



Pontificia Universidad
JAVERIANA
Cali

con Acreditación
Institucional
de Alta Calidad
por **8** años

Análisis de los cambios normativos del principio de territorialidad en la ley 1819 de 2016 respecto al impuesto de industria y comercio en las actividades de tercerización de servicios

AUTORES:

Santiago Eduardo Quiroga Yusti

Fernando Alfonso Cruz Montoya

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE HUMANIDADES Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIAL
SANTIAGO DE CALI, MAYO 24 de 2018

Análisis de los cambios normativos del principio de territorialidad en la ley 1819 de 2016 respecto al impuesto de industria y comercio en las actividades de tercerización de servicios

AUTORES:

Santiago Eduardo Quiroga Yusti

Fernando Alfonso Cruz Montoya

DIRECTOR:

Santiago Dussan Laverde

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE HUMANIDADES Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIAL
SANTIAGO DE CALI, Mayo 24 de 2018

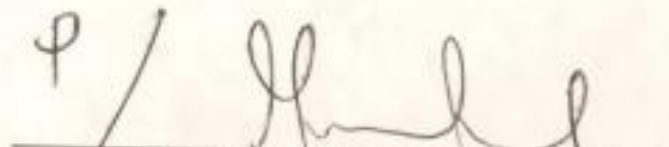
ARTICULO 23 de la Resolución No. 13 del 6 de Julio de 1946, del Reglamento de la Pontificia Universidad Javeriana.

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de Tesis. Solo velará porque no se publique nada contrario al dogma y la moral católica y porque las Tesis no contengan ataques o polémicas puramente personales; antes bien, se vea en ellas el anhelo de buscar la Verdad y la Justicia”.

Nota de Aceptación



SANTIAGO DUSSAN LAVERDE
Director Trabajo de Grado



JOSÉ ALPINIANO GARCÍA MUÑOZ
Jurado



FRANCESCO ZAPPALA SASTOQUE, PH.D
Jurado

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

Conceptualización de sectores económicos y del ICA, autonomía territorial y principios tributarios que inciden en el presente análisis.

1. Conceptualización de TS.
2. Conceptualización del ICA.
3. Autonomía de los entes territoriales y los elementos del ICA para Santiago de Cali.
4. Principios tributarios con especial mención del de territorialidad.

CAPITULO II

La territorialidad del ICA: normatividad anterior y nuevas disposiciones de la ley 1819 de 2016 e implicaciones sobre la interpretación de la palabra “ejecutar”.

1. Criterio de territorialidad del ICA antes de la Ley 1819 de 2016.
2. Criterio de territorialidad del ICA posterior a las disposiciones de la Ley 1819 de 2016 y la interpretación del verbo rector “ejecutar” en la actividad de TS.
3. Implicaciones de la nueva norma sobre el concepto de territorialidad del ICA para las empresas de TS en su operación económica habitual.
4. Doble tributación como efecto de la falta de precisión del principio de territorialidad y los derivados costos de cumplimiento.

CAPITULO III

Impacto Económico en las actividades de servicios por la múltiple interpretación del verbo rector (ejecutar) para el principio de territorialidad en el ICA.

1. Contracción en la oferta de servicios por el incremento de los costos de cumplimiento de la obligación tributaria del pago del ICA.
2. Relevancia del sector servicios y la relación con el principio de territorialidad.
3. Impacto en la inversión como consecuencia del incremento del costo de oportunidad en la prestación de servicios tercerizados.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

Las empresas prestadoras de servicios, particularmente, algunas de las que realizan actividades de Tercerización de Servicios (en adelante TS) se ven afectadas por el cobro del Impuesto de Industria y Comercio (en adelante ICA)¹ que realizan los diferentes municipios en el país. Con la última reforma tributaria (Ley 1819 de 2017), se pretende resolver la cuestión de a qué municipio le corresponde administrar éste tributo con el fin de salvaguardar el principio de territorialidad para el cobro y pago del impuesto. De esta forma, se busca evitar la doble o hasta la múltiple tributación.

Por lo tanto, se procura en éste estudio realizar, a través de un método inductivo, el análisis del alcance de la nueva normatividad, particularmente sobre el verbo rector “ejecutar” utilizado para las actividades de servicios. Lo anterior, se evalúa frente a la posibilidad que tiene de generar diversas interpretaciones por parte de la administración tributaria en su aplicación y de los empresarios, teniendo como principales afectados a los sectores como la Tercerización de Apoyo a los Negocios (en adelante *BPO* por sus siglas en inglés), las de Tecnología de Información (en adelante *ITO* por sus siglas en inglés) y las empresas de Tercerización u *Outsourcing*. El interés es, identificar algunos efectos económicos por causa de la aplicación de la tributación, que influyen en el crecimiento empresarial de estas actividades en la región y tratar ingerir, si la norma referida solventó o no la doble tributación en las empresas, porque serían susceptibles de incrementar de manera injusta sus costos de cumplimiento al tributar el ICA.

Para el análisis del presente estudio es indispensable lograr la comprensión en el lector, por lo que se hace necesario realizar la conceptualización sobre los sectores económicos de servicios que puedan verse afectados. Así mismo con los aspectos que definen y hacen parte de la obligación tributaria del ICA, entender la autonomía que tienen los municipios para administrar este impuesto, indicar de manera general los principios tributarios que pueden ser vulnerados por la administración tributaria en contra de las empresas, teniendo estos principios relación con el principio eje del presente estudio, como es el de territorialidad.

Se pretende entonces, analizar el alcance normativo de las nuevas disposiciones que permita deducir su impacto en los sectores que ejercen actividades de servicios, siendo empresas generadoras de riqueza y oferentes del mercado que contribuyen al desarrollo económico de la ciudad y la región.

¹ La sigla ICA identifica en el sistema tributario colombiano al Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros.

CAPITULO I

Conceptualización de sectores económicos y del ICA, autonomía territorial y principios tributarios que inciden en el presente análisis

Previo al análisis de los cambios de la nueva norma y sus implicaciones sobre las empresas de TS es necesario definir algunos conceptos claves para el desarrollo del presente estudio.

1. Conceptualización de TS

La primera definición que debe resaltarse es la de las TS. Las empresas de TS son aquellas que suponen la delegación a un proveedor externo de uno o más procesos de negocio relacionados con las tecnologías de información, sistemas de información y plataformas tecnológicas, cuyo modelo de prestación esté basado en la modalidad del cobro por servicios.

La importancia de las actividades referidas recae en que son llevadas a cabo por una empresa que contrata a otra para que realice un servicio por esta con el objeto de disminuir costos en su operación.² Las TS existen básicamente por dos razones a) las empresas pueden disminuir sus costos de operación al contratar quién haga determinadas tareas por ellos y b) por que quien provee los servicios le puede brindar una ventaja competitiva.³ Esta actividad cuenta con varios subsectores como lo son las empresas de *BPO*, *ITO* y de tercerización de servicios del conocimiento (*KPO* por sus siglas en inglés).

Para el problema que se analizará en el presente estudio son pertinentes los casos específicos los dos primeros subsectores: *BPO* e *ITO*. Las empresas de *BPO* son aquellas que se definen como: “La delegación de uno o más procesos de negocios intensivos en el uso de tecnologías de la información y comunicaciones a un proveedor externo, quien a su vez posee, administra y gerencia los procesos seleccionados, basados en métricas definidas y medibles”.⁴ A su vez, se denominan *ITO* las empresas que realizan actividades de tercerización de servicios de tecnología de la información.⁵

² Documento informe “Recomendaciones de Acciones para Mejorar el Clima de Inversión”. *Invest Pacific*. 2017.

³ Aleman, Elías. “*Knowledge Process Outsourcing: A Literature Review 2004 - 2014*”. *School of Business at Stevens*. 2015.

⁴ *Ibíd.*

⁵ Caracterización y formulación estratégica del sector *BPO*, *KPO* e *ITO* en Colombia. *PTP-IDC 2014*.

2. Conceptualización del ICA

Revisado el concepto de empresas de TS y de sus subsectores, es necesario entrar en la definición del impuesto de ICA. El Diccionario Integrado Contable Fiscal de CIJUF 2002⁶, define el ICA como un impuesto que se cobra a nivel municipal sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios que realizan las personas naturales o jurídicas dentro de su jurisdicción. También se define como un impuesto directo porque quien debe realizar el pago es el mismo contribuyente obligado en la relación jurídico tributaria y debe dar cumplimiento a las formalidades como de presentar la declaración en el periodo correspondiente, registrarse en la jurisdicción donde realiza sus actividades y de suministrar la información requerida a la administración tributaria⁷. El impuesto grava las ventas resultantes de la realización de actividades económicas en los tres campos ya mencionados.

La estructura del ICA, de manera general ésta determinada por los elementos de la obligación tributaria como son: el sujeto activo que a nivel territorial son los municipios; el sujeto pasivo que es la persona natural o jurídica obligada al pago del impuesto; el hecho generador que son las suposiciones económicas industriales, comerciales y de servicios que al ocurrir se generan la obligación de pagar el tributo; y la base gravable que es valor o monto económico sobre el que recae la tarifa.⁸

Los elementos básicos del tributo, están definidos en el decreto – ley 1333 de 1986 y recogidos en el decreto extraordinario 0259 de 2015 que compiló las normas en materia tributaria de Santiago de Cali en su capítulo VI reconociendo su posterior reforma por el Acuerdo 0434 de 2017. Es de anotar que las normas tributarias municipales previamente se encontraban dispersas pero estaban principalmente definidas en el Acuerdo 321 de 2011.

Entre estos elementos de la obligación tributaria del ICA es posible definir que el **hecho generador**⁹ es el ejercicio de una *actividad industrial, comercial o de*

⁶ Monsalve, Tejada Rodrigo. Diccionario Integrado Contable Fiscal. Centro Interamericano Jurídico y Financiero – CIJUF. 2002.

