrimina entre cuál de las dos actividades que implica el desarrollo del servicio de economía colaborativa (intermediación digital y prestación del servicio) es la que se encuentra gravada, es decir, en el caso de plataformas similares a UBER, si el servicio es prestado por la plataforma o el servicio es prestado por el conductor, lo cual es necesario con razón a que el ingreso que se desprende de tal, es uno solo.

A partir de lo anterior, se puede hablar de dos ingresos: el que se genera por la intermediación y el que se genera por la prestación del servicio. En dicha situación será labor del municipio aclarar la intención de la norma, que dada su ambigüedad no permite determinar con certeza si va dirigida a los prestadores del servicio (personas naturales) o las plataformas que ejecutan la intermediación. Además del conflicto mencionado con respecto a la sujeción pasiva de la relación, es igualmente necesario reiterar el problema de la *doble imposición local*, producto de la disparidad normativa en las reglas de territorialidad.

En suma, las reglas de territorialidad expedidas por Medellín para servicios de economía colaborativa no solo generan conflictos de doble imposición local, lo cual afecta de manera directa el aspecto espacial del impuesto, sino que también desembocan en conflictos sobre la parte pasiva de la relación, debido a que no se define con claridad la intención de la norma, y además generan

inconvenientes por la imposibilidad de gravar dicha actividad, cuando se presta desde el exterior, por no existir una norma dentro del ordenamiento colombiano que permita gravar con ICA los servicios prestados desde el exterior.

2. Servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales, servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos; y servicios de correo electrónico, mensajería electrónica, software, en general aplicaciones digitales.

En primer lugar, los servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales son aquellos que permiten a los suscriptores de sus plataformas, descargar y consumir contenido digital (música, videos, películas, etc.), por medio de estas, *verbi gracia*, Netflix, Spotify y similares. A su vez, los servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos son aquellos que se prestan a través de plataformas que permiten al suscriptor del servicio, almacenar la información que desee en sus servidores, para su posterior consulta o únicamente con fines de almacenamiento; en el lenguaje no técnico se conoce a estas plataformas como “nubes”, y aquí se pueden mencionar, Dropbox, One-Drive, entre otras.

Por último, dentro de este último numeral del artículo 65 del Acuerdo 066 del 2017, se mencionan los servicios de correo electrónico, mensajería electrónica, software y, en general, aplicaciones digitales, es decir, aquellos servicios digitales que no se encuadran en las categorías anteriores. Podría decirse que esta es una cláusula de cierre, con la que se busca incluir todos los servicios de la *economía digital*.

Ahora bien, con respecto a los anteriores servicios y la cláusula de cierre, Medellín estableció la misma regla de territorialidad, la cual se decanta en función de los suscriptores de estas plataformas. En primer lugar, se entenderán realizados en esta jurisdicción los servicios prestados a suscriptores que registren la ciudad de Medellín como su domicilio, es decir, si el suscriptor del servicio se encuentra domiciliado en Medellín, se considera prestado el servicio en dicha jurisdicción y de ahí se desprende la facultad del ente local para gravar los ingresos generados por dicha actividad de servicios. Este criterio del domicilio del usuario o suscriptor fue creado en la Ley 1819 del 2016, para el *servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos*, y Medellín por medio de su acuerdo lo adaptó para los servicios en cuestión, que tienen un desarrollo más amplio.

En segundo lugar, cuando el suscriptor no está domiciliado en Medellín, se entenderá prestado el servicio en esta jurisdicción y, por ende, gravado en la misma, cuando el uso de las aplicaciones, subida de datos, consumo y descarga de contenidos, se realice desde conexiones al interior de este municipio.

A partir de las anteriores reglas, se pueden mencionar algunos problemas en su aplicación, el primero de los cuales se refiere a ¿Cómo se puede saber quiénes son los suscriptores domiciliados en Medellín? A primera vista se podría decir que sería responsabilidad de la plataforma suministrar la información respectiva a la entidad territorial; sin embargo, frente a esto cobran real importancia asuntos como el secreto empresarial, la competencia y otros temas propios

del Derecho comercial y, por ende, habría que debatir dicha regla y sus implicaciones en un espacio más amplio; sin embargo, es importante dejar sentadas estas premisas acerca del tema.

