

José Miguel Donado Walteros

Los efectos tributarios en el desarrollo de actividades sujetas al impuesto de industria y comercio, por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.

**Maestría Virtual en Tributación Internacional,
Comercio Exterior y Aduanas**

Bogotá, Colombia, 2020

Universidad Externado De Colombia

Facultad de Derecho

**Maestría Virtual en Tributación Internacional,
Comercio Exterior y Aduanas**

Rector:	Juan Carlos Henao
Secretaria General:	Martha Hinestrosa
Directora (E) Departamento Derecho Fiscal:	Olga Lucia González
Directora de Tesis:	Victoria Eugenia Hoyos Londoño
Presidente de Tesis:	Olga Lucia González
Jurados de Tesis:	Andrés Ordoñez
	Adriana Plazas

Tabla de contenido

	Pág.
Introducción	6
Capítulo 1.....	9
Caracterización teórica sobre el cumplimiento de la norma de las sociedades extranjeras, con respecto al Sistema Tributario Colombiano.....	9
1.1. Lineamientos en la doctrina que determina el impacto del sistema tributario colombiano en las sociedades extranjeras, con respecto al impuesto del Industria y Comercio.	9
Capítulo 2.....	16
Aspectos Legales y Normativos sobre el Impuesto de Industria y Comercio	16
2.1. Caracterización teórica del Impuesto de Industria y Comercio en Colombia.....	16
2.1.1. Determinación del ICA (ICA), en Colombia.	25
2.1.2. Factores vinculados al ICA, respecto a la política fiscal Colombiana.	27
2.1.3. Territorialidad de ICA.	28
2.2. Evolución normativa del ICA, con respecto a las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.	31
2.2.1. Ley 1819-2016.....	33
2.2.2. Ley 2010-2019.....	35
2.3. Concepto jurídico de residencia fiscal con el concepto de territorialidad en lo correspondiente al ICA en Colombia.....	35
2.3.1. La doble tributación internacional.....	37
2.4. Causas de la doble tributación.....	40
2.4.1. Contenido de los convenios para evitar la doble tributación.	44
2.4.2. Mecanismos internos previstos en el ordenamiento jurídico tributario colombiano para evitar la doble imposición internacional.....	47
2.4.3. Interpretación de los convenios de doble imposición.	48
Capítulo 3.....	50
Consecuencia de Tributación de las Sociedades Extranjeras sin Domicilio Fiscal en Colombia en el Distrito de Barranquilla.....	50
3.1. Sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia	51

3.2. Sujeción Pasiva del ICA frente a las Sociedades Extranjeras sin Domicilio Principal en Colombia..	52
3.3. Consecuencias de actividades sujetas al impuesto de ICA, por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.....	66
4. Conclusiones	67
Referencia Bibliográficas.....	74
Anexos	83

Lista de Figuras

	Págs.
Figura 1. Ruta a seguir para cumplir el deber formal de declarar el impuesto de ICA en Colombia	26
Figura 2. Factores de la interpretación de un tratado.....	49
Figura 3. Consideraciones de la interpretación de un tratado.....	49
Figura 4. Tratamientos especiales, actividades excluidas del impuesto industria y comercio	¡Error! Marcador no definido.
Figura 5. Consecuencias de la evasión	¡Error! Marcador no definido.

Introducción

En la acelerada economía que actualmente vive el país de Colombia y su expansión ante el mundo globalizado, contextualizado en el proceso de apertura económica emprendido en Colombia a comienzos de la década de los noventa, en medio de la privatización iniciada por la mayoría de los países de América Latina, es menester realizar un análisis en lo que respecta a las normas en materia tributaria, referente fundamentalmente a las que el Gobierno Nacional y Congreso de la República han desarrollado con el propósito de mejorar las condiciones de los inversionistas, a fin de atraer capital extranjero a Colombia.

En este orden de ideas, los diferentes convenios y alianzas estratégicas firmadas con países de otras latitudes del mundo, buscan disminuir y eliminar aranceles de artículos originarios de estas jurisdicciones y de esta manera aspirar a un comercio entre sus integrantes libre de aranceles; adicionalmente incluyen apartes que resultan atractivos para la inversión extranjera, lo cual, ha conllevado al inicio de actividades de sociedades de capital extranjero sin residencia fiscal en Colombia, lo que significa, que muchos de ellos incurrirán en actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio (en adelante, también el “ICA”).

Atendiendo a estas últimas consideraciones, hemos desarrollado el presente trabajo enfocando el problema de investigación en la existencia o no, de normativa correspondiente a la sujeción pasiva del ICA de las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia. Se debe considerar por parte del Estado colombiano, contar con normas claras y precisas sobre la forma en cómo deben tributar las sociedades no residentes fiscales con actividades permanentes en Colombia, para seguir con la línea de globalización económica a la cual se enfrenta en estos

tiempos de cambios permanentes, y sobre todo, con miras a determinar los mecanismos legales de protección de la inversión extranjera y el incentivo de la misma.

En el transcurso de esta investigación, nos adentraremos en un recorrido por los diferentes tópicos normativos y doctrinales articulados entre los impuestos de Renta, IVA e ICA; para de esta manera poder realizar un símil entre lo dispuesto en el sistema tributario para las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia en el marco de los impuestos del orden nacional (Renta e IVA) y comparar el desarrollo de las mismas con respecto al ICA.

Históricamente, se ha podido concebir el ICA, como uno de los ingresos directos más importantes de los municipios, cuyo antecedente se puede fijar como un gravamen de patente para ejercer una actividad industrial, comercial o de servicios, en razón del uso o utilización de la infraestructura municipal. Sin embargo, de la mano con la evolución de las políticas económicas llegó también la evolución normativa en lo correspondiente a los conceptos claves de territorialidad (aspecto espacial del impuesto). En lo que respecta al ICA, encontramos que la reforma tributaria estructural, Ley 1819 de 2016, introdujo normas sobre este particular que han sido ampliamente analizadas y debatidas, también conocidas por la Corte Constitucional y declaradas exequibles a través de la Sentencia C-056 del 2019.

A lo largo del presente trabajo de investigación, adelantaremos un análisis crítico de tales reglas de territorialidad del ICA, pues consideramos que estas se enmarcan en el aspecto espacial del impuesto, el cual si bien constituye un criterio para identificar el ente territorial donde debe entenderse percibido el ingreso gravable con el impuesto, lo cierto es que previo a la aplicación de este criterio, es necesario constatar no solo la ocurrencia del hecho generador, sino que adicionalmente, consideramos de vital importancia revisar la efectiva sujeción pasiva por parte de la sociedad que adelante a actividad a gravar con ICA por parte del municipio respectivo.

Adicionalmente, realizaremos un estudio desde el aspecto material (hecho generador) del ICA, pues evidenciaremos que su redacción no establece supuestos, por ejemplo, de servicios prestados desde el exterior e incluso, de actividades comerciales adelantadas en el exterior con efectos en el territorio colombiano, lo cual, también genera falta de certeza jurídica en los contribuyentes al momento de determinar la causación del impuesto.

Es por esto que, se establece la necesidad de adoptar una normativa clara sobre la efectiva sujeción pasiva en el ICA de las sociedades extranjeras en Colombia, es decir, sin residencia fiscal en Colombia, que desarrollen actividades gravadas con el impuesto (servicios y actividad comercial) de manera permanente u ocasional específicamente en la ciudad de Barranquilla.

Desde ya es importante precisar, que nos concentraremos en las actividades de servicios y en la actividad comercial, pues la actividad industrial por su naturaleza, normalmente requiere de una ubicación fija (sede donde se encuentre la planta industrial) en los municipios de Colombia para que se pueda considerar la existencia de una actividad industrial gravada con el impuesto de industria y comercio.

Capítulo 1.

Caracterización teórica sobre el cumplimiento de la norma de las sociedades extranjeras, con respecto al Sistema Tributario Colombiano

1.1. Lineamientos en la doctrina que determina el impacto del sistema tributario colombiano en las sociedades extranjeras, con respecto al impuesto del Industria y Comercio.

El Régimen Tributario colombiano establece impuestos de carácter nacional y subnacional (departamentales y municipales). Los principales impuestos de carácter nacional son el Impuesto sobre la Renta y el Complementario de Ganancias Ocasionales, el Impuesto a la Riqueza (anterior impuesto al patrimonio con “vigencia temporal”), el Impuesto sobre las Ventas - IVA, el Gravamen a los Movimientos Financieros y el Impuesto de Timbre. Dentro de los impuestos subnacionales, entre otros, se destaca el Impuesto de Industria y Comercio, el Impuesto Predial y el Impuesto de Registro.

De acuerdo a lo planteado en la doctrina, y con el fin de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Colombia viene adelantando la negociación de tratados internacionales. Se observa que para el año 2015, se encontraban vigentes los tratados con España y Chile, están firmados los tratados con Canadá, México, y Suiza, Para el 23 de junio de 2015, se suscribió el convenio entre el gobierno de la república de Colombia y el gobierno de la república Francesa, con Portugal en febrero de 2016. Además negociación y convenios con Alemania, Estados Unidos, Países Bajos, India, Bélgica, República Checa, Corea, Japón, Francia, Israel y los Emiratos Árabes Unidos.

Dentro de este marco Delgado (2017) sostiene que para evitar la doble imposición, se ha generado la definición de la figura de establecimiento permanente que en adelante se escribirá por la sigla E.P., concebido como un lugar fijo de negocios ubicado en Colombia, a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad productora de renta. Dentro de dicho concepto, están incluidos las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, y cualquier lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

Es importante establecer la manera en que el régimen tributario nacional acoge el concepto de sociedad extranjera y de sucursal en su normatividad. Citando a Saldarriaga se esboza lo planteado en el artículo 21 del E.T., el cual establece que son extranjeras las sociedades constituidas bajo las leyes de otro país con domicilio principal en el exterior. De esta forma, por ser la sucursal una prolongación de la casa matriz y no una sociedad diferente, el régimen tributario aplicable a las sucursales de sociedades extranjeras será en general el establecido en el E.T. para las sociedades extranjeras y, además, algunas disposiciones especiales.

En el derecho comercial comparado, la incorporación de una sucursal no conlleva a la creación o nacimiento de una entidad independiente en términos legales de su casa u oficina principal. Por ende, estas últimas estructuras son consideradas, desde un punto de vista legal, como una extensión o brazo de la sociedad comercial del exterior (Branch).

Bajo esta perspectiva, debe indicarse que la Superintendencia de Sociedades ha indicado en Oficio 220-58283 de diciembre 9 de 1996 sobre este punto que las sucursales deben ser consideradas como una prolongación de la casa matriz pero que necesariamente hacen parte de la sociedad foránea que se descentraliza.

Sentado lo anterior, para el caso colombiano se exigen la protocolización de una escritura pública e indicar algunos aspectos tales como el monto del capital, el plazo de duración de los negocios, el negocio a desarrollar en Colombia, el apoderado general, entre otros.

Al igual que las filiales, las sucursales también tienen derecho al trato equitativo y las mismas limitantes en el destino de la inversión ya que, por regla general, para el caso de las sucursales se suele hacer una remisión normativa a la regulación aplicable a las sociedades locales, en todo aquello que no esté expresamente regulado. Al respecto, nótese como el artículo 497 del Código de Comercio hace una remisión a la regulación de las sociedades colombianas en lo previsto para las sucursales. Asimismo, la Superintendencia de Sociedades en Concepto 115-71785 de 11 de mayo de 2018 indicó cómo las sociedades extranjeras que tienen sucursal en Colombia están sometidas a la ley colombiana.

De la lectura y análisis de los artículos 20 y 21 del E.T. se extrajo que las sociedades extranjeras, por lo tanto las sucursales de sociedades extranjeras, solamente estarán gravadas sobre sus rentas de fuente nacional. Lo anterior constituye una de las mayores diferencias respecto al régimen tributario aplicable a las sociedades colombianas (tributan por renta de fuente mundial) y aquel aplicable a las sucursales.

Siguiendo con Saldarriaga (2012) se resume que las sociedades nacionales están gravadas sobre rentas obtenidas, tanto en Colombia como en cualquier jurisdicción, mientras que las sucursales de sociedad extranjera solamente estarán gravadas sobre las rentas consideradas como de fuente nacional por el E.T. El artículo 24 del E.T. define cuáles ingresos se consideran como de fuente nacional:

- Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.
- Ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. (...)
- Respecto a la tarifa, a la obligación de declarar y a la forma en la cual se determina el impuesto a la renta, el tratamiento aplicable a las sociedades colombianas y el aplicable a las sucursales de sociedades extranjeras resulta, salvo ciertas excepciones, similar

Así, tanto las sucursales como las sociedades colombianas están obligadas a declarar sus ingresos y están por regla general sujetas a una tarifa del 32% a partir del año 2020 según lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley 2101 de 2019, el cual modifica el artículo 240 del E.T. Si bien el régimen tributario busca no influenciar la decisión de un inversionista extranjero respecto al tipo de vehículo a través del cual desarrollará negocios en forma permanente en Colombia, en algunos casos debido a la estructura de las sucursales y a la estructura de las sociedades colombianas pueden existir importantes diferencias en materia impositiva.

Además, Saldarriaga (2013) considera que en Colombia, se presentan facultades para concluir actos o contratos vinculantes para dicha empresa, y realiza una delimitación más bien negativa sobre los requisitos de la actividad empresarial llevada a cabo por medio del E.P. radica en el examen de los criterios auxiliares y preparatorios de la actividad empresarial.