⁷ Becerra Hermida Juan Carlos, El Impuesto de Industria y Comercio y su Aplicación en Santiago de Cali. Ingeniería Gráfica Ltda. 2002, p.p. 24.

⁸ Fino Serrano Guillermo y Vasco Martínez Rubén, Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Centro Interamericano Jurídico – Financiero. 2001, p.p. 134 a 136.

⁹ Fino Serrano Guillermo y Vasco Martínez Rubén, Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Centro Interamericano jurídico – financiero. 2001, p.p. 134. HECHO GENERADOR: Se trata de la manifestación externa del hecho imponible. Supone que al realizarse un ingreso se va a producir o se produjo una venta, (...). La obligación tributaria nace de un hecho económico al que la ley le atribuye una consecuencia. Ese acto es el hecho generador definido por el Modelo de Código Tributario para América Latina (Art. 37) en la siguiente forma: “El hecho generador es el

servicios, dentro de la jurisdicción municipal de Santiago de Cali ¹⁰. Es relevante puntualizar que la actividad gravada debe realizarse de manera permanente u ocasional, con o sin establecimiento de comercio y que así mismo el decreto extraordinario 0259 de 2015 define dichas actividades de forma específica; de este elemento del tributo se deriva la obligación de las empresas de tributar.

Las definiciones que establece el estatuto tributario municipal de Santiago de Cali son las siguientes: determina las actividades industriales como las dedicadas a la *producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes*.¹¹ A su vez establece que las actividades comerciales son las destinadas al *expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor*, y las definidas como tales en el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la Ley como actividades industriales o de servicios.¹²

Dispone el estatuto también que las actividades de servicios serán las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: *Expendio de bebidas y comidas, servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos, y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos (...)*¹³ Esta exposición taxativa de actividades será de suma relevancia para los efectos del presente estudio.

Dentro de la exclusiones que realiza en su artículo 79 el Estatuto Tributario Municipal de Santiago de Cali se encuentran :

Los ingresos Provenientes de Exportaciones; Quienes vendan directamente al exterior artículos de producción nacional, quienes realicen operaciones de exportación definitiva a Zonas Francas, de conformidad con el Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), las sociedades de comercialización internacional que vendan en el país bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, bajo la condición probada de que tales bienes sean efectivamente exportados, y quienes vendan en el país bienes de exportación a sociedades de

presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

¹⁰ Definición de los elementos básicos del tributo deben entenderse emanada del Art 135 del Decreto – ley 1333 de 1986, Art 72 Decreto 0259 de 2015.

¹¹ (Acuerdo 321 de 2011 - Estatuto Tributario de Santiago de Cali, artículo 70).

¹² (Acuerdo 321 de 2011 - artículo 71).

¹³ Decreto Extraordinario 0259 de 2015 del Municipio de Santiago de Cali.

comercialización internacional, bajo la condición probada de que tales bienes sean efectivamente exportados. El contribuyente acreditará el valor de las exportaciones del año inmediatamente anterior con las respectivas declaraciones de exportación, al igual que con los correspondientes certificados al proveedor expedidos por las sociedades de comercialización internacional, conforme con las previsiones de los artículos 1° y 20 del decreto Nacional 380 de 2012 y las normas que lo modifiquen. (Numeral modificado por el Art. 11 del Acuerdo 0338 de 2012)

Así mismo, el estatuto establece que la **base gravable**, que es el valor monetario sobre el cual se le aplica a la tarifa para obtener el gravamen a cargo en las actividades de comercio y de servicios¹⁴ es *el promedio mensual de ingresos obtenidos en el año inmediatamente anterior.*¹⁵ Adicionalmente dispone la norma que el ICA se calcula multiplicando los ingresos de cada una de las actividades desarrolladas en el año anterior por su tarifa correspondiente, que está determinada por actividad y armonizada con código CIU así: *101- 00 Desarrollo de actividades industriales 201- 00 Desarrollo de actividades comerciales 301- 00 Desarrollo de actividades de servicios 308-00 Actividad Financiera.*

El estatuto también define los elementos del sujeto tributario en tanto determina como **sujeto activo** al municipio de Santiago de Cali y como **sujeto pasivo** a *las personas jurídicas, las empresas unipersonales, las sociedades de hecho, personas naturales, consorcios y uniones temporales y las entidades públicas del orden nacional, departamental y municipal que realicen actividades comerciales, industriales y de servicios en el Municipio de Santiago de Cali.*¹⁶ Igualmente, son agentes de retención los considerados no sujetos pasivos de este impuesto.

Entrando en detalle sobre ICA, es posible resaltar algunas de las principales características de este tributo, definidas según el profesor Juan Carlos Becerra¹⁷ de la siguiente forma: i) es un impuesto, en razón de que el Estado no da contraprestación directa a los contribuyentes por su pago y se exige de manera general a todos los que realicen una actividad industrial, comercial o de servicios. Así mismo ii) es de carácter local porque grava las actividades realizadas dentro de la jurisdicción de un municipio, que es el sujeto activo del impuesto. iii) Es directo dado que quien soporta su pago es la misma persona vinculada en la relación jurídico tributaria y es real porque no grava al contribuyente en sí mismo sino el ejercicio de la actividad por lo que toma como base el ingreso que produce. iv) Es de periodo dado que su causación¹⁸ no se da en el momento en que ocurre

¹⁴ Fino Serrano Guillermo y Vasco Martínez Rubén, Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Centro Interamericano jurídico – financiero. 2001, p.p. 135.

¹⁵ *Ibíd.*

¹⁶ Becerra, 2002, p.p. 24.

¹⁷ *Ibíd.*, p.p. 24.

¹⁸ Cadavid Luis Alberto y otros. Fundamentos de Derecho Comercial, Tributario y contable. Segunda Edición. Editorial Mc Graw Hill. Bogotá 2005, p.p. 248. La causación hace relación al momento en el que nace la obligación tributario, es decir en qué momento queda el responsable obligado al pago del gravamen.

el ejercicio de la actividad gravada sino que se consolida en un periodo determinado y v) es plurifásico dado que grava varias etapas del ciclo económico.

La precisión de los conceptos anteriormente mencionados será de suma relevancia para determinación de los casos problemáticos frente a los principios de territorialidad del ICA y conforme a la autonomía de los entes territoriales, este último factor que a continuación se describe.

3. Autonomía de los entes territoriales y los elementos del ICA para Santiago de Cali

Con fundamento en la Constitución Política de Colombia (en adelante CPC) ¹⁹, se le da potestad al Estado para que pueda obtener recursos en el ejercicio de su función pública, conforme al plan nacional de desarrollo. Estos recursos quedan contemplados en un presupuesto como ingresos corrientes tributarios y en el caso del ICA, como impuesto de nivel municipal de libre destinación. Por lo anterior, toda persona natural o jurídica que en jurisdicción de un municipio determinado ejerza una actividad industrial, comercial o de servicios, con o sin establecimiento, debe registrarse en Industria y Comercio y pagar el impuesto correspondiente a su actividad.²⁰

Para desarrollar el estudio del ICA es primero necesario entrar en el análisis del principio de autonomía tributaria de los entes territoriales. El artículo 287 de la CPC determina que *“las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 3) Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”*. Así mismo, es importante señalar que conforme a la interpretación armónica de los artículos 1, 150 y 338 de la CPC se define el principio de legalidad tributaria, que es aclarado en sentencias de la Corte Constitucional, entre ellas, la C-004 de 1993 y la C-335 de 1996.

En la primera sentencia referida la Corte establece que se *“autoriza a las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales para decretar o votar las contribuciones o tributos fiscales locales, conforme a la ley”* y en la segunda se define que *“estas normas determinan inequívocamente que la potestad impositiva de los departamentos y municipios tiene que ejercerse de conformidad con la ley. No es por lo mismo aceptable sostener que en esta materia cada departamento y cada municipio puede ejercer su competencia dentro de los límites que él quiera trazarse”*. Es Entonces, que en concordancia con el artículo 313 de la Carta Política²¹, no se trata de un soberanía absoluta sino relativa.

¹⁹ Constitución Política de Colombia, Arts. 150 (12); 287 (3); 300 (4) y 338.

²⁰ Posada García - Peña, M. (2008). Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia. Bogotá D.C., Universidad del Rosario.

²¹ Constitución Política de Colombia, Art. 313. *“Corresponde a los concejos: (...) Votar de conformidad con la Constitución y la ley y los tributos y gastos locales”*.

Conforme al planteamiento anterior el profesor Juan Carlos Becerra asevera que *“una vez que el Congreso de la República ha creado el tributo, fiscal o parafiscal, las entidades territoriales pueden establecerlo en sus jurisdicciones, pero bajo los estrictos lineamientos de la ley”*. Además, determina que a partir del numeral 4 del artículo 313 de la C.P *“no pueden entonces variar los elementos sustanciales y estructurales de los tributos”* pero en este sentido afirma que *“una vez que el Congreso ha creado la ley que autoriza el impuesto territorial y ha indicado sus elementos estructurales, solamente las asambleas departamentales y concejos municipales pueden establecerlo en sus jurisdicciones.”*

En este contexto es de suma importancia resaltar que el ICA se encuentra autorizado para su aplicación por parte de los municipios por la Ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986. El marco normativo del impuesto está establecido por el Decreto ley 1333 de 1986 donde se *“requería dotar a los municipios de un estatuto administrativo y fiscal que les permitiera dentro de un régimen de autonomía, cumplir las funciones y prestar los servicios a su cargo”*²². Este fundamento normativo es el que establece las principales características del tributo y define los lineamientos generales sobre los que los municipios pueden incorporarlo. Es necesario hacer mención a las diferentes normas que también tratan el ICA como fuente normativa: decreto 3070 de 1983, la ley 43 de 1987, la ley 49 de 1990, el decreto 1744 de 1991, la ley 136 de 1994, la ley 142 de 1994, la ley 223 de 1995, la ley 383 de 1997 y la ley 75 del 2001.