Así mismo, genera una gran dificultad determinar, con precisión, cuándo el uso de las aplicaciones, subida de datos, consumo y descarga de contenidos, se realiza desde conexiones en este municipio, para lo cual es necesario preguntarse: ¿Cuenta Medellín con la tecnología necesaria para hacerlo?, pues, incluso hablando de la Nación, no se puede afirmar con certeza que se cuente con la capacidad tecnológica para hacerlo, de ahí que, se puede poner en duda la efectividad práctica de estas reglas de territorialidad.

De igual forma, aun en el caso de que Medellín contara con la tecnología necesaria, dada la redacción amplia de la norma, surge otro problema, pues, al decir que el ente local gravará estos servicios cuando la conexión tenga lugar en Medellín, se termina invadiendo la potestad impositiva de otros municipios que aplican el régimen legal de territorialidad establecido por el legislador, suscitando conflictos de doble imposición local; así, además de generar problemas frente a su efectividad, en caso de poderse aplicar, se presentarían problemas de doble tributación.

Como se mencionó en líneas anteriores, la mayoría de las plataformas que prestan estos servicios de *economía digital* lo hacen por medio de servidores ubicados en territorio extranjero y sus matrices o sociedades principales se encuentran igualmente en jurisdicciones extranjeras; así, frente a los servicios aquí mencionados, también sería aplicable

el argumento de que, al ser prestados desde el exterior, no podrían ser gravados con ICA en Colombia.

En resumen, Medellín, al establecer las reglas de territorialidad aquí descritas, por una parte, genera una gran problemática de *doble imposición local*, ya que, al tener unas normas dispares con respecto a los demás municipios del país, que fácilmente pueden llegar a chocar entre sí, propicia el surgimiento de este tipo de conflictos; aunado a ello, mediante reglas de territorialidad, de difícil aplicación práctica, se amplía el hecho generador del ICA, es decir, mediante la regulación del elemento espacial del impuesto, termina involucrándose el elemento material de este, cobijando actividades que, como se pudo evidenciar, no es claro que puedan ser gravadas en Colombia con ICA. Así las cosas, se procede a someter el presente caso al análisis de ponderación.

IV. Análisis de caso por medio de la ponderación

Ahora bien, llegando este punto se puede formular una pregunta problema, con el propósito de proporcionarle al lector un punto de partida previo a ingresar al análisis de ponderación. En ese orden de ideas, la pregunta sería: ¿Las reglas de territorialidad del ICA creadas por Medellín, que son diferentes al régimen de la Ley 1819 de 2016, son legales? Aquí se incluyen las de servicios digitales y la regla de la actividad comercial cuando se desprende de la ejecución de un contrato público, pero se puede concretar aún más la pregunta, así: ¿Las reglas de territorialidad sobre servicios de económica digital, creadas por Medellín, son legales?

Se aclara que el uso de la ponderación se hace a modo de sugerencia, al considerar que es una herramienta hermenéutica que permite determinar la legalidad de las normas de una manera más coherente con el ordenamiento, toda vez que la coordinación de competencias impositivas territoriales se encuentra ante un vacío legal, lo que permite que la materia tenga su desarrollo a instancias constitucionales, y el análisis de ponderación permite hacerlo de ese modo, ya que parte de principios constitucionales que colisionan en un caso en concreto, en el presente caso, son la autonomía territorial y la reserva de ley.

Se precisa que la regulación de territorialidad para el ICA que adelantó Medellín podría ser sometida a una confrontación jurisprudencial y, a partir de ahí, podría evacuarse y darle solución a la pregunta planteada, si se tiene en cuenta que la jurisprudencia ha sido clara en que el legislador, como mínimo, en sede de tributos locales, debe regular el aspecto material y autorizar la adopción del gravamen a los entes locales; por ende, desde esta óptica podría decirse que Medellín desbordó sus competencias impositivas, toda vez que, por medio del aspecto espacial, no solo amplió el aspecto material del ICA, competencia que, según la jurisprudencia, está reservada al Congreso de la República, sino que también estableció reglas de territorialidad que no se encuentran en la legislación nacional y que, sin duda, generarán conflictos de doble tributación con los demás municipios del país. Así se podría en primera medida responder que el régimen creado por Medellín es ilegal.