Con respecto a la norma, para efectos colombianos se entiende por E.P. un lugar fijo de negocios ubicado en Colombia, a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad. Dentro de dicho concepto, están incluidas las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, y cualquier lugar de extracción o

explotación de recursos naturales. También existe, cuando una persona distinta de un agente independiente actúa por cuenta de una empresa extranjera, y tiene o ejerce habitualmente, en Colombia, facultades para concluir actos o contratos vinculantes para dicha empresa, salvo si se trata del ejercicio de actividades auxiliares o preparatorias.

Al respecto, Pedrosa (2016) manifiesta que existe una exigencia a la exclusión de E.P. y es que la actividad sea realizada para la propia empresa. Por lo tanto se sobreentiende que la actividad llevada a cabo se realiza únicamente con el fin de favorecer las actividades de la propia empresa, o sin ánimo de cerrar un ciclo de negocios como auxiliar o preparatoria en una negociación dentro del desarrollo del giro normal de su objeto social, pero no es realmente una condición suficiente, por lo que el hecho de no cerrar el ciclo mercantil (Materialización de la venta o prestación del servicio) tan solo tiene carácter de requisito fundamental.

En este orden de ideas, cuando existe E.P., las sociedades extranjeras serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, únicamente respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles a tal E.P.

Adicionalmente, en el Derecho Internacional Público pueden evidenciarse acuerdos en virtud de los cuales también se establece la obligación de reconocer la personalidad jurídica de las sociedades. Dicho esto, para el caso colombiano se puede tomar como ejemplo lo dispuesto en el artículo 5 del Tratado de Derecho Comercial Internacional de 12 de febrero de 1989 (aprobado en Colombia mediante la Ley 33 de 1992) el cual señala el sometimiento a la ley colombiana de las sociedades incorporadas en Colombia independientemente del país de procedencia de los aportes del capital.

Es así, como por pauta general a las filiales de inversionistas del exterior se les garantiza el mismo tratamiento, o por lo menos uno no menos favorable del que la legislación interna ofrece

a las sociedades colombianas, para evitar, de esta manera, tratamientos discriminatorios a la inversión extranjera.

La determinación del hecho imponible se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en su obtención, para lo cual se deberá llevar una contabilidad especial, acorde con lo previsto en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 3026 de 2013.

Se destaca al respecto los artículos 86 y 87 de la Ley 1607 de 2012 adicionaron al E.T. los artículos 20-1 y 20-2, introduciendo la noción de E.P. de las personas naturales sin residencia en el país y de las sociedades o entidades extranjeras, y regulando su tributación en el territorio nacional.

En virtud de lo planteado, es importante resaltar que en materia de sociedades extranjeras, los artículos 469 y siguientes del Código de Comercio, señalan que tal condición se predica de las sociedades constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio en el exterior. En las mismas disposiciones se advierte que, para poder emprender negocios permanentes en Colombia, se deberá establecer una sucursal con domicilio en el territorio nacional.

Bajo este contexto, y para tal fin se debe protocolizar en una notaría del lugar elegido para su domicilio en el país, entre otros, los documentos que acrediten la existencia de la sociedad, así como la personería de sus representantes (artículo 484 del Código de Comercio).

Por otra parte, el artículo 474 del mismo Código de Comercio enuncia qué actividades se califican como permanentes, en el entendido de que se trata de una relación meramente enunciativa, como claramente lo ha señalado la doctrina reiterada de la Superintendencia de Sociedades, que evidencia en el Oficio 220-201641 del 14 de septiembre de 2017, que dentro del referido marco legal, no está definido de manera expresa qué puede entenderse como actividad *Permanente*; sin embargo, acorde con las normas de interpretación de la ley, contenidas en el

Código Civil y Código de Comercio, resulta claro que la enumeración realizada en el anterior artículo, es ilustrativa o enunciativa más no taxativa, así lo ha sostenido ésta Superintendencia en reiteradas ocasiones, pues en efecto, no cabe duda alguna que dentro de la dinámica de la actividad comercial y particularmente de los negocios, muchas son las actividades que pueden involucrar la permanencia en su desarrollo.

Capítulo 2.

Aspectos Legales y Normativos sobre el Impuesto de Industria y Comercio

2.1. Caracterización teórica del Impuesto de Industria y Comercio en Colombia

Para desarrollar este tópico, es necesario evaluar la relevancia que tiene para Colombia el desarrollo de las empresas y la multiplicación de estas, las cuales hacen que se generen más recursos para ser invertidos, y el Estado Colombiano se ve en la obligación de crear impuestos, algunos de orden Nacional, Departamental y Municipal. Con estos recursos se llevan a cabo la ejecución de los planes y proyectos de inversión propuestos por las administraciones locales que posibilitan el desarrollo social y cubren necesidades de la comunidad.

Tal como lo señala Cruz en el “Marco Constitucional del Derecho Tributario”, *“el poder tributario tiene eficacia en determinado espacio territorial de un Estado y dentro de él, en cada uno de los entes territoriales o subnacionales a los cuales se les reconozca poder tributario.”*

Es así, como la autonomía de los entes territoriales pueden verse limitados en la adecuada coordinación de un sistema tributario con las políticas nacionales, lo que se traduce en prohibiciones y en directrices generales, aplicables a nivel nacional mediante leyes generales o de bases. Así mismo, podemos observar que pueden existir limitaciones originadas en los procesos de integración de diversos Estados, los que deben unificar los impuestos internos o, por lo menos, la carga fiscal total que recaiga sobre empresas y productos, para responder a las expectativas de la internacionalización de la economía del país frente a parámetros similares de competitividad.

En este orden de ideas, en Colombia los impuestos tienen su origen en el precepto Constitucional según el cual todos los nacionales están en el deber de contribuir al

financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia).

Además, los numerales 11 y 12 del artículo 150 de la misma Carta Constitucional, enuncian que es responsabilidad del Congreso de la República establecer las rentas nacionales, fijar los gastos de la administración, determinar contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales, en los casos y condiciones que establezca la ley.

Por consiguiente, se destaca que es deber de las persona jurídicas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones de los municipios mediante el pago de los tributos fijados por él, dentro de los principios constitucionales de justicia y equidad, sustentados en la Ley 14 de 1983, la cual autoriza el cumplimiento de la obligación del Impuesto de Industria y Comercio, (en lo sucesivo, también el “ICA”) a aquellos que desempeñen actividades asociados con el comercio, la prestación de servicios y la industria.

El ICA es la fuente de ingresos tributaria más representativa para la mayoría de los entes territoriales de Colombia dentro del comportamiento de los impuestos municipales seguido por el Predial Unificado, un ejemplo fehaciente podemos tenerlo en la ciudad de Barranquilla, en la cual su alcaldía de Barranquilla reportó recaudos en el año 2018 por concepto de ICA un valor de \$402 mil millones de pesos y de Predial un valor de \$369 mil millones de pesos; sin embargo en la ciudad de Bogotá el total de lo recaudado por el año 2018 el 55% correspondió corresponde al Impuesto Predial y el 27% a ICA. En este orden de ideas, Pinzón (2015) hace referencia a la importancia de este impuesto el cual ha sido sometido a diferentes análisis, en virtud del aporte que genera a la sociedad de cada municipio.

Asimismo, el ICA es un gravamen del ámbito municipal en este sentido, la gestión y administración de este impuesto por disposición del numeral 3° del

artículo 287 de la Constitución Política, es competencia exclusiva de los municipios. El contenido indica que quien ejerza algunas de las actividades gravadas con el ICA, adquiere la calidad de contribuyente, para lo cual se hace necesario definir con claridad la jurisdicción territorial (municipio), en la cual se entiende ejercida dicha actividad, a fin de que el contribuyente cumpla de manera oportuna y eficaz con las obligaciones formales y sustanciales asociadas a este tributo.

La definición que ofrece la Ley 14 de 1983 es la siguiente:

“Artículo 32. El ICA recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.”

En la definición del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 considero importante realizar la extracción de los conceptos de: Persona jurídica, actividades comerciales y de servicios, y de esta manera aclarar lo que el legislador entiende por estos conceptos. En cuanto a material imponible excluyo las actividades industriales, porque evidentemente no serán materia de investigación en este trabajo, esto debido a que para ejercer una actividad industrial es necesario contar con una sede fabril, lo que obliga al contribuyente a instalarse físicamente en un territorio específico con domicilio fiscal en el mismo, lo cual lo categoriza fuera del objeto de estudio que son sociedades extranjeras sin domicilio fiscal en Colombia. De los sujetos pasivos que menciona el artículo, extraigo las personas jurídicas por que serían sus equivalentes a las sociedades extranjeras en el marco de investigación.

El código de comercio en su artículo 10 define al comerciante como las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

En su artículo 23, el código de comercio considera los actos que no son considerados mercantiles, por cuanto los que no estén tácitamente en este artículo son considerados mercantiles por la ley comercial:

1. *La adquisición de bienes con destino al consumo doméstico o al uso del adquirente, y la enajenación de los mismos o de los sobrantes;*
2. *La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor;*
3. *Las adquisiciones hechas por funcionarios o empleados para fines de servicio público;*
4. *Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por sí misma una empresa, y*
5. *La prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales.*

Ahora bien, un nuevo concepto del ápice anterior y que nos atañes es el de “empresa”, el cual es concebido como toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Esta actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio.

Se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles, los comerciales constituidos por sociedades o personas jurídicas deberán formalizarse por medio de un documento de constitución en

observancia de la legislación comercial colombiana, en el cual se obligan a realizar un aporte en dinero, bienes o industria, con el objeto de repartir utilidades derivadas del ejercicio del objeto social de la empresa (artículos 98-99 y 100 del Código de Comercio).

Por consiguiente, damos por entendido que en la demarcación que realiza la legislación comercial en Colombia, no caben las sociedades extranjeras sin domicilio fiscal en Colombia, debido a que estas últimas no son constituidas por las leyes colombianas y para su funcionamiento o ejecución de su objeto social en Colombia, no necesitan de un registro mercantil derivado de una establecimiento comercial en Colombia, para lo cual estaríamos frente a un domiciliado fiscal en Colombia, aún a pesar de ejercer actividades mercantiles en el país.

Por su parte, el artículo 338 de la Constitución Política establece que en tiempo de paz, da plena facultad a los consejos municipales, para que determinen los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. El artículo 287 en el numeral 3, da autonomía a las Entidades Territoriales, para establecer los tributos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones e impide a la Ley establecer exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las Entidades Territoriales según lo establecen los artículos 294 y 362 dando así plenas facultades a los Entes Territoriales sobre las rentas percibidas. Los artículos 300 y 313 establecen las competencias de los municipios.

Cabe destacar que el artículo 338 de la Constitución Política respalda la Ley 136 de 1994, donde se expresa que la obligación de declarar y pagar el ICA, recae en las personas naturales o jurídicas que desarrollen determinadas actividades industriales, comerciales o de servicios.

Además, el impuesto lo constituye el tipo de actividad que desarrollen estos sujetos pasivos y la base para liquidarlo está establecida en este caso sobre el valor de las operaciones de cambio o ingresos brutos de quienes desarrollen esas actividades, es importante tener claridad de

las bases gravables atípicas que existen para los contribuyentes que utilicen el AIU, sobre todo porque esta base gravable tuvo un cambio con la Ley 1819 de 2016, la modifiqué el artículo 462-1, exactamente en el párrafo el cual anteriormente decía que:

***Parágrafo.** La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales.*

Con la modificación de la ley 1819 de 2016, reza lo siguiente:

***Parágrafo.** Esta base gravable especial se aplicará igualmente al ICA, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el ICA, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial.*

La norma realiza una modificación aclaratoria, mencionando que para efectos de la retención en la fuente e impuestos territoriales deben estar ligados a la base AIU solo y únicamente en las actividades estipuladas en el artículo 462-1 del E.T.

Dentro de las características que podemos encontrar en lo que corresponde al ICA, se realizó la siguiente enumeración destacando los aspectos más relevantes del mismo:

- Se determinó que la base del impuesto son los ingresos brutos, lo cual lleva a que el impuesto pueda ser oneroso para aquellas actividades que operan con un margen de utilidad pequeño. Es menester aclarar que las tarifas aplicables en esta clasificación de impuestos, son bajas las cuales no superan en general el 1%, como una manera de compensar la base gravable del mismo (...)
- En segundo lugar, el ICA está definido como un impuesto que recae sobre las operaciones generadas dentro de la jurisdicción de cada municipio, sin embargo, con la

entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 se definieron las reglas especiales de territorialidad tal como las enuncio a continuación:

- i. En el sector industrial se entenderá generado el impuesto en su sede fabril.
 - ii. Ventas con sede al público se entenderá en su lugar de establecimiento de comercio.
 - iii. Ventas sin sede al público, se entenderá donde se perfeccione el precio y la cosa vendida.
 - iv. Ventas a distancia, se entenderá en el lugar de despacho.
 - v. Inversionistas, se entenderá en el lugar de la inversión.
 - vi. Servicios, se entenderá en el lugar donde se ejecute.
 - vii. Transporte, se entenderá en el lugar de despacho.
 - viii. Los servicios de TV e internet, se entenderá en la ubicación del usuario.
 - ix. Los servicios de celular, se entenderá en el domicilio del usuario.
- . (...)
- Existe una gran variedad de tarifas entre las actividades económicas gravadas por el ICA, que dependerá de lo dispuesto por cada ente territorial en su tasación dentro de los siguientes límites:
1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales,
 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios.