4. Principios tributarios con especial mención del de territorialidad

Antes de precisar en el presente capítulo sobre el principio de territorialidad, se señalaran de manera general los principios establecidos por el ordenamiento jurídico para la tributación en Colombia. La importancia de señalar los principios en materia tributaria está en el amparo constitucional y legal que favorece al contribuyente con respecto al Estado, representado en el municipio, que en su afán de recaudar, puede exceder en sus actuaciones administrativas y afectar el patrimonio de los contribuyentes. Se señala algunos principios que pueden ser vulnerados por los municipios pero haciendo énfasis en el principio de territorialidad como eje central del presente estudio.

El sistema tributario colombiano contempla los principios de: legalidad²³, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, eficacia, justicia, certeza, debido proceso, progresividad, y por supuesto, el de territorialidad²⁴. El principio de legalidad²⁵

²² Becerra, Impuesto de Industria y Comercio y su Aplicación en Santiago de Cali. 2002, p.p. 25.

²³ Cermeño C., César Camilo y otros autores. Procedimiento Tributario, Teoría y Práctica. Primera Edición. Editorial Legis. 2016.

²⁴ Parra Escobar, Armando. Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Sexta Edición. Legis. 2010.

²⁵ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Tercera Edición. Editorial Legis. 2002.

indica que solo a través de la ley se establecen los tributos para los municipios ²⁶ mientras que el de igualdad o equidad señala que conforme a los preceptos constitucionales, todos los ciudadanos somos iguales ante la ley, el impuesto del ICA, recae por igual para quienes realicen hechos económicos que sean sujetos de gravamen. Por otro lado, la proporcionalidad define que al aumentarse la base gravable, la tarifa del impuesto permanece constante y el monto del impuesto aumenta; la no confiscatoriedad define que la tributación no puede atentar contra el derecho de propiedad y en la doble o múltiple tributación podría suceder.

Siguiendo con la descripción de principios es pertinente establecer que la eficiencia tributaria hace ahínco en que la administración fiscal debe facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sin poner sobrecostos ni trabas al contribuyente; y la eficacia que, en una estructura tributaria se cumpla con los fines de administración y recaudo del tributo, situación que carece en los municipios pequeños en donde un funcionario realiza varias funciones convirtiéndose en un juez y parte. El Principio de Economía determina que se deben hacer lo menos costoso posible el recaudo y el pago de los tributos mientras que el principio de justicia consiste en no establecer más cargas de las que están establecidas por la Ley. El principio de certeza define un preciso conocimiento de los elementos y condiciones del tributo por parte de los sujetos de la obligación tributaria debe generarse “reglas de juego” claras. El Debido Proceso es la fiel aplicación de la normatividad tributaria con el agotamiento de la vía administrativa y/o jurisdiccional ofreciendo las debidas garantías para aportar pruebas, realizar las objeciones y presentar los recursos por parte del contribuyente; y el de progresividad que mide la capacidad de pago y la equidad vertical, es decir a mayor riqueza, mayor pago.

Finalizando la presentación de principios, debe decirse que para el principio de la territorialidad²⁷, en el contexto de la autonomía tributaria de los municipios²⁸, la Corte Constitucional ²⁹ ha reconocido ciertos problemas con respecto a su aplicación; particularmente en el ICA frente al cobro del tributo por la doble o múltiple tributación que se puede generar, en algunos casos, sobre las operaciones económicas y en perjuicio de las empresas. Uno de esos problemas

²⁶ Constitución Nacional, Art. 338: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”

²⁷ Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Tercera Edición. Editorial Temis S.A. 2001.

²⁸ Insignares Gómez Roberto, Curso de Derecho Fiscal Tomo 1, Lección 2, Universidad Externado de Colombia. 2007, p.p. 69. Estas consideraciones revisten gran importancia si se tiene en cuenta en los fallos de la Corte no existen suficiente claridad en cuanto al contenido de las leyes de autorización del impuesto y el grado de precisión de los elementos de la obligación tributaria, razón por la cual, con fines de garantizar mayor seguridad jurídica, se exige que la ley determine el hecho generador del tributo como presupuesto mínimo de validez, quedando facultados las asambleas y concejos para la definición de los restantes elementos; con lo cual se reconoce un margen de actuación mayor a las entidades territoriales para la determinación de los elementos de la obligación tributaria.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-121 del 2016.

se traduce en la imperante necesidad de que la ley determine criterios que permitan establecer a qué territorio le corresponde el cobro del ICA en razón de no perjudicar al contribuyente; no hacer lo anterior puede llevar a que existan empresas se vean afectadas con doble tributación o con múltiple tributación. El reconocimiento de esta situación procura resaltar la necesidad de encontrar soluciones prácticas para evitar la doble tributación y proteger los principios del desarrollo empresarial, eficiencia, economía y certeza jurídica. La problemática que constituye la falta de un criterio determinador será desarrollada más adelante como uno de los elementos principales que son objeto del presente estudio.

Es oportuno aclarar que el concepto de doble tributación³⁰ en el ICA se presenta cuando, por el mismo hecho generador (ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicios) se efectúa el cobro del impuesto en dos o más jurisdicciones municipales, cuando sólo correspondería pagar en una de ellas. Esta situación de doble tributación puede presentarse, y afectar considerablemente a las empresas que ofrecen sus servicios en diferentes municipios del país y particularmente para las empresas de TS.

Ahora, una vez presentado el planteamiento del problema y habiendo realizado la conceptualización del ICA e indicándose el marco de autonomía de los entes territoriales para el cobro de éste impuesto, precisándose los elementos estructurales de la obligación del ICA, los principios en materia tributaria y particularmente el principio de territorialidad, tratando el concepto de doble tributación y la definición de la tercerización de procesos de negocios. A continuación se entrará a profundizar en el principio de territorialidad y el fenómeno de la doble tributación sobre ciertos supuestos de esta actividad económica de las empresas de TS.

³⁰ Cofone, Ignacio. La economía de la doble imposición tributaria. Dikaion. Universidad de la Sabana. 2011.

CAPÍTULO II

La territorialidad del ICA: normatividad anterior y nuevas disposiciones de la ley 1819 de 2016 e implicaciones sobre la interpretación de la palabra “ejecutar”

Una de las clasificaciones de los impuestos desde el punto de vista del aspecto espacial es la que categoriza los impuestos en diferentes órdenes del poder territorial como los son: supranacional, nacional, departamental, municipal³¹ y distrital.

El presente estudio encuentra su enfoque principal en el impuesto municipal, que en el sistema de tributación se define como derecho territorial de departamentos y municipios por el régimen descentralizado que rige al país de acuerdo a la CPC, siendo éste nivel de tributación el conjunto de normas nacionales o territoriales que regulan los tributos que tienen como sujeto activo a las entidades departamentales o municipales. En éste nivel de clasificación territorial corresponde un cierto nivel de autonomía de la administración y recaudo del tributo.

Las entidades descentralizadas, sean departamentales, municipales o distritales, poseen lineamientos claros en relación con su competencia y su jurisdicción territorial en cumplimiento de la función pública, en la administración de los tributos y en el agotamiento de procedimientos para la determinación, discusión y cobro de los impuestos asignados por orden constitucional y legal. El régimen tributario colombiano tiene un marco constitucional que señala al Congreso de la República como el órgano natural de regulación legislativa en materia tributaria y como único posible creador de impuestos. De esta facultad deriva que las entidades territoriales deban adoptar estos parámetros legales y emitir actos administrativos sobre disposiciones tributarias locales conforme al marco legislativo y a los elementos estructurales de los tributos,³² ya evaluados en el capítulo que antecede del presente estudio.

El principio de territorialidad en el ICA, supone que un determinado municipio sólo puede cobrar el respectivo impuesto sobre los ingresos obtenidos en su jurisdicción, lo que lleva a que el contribuyente, para determinar la base gravable, deba restar del total de los ingresos, los ingresos obtenidos o generados en otros municipios. En consecuencia, se considera que el sujeto pasivo o contribuyente ha obtenido ingresos en un municipio, cuando ha desarrollado actividades comerciales, industriales o de servicios en su jurisdicción, utilizando o no un

³¹ Plaza Vega Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II Derecho Tributario, segunda edición. Editorial TEMIS. 2005., p. p 359.

³² Asorey Rubén O., Amatucci Andrea y Plazas Vega Mauricio. La Autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario. Editorial Universidad del Rosario. 2008., p.p. 109, 113 y 114.

establecimiento de comercio, por lo que el sólo hecho de llevar a cabo la operación gravada en el municipio ya lo convierte en responsable del impuesto.³³ La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), manifiesta que: (...) *“Aquí se aplica el principio de territorialidad o estatuto real, según el cual la potestad tributaria está referida al lugar donde se realizan los hechos imposables (...).”*³⁴

En materia de sujeción personal y económica, puede afirmarse que el ICA, para exigir el pago del gravamen a un sujeto pasivo, debe observar que la generación del mismo no ocurre únicamente por la relación circunstancial del sujeto pasivo con un territorio, sino por su interacción con la economía de una jurisdicción, al generar riqueza o ingresos, por lo que en este caso para aplicar la sujeción económica se tiene en cuenta la ubicación de la sede de negocio o establecimiento en el municipio del contribuyente o la ubicación de quien genera los ingresos. Debe entenderse que el ICA es declarado y pagado por las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que realicen actividades económicas en una jurisdicción, independientemente de si su domicilio, residencia o lugar de nacimiento sea un municipio u otro. Este concepto será analizado más adelante aplicando la concepción de territorialidad vigente a diversos supuestos para empresas de TS.