No obstante, no es el propósito de este trabajo de investigación hacer un análisis de

esa manera, pues se considera que, si bien la jurisprudencia es una fuente importante del Derecho, puede variar, es maleable y contradictoria; por ello, para un mayor rigor metodológico se acude al análisis de ponderación, para por medio de este, dar solución a la pregunta planteada. A pesar de las múltiples críticas que puede recibir la ponderación, se rescata su valía metodológica, la cual frente a investigaciones académicas genera un mayor rigor científico (Bernal Pulido, 2008).

También se recalca la conveniencia de la ponderación, en el sentido de que la facultad de regular los tributos locales se encuentra inmersa en un vacío legal, ya que, como se mencionó anteriormente, la LOOT omitió coordinar las competencias normativas de la Nación y los entes locales frente a este tema, de ahí que su consagración sea netamente constitucional y su ejecución se realice con fundamento en los artículos constitucionales, principalmente aquellos de los cuales se decanta el principio de autonomía territorial y el principio de reserva de ley tributaria.

Así las cosas, es importante mencionar algunas pautas sobre la ponderación antes de iniciar el análisis; así, en palabras de Bernal Pulido (2018), “la ponderación es la actividad consistente en sopesar dos principios que entran en colisión en un caso concreto para determinar cuál de ellos tiene un peso mayor en las circunstancias específicas, y, por tanto, cuál de ellos determina la solución del caso” (p. 97).

En este contexto, se aborda el análisis a partir del caso hipotético en el cual un contribuyente ejerce actividades de servicio propias de la economía digital en el territorio colombiano; frente a esto, Bogotá (o

cualquier municipio amparado en el régimen general de territorialidad) y Medellín liquida el ICA sobre los ingresos brutos que arroja el ejercicio de la actividad; Bogotá por considerarla gravada en su jurisdicción al aplicar las normas generales de la Ley 1819 y Medellín con base en las normas especiales que creó para estos servicios en el Acuerdo 066 de 2017.

Ahora bien, al abstraerse un poco del caso mencionado se puede sintetizar la controversia en el enfrentamiento que existe entre las reglas de territorialidad de la Ley 1819 de 2016 y las reglas creadas por Medellín en el acuerdo referido, cuando dichas normas entren en conflicto o se puedan entender aplicables al mismo caso, con la precisión de que las normas de la Ley 1819 son de aplicación general –por ser de rango legal– para todos los entes locales titulares de ICA en el país, mientras que las normas creadas por el municipio de Medellín son aplicables solo en su jurisdicción.

El caso presentado, como se anticipó, hace colisionar a dos principios de rango constitucional: por una parte, el Congreso de la República como representante de la Nación, regula el aspecto espacial (territorialidad) del ICA en desarrollo del principio de reserva de ley tributaria, mientras que el Concejo municipal de Medellín expide sus reglas de territorialidad amparado en el principio de autonomía territorial; de ese modo, podemos concluir que esos son los principios enfrentados en el caso planteado.

La reserva de ley no es otra cosa más que el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por medio de la

ley (Piza Rodríguez *et al.*, 2015); así pues, dicho principio encuentra su asiento en el artículo 338 de la Carta Política de 1991. De esta forma, según el principio expuesto, por medio de la ley se deben crear los gravámenes y regular sus elementos esenciales, en el presente caso se aplica diciendo que el ICA y su regulación frente al aspecto espacial (territorialidad) debe ser expedida por el Congreso de la República.

Por su parte, se abordará la autonomía territorial a partir del concepto general de autonomía; en ese sentido, en palabras de Fernando Hinestrosa (2015), “autonomía es autogobierno, posibilidad de dirigir la propia conducta; se opone en tal sentido a la heteronomía y, en particular, a la soberanía o poder dar reglas a los demás, esto es, de ordenar la actividad ajena” (p. 115). A partir de la anterior definición, en cuanto a la autonomía territorial se puede establecer que es la facultad que permite a los entes locales establecer sus propias normas incluidas las de carácter tributario, para dar cumplimiento a sus fines constitucionales, los cuales en el plano estatal se consolidan en el cumplimiento de sus funciones y la satisfacción de obligaciones propias del ente territorial.