Consecuentemente, el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, el cual modificó el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, establece que dicha base 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” (Ley 1819 de 2016).

De acuerdo, con eso, un análisis de lo anterior, muestra que no hubo cambios reales respecto al tipo de ingresos gravados por el ICA, pues se desprende del artículo que la base gravable sigue siendo los ingresos brutos. Por otro lado, la Ley 1819 promulga, en su artículo 343, una serie de reglas que establecen el lugar del pago del ICA tratándose de actividades industriales, comerciales, de servicios y de servicios financieros, asimismo, la Ley 1819 mantuvo la libertad con la que contaban los municipios de fijar las tarifas para las actividades comerciales, industriales y de servicios dentro de unos límites (Actividades industriales del dos al siete por mil y actividades comerciales y de servicios del dos al diez por mil) , por lo que la variedad de tarifas respecto de las actividades económicas gravadas puede seguir persistiendo.

Por otra parte, el ICA para Pinzón (2015) es un gravamen municipal en donde el hecho generador es la actividad comercial, industrial o de servicios ocasionada dentro de la correspondiente jurisdicción municipal y en donde su base gravable se determina por los ingresos originados por dicha actividad y en el municipio respectivo. De esta manera, tal y como lo menciona el artículo 33 del Decreto 062 de 1994, en ningún caso se podría gravar al empresario industrial más de una vez sobre la misma base gravable”

Según el Diccionario Integrado Contable Fiscal o CIJUF (2002) es el gravamen establecido sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios, a favor de cada uno de los distritos y municipios donde ellas se desarrollan, según la liquidación privada. En materia tributaria según Bohórquez (2010) se puede asegurar que existe una gran rivalidad, debido a que cada municipio vela por los intereses propios, perjudicando al contribuyente que es quien termina pagando las consecuencias. Hasta antes que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, se podía asegurar que

la territorialidad en el ICA generaba un caos para las empresas que tienen cubrimiento en varios municipios, ya que existía la duda de cuál era el municipio en donde se debería tributar y por qué. Afortunadamente el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 despejó todas esas dudas razonables que podían generarse en materia de territorialidad del ICA, al igual que la Sentencia de la Corte 23524 del 24 de Octubre de 2019; unificando criterios y lineamientos lo que le transmite al contribuyente un sentimiento de tranquilidad, al momento de la aplicación de las normas para determinar la territorialidad de los impuestos de ICA generados

Cabe destacar que este impuesto es administrado directamente por los municipios, quienes con fundamento en la autonomía territorial y limitaciones de la potestad tributaria, lo desarrollan especificando en cada caso, las actividades sujetas al gravamen, con indicación de la tarifa de acuerdo con los intervalos autorizados por la ley.

Castro (2015) sostiene además que el sujeto activo del gravamen será el municipio dónde se presta el servicio y no el municipio destino del servicio. Es un gravamen local atribuido por la ley a cada uno de los municipios donde se realicen actividades gravadas. El mismo tiene como fundamento la manifestación inmediata de la riqueza, grava la actividad productora independiente del uso que se haga de ella.

Es así que Pinzón (2015) manifiesta que el simple ejercicio de una actividad industrial, comercial se convierte en materia imponible.

Se considera un impuesto muy llamativo para los municipios debido a que se ha constituido junto con el Predial y Vehículos como uno de los principales tributos, esto explica por qué los municipios priorizan dentro de su política fiscal, la implementación de medidas dirigidas a combatir la evasión, pues a través de este impuesto se obtienen permanentemente recursos que necesita el ente territorial para su desarrollo.

De esta manera, se observa que el ICA es el impuesto bandera de los municipios ya que cualquier municipio por pequeño que sea, albergar el desarrollo de actividades comerciales, de servicios e industriales, lo cual contribuye enormemente en la generación de ingresos propios del municipio. Cierra Pinzón (2015) consideró que el ICA es un gravamen general aplicable a las actividades ejercidas con ánimo de lucro que se ejerzan habitual u ocasionalmente. Asimismo es un gravamen local atribuido por la ley a cada uno de los municipios donde se realizan actividades gravadas. Finalmente este impuesto tal como está diseñado sobre el valor total de los ingresos, es plurifásico por efectos a todos los agentes económicos involucrados en el proceso de producción, distribución y prestación de servicios sobre el valor pleno de las transacciones.

2.1.1. Determinación del ICA (ICA), en Colombia.

Considerando el ICA como un impuesto directo que se liquida bimestralmente en Bogotá y anualmente en los demás municipios de Colombia, aun cuando se generen anticipos bimestrales para contribuir con el flujo de caja de cada municipio, su causación es anual, con base en los ingresos netos (Ingresos brutos menos las devoluciones y descuentos aceptados) del contribuyente, obtenidos durante el período por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción.

A continuación realizo una breve explicación de la ruta a seguir para cumplir el deber formal de declarar el impuesto de ICA en Colombia:

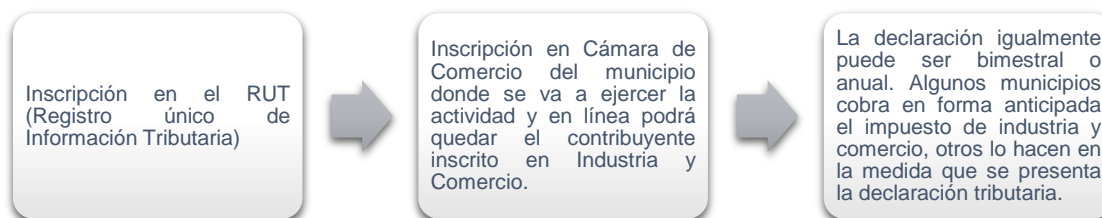


Figura 1. Ruta a seguir para cumplir el deber formal de declarar el impuesto de ICA en Colombia

Atendiendo a estas consideraciones, el ICA es un impuesto de connotaciones territoriales muy demarcadas donde según Castro (2015) describe que el municipio llamado a percibir el tributo, es aquel que pusiera a disposición del prestador de la actividad, la infraestructura necesaria para desarrollarla. Donde se indicó que la voluntad del legislador era gravar las actividades realizadas por las personas que se beneficiaban de los recursos, la infraestructura y la demanda del municipio que cobraría los impuestos, lo cual conlleva a mirar la relación que existe entre el ejecutor de la actividad y el ente territorial y no las condiciones en que la actividad se desarrolla. Esto es, porque el ICA es un gravamen real y no personal.

Al ser un gravamen real, se debe observar en dónde se realiza la actividad y no, cuáles son las condiciones y circunstancias en que se desarrolla la materia imponible. Es por eso que, el factor para determinar el sujeto activo del tributo, no es dónde se firma el contrato ni para dónde se envía la mercancía objeto de venta, tal como lo manifesté en párrafos anteriores esto se logra vislumbrar con las aclaraciones en relación a la territorialidad, contemplado en el artículo 340 de la Ley 1819 de 2016 y reiterado en la Sentencia 23524 de 2019, sin ánimos de sonar repetitivos en el tema. Es por esto también que el sujeto pasivo del gravamen será el municipio desde dónde se presta el servicio y no el municipio destino del servicio.

De acuerdo a lo planteado por Hermida (2007), el ICA es un gravamen del ámbito municipal directo, cuya obligación recae en las personas naturales o jurídicas que desarrollen determinadas actividades industriales, comerciales o de servicios. El impuesto lo constituye el tipo de actividad que desarrollen estos sujetos pasivos y la base para liquidarlo está establecida en este caso sobre el valor mensual de las operaciones de cambio o ingresos brutos de quienes desarrollen esas actividades.

En este sentido, en la doctrina se concibe como el conjunto de operaciones que se ejercitan o ejecutan en forma habitual y profesional por una persona natural o jurídica, o sociedad de hecho en el territorio de un municipio determinado. Es así, como la actividad empresarial debe tener en su criterio una connotación de profesionalidad o habitualidad, aunque el servicio se realice materialmente en forma ocasional o transitoria.

2.1.2. Factores vinculados al ICA, respecto a la política fiscal Colombiana.

En el análisis de la evolución en la política fiscal colombiana, Pinzón (2015) sostiene que esta también ha influido en su direccionamiento los estudios y diagnósticos de las llamadas “misiones fiscales”, han reconocido que la virtud principal de la descentralización de comienzos de los noventa destinó un monto importante de recursos a los gobiernos locales para que con ellos respondieran a sus nuevas obligaciones, particularmente en salud y educación.

Dado que la mayoría de estos fondos provenía de transferencias fiscales intergubernamentales (Rojas & Gutiérrez, 1999; Sandoval, 1999), citados por Pinzón (2015). De allí la propuesta consistente en que los municipios dispongan de una mayor autonomía financiera y así mismo de que apliquen la naturaleza y estructura legal de los impuestos, en especial el ICA,

que la Ley 14 de 1983 unificó en su régimen para todos los municipios del país, dotando a las entidades regionales de una normatividad clara y de fácil aplicación.

Según la Ley 1819 de 2016, reforma tributaria estructural, a partir de 2018 los municipios y distritos deberán permitir que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país. Dicha ley permite que los concejos municipales y distritales establezcan un sistema preferencial del ICA y otros impuestos o sobretasas complementarios a este para sus pequeños contribuyentes.

La ley 1943 de 2018 creó una comisión de expertos de manera ad honorem con el objetivo de estudiar el régimen aplicable a los tributos de carácter departamental, distrital y municipal y, el resultado de dicho estudio se presentará al Gobierno Nacional en un informe el cual tiene como finalidad formar un sistema tributario territorial más eficiente, reactivar la economía de las regiones y combatir la evasión y elusión fiscal.

Con la entrada en vigor de la Ley 2010 de 2019, por medio de la cual se expidió la reforma de crecimiento económico, se le otorgó seis meses adicionales a la Comisión para que entregara el resultado del estudio asignado.

2.1.3. Territorialidad de ICA.

Respecto a la territorialidad del ICA se estima cuando se genera esta territorialidad, organizada en municipios, la voluntad del legislador era gravar las actividades realizadas por las personas que se beneficiaban de los recursos, la infraestructura y la demanda del municipio que cobraría los impuestos, esto cual conlleva a mirar la relación que existente entre el ejecutor de la actividad y el ente territorial y no las condiciones en que la actividad se desarrolla. Esto es, porque el ICA es un gravamen real y no personal.

Es por esto también que el sujeto pasivo del gravamen será el municipio desde dónde se presta el servicio y no el municipio destino del servicio. Considera el autor que es necesario tener en cuenta los siguientes aspectos de la territorialidad del ICA, a continuación se presenta una tabla que refiérelas actividades asociadas al ICA.

Tabla 1. Territorialidad del ICA

En la actividad comercial	La actividad que se lleva a cabo en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de ventas se entenderá realizada en el municipio donde estos se encuentren ubicados. En caso de no existir dichos puntos, la actividad se entenderá realizada donde se perfecciona la venta. <ul style="list-style-type: none"> •Las ventas a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas serán gravadas en el municipio donde se despache la mercancía. •Los ingresos productos de inversiones serán gravados en el lugar donde está ubicada la sede de la sociedad en que se tienen estas.
En la actividad de servicios:	El ingreso se entendería percibido en el lugar donde se preste el servicio. En actividades de transporte, el ingreso se entendería percibido en el lugar donde se efectúa el despacho. <ul style="list-style-type: none"> •En cuanto a los servicios de televisión e internet por suscripción, el ingreso se entendería como percibido en el municipio donde resida el suscriptor y según el lugar informado en el contrato. •En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos el ingreso se entendería percibido en el domicilio principal del usuario registrado en el contrato o en la actualización de este. Cuando no sea posible determinar la jurisdicción, los ingresos se distribuirán en el total de municipios según su participación en los ya distribuidos.

Fuente: Elaboración Propia (2020), sustentado en los postulados de Castro 2015.

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.

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.

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.

Cabe destacar que 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 entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2018.

2.2. Evolución normativa del ICA, con respecto a las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.

Evolución Histórico – Normativa. El ICA en Colombia nace en 1826, cuando se estableció una contribución industrial mediante la cual se obligaba a todas las personas que desarrollaban actividades industriales, comerciales, artes y oficios, a obtener una patente de funcionamiento. Este régimen perdura sin variaciones importantes hasta 1913, cuando se dictó la Ley 97 para Bogotá, Distrito Capital por medio de la cual se concedieron amplios poderes tributarios a Bogotá, introduciendo en su artículo 1º el ordenamiento jurídico de este tributo autorizando gravar los “*establecimientos industriales en los cuales se usaban máquinas de vapor o electricidad, gas y gasolina, clubes, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos,*

billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase”.

Esta autorización fue replicada a los demás municipios mediante la Ley 84 de 1915, Ley 72 de 1926 y Ley 89 de 1936; con fundamento en estas autorizaciones los concejos municipales organizaron sistemas de industria y comercio que nada tenían en común, toda vez que la base gravable, el período, las tarifas y hasta los sujetos pasivos diferían de un municipio a otro.