1. Criterio de territorialidad del ICA antes de la Ley 1819 de 2016

Para definir la forma en la que estaba concebida la territorialidad para el ICA antes de la ley 1819 de 2016 es necesario traer a colación la definición de hecho generador del ICA, que contienen la ley 14 de 1983 y el decreto ley 1333 de 1986; conforme al artículo 31 del mencionado decreto - ley se establece que el impuesto recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre *todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales* sin entrar a particularizar criterios específicos para determinar el lugar de pago del impuesto y por ende el sujeto activo del mismo. El postulado anterior era el único texto legal que describía la forma en la que estaba determinada la territorialidad para el ICA antes de la ley 1819 de 2016.

De acuerdo a lo señalado por la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006 sobre el impuesto de ICA existía la clara necesidad de precisar con mayor profundidad algunos de los elementos del tributo en materia de territorialidad: *“La jurisprudencia de la jurisdicción contenciosa demuestra que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no contiene reglas particulares para establecer el factor territorial en todas hipótesis que plantea el desarrollo de las actividades industriales, comerciales y de servicios, es decir para determinar en dónde se entienden realizadas ciertas actividades gravadas, lo que dificulta en ciertos casos establecer*

³³ Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio. 2017. Ver: (www.gerencie.com).

³⁴ DIAN. Concepto Tributario 19266 de 2005.

en forma precisa el sujeto activo del impuesto, es decir el municipio llamado a cobrarlo.”

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

Así mismo, el juzgado quinto administrativo oral de descongestión del Circuito de Armenia³⁵ consideró en su sentencia del 31 de julio de 2014, tener en cuenta la Sentencia C-121 de 2006, en donde señaló que: *(…) “La ley pueda en un futuro entrar a señalar ciertas pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones para evitar los conflictos de normas municipales en el espacio, o los conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales las actividades gravadas tienen factores o elementos que se vinculan a más de un municipio.”*

En consecuencia con los precedentes anteriormente planteados, es posible afirmar que la jurisprudencia deja claro en su momento la imperante necesidad de precisar por vía legislativa un concepto definido y determinado de territorialidad para el pago del ICA, reconociendo los múltiples vacíos en la norma previa.

2. Criterio de territorialidad del ICA posterior a las disposiciones de la Ley 1819 de 2016 y la interpretación del verbo rector “ejecutar” en la actividad de TS.

La nueva norma, establecida en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 efectivamente entra a precisar la definición de la territorialidad del ICA con miras a subsanar los vacíos existentes en la norma anterior; es entonces que la ley referida especificó la causación a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada conforme a las siguientes reglas³⁶:

³⁵ Abella, Zárate Jaime. Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en Materia Tributaria. Editorial Legis. 2007.

³⁶ Zarama Vásquez, Fernando y Zarama Martínez, Camilo. Reforma Tributaria Comentada Ley 1819 de 2016. Legis. 2017.

En la actividad industrial, se mantiene la regla prevista en el art. 77 de la Ley 49 de 1990 indicando que: *“Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.”*, y se entiende que la comercialización de productos sujeto pasivo de la obligación tributaria, laborados es la culminación de su actividad industrial, no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo.

El ICA, se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo los siguientes preceptos: 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, tele ventas 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.

En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar **donde se ejecute** la prestación del mismo, salvo en los siguientes casos: a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona; b) En los servicios de televisión e internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato; c) En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme a la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1º de enero de 2017.

De la norma vigente surge un problema específico para las empresas que prestan servicios en varios municipios del territorio nacional, especialmente en las que tienen por actividad económica la prestación de servicios tercerizados siendo que esta deja la aplicación del impuesto sobre la palabra **ejecute o ejecutar**, lo que resulta ambiguo en algunos casos específicos para las empresas de TS y para los diversos municipios donde presuntamente se presta el servicio, que pueden pasar a identificarse como sujetos activos del tributo en comento para una misma

situación gravada. La Real Academia de la Lengua Española (RAE) define la palabra ejecutar como “*poner en obra algo*” pero que poco sirve para el contexto práctico empresarial. En Colombia no hay una definición jurídica específica de la palabra ejecución en la prestación de un servicio y esto hace conflictivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las empresas del sector, a pesar que desde el sentido común se entienda desde el lugar donde físicamente se realice el servicio o prestación por quien presta el servicio.

Lo anterior deja un campo de interpretación a la postre del empresario, quien termina siendo en últimas el determinador del lugar donde se prestó realmente el servicio, fenómeno que se observa en los subsectores de *ITO* y *BPO*, pertenecientes a las actividades de TS. La nueva norma sigue sin ser clara para los contribuyentes del impuesto y menos aún para los municipios, los cuales tienen abierta la interpretación para generar un cobro para sus jurisdicciones correspondientes en tanto operaciones con presencia en varios municipios podrían ser afectados por el doble cobro del mismo impuesto.

Para estas actividades no existen excepciones como si lo prevee la norma vigente para las empresas que prestan servicio telefonía móvil, navegación móvil y servicios de datos,³⁷ que cuentan con características muy particulares y que, con todo y régimen especial presentan dificultades de carácter operativo como por ejemplo la obligación de presentar declaración de ICA en el municipio de cada uno de sus suscriptores; si tienen clientes en todo el país deberán hacerlo en los 1.122 municipios donde se encuentran domiciliados sus suscriptores.³⁸

El centro del problema para las empresas de TS recae en la definición de la palabra *ejecutar* en un contexto de una empresa que presta un servicio tercerizado desde un municipio diferente al de sus clientes y el objeto contractual se desarrolla en varios municipios, ó en el caso en el que tiene simultáneas oficinas donde pueda prestar servicios diferentes a la oficina principal ó en el caso en el que presta servicios desde programas o plataformas electrónicas.

Es entonces que en la vida operativa de diversas empresas de TS la falta de puntualidad de la nueva norma para ciertos casos genera varias interpretaciones; lo anterior tiene como efecto que no se pague el impuesto donde debería (donde efectivamente prestan el servicio) y en su lugar lo hacen: 1. en donde tengan menor exposición de riesgo a sanciones, 2. simplemente donde resulte menos oneroso frente a los eventuales costos de cumplimiento ó 3. La indefinición no permita el pago del impuesto.

³⁷ Ley 1819 de 2016, artículo 343, numeral 3 literal c.

³⁸ Araque Cárdenas, José Hilario y otros autores. Nueva Reforma Tributaria, Ley 1819 de 2016 Explicada. Grupo Editorial Nueva Legislación S.A.S. 2017.

En el siguiente capítulo se definirá la importancia de precisar su aplicación para casos pertenecientes a una de las actividades con mayor potencial económico en Santiago de Cali³⁹ y el Valle del Cauca, en el sector servicios.

3. Implicaciones de la nueva norma sobre el concepto de territorialidad del ICA para las empresas de TS en su operación económica habitual

Las empresas de TS en Colombia actualmente encuentran algunas dificultades en la definición del concepto de territorialidad para casos específicos y muchas de las que efectivamente cumplen con la obligación tributaria lo hacen conforme a su propia interpretación y como más favorezca el desarrollo de sus negocios, teniendo implicaciones de riesgo para las empresas y costos fiscales para los municipios.

Existen dos situaciones precisas frente a las que las empresas de TS no tienen claridad frente a la norma, que continúa con la generalidad del régimen anterior. La primera, recae para algunas actividades de *BPO* en las que el objeto contractual se entiende ejecutado en múltiples municipios, como aquellas de apoyos jurídicos, contables, y las de centros de llamada. La segunda alude a las actividades de *ITO*, principalmente las plataformas que prestan un servicio pero que, estando localizadas en la “nube”, no tienen definido un lugar específico desde donde se está ejecutando la prestación del mismo, pese a tener usuarios que se encuentran ubicados en municipios específicos de Colombia.

Para el BPO el ejemplo más elemental es el de la firma de abogados que terceriza sus servicios a empresas de diferentes municipios y al actuar como empresa organizada paga ICA. Cuando el abogado de la firma que terceriza sus servicios tiene un litigio en la ciudad de Santiago de Cali ante el tribunal contencioso administrativo, pero el proceso pasa a segunda instancia en el Consejo de Estado en Bogotá, la norma encuentra vacío porque el servicio prestado ha tenido como objeto la ejecución en dos lugares diferentes y no existe claridad de la territorialidad del impuesto que se genera con la prestación del servicio. Cuando se causan los honorarios por la prestación del acompañamiento legal la firma no tiene forma de determinar en qué lugar debe pagar el impuesto causado por el servicio prestado.

Otro ejemplo del BPO es el del servicio de cobro de cartera desde un centro de llamada o *Call center*, una empresa, “A” es una entidad financiera, domiciliada en Bogotá, realiza un contrato de prestación de servicio con una empresa “B” para el cobro de cartera. Esta empresa “B” es un *Call Center* que tiene su sede principal en Cali y cobra cartera en esta ciudad y en sus sedes ubicadas en los municipios de Pereira, Manizales y Armenia.

³⁹ Collazos, Jaime Andrés. Finanzas Públicas de Cali: Evolución, Caracterización y Diagnóstico. Estudios Gerenciales. ICESI. 2012.

Para efectos tributarios y así responder por la responsabilidad sustancial del pago del ICA, la empresa B, con sede situada en la ciudad Cali, declara este ICA debiendo totalizar todos los ingresos ejecutados desde su ciudad y los correspondientes a Pereira, Manizales y Armenia. El problema de la doble tributación se puede dar cuando en el municipio de la sede principal no reconoce la resta de los ingresos totales, los ingresos generados en otros municipios y por lo tanto, la autoridad tributaria requiere a la empresa B, a que se le pague por todo los ingresos generados en otras jurisdicciones. Según la norma vigente la empresa de TS debería pagar el ICA en el lugar donde se ejecute el servicio. Del ejercicio anterior podrían sacarse diversas interpretaciones: 1. Que la empresa B debe pagar el impuesto en Cali, siendo que es el lugar donde tiene domiciliada su sede principal 2. Que la empresa B debe pagar en Pereira, Manizales y Armenia respectivamente el impuesto sobre la operación realizada en cada uno de estos municipios 3. Que la empresa B debe pagar en Bogotá, lugar donde se perfeccionó el contrato entre la empresa de BPO y la empresa de servicios financieros. La ambigüedad de la norma sobre la territorialidad del impuesto puede derivar en que todos o buena parte de los municipios mencionados reclamen para sí el pago del impuesto, lo que conllevaría al fenómeno de la doble e inclusive múltiple tributación para la empresa.