Así pues, la autonomía territorial se encuentra consagrada en los artículos 1 y 287 de la Constitución Política; y es la facultad de autogobernarse que tienen los municipios, departamentos y demás entes locales, para dar cumplimiento a las funciones puestas en su cabeza; entre esas posibilidades de desarrollo propio se encuentra lo referente a la regulación tributaria; así pues, en el presente caso, es evidente que Medellín, amparado en esta facultad, expide las reglas de territorialidad abordadas de manera previa. Lo

anterior se colige de esa manera, dado que no fue posible conocer de alguna “exposición de motivos” que desarrollara los motivos por los cuales Medellín decidió establecer las multicitadas reglas de territorialidad.

Para mayor precisión se acude a lo dicho por la Corte Constitucional, a la hora de describir el núcleo esencial del principio de autonomía territorial, que en Sentencia C-123 de 2014, manifestó:

El principio de autonomía territorial tiene como núcleo esencial la garantía de que las entidades territoriales puedan gestionar de forma autónoma sus intereses –artículo 287 de la Constitución–, para lo cual la Constitución garantiza que los entes territoriales i) se gobiernen por autoridades propias; ii) ejerzan las competencias que les correspondan; iii) *administren sus recursos y establezcan tributos que permitan el cumplimiento de sus funciones*; y iv) participen en las rentas nacionales (destacado fuera del original).

Una vez establecido el caso concreto y los principios que entran en colisión, se procede a realizar la ponderación. Dicha metodología tiene unos pasos lógicos que se abordarán en orden, para con ello, determinar si las reglas de territorialidad creadas por Medellín son legales o no, es decir, para darle respuesta a la pregunta problema planteada en el inicio de este capítulo, sin perder de vista la trascendencia constitucional del caso, la cual permitirá llegar a conclusiones generales sobre la regulación del aspecto espacial de los impuestos locales.

Para empezar, se debe determinar el grado de afectación de los principios en el caso concreto, por medio de una escala triádica,

en donde el grado de afectación del principio puede ser *leve*, *medio* o *intenso* (Bernal Pulido, 2008), De este modo, el grado de afectación del principio de reserva de ley se podría catalogar como intenso, en caso de permitirse la aplicación de las reglas de territorialidad de Medellín.

Lo anterior encuentra sustento en que, por una parte, se permite la aplicación de un régimen alterno de territorialidad *no creado por el legislador*, es decir, que un ente territorial regule el aspecto espacial de un impuesto como el ICA y no el legislador; y por otra parte, como se mencionó líneas atrás, Medellín, por medio de sus reglas de territorialidad, al parecer está dando lugar a la creación de nuevos hechos generadores del ICA, como por ejemplo, los referentes a la prestación de servicios por medio de plataformas digitales, los cuales no se encuentran contemplados en las leyes de orden nacional; así, pareciera que se le estaría otorgando la facultad a un municipio para regular el aspecto espacial y ampliar el aspecto material del ICA.

De manera correlativa, la satisfacción de la autonomía territorial de los entes locales, de permitirse la aplicación de las reglas de territorialidad de Medellín, podría calificarse de media o leve, toda vez que, si bien el aplicar esta regulación de territorialidad puede catalogarse como manifestación de autonomía, en conjunto el Acuerdo Municipal 066 de 2017 implica una expresión mayor del ejercicio del principio de autonomía territorial, es decir, el no aplicar parte del artículo 65 del mencionado acuerdo, no desvirtúa la autonomía territorial que se manifiesta por medio de la expedición de todo el acuerdo, e incluso, de alguna parte de esas normas de territorialidad para ICA.

Aunado a ello, el que se propicie el surgimiento de supuestos de *doble imposición local*, al aplicar las reglas de territorialidad creadas por Medellín, de cierta manera invade el desarrollo de la autonomía territorial de los demás municipios que aplican el régimen general de territorialidad para el ICA establecidos por el legislador, ya que verán coartada su potestad impositiva de gravar, por ejemplo, ciertos servicios, cuando en dichos casos Medellín se abroga competencia para gravar el ICA amparándose en su regulación propia. Con base en lo anterior, se justifica que pueda catalogarse como leve o media la satisfacción del principio de la autonomía territorial en el supuesto de permitir la aplicación de las normas de territorialidad creadas en el Acuerdo 066 de 2017.