Esta situación generó una serie de críticas por los estudiosos de la hacienda pública en Colombia, debido a la amplitud de facultades municipales para crear este impuesto, hacía que perdiera racionalidad, uniformidad y en algunos casos equidad. Por lo anterior fue necesario crear una ley que recogiera los elementos esenciales del impuesto, solucionando en principio el problema de dispersión y falta de uniformidad que se estaba presentando, nace entonces la Ley 14 de 1983. Con posterioridad a la Ley 14 de 1983 no se han proferido modificaciones importantes o de gran trascendencia en materia de este impuesto, por lo que se puede afirmar que el marco jurídico del ICA en Colombia está consagrado en esta ley.

Amparo en la Constitución Política Colombiana para el ICA La constitución Política Colombiana constituye la base legal para el ICA y en varios apartes de la misma, encontramos principios rectores de la tributación territorial:

Por otro lado, el artículo 338 de la Constitución Política establece que en tiempos de paz, da plena facultad a los Concejos Municipales para que determinen los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Asimismo, el artículo 287 en el numeral 3, da autonomía a las Entidades Territoriales, para establecer los tributos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones e impide a la Ley establecer

exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales según lo establece los artículos 294 y 362, dando así plenas facultades a los Entes Territoriales sobre las rentas percibidas. Los artículos 300 y 313 establecen las competencias de los Concejos Municipales.

No obstante lo anterior, en algunas leyes posteriores y casi siempre en reformas tributarias de impuestos nacionales, se ha hecho mención a algunos aspectos puntuales o específicos en materia de ICA, es así como en la Ley 49 de 1990, se establece que la base gravable de la actividad industrial corresponde a los ingresos obtenidos por el ejercicio de esta actividad y se paga solo en el municipio donde se encuentra ubicada la sede fabril.

En este sentido, el desarrollo de la economía desde 1983 hasta la fecha ha evolucionado considerablemente, originándose nuevas actividades o nuevas formas de explotación económica que no encajan dentro de las definiciones de las actividades contempladas dentro de la Ley 14 de 1983, esto hace que se presenten un sinnúmero de dificultades y discusiones en cuanto a la jurisdicción territorial en la cual se deben tributar por ciertas actividades, generando además “evasión, e inseguridad jurídica” en el cumplimiento de las obligaciones asociadas con el ICA.

2.2.1. Ley 1819-2016.

Con base en el artículo 343 de la reforma tributaria, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió el concepto N° 021343 donde se plantea que “para el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante cada municipio en donde realice su actividad comercial, el contribuyente debe determinar a partir de su forma de operación el municipio en donde se

entiende perfeccionada cada venta, es decir, «el municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida».

No resulta relevante en este tipo de ventas el lugar de despacho o de destino de las mercancías, puesto que, como se observa, este no fue el criterio utilizado por el legislador para esta regla de territorialidad”. Aunado a ello, desde la ley 14 de 1983 en su artículo 32 se estableció que la territorialidad del ICA , la cual considero que “recaería, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Es importante destacar, la existencia de diferentes posturas, respecto a la territorialidad del ICA, generando controversia en el recaudo del tributo en los municipios a cualquier costa, siendo innumerables las demandas ante los tribunales para que diriman las controversias; pues bien mediante la sentencia 19256 de agosto de 2014, el Consejo de Estado unificó su criterio en este aspecto y consideró que el ICA es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio, 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, esto es, el precio, el plazo de pago y la cosa que se vende.

En otro ámbito, para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos, sino donde se ejecute la acción. 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.

2.2.2. Ley 2010-2019.

El artículo 150 de esta Reforma Tributaria modifica el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado también por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, en lo que corresponde a los Sujetos Pasivos de los Impuestos Territoriales, los cuales enumero a continuación:

Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, todas las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de los consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes figure el hecho generador del impuesto.

2.3. Concepto jurídico de residencia fiscal con el concepto de territorialidad en lo correspondiente al ICA en Colombia.

Doctrinariamente se ha entendido por actividad el conjunto de operaciones que se ejecutan en forma habitual y profesional por una persona natural o jurídica, o sociedad de hecho en el territorio de un municipio determinado. La actividad empresarial debe tener en nuestro criterio una connotación de profesionalidad o habitualidad, aunque el servicio se realice materialmente en forma ocasional o transitoria.

En consecuencia, para determinar si una empresa extranjera sin domicilio en el país está sujeta al impuesto municipal de industria y comercio por la explotación de su objeto social, deberá evaluarse cada caso en particular para determinar si hay lugar a afirmar que existe una

actividad empresarial en un municipio determinado, así los servicios sean prestados durante un lapso breve o en forma ocasional.

En consideración del análisis realizado respecto a las reglas de atribución de la potestad tributaria, se ha estimado que cuando un residente de uno de los Estados contratantes percibe rentas en el otro Estado contratante se pactan diferentes reglas de distribución de la potestad tributaria de acuerdo al tipo de renta de que se trate:

- Unas rentas pueden ser gravadas de manera exclusiva por el país de residencia de su beneficiario, cediendo el Estado de la fuente – aquel en el que ellas se originaron – su derecho a gravarlas;
- Otras rentas pueden someterse a una imposición compartida entre el Estado de residencia de su beneficiario y el Estado de la fuente, limitando este último su derecho a gravarlas, y
- Otras rentas pueden someterse a imposición sin ningún límite por el Estado de residencia de su beneficiario y sin límite por el Estado de la fuente. Así, rentas como las provenientes de la explotación del transporte internacional marítimo y aéreo se gravan de manera exclusiva por el Estado de residencia de su beneficiario.

En la cartilla (2014) sobre los convenios se considera que respecto a los dividendos, intereses y regalías, la tributación es compartida entre el Estado de residencia de su beneficiario y el Estado de la fuente, limitándose para este último la tarifa impositiva a aplicar sobre estas rentas.

Además, las rentas provenientes de bienes inmuebles, tales como arrendamientos, se gravan sin limitación en el Estado de residencia de su beneficiario y por el Estado en que ellas se originaron – Estado de la fuente – En general, en los convenios para evitar la doble tributación el Estado de residencia no cede la atribución de gravar a sus residentes pero otorga a estos el

derecho a descontar los impuestos pagados en el exterior sobre sus rentas de fuente extranjera en lo correspondiente al impuesto de renta.

Por el contrario, es usual que se ceda la atribución de gravar las rentas originadas en un Estado cuando son obtenidas por no residentes de ese país. Además de lo anterior, los convenios estipulan reglas para solucionar situaciones de doble residencia fiscal, hasta ahora solo en materia de impuesto de renta.

- Acreditación de Residencia Fiscal y Situación Tributaria en Colombia: Ante la necesidad de ejercer un control en la aplicación de los convenios tributarios, se expidió la Resolución 03283 del 31 de marzo de 2009 mediante la cual se crearon los certificados de residencia fiscal y situación tributaria en Colombia para ser presentados ante las autoridades tributarias de los países con los cuales Colombia ha celebrado convenios para evitar la doble tributación con el fin solicitar los beneficios que ellos otorgan. Según el artículo 1 de esta Circular, el certificado de residencia fiscal es el documento mediante el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica que el contribuyente solicitante, para fines tributarios, tiene domicilio o residencia fiscal en Colombia por el periodo gravable solicitado.

2.3.1. La doble tributación internacional

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa. Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera, Dorn, dice que surge la doble imposición internacional

“siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.

En otro orden de ideas, Dalimier, en su libro de derecho tributario internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

- Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.
- Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos”.

Como lo expresa López Freyle “La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia.”

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general

como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Bajo este contexto, ocurre la doble imposición cuando un mismo hecho imponible, está sujeto a tributación en dos Estados diferentes. La posibilidad de que éste supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible.

Por ende el fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo.

Por ejemplo, en el caso colombiano, se busca gravar tanto la renta de fuente nacional como la renta de fuente extranjera de los nacionales colombianos y de los extranjeros residentes en Colombia (Arts. 9, 10, 12 y 20 del E.T.). Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de 5 elementos:

Tabla 2. Elementos de la doble tributación.

Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
Que haya un mismo hecho generador del impuesto
Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto
Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

Fuente: Elaboración propia (2017), sustentado en el E.T.

Cabe destacar que Colombia, como la mayoría de los países Latinoamericanos, ha abandonado el proceso de que haya un mismo hecho generador del impuesto el concepto tradicional de la territorialidad y ha adoptado un sistema internacional de tributación. Este cambio ha repercutido a nivel Internacional en el crecimiento del fenómeno de la doble tributación. Se evidencia como los CDI se encuentran diseñados y suscritos exclusivamente para las rentas producto del ejercicio de su objeto social, aun cuando del ejercicio también de su objeto social deriven para estas sociedades, el impuesto de ICA generando un posible gasto oculto adicional para el inversionista.

En efecto, bajo el sistema territorial, el país grava solo la renta que se origina dentro de sus fronteras; en cambio, con el sistema internacional, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo. Es decir, el país mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación internacional.

2.4. Causas de la doble tributación

Los países normalmente aplican, en mayor o menor grado, algún tipo de gravamen basado en el principio territorial y, además, muchos países aplican sistemas de tributación basados en la residencia o en la nacionalidad o en una combinación de las anteriores. De manera que la posibilidad de conflictos por las diferencias en los criterios jurisdiccionales de imposición utilizados es muy grande y aún entre países que siguen el mismo criterio jurisdiccional, se dan casos de doble imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas.

En este sentido en documento realizado por la DIAN (2010) se consideró que los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciba, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados – rentas mundiales –. A su turno, esos terceros Estados someterán a impuesto las rentas originadas en su territorio.

Se plantea en el documento que los contribuyentes son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron.

Dentro de este marco, Para Herrán (2000) la doble tributación también se puede producir cuando una persona es considerada residente de dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de sus rentas sin importar la fuente. También puede ocurrir que dos Estados simultáneamente se atribuyan la fuente de una renta por lo que ambos ejercen su derecho a gravarla.

- Conflictos fuente / residencia. El conflicto clásico se da de la interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un país con sistema de fuente o territorial. Así por ejemplo, si existe un contrato de licencia internacional que estipula el pago de regalías por parte de una empresa colombiana a una empresa canadiense, el pago estará sujeto a impuesto tanto en Colombia por virtud del sistema territorial, por considerarlo la ley de nuestro país como de fuente colombiana, como en Canadá, por la aplicación del sistema de residencia.

Dentro de este orden de ideas, el conflicto fuente / residencia sólo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como principio para gravar la renta mundial. Normalmente el país de residencia reconoce que el país de fuente tiene derecho primario de gravar renta, y en consecuencia el país de residencia grava la renta sólo después de aceptar un crédito por el

impuesto pagado en el país de la fuente. Sí, por alguna razón, el país de residencia no acepta el crédito, surge la doble tributación

- Conflictos residencia / residencia Este conflicto se presenta cuando una persona (jurídica o natural) es residente bajo las leyes de dos países. Existen varias diferencias en los sistemas impositivos para definir el término residencia, tanto para personas naturales como para las personas jurídicas.

En el caso colombiano las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país (Art. 9 E.T.).

Para efectos fiscales la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o periodo gravable.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran nacionales las sociedades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales o cuyo domicilio principal esté en Colombia. Por el contrario, se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras cuyo domicilio principal esté en el exterior. Un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que otra presta atención al lugar de gerencia. Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su gerencia en el otro, surge un conflicto de residencia / residencia.

Bajo este contexto, si una sociedad es constituida en Colombia, pero de acuerdo con las leyes alemanas, y es controlada y dirigida desde Alemania, será considerada residente para fines

fiscales tanto en Colombia como en Alemania y sufrirá una doble imposición por parte de ambos Estados.

Conflictos fuente / fuente.

Existe un conflicto de fuente / fuente, cuando dos países creen que la renta se origina dentro de su territorio. Puede tratarse, de un conflicto de leyes o de hechos. Un conflicto de leyes podría darse en el caso de un abogado colombiano que presta servicios a un cliente brasileño: el abogado hace todo el trabajo en su oficina en Colombia, y la ley colombiana dice que el ingreso es de fuente colombiana; Brasil, en cambio, considera la renta de fuente brasileña, porque la asesoría corresponde a un proyecto brasileño.

Dentro de este marco, un conflicto de hechos surge cuando dos países interpretan los hechos de manera distinta, aun cuando admitan los mismos principios de fuente, los dos insisten en que la renta pertenece a su territorio. Este conflicto puede darse tanto si los países tienen un sistema tributario territorial como internacional.

Se ha considerado de manera generalizada que si dos países aplican el sistema territorial, no hay lugar a que se presente la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas de origen externo. Si bien en principio esto debería ser cierto, un análisis más cuidadoso nos revela que en efecto pueden presentarse conflictos, justamente porque cada Estado considera como territorial cosas distintas.

De acuerdo a lo planteado, el fenómeno de la doble tributación es bastante complejo, principalmente porque afecta las aspiraciones fiscales de los países a nivel mundial, y así mismo afecta las rentas obtenidas por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, generando un conflicto entre la facultad impositiva del Estado y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, convirtiendo los sistemas tributarios en inequitativos e ineficientes.

2.4.1. Contenido de los convenios para evitar la doble tributación.

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas.

En este orden de ideas, el objeto principal de los CDI es establecer unas reglas de reparto de los impuestos que afecta, delimitando la potestad tributaria de cada estado para una renta determinada o un elemento patrimonial concreto. Asimismo, el mecanismo esencial de los convenios consiste en atribuir a cada Estado contratante el derecho a gravar determinadas categorías de rentas o elementos patrimoniales, con carácter preferente sobre otro Estado o con exclusión del derecho de éste a someterlas a imposición.