Con el *ITO* sucede un fenómeno muy particular. En la actualidad el desarrollo de aplicaciones o plataformas digitales es de importante consideración dentro del plano económico, y en la cotidianidad estas plataformas prestan servicios a diversos usuarios alrededor del mundo. Uber es un ejemplo de una plataforma que terceriza servicios de intermediación entre transportistas y usuarios y que si bien puede ser usada en la ciudad de Cali presta sus servicios desde la “nube”. Con la palabra **ejecutar** como criterio determinante de la territorialidad de ICA los dueños de la plataforma no deberían pagar el impuesto en Cali a pesar de que está siendo recibido por transportistas y usuarios caleños. Los ingresos de este tipo de negocios no se encuentran integrados por la norma vigente.

Conforme a los casos previamente expuestos, una interpretación abierta de la territorialidad para el pago del ICA de la forma como está definida actualmente, genera varias afectaciones: La primera, cuando existe una mayor exposición de riesgo para la empresa frente a la sanción de un municipio por el no pago del impuesto en el supuesto de que esta sea malinterpretada por la autoridad municipal de rentas y se exija realizar el cobro del ICA; la segunda, cuando el pago del impuesto es el lugar donde efectivamente se prestó el servicio pero es excesivamente oneroso frente a los costos de cumplimiento, por lo que se acude al pago en donde se tiene el domicilio principal de la empresa o donde se perfeccionó el contrato. Finalmente, cuando la norma no abarca la situación económica, la empresa simplemente no declara ni paga el impuesto lo que representa ingresos no causados por las administraciones municipales vía impuesto local.

En el primer supuesto, las empresas de TS que desarrollen actividades de tercerización con presencia en varios municipios pueden ser gravadas doblemente

por la venta y prestación de servicios en el municipio donde están ubicados y en los diversos municipios donde prestan el servicio. Una de las formas de solventar este problema es que la empresa realice el pago por las ventas de los servicios prestados globalmente en el municipio donde tiene ubicado su domicilio principal que normalmente cuenta con un aparato administrativo grande con operaciones fuertes de control y auditoría y no realiza el pago donde efectivamente fue prestado el servicio. Otra opción es que realice el doble pago en el impuesto donde tiene su domicilio y adicionalmente lo haga donde efectivamente presta el servicio.

El segundo supuesto que ocurre es que las empresas de TS realizan el pago donde sea menos oneroso frente a los costos de cumplimiento asociados al trámite del pago; este hecho cobra vigencia frente a la dificultad de pago del impuesto de ICA en Colombia en donde sólo 6 municipios (Villavicencio, Bogotá, Medellín, Cúcuta, Armenia y Florencia)⁴⁰ cuentan con un sistema de pago en línea del impuesto. Algunos municipios cuentan con la liquidación en línea pero el pago debe hacerse de manera física. La mayoría de municipios en Colombia no cuentan ni con la posibilidad de liquidación en línea ni con la posibilidad de pago en línea.

En tal sentido las empresas que tienen su sede principal de operaciones en estos municipios grandes como Cali, Barranquilla o Cartagena pero que prestan servicios en municipios pequeños como lo son Versalles, Titiribí o San Gil, donde es oneroso el envío de un empleado para el pago físico del impuesto asumen posiciones de riesgo, pagando el impuesto global en el lugar de su sede y no en el municipio donde se presta el servicio, por el costo que le implica realizar el pago en el municipio pequeño y alejado de la sede administrativa de la empresa para desplazar un empleado responsable a que efectúe físicamente el pago.

El panorama presentado indica fuertemente, que a pesar de que en la Ley 1819 de 2016 se procuró realizar una definición más precisa del hecho generador del impuesto que permitiera cerrar la brecha entre las diferentes interpretaciones que cada régimen municipal⁴¹ le estaba dando al criterio de territorialidad, este parece no subsanarse a raíz de las diversas interpretaciones que derivan del concepto **ejecutar**. La problemática queda claramente reflejada con los comentarios de la Comisión de Expertos, que indican que hay empresas que realizan varias declaraciones de ICA y retenciones simultáneas (cuando tiene la calidad de agente retenedor del impuesto) para cada municipio en donde se presta un servicio. Adicionalmente, es de tener en cuenta que cada territorio tiene particularidades normativas y solicitudes de información exógena que afectan la gestión empresarial y sus respectivos presupuestos.⁴²

⁴⁰ Secretaría de Desarrollo Económico. Análisis del *Doing Business* 2017.

⁴¹ Ortega Cárdenas, Alfonso. Hacienda Pública. Tercera Edición. Ecoe Ediciones. 2006.

⁴² Fino Serrano Guillermo Y Vasco Martínez Rubén, Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Centro Interamericano jurídico – financiero. 2001, p.p. 106. Principio de Eficiencia: Este principio dice relación a la economía en tiempo y recursos, así como la simplificación de los procedimientos para alcanzar las metas y objetivos. Se enfoca, pues, más a lo administrativo que al impuesto en si mismo considerado. Se cumple con este principio cuando el Estado facilita a los

4. Doble tributación como efecto de la falta de precisión del principio de territorialidad y los derivados costos de cumplimiento

La CPC ⁴³ señala algunas restricciones frente al derecho a la libre empresa para mantener un orden y una igualdad en el ejercicio de las actividades económicas, donde prime el interés general sobre el particular y se asuman una serie de responsabilidades frente al Estado; adicionalmente señala la carta política⁴⁴ que es el Estado quien debe promover su dirección y fomento, definiendo condiciones óptimas para la apertura y sostenibilidad de las empresas.

Este doble rol, que claramente reviste a las administraciones municipales, es esencial para el desarrollo económico local como también lo es para la Hacienda Pública en tanto cuenta con el objetivo de generar un recaudo sólido que permita la solvencia de la administración para el gasto público y los proyectos de inversión⁴⁵. Cuando dicho equilibrio se fisura es posible que se generen cargas excesivamente onerosas para el sector privado; en este contexto son más vulnerables las pequeñas empresas que las grandes, por cuanto en estas últimas se hace una planeación y se analizan las estrategias para previsión de

contribuyentes en pago de sus impuestos, sin complicados trámites y, en general, están diseñados de tal forma que no generan pérdidas de tiempo a los sujetos pasivos ni los haga incurrir en cargas adicionales para su adecuado y oportuno cumplimiento.

⁴³ Constitución Política de Colombia, artículo 333. La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia económica es un derecho de todos *que supone responsabilidades. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo* empresarial. El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

⁴⁴ Artículo 334. La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones. La sostenibilidad fiscal debe orientar a las Ramas y Órganos del Poder Público, dentro de sus competencias, en un marco de colaboración armónica.

⁴⁵ López G, Mauricio; Torres Edwin Esteban; Molina G, Carlos Andrés. La Constitución de 1991 y sus implicaciones en Materia Tributaria y de Equidad. Una aproximación a la medición de la progresividad en Colombia. Universidad de Antioquia. Perfil de Coyuntura Económica No.17. 2011.

presupuestos, por lo que un posible efecto de doble tributación tendría un impacto mayor en los micro y pequeños empresarios.⁴⁶

Estudios realizados en sociedades brasileñas,⁴⁷ se afirma que 50 % de las empresas que se crean en Brasil no llegan al año de operación y, sólo el 20 % de las pequeñas empresas brasileñas continúa funcionando después de cinco años⁴⁸. En Colombia, un estudio⁴⁹ sobre pymes indica que el 41 % de las nuevas empresas en esta categoría no alcanza el año de vida y, el 50 % no supera el lapso de entre 18 y 24 meses. La causa principal de este fracaso se atribuye al sistema tributario, por las altas tasas, la complejidad del mismo, la multiplicidad de gravámenes,⁵⁰ y los costos de cumplimiento tributario.

Cuando se presenta el conflicto de doble tributación por el cobro de tributos en el ICA en dos o más jurisdicciones es común que las empresas se vean afectadas en sus costos de operación, haciendo menos competitiva una empresa o un sector económico (si la problemática subyace en una afectación global para determinadas actividades). Según el Comité Económico y social Europeo: *“Estamos ante una doble imposición jurídica cuando dos impuestos comparables se aplican al mismo sujeto pasivo con respecto a una misma renta o capital. La expresión doble imposición económica se utiliza cuando diferentes sujetos pasivos son objeto de gravamen con respecto a la misma renta o capital.”*⁵¹.

Al momento de colocar la inversión en una determinada jurisdicción las empresas contratan servicios de consultoría jurídica y financiera que les permita obtener una visión clara de la normatividad y requerimientos legales para la apertura de un negocio y para su funcionamiento operativo regular. Los ordenamientos jurídicos con vacíos legales en la aplicación de las normas tributarias incrementan los costos de asesoría jurídica en tanto dichas empresas requieren asesorías permanentes para el pago de obligaciones tributarias y así dar cumplimiento adecuado a los requerimientos y poder operar dentro de la legalidad. La carencia de un determinador preciso (ejecutar) frente al componente de territorialidad en el pago del ICA, representa un incremento en los costos de cumplimiento para empresas del subsector *BPO* que maneje operaciones en más de un municipio en el país. Se incurre en un costo adicional en asesorías legal y tributarias por una imagen institucional y evitar sanciones de los municipios.