El paso que sigue, en la metodología de la ponderación, es determinar el peso abstracto de los principios en colisión. Esta variable implica reconocer la importancia en abstracto de los mismos, de acuerdo con la concepción de los valores predominantes en la sociedad (Bernal Pulido, 2008). Así pues, será importante reconocer la importancia que tiene cada uno de ellos dentro del ordenamiento jurídico tributario, además de ahondar en el desarrollo dogmático que se plantea para soportar el contenido de cada uno de estos principios.

En este sentido, se puede afirmar que el principio de reserva de ley tiene un peso abstracto muy importante, por tener relación directa con el principio de legalidad y todo lo que ello implica dentro de un Estado Social de Derecho como el colombiano; en específico en materia tributaria se encuentra ligado a la representación democrática, por lo que solo hace falta recordar el *No taxa-*

tion without representation para señalar su relevancia.

Así pues, por medio del desarrollo de la reserva de ley en materia tributaria, se permite a los ciudadanos conocer de manera anticipada las cargas a las cuales se verán sometidos; además, en desarrollo de dicho principio se pueden consolidar algunos valores como la República Unitaria, la igualdad, la equidad, entre otros; por lo anterior, se reafirma que el principio de reserva de ley tiene un peso abstracto muy determinante en nuestro ordenamiento jurídico.

Por su parte, si bien la autonomía territorial es importante dentro del sistema normativo, se puede afirmar que no llega a alcanzar el peso abstracto que se le podría adjudicar al principio de reserva de ley. De todos modos, se manifiesta que es una opinión personal, que se sustenta en la concepción de Estado; por una parte, Colombia es una República Descentralizada, pero no se puede negar el tinte unitario que la caracteriza; por lo tanto, de consolidarse la autonomía territorial con un peso mayor a la reserva de ley, se considera que podría conducirse a la aceptación de una especie de sistema federal, el cual, en principio, no tendría cabida dentro del ordenamiento jurídico colombiano y, por ende, se afirma que la reserva de ley tiene un peso abstracto mayor que la autonomía territorial.

La tercera variable de este método se refiere a la seguridad de las apreciaciones empíricas que versan sobre la afectación de los principios en el caso en concreto; dependiendo del grado de certeza de estas, se podrá determinar también el peso de cada principio (Bernal Pulido, 2008), pues, de permitirse la aplicación del régimen jurídico tributario

en materia de territorialidad de ICA establecido por Medellín, sería muy probable que se transgreda el principio de reserva de ley, porque se le otorga a ese ente local la facultad de ampliar el hecho generador del ICA, además de determinar el aspecto espacial del impuesto con total independencia a lo que el legislador regule sobre la misma materia.

En ese sentido, las reglas de territorialidad creadas por el legislador permiten que haya una distribución unificada de las potestades fiscales por parte de los municipios, absurdo resulta que si ese es el cometido de la ley, como se demostró por medio de su exposición de motivos, se observe que un municipio como Medellín se adscriba atribuciones con un elemento tan fundamental como es el aspecto espacial de un impuesto, que en la práctica implica lograr una superposición de la sujeción activa del ICA en comparación con los demás municipios del país, en contravía de las directrices legales y en desmedro de las atribuciones tributarias de los otros municipios que aplican el régimen general regulado por el legislador, sin dejar de lado que se amplía el aspecto material del impuesto, lo que, en suma, permite deducir que se está vulnerando de manera directa el principio de reserva de ley con la expedición del artículo 65 del Acuerdo 066 de 2017.

En cambio, frente a la autonomía territorial se puede afirmar que la apreciación empírica sobre su afectación no es del todo cierta, toda vez que, si se niega la aplicación de esas nuevas reglas de territorialidad, no se está desconociendo la autonomía territorial de Medellín. Vale la pena mencionar que el núcleo esencial de este principio se compone por más elementos: no solo se integra por facultades impositivas, y en medio de esos

temas impositivos, y en gracia de discusión, solo se dejaría de reconocer una pequeña atribución de carácter territorial en lo referente al ICA, porque permanecería intacta toda la regulación adoptada en el Acuerdo Municipal e incluso la parte del artículo 65 que se encuentra acorde con la Ley 1819 de 2016. Así pues, afirmar que se afecta de manera grave la autonomía territorial de Medellín, por no permitir la aplicación de sus nuevas reglas de territorialidad, resulta del todo desproporcionado.