Por lo tanto, no se inmiscuyen en la normatividad interna del Estado que pretenda aplicarlo sino únicamente está destinado a dar paso a la norma nacional o impedir su aplicación. Por lo tanto, cuando se atribuye a uno de los Estados la facultad de gravar una renta o elemento patrimonial que según su legislación no está sometida a imposición, de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla.

Considera Herran (2000) que los CDI no son fuente de soberanía fiscal, es decir, no pretenden alterar la legislación propia de cada país, sino limitarla relacionándola con la del otro país interviniente. Precisamente por la existencia de una colisión entre normas de diferentes ordenamientos jurídicos, se hace necesario establecer en qué ordenamiento tributario debe subsumirse el hecho concreto que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria.

En consecuencia, no pretenden regular situaciones jurídico tributarias más allá de lo que podría hacerlo la legislación interna, por el contrario, lo que pretenden es limitar en ciertos casos la potestad tributaria de los países para así poder establecer medios de intercambio internacional e inversión económica menos onerosos y por lo tanto, más eficaces.

Bajo estas perspectivas, los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos.

Considera además la autora Herran que los convenios contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Estos convenios regulan de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, con el fin de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Uno de los aspectos más sobresalientes de los convenios radica en la posibilidad de obtener cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, lo cual se traduce en una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros a sus nacionales inversionistas, en aras del desarrollo económico del país, pues de no estipularse el mecanismo mencionado, el fisco extranjero tendría derecho a incluir el monto de los ingresos beneficiados por el incentivo fiscal dentro de la renta gravable del contribuyente que realiza la inversión en determinado país, en virtud del sistema de renta mundial que impera en la mayoría de los países desarrollados.

Es decir, a manera de ejemplo, si a un colombiano se le otorgara un beneficio tributario en el exterior, esto aumentaría su renta, y de no estipularse lo anteriormente descrito, dicho beneficio sería gravado en Colombia basándose en el sistema de renta mundial.

Actualmente los tratados para evitar la doble tributación vienen a convertirse internacionalmente como el marco jurídico mínimo para establecer inversiones en los países, y como tales, figuran en las agendas de la política exterior de muchos países como instrumento básico para el desarrollo de una política de Estado orientada hacia el mejoramiento de las condiciones jurídicas necesarias para la inversión extranjera.

Este proceso se sustenta en unos principios tales, como:

- El principio territorial como fuente exclusiva de atribución de potestad tributaria en los países latinoamericanos ha sido sustituido por sistemas de renta global basados en el criterio de la residencia.
- Principio de convenios, Incide directamente en el volumen de inversión extranjera en el país, mucho más si tenemos en cuenta lo importante que esto sería para contrarrestar los problemas de orden económico y social que existen actualmente en nuestro país y que inciden de manera directa en la relevante disminución de rentas extranjeras en Colombia.

Dentro de este marco, la doctrina ha distinguido entre criterios o elementos subjetivos en contraposición con criterios objetivos para establecer el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado. Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias están referidos a la vinculación respecto al Estado de las personas a quienes se les imputa el deber de contribuir.

Dicho esto, la denominación “vinculación subjetiva” alude a la relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad, el domicilio y la

residencia. Por el contrario, los criterios de vinculación “objetivos” se refieren a la ocurrencia de hechos impositivos y al análisis concreto de operaciones, actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un territorio determinado, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona, natural o jurídica, con el Estado determinado.

2.4.2. Mecanismos internos previstos en el ordenamiento jurídico tributario colombiano para evitar la doble imposición internacional.

Para hablar de los mecanismo para evitar la doble tributación, se hace referencia a la planteado por Romero (2017) donde sostiene que existen varios métodos, entre los cuales generaliza , el método de exención (Decisión 578 de la CAN) Sea lo primero determinar que, conforme lo dispone el artículo 26 del E.T., la renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

La legislación Colombiana no contempla un régimen o método general de exención (participation exemption). Sin embargo, la Decisión 578 si se adscribe al método de exención, de forma que los países miembros gravan las rentas que se obtienen en su territorio y eximen de impuesto las obtenidas en el extranjero. Por tanto, las rentas sujetas a la Decisión 578 se consideran exentas a efectos de la legislación Colombiana. En la medida en que nuestra legislación no prevé un régimen general de exención, no hay una exigencia en cuanto a demostrar que la renta estuvo gravada en el país de la fuente.

En cuanto a las exenciones reconocidas en la Decisión 578, no habría lugar a la aplicación de exenciones por impuestos distintos a los cobijados por el Convenio. Como se comentó anteriormente, al no tener un régimen de exención de participaciones (participation exemption), siempre se requeriría el reconocimiento de un CDI.

2.4.3. Interpretación de los convenios de doble imposición.

En teoría, son pocos los problemas que se presentan en relación con la interpretación de los tratados relativos a la doble imposición internacional, ya que al estar éstos constituidos por normas jurídicas internacionales fundamentadas en el acuerdo entre los Estados soberanos, que actúan en un plano de igualdad dentro de la sociedad internacional, deben aplicarse métodos de interpretación de origen internacional, es decir, los métodos contemplados en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena.

Los CDI, como especie dentro del género de los tratados internacionales, deben interpretarse, en consecuencia, de acuerdo con los criterios fijados para la Convención de Viena para el derecho de los tratados del 23 de mayo de 1969, en sus artículos sobre interpretación de los acuerdos internacionales.

Tovillas (1996) explica que los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena, sostiene que el artículo 31 se ha adherido al “criterio objetivo” según el cual “el texto del tratado parece como expresión auténtica de la voluntad de las partes, haciéndose relevancia en la primacía del mismo para la interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado”.

Dado esto, la interpretación de los tratados es una operación intelectual que consiste en determinar el sentido del tratado, precisar su alcance y esclarecer sus puntos oscuros o ambiguos.

De conformidad con los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena, en la interpretación de un tratado deben tenerse en cuenta estos factores:

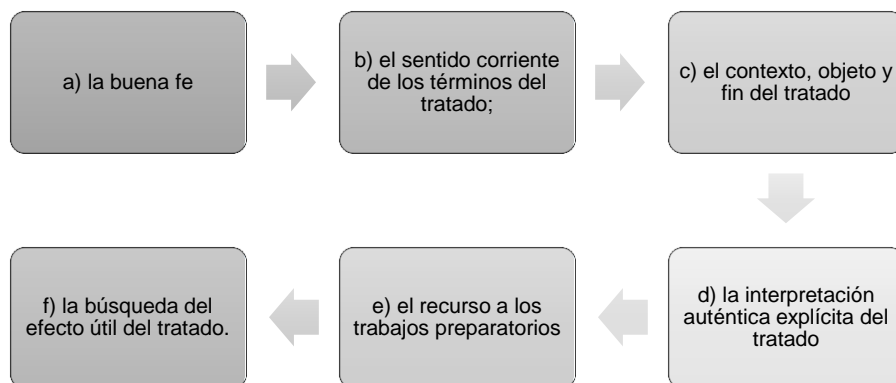


Figura 2. Factores de la interpretación de un tratado

Fuente: Elaboración Propia (2018)

Además debe tomarse en consideración:

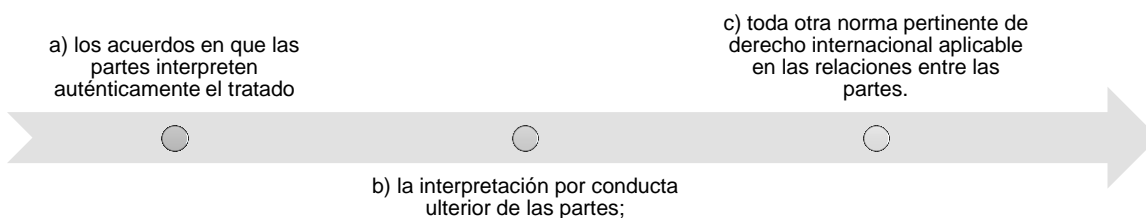


Figura 3. Consideraciones de la interpretación de un tratado

Fuente: Elaboración Propia (2018)

Capítulo 3

Consecuencia de Tributación de las Sociedades Extranjeras sin Domicilio Fiscal en Colombia en el Distrito de Barranquilla

El presente capítulo está orientado a evaluar el proceso de tributación del ICA en Barranquilla. Se tomó este Distrito por ser una ciudad relativamente joven, que surgió entre finales del siglo XIX y comienzos del XX. El principal factor de su rápida expansión fue la ubicación en la desembocadura del río Magdalena: a través del puerto fluvial y marítimo está conectada al interior del país con los principales mercados internacionales.

La industria del departamento del Atlántico está muy concentrada en el Área Metropolitana de Barranquilla (en adelante AMB). En 2018, el PIB del Departamento del Atlántico alcanzó los USD 5.990 per cápita, de los cuales cerca del 20% corresponden al comercio, hoteles y servicios de reparación, los sectores más importantes de la economía departamental. Le siguen en importancia la administración pública y el comercio, con participaciones de 14% y 12% respectivamente.

Posteriormente, en la participación del Producto Interno Bruto del país, el Atlántico pasó de representar el 4% en 2013 al 4,3% en 2015, y aporta el 28,1% de la producción de la región Caribe colombiana; asimismo, en la producción industrial que estudia el Departamento Administrativa Nacional de Estadística (DANE) por zonas geográficas, se estima que Barranquilla, Soledad y Malambo contribuyeron significativamente en el crecimiento que tuvo la Costa frente a otras regiones, la cual se caracterizó por presentar el mayor incremento, siendo este del 5,9% en la medición del tercer trimestre de 2018. Hecho que justifica la relevancia del Distrito para el estudio.

3.1. Sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia

Quisiera comenzar este capítulo con la definición clara que nos entrega en Código de Comercio de Colombia en su artículo 469 *“Concepto de Sociedad Extranjera. Son extranjeras las sociedades constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior”*. Esta definición es fundamental traerla, porque debe recordarse que el sujeto pasivo del ICA en materia de sociedades, se encuentra dirigida a gravar los ingresos de sociedades colombianas y por lo tanto, hemos entendido que estas deben ser creadas e incorporadas de conformidad con la legislación colombiana.

Ahora bien, vale la pena preguntarse de qué manera el Código de Comercio de Colombia en su artículo 471 estipula los requisitos que una sociedad extranjera debe cumplir para emprender negocios permanentes en el país, dentro de los cuales se extrae lo siguiente: *“...Para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia, establecerá una sucursal con domicilio en el territorio nacional, para lo cual cumplirá los siguientes requisitos:*

1o) Protocolizar en una notaría del lugar elegido para su domicilio en el país, copias auténticas del documento de su fundación, de sus estatutos, la resolución o acto que acordó su establecimiento en Colombia y de los que acrediten la existencia de la sociedad y la personería de sus representantes...”

De las anteriores líneas se podría concluir que las sociedades extranjeras para adelantar negocios en Colombia, requieren ser protocolizadas con un documento de constitución, con un domicilio en el país y por consiguiente podría asemejarse a la figura que de los llamados Establecimientos Permanentes en Colombia. Es por ello que, nuevamente nos preguntamos sí las

sociedades extranjeras sin domicilio fiscal en Colombia no pueden generar negocios en el país, sino es a través de un E. P.

Este interrogante no es aislado al objeto principal de estudio de esta investigación, pues evidentemente se observan casos concretos en los que una sociedad ubicada en territorio extranjero, adelanta actividades de inversión en el territorio colombiano, así como también, estas entidades puede prestar servicios desde el exterior, sin que para ello se requiera de alguna localización fija generadora de renta dentro del territorio colombiano.

3.2. Sujeción Pasiva del ICA frente a las Sociedades Extranjeras sin Domicilio Principal en Colombia.

De conformidad con lo expuesto anteriormente, podríamos entender que las sociedades extranjeras que serían consideradas como sujetos pasivos del impuesto de ICA de conformidad con la redacción de la ley, serán aquellas sociedades extranjeras que hubiesen constituido sucursales en Colombia o que localicen una actividad productora de renta en el territorio nacional de tal forma que pudieran encuadrar en la descripción del sujeto pasivo que establece el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, considerándose así para efectos fiscales con domicilio en Colombia (domicilio secundario) (Conc. 57303 del 21 de julio y 97586 del 18 de diciembre de 1998).

Consideramos entonces que, las sucursales de sociedades extranjeras que tienen un domicilio principal en el exterior, y de igual manera, un domicilio secundario en Colombia, sí estarían llamadas a considerarse como sujetos pasivos del ICA, por lo cual, deberían responder por todas las obligaciones fiscales que le son propias de acuerdo con las actividades gravadas con este impuesto y que realicen en el país, específicamente en el respectivo municipio. Sin

embargo, aquellas sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia que no establezcan sucursales en Colombia, al no encontrarse constituidas bajo la legislación mercantil colombiana, entonces no encuadrarían dentro de la sujeción pasiva del impuesto.

De conformidad con lo anterior, es perceptible entonces que, no existe una normativa específica que regule estos casos en particular, es decir, de qué manera la sociedad extranjera que no se encuentra localizada en territorio colombiano de conformidad con las normas mercantiles, podría ser considerada sujeto pasivo del ICA. Para explicar lo anterior, es necesario realizar un análisis dentro de todo el sistema tributario colombiano, específicamente en lo que respecta al impuesto al valor agregado (en adelante, el “IVA”), en lo que corresponde a situaciones similares de prestación de servicios desde el exterior por sociedades extranjeras sin domicilio principal en Colombia.