⁴⁶ Constitución Política de Colombia, artículo 95, numeral 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

⁴⁷ De Acevedo Joao Humberto, empresa de Sucesso.

⁴⁸ Saint-Clair Milesi, O Globo On-Line.

⁴⁹ Fundes y Acopi 2013.

⁵⁰ Parra Escobar, Armando. Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Sexta Edición. Legis. 2010., p.p. 27.

⁵¹ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo “La doble imposición en el mercado único” COM/2011/712 final, p.4.

Caso contrario ocurre con el conflicto de territorialidad de la actividad industrial que fue resuelto con la determinación del pago en el lugar de locación de la sede fabril con el art. 77 de la ley 49 de 1990, mencionada en la ley 1819 de 2016. Sin embargo en las actividades comerciales y de servicios aún se mantienen vacíos profundos en la aplicación de la norma, primordialmente frente a actividades de resultados intangibles como la de los servicios tercerizados, por la indefinición de la palabra “ejecutar” como fue explicado anteriormente. En las mencionadas ramas de la actividad económica es visible la falta de certeza jurídica en los procesos de cobro y pago efectivo del ICA, lo que se traduce en dificultades en la planeación contable, costos de agencia en consultorías jurídicas y procesos judiciales para controvertir el doble cobro del impuesto y en general en un aumento considerable en los costos administrativos de la empresa que figura como sujeto pasivo. Lo anterior se traduce en cuentas contingentes que se ven obligados a generar los empresarios frente a los hechos litigiosos y provisiones innecesarias en sus balances financieros.

Ahora, la doble tributación puede ser económica o jurídica. Existe doble imposición económica cuando a cargo del mismo sujeto pasivo se establecen varios impuestos sobre un mismo hecho imponible. Son elementos de doble imposición económica: *a) Unidad o diversidad de sujetos activos. b) Unidad de causa de hecho imponible y c) Unidad o diversidad de sujetos pasivos. El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.* Existe doble imposición jurídica cuando al cargo del mismo sujeto pasivo se determina dos (o más) veces el mismo impuesto. La doble imposición jurídica y económica simultáneas están prohibidas expresamente o taxativamente por las disposiciones fiscales.⁵²

El fenómeno referido como doble imposición tiene relación directa sobre los costos de cumplimiento que asumen las empresas para responder por obligaciones sustanciales y formales de los impuestos y todo lo que se derive del accionar del Estado en el nivel territorial municipal. Se entiende como costos de cumplimiento los recursos que los contribuyentes deben sacrificar en tiempo o en dinero para cumplir con sus obligaciones tributarias. Estos están directamente relacionados con el sistema impositivo de determinado país⁵³ o territorio, indicando el comportamiento de los obligados tributarios, y la efectividad que pueda tener la recaudación tributaria.

Se señala los siguientes costos, conforme a lo planteado en el estudio realizado por el Órgano Especial Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de la DIAN)⁵⁴, costos asociados a las actividades generales de cumplimiento en la preparación y planeación de la obligación tributaria, los siguientes: los costos de

⁵² Ramírez Cardona, Alejandro. Diccionario Técnico Tributario. Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe. Centro Interamericano Jurídico – Financiero. CIJUF. 2002 Pp. 221.

⁵³ Rohatgi, Roy. Principios Básicos de Tributación Internacional. Editorial Legis. 2012.

⁵⁴ Jara Beltrán, Gloria Nancy. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, Estudio sobre costos de cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. 2015.

registros o modificaciones en las bases de datos de las administraciones tributarias, los de asesoría de abogados o expertos tributarios, la administración de información en archivos con documentos relevantes en materia tributaria, la constante capacitación y actualización por normas cambiantes, preparar informes y el envío de la información, uso de tiempo para asimilar los constantes cambios en la diversa normatividad, ajustar sistemas, aplicativos y nuevos procedimientos.

Así mismo, en este estudio se indica que los costos asociados a las actividades para el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración y el respectivo pago de los impuestos son los obtenidos para conseguir información requerida para la declaración en la determinación y contabilización del impuesto, la de preparar las declaraciones y sus respectivos anexos, su efectiva presentación de la declaración, atender los requerimientos de la administración tributaria, realizar trámites por procesos de devoluciones de saldos a favor y atender las visitas de fiscalización tributaria.

CAPITULO III

Impacto Económico en las actividades de servicios por la múltiple interpretación del verbo rector (ejecutar) para el principio de territorialidad en el ICA

1. Contracción en la oferta de servicios por el incremento de los costos de cumplimiento de la obligación tributaria del pago del ICA

Si el precio de mercado de un bien es mayor que el costo de oportunidad de producirlo, los oferentes ganaran una expansión en la producción; entonces los emprendedores que buscan utilidades estarán estimulados a pertenecer a ésta industria. El capital de inversión fluiría en la industria, y la oferta se expandiría hasta que la oferta adicional disminuya el precio de mercado lo suficiente para estimular las utilidades. En contraste, si el precio de mercado es menor que la relación de costo oportunidad de producir un bien los oferentes perderán dinero si continúan produciendo dicho bien.⁵⁵

Las pérdidas alejarán a los productores de tal mercado y la pérdida de capital de inversión tendrá un flujo negativo sobre la industria. Eventualmente el decremento en la oferta y la contracción en la base de capital (activos productivos durables) de la industria va a subir los precios y eliminar las pérdidas.⁵⁶

Para el caso de las empresas TS, es muy relevante analizar el efecto que puede tener la inseguridad jurídica de la ambigüedad normativa en el pago de los impuestos, como es el caso de las actividades de servicios, cuya obligación jurídica se vuelve incierta con el término **ejecutar**.

El precio de los servicios prestados podría ser menor al costo de oportunidad de prestarlos en Colombia; los altos costos de cumplimiento y los costos de asesoría jurídica y contable que las empresas de los casos mencionados en el capítulo anterior deben pagar ante la generalidad de la norma desestimulan la inversión en el sector haciéndolo menos atractivo. El efecto natural es la contracción de la oferta por la disminución de la inversión.

De acuerdo al estudio realizado por la Defensoría del Contribuyente y del Usuario de la DIAN, hay al menos tres razones por las que los costos de cumplimiento (vistos como costos de transacción) pueden ser considerados como un problema económico importante⁵⁷. El primero hace referencia a que los costos reducen los recursos de las empresas afectando el presupuesto financiero del gobierno, esto

⁵⁵ GW ARTNEY & STROUP, *supra* note 18, at 67-68 (emphasis in original).

⁵⁶ *Ibíd.*

⁵⁷ Rodríguez de Luque, J. J. Efectos de las Políticas Tributaria y Fiscalizadora sobre el Tamaño del Sector Informal en Colombia. Cuadernos de Economía.2014.

puede ser considerado como una pérdida de recursos económicos. El segundo hace alusión a que la carga económica de los costos de cumplimiento tributario decrece a medida que aumenta el tamaño de la empresa y aumenta con la orientación hacia los mercados internacionales. Este efecto puede tener un impacto negativo sobre la competitividad de las pequeñas y medianas empresas y reducir su acceso a los mercados internacionales. Por último se definió en el estudio que los costos de cumplimiento parecen estar relacionados con el nivel de cumplimiento, por lo que podrían aumentarse los niveles de evasión.

Conforme al análisis presentado de los costos de cumplimiento es relevante valorar la importancia que tiene la claridad jurídica de la territorialidad de los impuestos locales frente a la operatividad y viabilidad económica de una empresa. La falta de certeza frente al pago, los dobles cobros por parte de diferentes municipios frente a un mismo hecho económico del impuesto y las cargas que representan los costos de agencia y las previsiones administrativas pueden afectar directamente la competitividad de los agentes económicos y suman como un problema de sobre costo que debe tenerse en cuenta. Particularmente se describirá más adelante cómo en la práctica las empresas de servicios tercerizados se ven afectadas por la doble tributación lo que se traduce en los sobre costos analizados como una carga específica de este sector.

También es posible establecer que un elemento adicional de los costos de cumplimiento se deriva de las sanciones administrativas⁵⁸ que pueden surgir para el empresario como efecto de la doble o múltiple tributación frente a la ambigüedad de la norma para la prestación de servicios. Si el sujeto pasivo entiende que no debe pagar el impuesto y esta interpretación difiere de la de la administración municipal en donde haya prestado el servicio podrá ser susceptible de sanciones por el no cumplimiento del deber tributario. Así mismo es necesario aclarar que el ICA, a pesar de poder deducirse del pago del impuesto a la renta (conforme a lo establecido en el art. 125 del Estatuto Tributario) no concibe la deducción de las sanciones causadas por el no pago del impuesto en alguna de las jurisdicciones donde se preste el servicio. Además de las problemáticas que están asociadas a la vaguedad en la definición de la territorialidad impositiva existen la diversidad de tarifas que cada municipio debe aplicar y que un empresario se ve obligado a conocer cuando presenta sus retenciones o practica la declaración del ICA.