Además, como se logró evidenciar, la efectividad de dichas normas está en entredicho, primero, por la dificultad práctica que embarga su aplicación y segundo, por la imposibilidad que existiría, a partir del ordenamiento jurídico colombiano de gravar con ICA aquellos servicios prestados desde el exterior, pues en principio, se podría afirmar que la mayoría de los servicios de *economía digital* se prestan desde el exterior. De ahí que la aplicación de dichas reglas no garantice la autonomía territorial de Medellín.

Ahora bien, el último paso de la ponderación es aquel que nos permite saber si la importancia de la satisfacción del principio A (reserva de ley) justifica la afectación o la no satisfacción del principio B (autonomía territorial), empleando *la fórmula del peso*; por medio de esta, se les atribuye valor numérico a cada una de las tres variables abordadas. En palabras de Bernal Pulido (2008), la fórmula expresa “que el peso del principio Pa en relación con el principio Pb, en las circunstancias del caso concreto, resulta del cociente entre el producto de la afectación del principio Pa en concreto, su peso abstracto y la seguridad de las premisas empíricas relativas a su afectación, por una

parte, y el producto de la afectación del principio Pb en concreto, su peso abstracto y la seguridad de las premisas empíricas relativas a su afectación” (p. 101). Así la estructura de la fórmula sería:

$$G_{Pa,Bc} = \frac{PaC \cdot GP_{aA} \cdot SP_{aC}}{PbC \cdot GP_{bA} \cdot SP_{bC}}$$

De esta manera, frente al grado de afectación y el peso abstracto del principio, se atribuye un valor numérico, de acuerdo con los grados de la escala de tres intensidades, en donde leve será 1, medio será 2 e intenso será 4, mientras que, para cuantificar la seguridad de las premisas empíricas se emplean los valores; seguro que será 1, plausible que será 0.5 y no evidentemente falso que será 0.25 (Bernal Pulido, 2008).

Aplicando al caso en concreto y teniendo en cuenta lo dicho en líneas anteriores, con respecto al principio de reserva de ley, el grado de afectación es intenso ($PaC = 4$), y el peso abstracto tiene gran relevancia ($GPaA = 4$); por su parte, la certeza de la afectación al principio podría catalogarse de segura ($SPaC = 1$). En cambio, frente a la autonomía territorial, se puede decir que el grado de afectación es leve ($PbC = 1$), su peso abstracto medio ($GPbA = 2$) y la certeza de las hipótesis de afectación sería no evidentemente falso ($SPbC = 0.25$). Se demostró que la autonomía territorial de Medellín sigue estando vigente y no logra afectarse de una manera considerable al restringir la aplicación de las normas de territorialidad especiales creadas por el Concejo Municipal.

La aplicación de la fórmula en el presente caso, para el principio de reserva de ley

el cual soporta la expedición de las reglas generales de territorialidad en el ICA, resulta así:

$$GP_{a,Bc} = \frac{4 \cdot 4 \cdot 1}{1 \cdot 2 \cdot 0,25} = \frac{16}{0,5}$$

$$GP_{a,Bc} = 32$$

De forma correlativa, en cuanto al principio de la autonomía territorial, con base en el cual Medellín crea sus propias reglas de territorialidad en el ICA, la fórmula arroja los siguientes resultados:

$$GP_{b,Bc} = \frac{1 \cdot 2 \cdot 0,25}{4 \cdot 4 \cdot 1} = \frac{0,5}{16}$$

$$GP_{b,Bc} = 0,03125$$

De lo anterior, se puede concluir que la concreción del principio de autonomía territorial en el presente caso, satisfecho en 0,03125, no justifica el desconocer el principio de reserva de ley, el cual se vería afectado en 32, de modo que salta a la vista que en el caso expuesto debe prevalecer el principio de reserva de ley, sobre la autonomía territorial; en ese sentido, lo lógico sería declarar ilegales las reglas de territorialidad del ICA creadas por Medellín.

Además, se concluye que el aspecto espacial de los impuestos locales, conforme al análisis de principios constitucionales hecho, deberá ser una materia regulada exclusivamente por el legislador, es decir, la creación de reglas de territorialidad deberá ser una materia reservada exclusivamente al Congreso de la República, toda vez que se demostró la dificultad que se presenta por la multiplicidad de regímenes en este aspecto y la flagrante violación a la Constitución que se aceptaría con ello.