El Estatuto Tributario en su artículo 420 nos ilustra acerca de los hechos sobre los cuales recae el impuesto del IVA, de este artículo nos atañe lo correspondiente a su hecho generador en la adquisición en el territorio nacional de servicios prestados desde el exterior; literatura específica que encontramos en el literal c) y en el párrafo 3, a saber: “(...) c) *La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.*

“...Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, E.P., o la sede de su actividad económica en el territorio nacional...” Entendido esto, observemos bajo la normativa vigente en IVA que el procedimiento a seguirse para el recaudo del mismo cuando se da el hecho generador bajo esas

circunstancias, es justamente la retención en la fuente o la autodeclaración por parte del prestador del servicio desde el exterior.

En tal sentido, el artículo 178 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó un párrafo al artículo 437 del E.T., (Responsables del impuesto sobre las ventas), estableció lo siguiente:

“...Parágrafo 2º. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados...”

De otro lado, el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 437-2 del E.T., establece los agentes retenedores del impuesto a las ventas. Esta norma señala:

“...Artículo 180. Modifíquese el numeral 3, y adiciónense el numeral 8 y un párrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

3. Las personas del régimen común (hoy responsables), que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.

(...) es necesario precisar que: acorde con el numeral 3, del artículo 437—2 del E.T., con la modificación introducida por el artículo 180 de la ley 1819 de 2016, la retención a título de IVA, en general, por los servicios prestados desde el exterior la practican los responsables del régimen común (hoy responsables) que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, indistintamente de los servicios de que se trate (es decir, quedan incluidos los señalados en el numeral 8 del artículo 437-2). Y, efectivamente, la retención en este caso es del 100%, acorde con el artículo 437-1 del E.T....”

De lo anterior se concluye que, de tratarse de una operación gravada con IVA, deberá practicarse la retención a título de este impuesto al 100% del valor del servicio adquirido por los responsables del régimen de responsables que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados con IVA en el territorio colombiano.

Es así como, a partir de lo establecido en el IVA y comparándolo con la normativa del ICA, para los servicios prestados por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, podemos concluir que en materia de IVA, sí se especifican las condiciones bajo las que una sociedad sin residencia fiscal en Colombia puede llegar a ser sujeto pasivo de este impuesto en Colombia, sin embargo en materia de ICA no se observa alguna disposición que así lo establezca dentro de la redacción de su hecho generador.

Lo anterior, permite evidenciar como el desarrollo de la normativa de los impuestos nacionales ha ido en franco avance para abarcar las diferentes modalidades de adelantar negocios a nivel internacional, caso contrario a lo ocurrido con la normativa del ICA que ha quedado rezagada frente a este particular.

De otro lado, y continuando con el ejercicio de análisis y comparación con la regulación de otros impuestos del orden nacional, se encuentra que en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios, el país ha desarrollado y suscrito un sinnúmero de CDI (Convenios para evitar la Doble Imposición) , los cuales, tal como lo expuse en el capítulo anterior, constituyen una herramienta para evitar la doble tributación internacional en materia de tributación directa, y de esta manera blindar al inversionista extranjero de incurrir en sobrecostos de impuestos nacionales (renta), más no de impuestos distritales (ICA) que a la postre se convertiría en un gasto más dentro de su presupuesto de inversión.

Es preciso indicar que cuando el concepto de E.P. se inserta en la legislación tributaria positiva, es una de las maneras de establecer el régimen tributario, principalmente en tributación directa, tanto formal como sustancial, de los no residentes fiscales con actividades permanentes en dicho país (Sasseville y Skaar, 2009; Castro y Marín 2009). Sin embargo, en algunos casos excepcionales, se adopta para dirimir conflictos de territorialidad tributaria entre subdivisiones políticas o administrativas y así evitar sobreimposiciones en impuestos locales o municipales (Cabrera, Cabrera, 2016).

Por lo tanto, si no existe un E.P. se entiende que la actividad no es de una envergadura tal que legitime algún tipo de imposición, mientras que, en caso contrario, esto es, ante la presencia de un EP, es visto como un evento de un vínculo económico notorio que habilita al país de la fuente a ejercer su potestad tributaria (Cockfiele, 2003 y Sasseville, 2004).

En este orden de ideas, debe indicarse que, por regla general, el EP no es considerado como un ente jurídico independiente y , por tanto, es tratado como una extensión económica del no residente fiscal sin perjuicio que, para fines exclusivos de atribución de rentas, deba ser visto como una entidad independiente y autónoma a la luz del principio de plena competencia (Reimer, 2015).

Pues bien, en la legislación colombiana, como resultado del arduo esfuerzo por mejorar los ingresos operacionales y optimizar por defecto el recaudo de flujo de efectivo, se incluyó la figura de los establecimientos permanentes (artículos 20 y 20-2 del E.T.), los cuales en todo caso, han sido definidos como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, por lo cual, bien podría preguntarse actualmente, sí un E.P. podría ser sujeto pasivo del ICA.

En relación con este particular, para resolver este interrogante tomaré como ejemplo una representación en Colombia de una sociedad extranjera a través de una sociedad colombiana

concebida como E.P. En esa línea, el E.P. es el domicilio secundario de una sociedad constituida conforme a las Leyes de otro país, y como tal la representa y compromete con el ejercicio de su actividad dentro del territorio colombiano. El artículo 20 (numeral 8º) del Código de Comercio tiene como actividad mercantil para todos los efectos “...la representación de firmas nacionales y extranjeras”... de esta manera, la representación de una sociedad extranjera, ejercida por su correspondiente sucursal, es actividad mercantil de comercio.

Representando entonces la sucursal a la principal, realizan intermediación comercial consistente en poner en contacto a la casa principal con un potencial comprador o con un comprador y los ingresos de la sucursal provienen de tal ejercicio y obedecen a un número de negocios obtenidos, por ejemplo o al número de contactos como remuneración de un servicio, que como comisión que es, debería generar el impuesto de ICA, como lo contempla el Decreto 1421 de 1993 en su artículo 154. Consecuentemente, podemos responder al interrogante que los establecimientos permanentes sí podrían estar llamados a consideradas como sujetos pasivos del tributo del ICA.

No obstante, en el Oficio 34574 de 2006 de la Dirección General de Apoyo Fiscal (en adelante DAF), se había percibido a las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia son sujetos pasivos del ICA, y recomienda que su tributación sea vía retención en la fuente, tal como lo cito a continuación:

“...Como se observa, los servicios de consultoría profesional están definidos como una actividad de servicios gravados con el ICA cuando realizan a través de sociedades regulares o de hecho, y dado que la norma no hace ninguna distinción, podríamos afirmar que involucra a sociedades nacionales y extranjeras, pues el factor determinante es la actividad ejercida por el sujeto.

Ahora bien, no hay lugar a gravar con el ICA los hechos generadores o sujetos que taxativamente establezca la ley. De esta forma, revisadas las prohibiciones consagradas en el artículo 259 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986, encontramos que no existe tratamiento preferencial para los servicios prestados en el país por sociedad extranjera, y en consecuencia, hay lugar a exigir el pago del impuesto en el municipio en donde se realice la actividad.

“(…)

Entonces, teniendo claro que una sociedad extranjera contratada para prestar servicios de consultoría en el país debe pagar el ICA en el municipio en el cual presta el servicio, corresponde a la administración tributaria de la entidad territorial disponer de esquemas que faciliten el cumplimiento de la obligación por parte de los sujetos pasivos sin domicilio en el municipio. Por lo anterior, recomendamos establecer un sistema de retenciones mediante el cual al momento del pago se descuenta el valor correspondiente al gravamen originado en dicha operación, de tal forma que no se exija al sujeto presentar declaración y se garantice el recaudo correspondiente a estos hechos generadores.”

Ejemplificando un poco lo anterior en la que respecta a una prestación de un servicio de mantenimiento de equipos por una sociedad extranjera sin residencia fiscal en Colombia, el cual encuentra gravado con IVA y que este servicio se prestara en el distrito de Barranquilla a una sociedad colombiana responsable del IVA, según lo dispuesto en los artículos 437-1 y 437-2 del E.T., la sociedad colombiana contratante debería realizarle la retención del 100% del IVA que se generaría por la prestación del servicio de mantenimiento, y trasladarlo a las arcas del Estado

colombiano vía retención en la fuente, asegurando la efectividad en el recaudo, tal como lo establece expresamente el legislador.

No obstante lo anterior, para el caso del ICA, nótese que no existe normativa que indique el procedimiento a seguir cuando se da una operación de estas características, más allá del Oficio 34574 de 2006 de la DAF, el cual sugiere que para garantizar el recaudo del mismo debería realizarse por intermedio del contratante, vía retención en la fuente del ICA por el 100% del impuesto generado y este sería el impuesto a cargo por parte de la sociedad extranjera sin domicilio en Colombia; lo cual si bien pudiese entenderse como una consecuencia lógica del carácter objetivo del impuesto, esto es, que grava las actividades, lo cierto es que sí observamos un vacío normativo en lo que respecta a la sujeción pasiva y adicionalmente, tampoco contamos con normas expresas que regulen el mecanismo de retención en la fuente como forma definitiva de recaudar el impuesto en razón de la actividad gravada con ICA que haya sido adelantada por la sociedad extranjera.

Adicionalmente, en lo que conceptualiza la DAF, se sigue evidenciando la falta de mención de la sujeción pasiva como un elemento esencial del impuesto, y adelantar una actividad legislativa sobre ello, bien podría devenir inconstitucional por violación del principio de reserva de ley; pues bajo nuestro criterio, no se contempla a las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia como sujeto pasivo del ICA, con el consecuente mecanismo de recaudo del impuesto. Uno de los temas básicos en materia del derecho tributario es aquel relativo a las personas o sujetos conformantes de la relación jurídico tributaria, que nace o se entabla como consecuencia de acaecer en la realidad de un hecho imponible que se encuentran contemplados en la norma generadores de la obligación tributaria, y en el ICA no es la excepción.

Es válido aclarar que las respuestas tipo emitidos por la DAF, no son doctrina oficial de obligatorio cumplimiento para los entes territoriales, la Corte Constitucional en Sentencia C-542 del 2005 señala que:

“... El acto administrativo representa el modo de actuar ordinario de la administración y se exterioriza por medio de declaraciones unilaterales o bien orientadas a crear situaciones jurídicas generales, objetivas y abstractas o bien orientadas a crear situaciones concretas que reconocen derechos imponen obligaciones a los administrados. Los conceptos no configuran, en principio, decisiones administrativas pues no se orientan a afectar la esfera jurídica de los administrados, esto es, no generan deberes u obligaciones ni otorgan derechos. En el evento que el concepto se emita a solicitud de un interesado, este tiene la opción de acogerlo o no acogerlo...”

Por consiguiente el Concepto emitido por la DAF son simplemente ideas orientadoras para los entes territoriales del país, es decir, no son de obligatorio cumplimiento; y tampoco se observan más desarrollos jurisprudenciales de cómo tributa una sociedad extranjera sin domicilio fiscal en Colombia en materia del ICA; no es posible que una entidad como la DAF emita un concepto en el cual sugiera que el recaudo del ICA en actividades realizadas por sociedades extranjeras en Colombia, se realice vía retención en la fuente al 100% del impuesto similar a lo estipulado para el IVA.

En ese sentido, consideramos que la Administración Tributaria Distrital, de llegar a exigir a una sociedad extranjera la obligación formal de declarar por concepto de ICA ante la ocurrencia de una actividad gravada en su territorio, tal como lo hace con las sociedades colombianas, quedaría sin asidero jurídico dado que estas sociedades no se encuentran descritas como sujetos pasivos del impuesto y adicionalmente, se presentaría un problema al momento de imputar la retención que se le practicó a dicha sociedad extranjera, pues ante la imposibilidad de exigirle a dicha sociedad que presente una declaración, definitivamente tal retención no tendría un

mecanismo de liquidación privada en el cual ser imputada, motivo por el cual, estas sumas retenidas se comportaría como el impuesto definitivo de la sociedad extranjera.

La falta de desarrollo doctrinal también por parte del distrito de Barranquilla en este aspecto, parece que fuera una conducta arraigada y emulada de la Ley marco del impuesto de ICA. En el marco de esta investigación nos damos cuenta que el distrito de Barranquilla tampoco ha incorporado o desarrollado norma relacionada con la sujeción pasiva de las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, dejando un vacío normativo en lo que respecta a esta sujeción en sociedades que cada vez más se encuentran realizando actividades gravadas con el impuesto en el distrito de Barranquilla, y de quienes se estarían dejando de percibir ingresos directos por este concepto ante la falta de seguridad jurídica al momento de aplicar las normas. Frente a ello, las administraciones tributarias deberían entregarle mayor atención a la forma en que podrían incluirlo dentro de su estructura tributaria local, antes de propiciar una actuación que involucre a estas sociedades como sujetos pasivos del ICA, sin previa definición de sus condiciones tributarias y evitar tener que enfrentarse a niveles altos de litigiosidad. En todo caso, consideramos que esta regulación, en virtud del principio de reserva de ley, debería provenir del legislador.

Si tomamos el mismo ejemplo para realizar el paralelo entre el impuesto sobre renta y el de ICA, en la sociedad extranjera sin domicilio principal en Colombia, deberá seguirse lo estipulado en el artículo 406 del E.T. *“...Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuestos en Colombia, a favor de: 1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país...”*; aplicando lo mismo que planteo para el caso del IVA notando que estos dos impuestos (Renta e IVA), con su

respectiva normativa aplicable a las sociedades extranjeras sin domicilio principal en Colombia son del orden nacional, mientras que el ICA es del orden territorial.