2. Relevancia del sector servicios y la relación con el principio de territorialidad.

La dificultad para tributar el ICA para las empresas de BPO tiene un impacto económico significativo para la ciudad de Cali por la relevancia del sector para el

⁵⁸ Ángel de la Torre, Alfonso y Múnera Cabas, Alberto. Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano (Obligaciones y Derechos). ICDT. 2005.

municipio y su potencial de crecimiento en la región. El BPO es la práctica de la tercerización de servicios de negocios, incluyendo financieros y contables, gestión del recurso humano, abastecimiento, investigación y desarrollo, y servicios legales. La tercerización de procesos de negocio entonces se entiende como la delegación de uno o más procesos de negocio intensivos en el uso de tecnologías de la información y comunicaciones a un proveedor externo, quien a su vez posee, administra y gerencia los procesos seleccionados, basado en métricas definidas y medibles.⁵⁹

Los subsectores del BPO pueden clasificarse de la siguiente forma; en procesos de *front office*: todo lo relacionado con la prestación de servicio al cliente, tales como *contact center* en español y bilingües, y en procesos de *back office*: todo lo relacionado con procesos administrativos de la empresa de cualquier sector de la economía, tales como gestión de recursos humanos (nómina, pruebas de ingreso), facturación, cartera, finanzas, contabilidad, gestión de compras, logística, analítica de negocio, análisis de información y *Customer Relationship Management (CRM)* que significa la Gestión de Relaciones con Clientes, gestión que se puede realizar a través de un software.⁶⁰ Según el nivel de ingreso generado, el sector BPO está conformado principalmente por pequeñas empresas cuyo ingreso por tercerización oscila entre los \$1.200 millones y los \$3.000 millones de pesos anuales; le siguen las medianas empresas, es decir, aquellas con ingresos entre los \$3.000 y los \$10.000 millones. No obstante es importante resaltar que el 28% de los ingresos por tercerización en BPO está representado por grandes y medianas empresas, cuyos ingresos superan los \$10.000 millones anuales.⁶¹

En 2015 en Colombia, los servicios de *call center* en español representaron 62,41% del sector de *outsourcing*, seguido por los servicios de televenta y facturación y cobranza. Así mismo la Asociación Colombiana de *Contact Centers* y BPO estima que en 2015 el sector alcanzó ventas de US\$ 1.976 millones y creó 189.000 empleos ⁶² La Asociación Colombiana de *Contact Centers* y BPO considera que las perspectivas son muy alentadoras para el sector, esperando que continúe con la dinámica de crecimiento, que en los últimos cinco años ha sido en promedio del 20% anual, por encima del PIB Nacional, a pesar de las coyunturas económicas a nivel mundial. “La industria ha venido fortaleciendo su presencia en las diferentes regiones del país – comentó Quessep-. Las empresas se han consolidado como un motor de desarrollo en donde tienen presencia y una importante fuente de generación de empleo, que para el último año, generó más de 200.000 empleos en todo el país, para el segmento de

59 Aleman Elías, *Knowledge Process Outsourcing: A Literature Review 2004-2014*. (2015) School of Business at Stevens. Research Paper Series 8 PTP - IDC 2014 - Caracterización y formulación estratégica del sector BPO, KPO e ITO en Colombia.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Observatorio de Mesas Sectoriales SENA 2015. (www.sena.edu.co).

⁶² Ibid.

contact center".⁶³

En el municipio de Santiago de Cali y a partir de la caracterización realizada por la Pontificia Universidad Javeriana se determinaron ocho empresas de *Call Center* en 2016, de las cuales siete están activas. *Telecenter* Panamericana es la más grande en ventas y luego se encuentran *TWW* Colombia, *Marketing Contact Center MCC* e Intercobros de Occidente, que representan más del 99% de las ventas.⁶⁴ Conforme al estatuto tributario municipal, Decreto 0259 de 2015, la actividad de centros de llamada debe pagar impuesto de ICA siendo que el hecho generador se trata de una actividad de prestación de servicios y se encuentra establecido por el art. 99, que su tarifa corresponde a 10 x 1000, teniendo como base gravable los ingresos brutos del año anterior. El análisis realizado refleja la importancia económica de las actividades de centro de *Call Center* para la ciudad de Cali y particularmente define la obligación tributaria sobre las empresas de este sector en materia de ICA, haciendo aún más relevante la necesidad de un componente de seguridad jurídica en el pago del respectivo impuesto.

Para el *ITO* es posible establecer que en Cali 22 empresas (18 activas) estaban matriculadas para 2016, doce de ellas con más de 200 millones en ventas; así mismo el más importante actor municipal para el sector, es: Carvajal tecnología y Servicios (50,6%).⁶⁵

De acuerdo con el Estudio Nacional del Sector de Tercerización de Servicios⁶⁶, Cali aporta un 7,1% del empleo del sector, el equivalente a 6,700 puestos de trabajo (datos calculados sobre una muestra de 94.500 empleos). El total nacional según Santiago Pinzón (Vicepresidente de la cámara BPO, ITO, KPO de la ANDI) es de 350.000 y se espera alcanzar 600.000 para el 2032.⁶⁷

3. Impacto en la inversión como consecuencia del incremento del costo de oportunidad en la prestación de servicios tercerizados

Una vez definido el contexto económico de las empresas de servicios, específicamente las relacionadas con la prestación de servicios de TS se determina a continuación de manera aplicada un caso en donde se podría evidenciar la vulneración del principio de territorialidad en una empresa de éste sector económico.

⁶³ Caracterización y formulación estratégica del sector BPO, KPO e ITO en Colombia. Programa de Transformación Productiva.

⁶⁴ García Pinzón Luis Hernando, Caracterización Sector Servicios BPO, KPO, ITO. Universidad Javeriana Cali. Departamento de Gestión de Organizaciones.

⁶⁵ *Caracterización de los actores del "clúster" BPO-ITO-KPO en Cali Preparado por Luis Hernando Garcia Pinzón. MSc. Profesor de la Pontificia Universidad Javeriana Cali.*

⁶⁶ Procolombia, PTP, "Estudio nacional del sector de tercerización de servicios" 2017

⁶⁷ Revista Dinero, " Las exportaciones de servicios tercerizados crecen en Colombia", 2017 <http://www.dinero.com/edicion-impresa/negocios/articulo/las-exportaciones-de-servicios-tercerizados-crecen-en-colombia/225416>

El problema de doble tributación y falta de certeza fiscal en el ICA también se refleja en la competitividad del país; el *Doing Business*⁶⁸, que es un estudio de clima de negocios internacional que realiza un análisis comparativo con 10 variables diferentes para determinar el nivel de competitividad de 190 países demuestra el problema de falta de eficiencia en el marco tributario colombiano. En el ranking mencionado Colombia se ubica en el puesto 147 el indicador de “pago de impuestos”, que tiene en cuenta las variables de tiempo, costos y número de trámites por impuesto; parte del análisis para este componente lo definen los impuestos municipales como el del ICA y la facilidad de su pago. La calificación negativa para el componente de pago de impuestos aleja la inversión extranjera de posibles empresas del sector servicios en el país, que asumen el ranking como una guía confiable para realizar el estudio comparativo de ubicación de inversión.

El punto de inversión en el sector de los servicios es crucial para medir el impacto que puede tener la falta de un criterio determinante en el pago del ICA para la actividad; del análisis presentado es posible definir que la creciente relevancia económica de los servicios de apoyo a los negocios (*BPO*) en Santiago de Cali se contrasta con el incremento de los costos de cumplimiento que ha representado para el sector la falta de definición de normas claras para la territorialidad en el campo de la tributación local. *Invest Pacific*, la principal agencia de promoción de inversión del pacífico Colombiano, ha determinado las oportunidades de inversión del sector de tercerización de servicios para Cali como se define en la siguiente tabla:

1.1 Tabla de Oportunidades de Inversión para Cali en el Sector de los Servicios Tercerizados

Año	No. Oportunidades	Empresas Instaladas	Oportunidades Perdidas	Oportunidades Vigentes
2011	1	1	0	0
2012	2	2	0	0
2013	41	6	35	0
2014	57	12	45	0
2015	5	5	0	0
2016	18	5	13	0
2017	36	4	4	28
Total	160	35	97	28

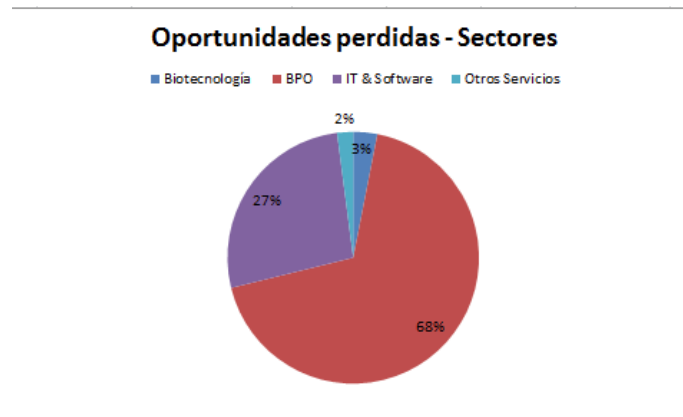
Fuente: *Invest Pacific*

⁶⁸Informe *Doing Bussines subnacional*. Banco Mundial. 2017.

De la anterior información es pertinente resaltar que del año 2011 al 2017 se presentaron 160 oportunidades de inversión en el sector para Cali, y que de éstas, 97 fueron oportunidades perdidas frente a las 35 empresas que efectivamente se instalaron en la ciudad.

Al realizar una encuesta técnica a estas 97 empresas para definir el factor de decisión de inversión por el que no se ubicaron en Cali el 77% de las empresas respondieron que se debía a temas de falta de recurso humano calificado, el 16% a temas tributarios y falta de beneficios fiscales y el 7% respondió que era debido a temas de externalidades. El resultado de la encuesta confirmó que la segunda causa de las oportunidades perdidas de inversión para el sector servicios en el municipio es efectivamente el componente de pago de impuestos, demostrando así una relación entre la contracción de la oferta de este tipo de servicios y el aumento del costo de oportunidad para prestarlos debido a los costos de cumplimiento de la obligación tributaria del ICA.

1.2 Gráfico de Oportunidades Perdidas Inversión para Cali en el Sector de los Servicios Tercerizados



Fuente: *Invest Pacific*

Del número total de oportunidades perdidas entre los años 2011 y 2017 (97), el 68% fueron de empresas de *BPO*, y 27% de *ITO*. De esta cifra es posible concluir que la falta de claridad normativa, la falta de certeza jurídica en el tema fiscal y los altos costos tributarios afectan la llegada de inversión para actividades de ambos subsectores de TS, que como se mencionó representan actualmente empresas altamente generadora de empleos (el año pasado empresas como SITEL llegaron a la ciudad generando 300 empleos el primer año) y que además son relevantes frente a su participación en el PIB municipal y las de *ITO* que son altas en

intensidad tecnológica y valor agregado y que aportan al desarrollo y modernización de los negocios.