Para reforzar el resultado, se manifiesta que, además de la incompatibilidad constitucional y legal de las reglas de Medellín, se puede prever que conllevan el surgimiento de problemas prácticos que desestabilizan el sistema tributario, toda vez que generan una disparidad normativa entre los municipios, la cual sin duda va a traer consigo un gran escenario de doble tributación para los contribuyentes de ICA en Colombia, siempre que sus actividades se lleven a cabo en Medellín y en otros municipios; lo que dada sus consecuencias negativas, se buscó evitar con la expedición de la Ley 1819 de 2016, tal como lo evidencia la exposición de motivos de esta norma.

Además, al ampliar el hecho generador del ICA, lo cual se deduce del análisis efectuado sobre las nuevas reglas de territorialidad creadas por Medellín, se desvirtúan de manera grave algunos de los principios fundantes del ordenamiento jurídico tributario, ya que no habrá unidad con respecto a este elemento tan esencial de la estructura de los tributos, lo que desencadena en una afrenta directa a la igualdad para soportar cargas públicas y a la equidad del sistema tributario, sin contar que profundiza la inseguridad jurídica que se presenta frente a los tributos locales; por todas las razones expuestas aquí, se considera que las reglas de territorialidad creadas por Medellín son ilegales y que la regulación del aspecto espacial de los impuestos debe ser una materia de exclusiva competencia del Congreso de la República.

Conclusiones

Es importante reiterar la necesidad de la expedición de una ley por medio de la cual se determinen con exactitud las competen-

cias normativas de Nación y entes locales para regular los elementos esenciales de los tributos territoriales, y hasta que dicha norma no se expida, seguirán apareciendo múltiples problemas similares al expuesto en este documento; así pues, esta es una oportunidad para reiterarle al Congreso de la República la importancia de cumplir con dicha función que la misma Constitución le adscribe.

De la misma manera, frente al caso específico se puede concluir que las reglas de territorialidad creadas por Medellín son ilegales, tanto por ampliar el aspecto material del ICA como por ir en contravía de las reglas generales de territorialidad, es decir, las de la Ley 1819 de 2016, ya que de esa manera se desconoce de manera grave el principio de reserva de ley tributaria.

Por medio del análisis de ponderación, se puede concluir que en el caso en concreto de la territorialidad de Medellín, el principio de reserva de ley se sobrepone al de autonomía territorial, es decir, frente a un choque normativo entre la legislación nacional y la municipal del aspecto espacial del ICA, tendrán que prevalecer las reglas de territorialidad de la Ley 1819 de 2016, por estar soportadas en el principio de reserva de ley.

Lo anterior se sustenta en la metodología de ponderación desarrollada, la cual consistió en asignarle valor numérico a las tres variables empleadas; grado de afectación del principio en caso de darle prevalencia al enfrentado, peso abstracto del principio en el ordenamiento, grado de certeza frente a la posible afectación del principio, para, a partir de ello, calcular por medio de la fórmula de peso si la importancia de la satisfacción del principio A (reserva de ley), justifica la

afectación o la no satisfacción del principio B (autonomía territorial) y viceversa, para concluir al final cuál de los dos principios debe prevalecer en el caso en concreto. En el presente caso se concluyó que el principio de reserva de ley es el que debe prevalecer.

Aunado a ello, frente a las reglas creadas por Medellín, en caso de considerarse aplicables, se concluye que embargan una gran dificultad para su ejecución, en primer lugar, por la ausencia de tecnología para determinar algunos de los elementos de las reglas y segundo, porque de cierta manera se desconoce la realidad de la prestación de estos servicios de economía digital, los cuales se hacen a gran escala, y por tal razón cuentan con una gran cantidad de suscriptores dispersos en todo el territorio nacional, premisas que no tuvo en cuenta Medellín a la hora de crear sus reglas, las cuales, sin duda alguna, colisionarán constantemente con las reglas de territorialidad vigentes en los demás municipios del país.