De otra parte, consideramos oportuno referirnos a la actividad inversionista, la cual bien podría enmarcarse dentro de una actividad comercial gravada con ICA. En el marco de la jurisprudencia tributaria, esta actividad es definida de acuerdo con lo previsto en el numeral 5 del art. 20 del Código de Comercio, así: “...son mercantiles para todos los efectos legales, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones...”

Entre los años 1992 y 1993 el Consejo de Estado acogió el criterio de que la sola posesión de acciones y obtención de dividendos, no constituye una actividad gravada con el ICA. Esta posición había sido desvirtuada con posterioridad sin tener una postura única frente al tema, hasta el año 2017 en el cual el Consejo de Estado lo retomó diciendo: “solo los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de la sociedad, estarían gravados con el ICA”

La anterior posición se respalda por la doctrina del derecho comercial cuando establece que el asociado individualmente considerado por celebrar un contrato de sociedad comercial, no necesariamente adquiere la calidad de comerciante, puesto que esta calidad se adquiere por la ejecución habitual y reiterada de actos de comercio (Castro, 2009). Otro criterio que se debe tener en cuenta para categorizar si la actividad de un inversionista puede ser calificada como comercial o no, es establecer si las acciones hacen parte del activo movable o fijo de la sociedad. De forma tal que si hacen parte de los activos movibles se estará frente a una actividad comercial gravada con ICA, mientras que si son activo fijo de la sociedad no estará sujeta al impuesto por

expresa disposición legal. Es así, como en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 50 del Decreto 119 del E.T. de Barranquilla se contempla la detracción de los ingresos generados por venta de activos fijos de la base gravable del ICA.

Explicado de otro modo en la Sentencia 21776 del 31 de mayo de 2018, del Consejo de Estado (M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), estableció que se gravan los dividendos cuando la negociación de acciones haga parte del giro ordinario de los negocios del perceptor, suponiendo la realización habitual y profesional de las actividades en el objeto social determinándose si se trata de un activo fijo o movable, en ese sentido y de acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual, las acciones que se adquieren con carácter permanente son activos fijos, por ende, los ingresos que se obtengan por su enajenación se encuentra por fuera del giro ordinario de los negocios y deben excluirse de la base gravable del impuesto del ICA, pues la enajenación de las acciones que posean los inversionistas como activo no movable, se clasifican como venta de activos fijos, la cual no hace parte de la base gravable del impuesto de ICA, según lo dispuesto en el artículo 42 del Decreto 352 del 2002 y el artículo 50 del Decreto 119 de 2019 E.T. de Barranquilla.

Es así, como logramos identificar respecto de las sociedades que poseen inversiones en Colombia, la manera como los municipios han utilizado el concepto de la territorialidad para ejercer el recaudo vía retención siempre que tal actividad se desarrolle en la jurisdicción de cada municipio. Anteriormente expliqué que según la posición planteada por la DAF, estas sociedades podrían tributar vía retención en el municipio en el cual se encuentre la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones (de conformidad con el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016), es decir que en este ejemplo, el municipio respectivo o el Distrito de Barranquilla si se quiere, se encontraría gravando la actividad inversionista atendiendo al criterio de territorialidad que tiene

que ver con el aspecto espacial del impuesto, lo cual, en primer lugar debe consultar el aspecto material, esto es, la configuración del hecho generador, el cual siempre habrá de verificarse según cada caso particular teniendo en cuenta la jurisprudencia proferida en ese sentido por el Consejo de Estado, y en segundo lugar, sin hacer una revisión de la sujeción pasiva del impuesto, pues insistimos, la sociedad que posee las inversiones en el territorio colombiano es extranjera y no tiene localización alguna en territorio colombiano.

Ahora bien, es claro que el hecho generador (realización de actividades comerciales, industriales o de servicios) puede desarrollarse con establecimiento comercio o sin él, y aquí toma fuerza lo anteriormente expuesto, pues para realizar la actividad gravada no se requiere ni establecimiento, ni inmueble, ni habitualidad, o sea que la ocurrencia del hecho generador es puramente objetiva. Ahora bien, bajo nuestro criterio, la objetividad del hecho generador, en tanto responde a la actividad gravada, no significa que entonces, se deje de revisar en primer lugar, todos los criterios que ha abordado el Consejo de Estado para que una actividad de inversionista se pueda entender gravada con ICA, en tanto esta debe considerarse una actividad comercial; y en segundo lugar, no se puede obviar del análisis otro elemento esencial del impuesto como lo es la sujeción pasiva, pues recuérdese que desde la ley se ha establecido como sujetos pasivos, entre otros, a las sociedades, entendiéndose por tales, las constituidas bajo las normas colombianas y por lo tanto, dejando por fuera bajo nuestra opinión a las sociedades extranjeras.

Lo anterior además podría tener como fundamento, que el ICA ha sido concebido como un impuesto del orden municipal por excelencia, y que su regulación posiblemente se encuentra desactualizada frente a las nuevas formas de realizar negocios en el mundo. Ahora bien, en todo caso, valdría la pena preguntarse sí quizá, la voluntad del legislador, en atención al carácter local

que tiene el impuesto, ha sido gravar únicamente las actividades adelantadas por personas naturales y jurídicas residentes colombianas.

Ahora bien, para las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, los dividendos o participaciones percibidos están sometidos a un proceso de pago de impuesto de renta el cual ha sido modificado en la Ley 2101 de 2019, sin realizar mención específica en lo que corresponde al ICA. No obstante, como lo mencioné en el Capítulo 2, la Ley 2101 de 2019 en su artículo 77 introdujo el Régimen de Compañías Holding Colombianas (CHC) en el impuesto sobre la renta y ganancias ocasionales, encontrando así mismo, en el numeral 4 del art. 898 del E.T. el siguiente texto relativo al ICA para las CHC: *“...Las CHC se encuentran sometidas al ICA en la medida en que realicen el hecho generador dentro del territorio de un municipio colombiano. Los dividendos recibidos por las inversiones en entidades extranjeras y cubiertos por el régimen CHC, no estarán sujetos al ICA...”*

Este artículo evidentemente es contundente en lo que respecta a los dividendos recibidos por las inversiones en entidades extranjeras y cubiertos por el régimen CHC; sin embargo, recordemos que las CHC es un proyecto creado para que grupos multinacionales establezcan sus matrices de inversiones internacionales en Colombia, mediante sociedades nacionales lo que supone que tendrá una localización en Colombia y no es asimilado a las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.

3.3. Consecuencias de actividades sujetas al impuesto de ICA, por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia.

Al evaluar las consecuencias de las actividades sujetas al impuesto de ICA por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, es inevitable no pensar en la imposibilidad de recaudar flujo de caja por concepto de este ingresos directos para la administración tributaria de los municipios en Colombia y en particular de Barranquilla, por la carencia de normas al respecto que enmarquen la sujeción pasiva de las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia frente al ICA. Ahora bien, es de cuidado analizar la idea de no saturar al inversionista extranjero con impuestos distritales que pueden ser percibidos por parte de ellos como una incursión en una doble imposición, y en lo que respecta al ICA sin posibilidad de aplicar lo dispuesto en los CDI suscritos por Colombia, debido a que estos no contemplan el ICA y solo lo hacen con el impuesto de Renta. La doble imposición puede llegar a convertirse en un serio obstáculo al incremento de la inversión extranjera en el país, frenando el desarrollo económico y social de los territorios. En concreto, puede desincentivar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc., debido primordialmente, a lo poco atractivo que pueden ser para sus utilidades. Frente a la inversión extranjera sería muy poco probable tener en sus alternativas, los países donde se gravan doblemente las rentas obtenidas por los contribuyentes en el exterior, y donde no se les permite bajo reglas claras y previamente definidas descontar los impuestos que han sido efectivamente pagados en otro territorio, o donde no se les otorgan exenciones plenas sobre las actividades económicas que han desarrollado.

4. Conclusiones

El presente estudio se orientó a determinar las actividades sujetas al ICA, por sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia. Cabe destacar que el ICA, es un impuesto municipal que grava los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios que se ejerzan o realicen, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho en las respectivas jurisdicciones municipales con establecimientos de comercio o sin ellos y de manera permanente u ocasional.

En otro orden de ideas, y con base en los supuestos expresados en el desarrollo del estudio, hemos querido adentrarnos en el análisis de si una sociedad extranjera sin domicilio fiscal en Colombia, podría encontrarse gravada con el ICA al adelantar alguna actividad que constituya hecho generador de este impuesto en el territorio colombiano y particularmente en el Distrito de Barranquilla, como por ejemplo, la prestación de servicios desde el exterior o la realización de alguna actividad comercial que no implique para su materialización la localización de la sociedad extranjera en territorio colombiano, como bien podría ser la actividad inversionista (poseer acciones en una sociedad nacional), la cual recuérdese que con la reforma Ley 1819 de 2016 se grava con ICA en el municipio donde se encuentra la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones, pues allí se entiende percibido el ingreso.

Pues bien, frente a ello, consideramos que si bien podría existir una actividad comercial, ocurriendo el hecho generador (elemento objetivo) y según las reglas de territorialidad establecidas en la Ley 1819 de 2006, muy probablemente la sociedad extranjera se vería forzada a pagar ICA en Colombia a través del mecanismo de retención que le aplique la sociedad

nacional al momento de hacer el pago de los dineros respectivos, ya sea por el servicio prestado o por la actividad comercial adelantada, en todo caso, consideramos que se estaría dejando de lado un elemento esencial del impuesto, como lo es, la sujeción pasiva del mismo, pues una sociedad extranjera que no está incorporada en el territorio colombiano bajo las leyes locales, no se encuentra catalogada expresamente como sujeto pasivo del impuesto.

Aun cuando como lo tratamos en el capítulo 3 la ley no señala como sujeto pasivo, sino a aquellas sociedades extranjeras sin domicilio fiscal en Colombia que establezcan un domicilio secundario en el país (E.P.), estas si serían sujetos pasivos de los tributos en forma independiente de la sociedad extranjera domiciliada en el exterior.

El paralelo realizado en el aspecto de la sujeción pasiva de las sociedades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, entre el impuesto del ICA y los impuestos nacionales de IVA y Renta, permite concluir que las leyes relativas al ICA no contemplan la sujeción pasiva para los servicios prestados desde el exterior por estas sociedades, tal como si lo estipulan el Estatuto Tributario Nacional en lo que corresponde al IVA en sus artículos 420, 437-1 y 437-2, en los que establece como hecho generador la prestación de servicios desde el exterior y cataloga como agentes de retención a los responsables de IVA que realicen pagos por este concepto al no residente fiscal colombiano. Igualmente, tenemos estipulaciones análogas en lo que tiene que ver con el impuesto sobre la renta y complementarios en el artículo 406 del E.T.

De hecho, también valdría la pena preguntarse, si a las regulaciones del ICA no les hace falta establecer de manera expresa que los servicios prestados desde el exterior o las actividades comerciales adelantadas por fuera del territorio colombiano, también constituyen hecho generador del impuesto, lo cual claramente no se encuentra estipulado en la ley y consideramos que debería ser una mención expresa de la ley.

Al respecto, la DAF en el Oficio 34574 de 2006, sugirió que los servicios prestados desde el exterior deberían encontrarse gravados con ICA, y que debía recaudarse vía retención en la fuente, lo cual si bien puede ser una forma eficiente de recaudar el impuesto, pues se simplifican trámites en el cumplimiento de una obligación formal, en todo caso, consideramos que esta opinión de la DAF no consulta la realidad de las disposiciones vigentes en materia de ICA, pues se pierde de vista que la legislación de este impuesto no contempla como hecho generador los servicios prestados desde el exterior, ni las actividades comerciales adelantadas por fuera de las fronteras nacionales e insistimos, tampoco se está teniendo en cuenta que la legislación vigente no incorpora como sujetos pasivos del ICA a las sociedades extranjeras.

Si bien, en lo consignado por el Concepto emitido por la DAF es válido aclarar que las doctrinas y conceptos emitidos por ella, no son doctrina oficial de obligatorio cumplimiento por parte de los entes territoriales, tal como lo dispone la Corte Constitucional en Sentencia C-542 del 2005, sí son concebidos como orientaciones para los entes territoriales del país, es decir, no son de obligatorio cumplimiento para nadie; pues entonces dentro de la investigación tampoco se observaron más desarrollos jurisprudenciales de cómo tributa una sociedad extranjera sin domicilio fiscal en Colombia en materia del ICA; por lo que no es posible que una entidad como la DAF emita un concepto en el cual sugiera que el recaudo del ICA en actividades realizadas por sociedades extranjeras en Colombia, se realice vía retención en la fuente al 100% del impuesto, esto es, de manera similar a lo estipulado para el IVA; sin tener un asidero en la legislación tributaria aplicable al ICA.

Consecuentemente, la doctrina ha dado por entendido, que una actividad de cualquier orden económico, se concibe como el conjunto de operaciones que se ejercitan o ejecutan en

forma habitual y profesional por una persona natural o jurídica, o sociedad de hecho en el territorio de un municipio determinado. Bajo este contexto, debería entenderse que la actividad empresarial tiene en su criterio una connotación de profesionalidad o habitualidad, aunque en el caso de los servicios se realicen materialmente en forma ocasional o transitoria, este debe responder al (ICA), y en las actividades de inversiones obedezcan a elementos tales como el giro ordinario de los negocios del inversionista y la naturaleza de los activos en que se encuentren clasificadas tales inversiones, tal como lo explico a continuación.

A lo largo del capítulo anterior, realicé la aclaración en este aspecto con la actividad de inversionistas, la cual debe tener en cuenta varios factores para categorizar si la actividad puede ser calificada como comercial o no, como por ejemplo, establecer si las acciones hacen parte del activo movable o no de la sociedad. De forma tal que si hacen parte de este se estará frente a una actividad comercial mientras que si son activos fijos de la sociedad sería un ingreso no sujeto.

Al respecto, se tiene como referencia la Sentencia 21776 del 31 de mayo de 2018 del Consejo de Estado por el ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez y el Decreto 352 del 2002, en la cual aclara de manera muy explícita que se gravan los dividendos cuando la negociación de acciones haga parte del giro ordinario de los negocios del perceptor, suponiendo la realización habitual y profesional de las actividades en el objeto social determinándose si se trata de un activo fijo o movable, en ese sentido y de acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual, las acciones que se adquieren con carácter permanente son activos fijos, por ende, los ingresos que se obtengan por su enajenación por fuera del giro ordinario de los negocios deben excluirse de la base gravable del impuesto del ICA. Finalmente al respecto, es menester precisar que la enajenación de las acciones que posean los inversionistas como activo

no movable, se clasifican como venta de activos fijos, la cual no hace parte de la base gravable del impuesto de ICA.

Con respecto a las actividades de inversión por parte de las sociedades extranjeras sin domicilio fiscal en Colombia frente al ICA, en un sentido crítico a la manera como los municipios han actuado en la imposición de este impuesto vía retención en la fuente por intermedio de la sociedad colombiana donde se posee la inversión, cuando le giren sus dividendos; no considero que tengan suficientes elementos en basarse principalmente sobre el aspecto espacial y no material para determinar si existe una obligación tributaria, la observación inicial para determinar si hay lugar a una obligación tributaria insisto es, en primer lugar, si existe el hecho generador y en segundo lugar, la sujeción pasiva del mismo, para luego observar en orden de prioridades lo que corresponde al aspecto espacial enmarcado por la territorialidad.

Atendiendo a las consideraciones anteriores, se concluye que si las actividades ejecutadas por la sociedad extranjera sin domicilio en el país, no constituyen una actividad económica de servicios, comercial o industrial realizada dentro de un territorio municipal, no habrá lugar a generar el ICA, de otra manera sí se causa dicho tributo, sin embargo, se insiste en la necesidad de definir dentro de la legislación del impuesto, si una sociedad extranjera está llamada a ser sujeto pasivo del impuesto así no se estipule expresamente en la ley.

Por ende, las sociedades extranjeras al iniciar una labor de actividades y servicios, debe alinear los procesos y normativas contables, no solo del país, sino del municipio donde se establezcan, y sustentar la base de su aplicación y ejecución sobre la actualización de dichos procesos, por ejemplo a pesar de que exista una doctrina original que dio inicio a una serie de lineamientos que han de cumplirse, hoy en día existe una actualización establecida en la Ley 1819 del 2016, la cual ha sido muy explícita en cuanto a la territorialidad del ICA, y partiendo de

ese lineamiento, entonces relacionar cada uno de los factores, normas, aclaraciones, y correcciones que se hayan dado a lo largo del tiempo.

A su vez, este debe ser soportado y evaluado en relación a la norma territorial de dicho impuesto, en este caso de estudio, el distrito de Barranquilla, determinando como de acuerdo a áreas y rubros específicos, se determina el ICA.

Los efectos están referidos a como interfiere la inversión y desarrollo de los municipios, el objetivo del ICA es conseguir un mejoramiento de la economía y por ende un mayor bienestar para los ciudadanos, los sistemas fiscales de cada país han sufrido algunas modificaciones y se ha recurrido a los tratados fiscales internacionales como un mecanismo de armonización y adecuación para hacer más atractivos a los capitales extranjeros su ubicación en los países.

Por otra parte, podría considerarse que el aspecto fiscal y concretamente el tributario no es determinante para una mayor o menor inversión extranjera en Colombia, y específicamente en los municipios, pero indudablemente las altas tasas impositivas, los vacíos jurídicos en lo que corresponde a la armonización de los tributos territoriales con los internacionales, que arroja como consecuencia en este caso en particular para el inversionista, un impuesto oculto que a la postre se convierte en un gasto fijo más de su inversión no presupuestado; genera una incertidumbre e inestabilidad jurídica al inversionista frente a nuestro modelo tributario territorial utópico, carente de visión e internacionalización que bien podrían desencadenar una disminución en la inversión extranjera.

La ley 210 de 2019 sigue con la propuesta de continuar en la línea de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de corregir las deficiencias de la legislación con efectos territoriales, a través de la instalación de la Comisión de Expertos el 21 de junio de 2019 con el objetivo de estudiar el sistema tributario territorial, de precisar el hecho generador, revisar las bases gravables,

simplificar tarifas y procedimientos administrativos, entre ellos la unificación de los calendarios tributarios, formularios y pagos electrónicos; sin embargo aún sin incluir en sus ápices normativos, lo correspondiente a evitar la doble tributación en lo que respecta a impuestos territoriales en las sociedades sin residencia fiscal en Colombia o una clara política de la sujeción pasiva y del hecho generador del impuesto para estas sociedades, y por supuesto claros lineamientos como sujetos pasivos bajo esta premisa sui generis.

Referencia Bibliográficas

Aguilar, G. (2010). Capacidad tributaria y finanzas públicas metropolitanas en México. *Estudios Demográficos y Urbanos*, 25(1), 103-132

Albarracín, I., Parra, G., & Sierra, P. (noviembre de 2010). *El gasto tributario en Colombia*.

Alcaldía de Barranquilla. Disponible en: <http://www.barranquilla.gov.co/portafolio-atencion-al-ciudadano/293-hacienda/305-declaracion-yo-pago-del-impuesto-de-industria-y-comercio-y-complementarios>

Alcaldía de Barranquilla. Normatividad. Disponible en: <http://www.barranquilla.gov.co/normatividad/estatuto-tributario>

Arias Noriega José Gregorio. (Enero de 2017). *Reforma tributaria comentada Ley 1819 de 2016*. Valledupar-Cesar. Escuela de Impuestos División Editorial.

Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá. DC.
Asobancaria. (2000). *Endeudamiento de los entes territoriales con el sistema financiero colombiano*. Bogotá: Asobancaria.

Brand R (2015). *Gestión Tributaria para Municipios*. Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA). Medellín. <http://www.idea.gov.co/es-co/SalaDePrensa/Publicaciones/Gesti%C3%B3n%20tributaria%20para%20municipios.pdf>

BID. (2010). *Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia*. Obtenido de <http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/35259025.pdf>

Bohórquez L (2010) LA TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA. INSTITUTO DE EDUCACION A DISTANCIA. Bogotá <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/3170/2/BohorquezRamirezLuzDary2010.pdf>

Bogotá. Bogotá te escucha. ¿Cómo va el recaudo de impuestos 2019 en Bogotá? Disponible en: <https://bogota.gov.co/mi-ciudad/hacienda/asi-va-el-recaudo-de-impuestos-en-bogota>

Camacho, C. (2011). Factores explicativos del recaudo del impuesto predial unificado en el municipio de Barranquilla. Recuperado de: http://scienti1.colciencias.gov.co:8081/cvlac/visualizador/generarCurriculoCv.do?cod_rh=0001271768

Castañeda R., V. M. "Un modelo de elección de medidas tributarias. El caso de América Latina", *Revista de Economía Institucional* 17, 32, 2015, pp. 157-181. DOI: 10.18601/01245996.v17n32.05

Castro J (2015) La Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio. Accounter Ltda.
<http://www.accounter.co/boletines/la-territorialidad-del-impuesto-de-industria-y-comercio.htm>

Colombia, Congreso de la Republica (1913). *Ley 97: Por la cual se le da autorizaciones especiales a ciertos Consejos Municipales*. Diario Oficial No. 15062. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la República (1915). *Ley 84: Por la cual se reforman y adicionan las leyes 4 y 97 de 1913*. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la República (1971). *Decreto 410: Por la cual se crea el Código de Comercio en Colombia*. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la República (1997). *Ley 383: Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión el contrabando, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 43083. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la Republica (2000). *Ley 610: Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías*. Diario Oficial No. 43083. Bogotá D.C.

Colombia, Alcaldía Mayor de Bogotá (2002). *Decreto 352: Por el cual se compila y actualiza la norma sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la*

aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la Republica (2004). *Constitución Política de Colombia*. Título II, Capítulo 5, Artículo 95, Numeral 9. 56 Ed. Bogotá D.C.

Colombia, Congreso de la República. (1983). *Ley 14 de 1983*. Bogotá D.C.

Colombia, Consejo de Estado. (1993). Sala de Consulta y Servicio Civil. Radicado 499 de 1993: *Facultad de los Municipios para gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad de distribución domiciliaria de energía eléctrica que desarrollen las entidades públicas*. Bogotá D.C., Colombia.

Colombia, Congreso de la Republica (2012) Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. 26 de diciembre de 2012 (Colombia). Diario oficial 48.655 de la República de Colombia. Bogotá, Colombia:

Colombia, Congreso de la Republica (2014) Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. : 23 de diciembre de 2014 (Colombia). Diario oficial No 49.374. L

Colombia, Congreso de la Republica (2015) Ley 1762 de 2015. Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. 6 de julio de 2015 (Colombia) Diario oficial No 49.

Colombia, Congreso de la Republica (2016) Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016 (Colombia). Diario oficial No 50.101.

Colombia, Consejo de Estado (2018) Sentencia 21776. Impuesto de Industria y Comercio. Inclusión de ingresos por dividendos en la base gravable de ICA. Mayo de 2018 (Colombia).

Colombia, Congreso de la Republica (2019) Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018, y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2019 (Colombia).

Colombia, Corte Constitucional (2005) Sentencia C-542. Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda. Facultad de emitir conceptos con carácter obligatorio. 2005 (Colombia).

Colombia, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2018) Oficio 006441. Impuesto sobre la renta, servicios prestados desde el exterior. Marzo de 2018 (Colombia).

Colombia, Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda (2006) Oficio 34574. Apoyo a la gestión tributaria de las entidades territoriales. 2006 (Colombia).

Cortázar, J. (2000), Estrategias educativas para el desarrollo de una “cultura tributaria” en América Latina. Revista del CLAD Reforma y Desarrollo, (17), 189-234.

Crowe Co S.A.S., 2020. Lo que usted debe saber de impuestos en 2020. Bogotá D.C., Colombia. Crowe.

Delgado Claudia (2018). El ICA y la actividad de inversionista. Artículo publicado en Bakermackenzie. Bogotá.

Díaz A (2010) Análisis de la aplicación y del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Riosucio Caldas y su Confrontación con el modelo desarrollado en el municipio de Manizales. Universidad de Manizales. Facultad de Contaduría pública. Manizales

El Heraldo. Distrito Reporta recaudo récord del impuesto predial. Disponible en: <https://www.elheraldo.co/barranquilla/distrito-reporta-recaudo-record-del-impuesto-predial-594226>

Evans Márquez, Ronald (1999). Régimen Jurídico de La doble tributación Internacional. Editorial MC Graw Hill. Caracas, Venezuela. Págs. 47- 55

Fajardo Calderón, C. L. (2012). *Los impuestos en la época de la Independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual*. Criterio Libre, 293-316.

Hermida, P. (2007) Manual de ICA y Predial de Bogotá. Legis Editores S.A.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (1999). Derecho Tributario 2 Edición Actualizada. Bogotá 1999.

López Freyle, Isaac. Principios de Derecho Tributario, Ed. Lerner, Bogotá, 1962. 4 Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica

Mincomercio. Información: Perfiles económicos departamentales. Oficina de Estudios Económicos, Enero 2020. Disponible en: <http://www.mincit.gov.co/getattachment/fdd96c98-45d2-451f-86c6-d200a1da9427/Perfiles-Economicos-por-Departamentos>.

Ómar Sebastián Cabrera Cabrera. El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 133.

Pinzón, J. (2015). Análisis del comportamiento del impuesto ICA en el presupuesto del Distrito Capital (1996 - 2005). En: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada. rev.fac.cienc.econ, XXIII (2), DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/rfce.1616>.

Piza Rodríguez Julio Roberto; Acevedo Zapata Sandra y Otros. (2016). Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2016.

Posada García-Peña, M. (2008). Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros en Colombia. Universidad del Rosario. Bogotá D.C

Restrepo, E. (2015). *Beneficios Fiscales y su incidencia en el recaudo del impuesto de Industria y Comercio*.

Restrepo, J. (1998). El especialista en impuestos frente a la corrupción, la evasión y el contrabando, un planteamiento ético y práctico (Tesis de posgrado para obtener el título de especialista en gestión tributaria). Universidad de Antioquia, Medellín.

Romero Tarazona, José Andrés. Métodos para evitar la doble imposición en Colombia. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. Mayo de 2017. At. 373.

Vasco, R. (2016, a). Impuestos 2016, Estatuto Tributario Concordado. Medellín, Colombia:
Centro Interamericano Jurídico Financiero (CIJUF).

Anexos