Dentro de los temas tributarios las empresas expresaron la falta de acompañamiento en el proceso de establecimiento de sus nuevas operaciones en el municipio que permita que estas se acoplen al sistema tributario nacional y local; la complejidad del sistema que implica la ambigüedad en la aplicación de normas como el pago del ICA genera costos adicionales de asesoría fiscal que las empresas debería de asumir de forma privada si no cuentan con el acompañamiento institucional del municipio. Este hecho redundante en una barrera de entrada al mercado nacional y desestimula la inversión del sector lo que se constituye en el incremento de oportunidades perdidas de inversión.

CONCLUSIONES

Antes de la Ley 1819 de 2016 la jurisprudencia había reconocido problemas con respecto a la aplicación del principio de territorialidad del ICA, indicando la imperiosa necesidad de la ley para que cerrara la brecha o el vacío existente sobre el concepto de territorio en el pago y/o cobro del ICA.

Si bien la Ley 1819 de 2016 acogió algunos de los lineamientos sugeridos por la Comisión de Expertos Tributarios (citada previamente en este estudio) para subsanar la carencia de parámetros para la territorialidad tributaria del ICA, la nueva norma no alcanzó a encontrar solución a dicha carencia frente al desarrollo particular de las actividades de servicios. Los casos enunciados y presentados en este estudio demuestran que la norma es muy general y da pie a varias interpretaciones, esa imprecisión no abarca la realidad económica de las empresas que realizan actividades de TS, particularmente en el subsector de *BPO* e *ITO* donde se prestan servicios en diversos municipios.

Para las administraciones municipales la situación es carente de toda precisión; la indeterminación jurídica de la palabra “*ejecutar*” para las empresas de TS conlleva a que las Subdirecciones de Rentas Municipales pasen a ser acreedoras colectivas del cobro del ICA, lo que puede generar situaciones de doble o incluso múltiple tributación para las empresas dentro de su jurisdicción. Este fenómeno se resuelve normalmente en litigios que representan costos judiciales altos para los municipios y para las empresas o bien puede terminar en que las empresas injustamente realicen un doble pago que desincentive las actividades económicas asociadas al sector en dichos municipios.

La dificultad en el trámite del pago del ICA para la mayoría de municipios en Colombia (donde no se puede hacer la liquidación, y tampoco el pago en línea) representa una barrera adicional para el cumplimiento efectivo de un criterio que ya es etéreo y ciertamente confuso; es aquí donde las empresas que cuentan con establecimientos o sedes en diferentes municipios y prestan servicios en estos optan por generar el pago en municipios más grandes y con mayor facilidad para realizar el trámite, normalmente en donde ubican su sede principal, respaldando dicha actuación con la falta de claridad de la norma. Los municipios más pequeños resultan siendo castigados en sus ingresos y la inseguridad jurídica a la que se exponen las empresas incrementa sustancialmente los costos de cumplimiento de los empresarios que desarrollan la actividad en sus jurisdicciones; lo anterior ocurre ya sea por medio de asesorías jurídicas o mediante la provisión de recursos y estructuras contables para un doble pago del impuesto.

Se debe resaltar que la complejidad del sistema tributario colombiano, que tiene parte de su nudo en la falta de normas precisas para su aplicación, tiene un impacto negativo en la llegada de inversión extranjera, particularmente para el sector servicios como fue detallado en el capítulo anterior. El creciente nivel de ventas y la alta generación de empleo en la región y para el país, hacen del sector de los servicios un sector de la economía que debe tener una correcta regulación

y sobre el que no se deben generar barreras de acceso al mercado considerables, como lo son las de los altos costos en consultorías que deben asumir las empresas para que puedan establecerse y cumplir con las obligaciones tributarias de forma correcta, como es el caso del ICA para las TS. Por otro lado las empresas ya establecidas de este sector ven una dificultad en la continuidad de sus negocios por los altos costos de cumplimiento que genera la norma y en repetidas circunstancias recaen en comportamientos de interpretación abierta de la norma de territorialidad del ICA para garantizar la viabilidad de su operación.

Finalmente se considera pertinente encontrar un criterio determinante que particularice los casos de las TS y pueda recoger la realidad económica del sector, pero que también sea de fácil interpretación para los municipios que fungen como sujeto activo de la obligación tributaria, que se representan por las administraciones municipales a cargo del cobro efectivo del impuesto. Por lo anterior se sugiere aprovechar el formulario único para el pago de ICA presentado con la Ley 1819 y tener en cuenta debidos parámetros para los procesos de fiscalización por parte de las entidades municipales al momento de regular una forma más efectiva y acorde con la realidad del sector.

Del presente estudio se deduce que las empresas de TS, por el efecto que puede tener la inseguridad jurídica de la ambigüedad normativa en el pago del ICA, como es el caso de las actividades de servicios, la obligación jurídica se vuelve incierta con el término ejecutar pudiendo generar una doble tributación.

Además, el precio de los servicios prestados podría ser menor al costo de oportunidad de prestarlos en Colombia; los altos costos de cumplimiento y los costos de asesoría jurídica y contable que las empresas deben pagar ante la generalidad de la norma desestimulan la inversión en el sector haciéndolo menos atractivo. El efecto natural es la contracción de la oferta por la disminución de la inversión.

BIBLIOGRAFIA

Abella, Zárate Jaime. Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria. Editorial Legis. 2007.

Aleman, Elías. *Knowledge Process Outsourcing: A Literature Review 2004 - 2014. School of Business at Stevens. Research Paper Series 8 PTP - IDC 2014 - Caracterización y formulación estratégica del sector BPO, KPO e ITO en Colombia.* 2015.

Ángel de la Torre, Alfonso y Múnera Cabas, Alberto. Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano (Obligaciones y Derechos) . ICDT. 2005.

Araque Cárdenas, José Hilario y otros autores. Nueva Reforma Tributaria, Ley 1819 de 2016 Explicada, Grupo Editorial Nueva Legislación S.A.S. 2017.

Asorey, Rubén O., Amatucci, Andrea y Plazas Vega, Mauricio. La Autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario. Editorial Universidad del Rosario. 2008.

Becerra Hermida, Juan Carlos. El impuesto de Industria y Comercio. Ingeniería gráfica Ltda. 2002.

Bravo Arteaga, Juan Rafael, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, tercera edición. Editorial Legis. 2002

Cadavid A., Luis Alberto y otros autores, Fundamentos de Derecho Comercial, Tributario y Contable, segunda edición. Editorial McGrawHill. 2005.

Cermeño C., César Camilo y otros autores, Procedimiento Tributario, Teoría y Práctica. Primera edición. Editorial Legis. 2016.

Collazos, Jaime Andrés. Finanzas Públicas de Cali: Evolución, Caracterización y Diagnóstico. Estudios Gerenciales. ICESI. 2012.

Cofone, Ignacio. La economía de la doble imposición tributaria. *Díkaion*. Universidad de la Sabana. 2011.

Jara Beltrán, Gloria Nancy. Costos de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Colombia. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero. 2015

Dictamen del Comité económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo “La doble imposición en el mercado único” COM/2011/712 final.

Fino Serrano, Guillermo y Vasco Martínez, Rubén. Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Centro Interamericano jurídico – financiero. 2001.

García Pinzón, Luis Hernando, Caracterización Sector Servicios BPO, KPO, ITO. Universidad Javeriana Cali. Departamento de Gestión de Organizaciones.

Insignares Gómez, Roberto y otros autores. Curso de Derecho Fiscal Tomo 1, Lección 2, Universidad Externado de Colombia. 2008.

López G., Mauricio; Torres, Edwin Esteban y Molina G, Carlos Andrés. La Constitución de 1991 y sus Implicaciones en Materia Tributaria y de Equidad. Una Aproximación a la Medición de la Progresividad en Colombia. Perfil de Coyuntura Económica No.17. 2011.

Monsalve, Tejada Rodrigo. Diccionario Integrado Contable Fiscal. Centro Interamericano Jurídico y Financiero - CIJUF. 2002.

Ortega Cárdenas, Alfonso. Hacienda Pública. Tercera Edición. Ecoe Ediciones. 2006.

Páez, Néstor Rubiano. Ciclo Político de los Negocios y Tamaño Municipal: Colombia 1989-2008. Revista de Economía Institucional. 2011.

Parra Escobar, Armando. Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Sexta Edición. Legis. 2010.

Parra Ortiz, Harold Ferney. El Impuestos de Industria y Comercio. Temis. 2004.

Piza Rodríguez, Julio Roberto. Editor. Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. 2013.

Plaza Vega, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II Derecho Tributario, segunda edición. Editorial TEMIS. 2005

Posada García Peña, M. Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros en Colombia. Universidad del Rosario. 2008.

Ramírez Cardona, Alejandro y otros autores. Diccionario Técnico Tributario. Centro Interamericano Jurídico y financiero - CIJUF. 2002 Pp. 221.

Rodríguez de Luque, J.J. Efectos de las Políticas Tributaria y Fiscalizadora sobre el tamaño del sector informal en Colombia. Cuadernos de Economía. 2014.

Rohatgi, Roy. Principios Básicos de Tributación Internacional. Editorial Legis. 2012.

Cárdenas Santamaría, Mauricio & Rozo V., Sandra. Informalidad empresarial en Colombia: problemas y soluciones. *Desarrollo y Sociedad*. 2009.

Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario, tercera Edición. Editorial Temis S.A. 2001.

Zarama Vásquez, Fernando y Zarama Martínez, Camilo. Reforma tributaria comentada Ley 1819 de 2016. Legis. 2017.