Por otra parte, la mayoría de estos servicios de economía digital pueden ser considerados prestados desde el exterior; por ende, en principio, no serían susceptibles de gravarse con ICA, pues se insiste, no existe en el ordenamiento colombiano una norma que permita gravar con ICA los servicios prestados desde el extranjero. De ahí que, de la mano del avance tecnológico, debe estar la actividad legislativa. Por tal razón, se hace un llamado al legislador para regular las cargas impositivas de dichos servicios ya sea para liberarlos o para gravarlos, en su momento deberá debatirse; por ahora, solo se hace un llamado de atención para que se empiecen a tocar temas tributarios frente a

las nuevas realidades económicas propias de un mercado digital.

Por último, a partir del análisis de ponderación, frente al aspecto espacial de los tributos territoriales, se puede concluir que deberá ser un elemento reservado al legislador, dada su trascendencia y conexión con principios, como la equidad, la igualdad, la unidad, la confianza legítima, entre otros, los cuales dan coherencia al ordenamiento jurídico, pues en caso de liberar la determinación de este aspecto a las entidades territoriales, sería latente la vulneración a múltiples principios constitucionales, con la única justificación de salvaguardar la autonomía territorial, lo cual no es razonable. Por ende, desde nuestra óptica, se concluye que solo el legislador podrá regular este elemento.

Bibliografía

Referencias doctrinales

Bernal Pulido (2008). *El derecho de los derechos: Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Zarama Vásquez y Zarama Martínez (2017). *Reforma tributaria comentada: ley 1819 de 2016*. Bogotá: Editorial legis.

Sierra Porto (1998). *Concepto y tipos de ley en la Constitución colombiana*. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Piza Rodríguez *et al.* (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* / editor Julio Roberto Piza Rodríguez; Gabriel Muñoz Martínez y otros. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Piza Rodríguez *et al.* (2010). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* / Roberto Insignares Gómez y otros; editor Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia

Piza Rodríguez *et al.* (2017). *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico* / Sandra Acevedo Zapata y otros; Editor Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Piza Rodríguez *et al.* (2018). *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Tomo III: Impuestos indirectos, procedimiento tributario, régimen sancionatorio y tributación territorial / Janet Bibiana García y otros. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Hinestrosa (2015). *Tratado de las obligaciones II: De las fuentes de las obligaciones: Negocio jurídico; volumen I*. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.

Plazas Vega (2016). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario: tomo II*. Bogotá: Editorial Temis

Referencias jurisprudenciales

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-121 de 2006. M.P.: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, febrero 22 de 2006.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra, enero 27 de 2009.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-517 de 2007. M.P.: Rodrigo Escobar Gil, julio 11 de 2007.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-891 de 2012. M.P.: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, octubre 31 de 2012.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-517 de 1992. M.P.: Ciro Angarita Barón, septiembre 15 de 1992.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra, enero 27 de 2009.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 16544. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia, julio 9 de 2009.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 12591. C.P.: Ligia López Díaz, febrero 22 de 2002.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 18844. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, julio 10 de 2014.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20938. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, agosto 28 de 2014).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 21276. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia, julio 25 de 2016.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 10870. C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié, noviembre 10 de 2000.

Referencias normativas

Acuerdo 066 de 2017 [Concejo de Medellín]. Por medio del cual se expide la normativa sustantiva aplicable a los tributos vigentes en el Municipio de Medellín. Noviembre 20 de 2017

Código de Régimen Municipal [CRM]. Decreto Ley 1333 de 1986. Arts.197, 198 y 199. Abril 25 de 1986 (Colombia).

Ley 49 de 1990. Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera. Diciembre 28 de 1990. DO. n.º 39.615.

Ley 1551 de 2012. Por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios. Julio 06 de 2012. DO. n.º 48.483.

Ley 1617 de 2013. Por la cual se expide el Régimen para los Distritos Especiales. Febrero 05 de 2013. DO. n.º 48.695.

Ley 1625 de 2013. Por la cual se deroga la Ley Orgánica 128 de 1994 y se expide el Régimen para las Áreas Metropolitanas. Abril 29 de 2013. DO. n.º 48.776.

Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando. Julio 14 de 1997. DO. n.º 44083.

Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial. Diciembre 27 de 2002. DO. n.º 45046.

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. Diciembre 29 de 2016. DO. n.º 50.101.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016). *Exposición de Motivos Reforma Estructural*. Disponible en [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposición de Motivos Reforma Estructural 2016.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposición%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf)