

# Criterios para unificar el procedimiento de retención del impuesto de industria y comercio en Colombia

Criteria to unify the withholding procedure of the industry and commerce tax in Colombia

Cr terios para unificar o procedimento de reten o do imposto de indústria e comércio na Col mbia

JOSÉ BELARMINO SALINAS SOSA<sup>1</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

José Belarmino Salinas Sosa. Criterios para unificar el procedimiento de retención del impuesto de industria y comercio en Colombia Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 87.

**Recibido:** 30 julio 2018

**Aprobado:** 19 septiembre 2018

**Página inicial:** 87

**Página final:** 119

## Resumen

El impuesto de industria y comercio en Colombia ha sido objeto de un desarrollo normativo que busca unificar el procedimiento tributario a nivel nacional con el objetivo de resolver las problemáticas generadas por un proceso complejo y disperso. Precisamente, al no existir un procedimiento unificado se generan múltiples dificultades para los contribuyentes que se traducen en evasión, disminución de los niveles de recaudo y en una afectación a las finanzas del Estado.

Frente a esto, el artículo 344 de la reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) presentó una solución parcial. Ante las limitaciones de esta norma, el presente trabajo pretende formular los elementos claves para una propuesta de unificación

---

1 Revisor Fiscal G4S Bogotá, Colombia. Contador público, abogado, especialista en Ciencias Tributarias. Magíster en Derecho Administrativo y aspirante a Magíster en Tributación, especializaciones en Revisoría Fiscal y Auditoría Internacional y Docencia Universitaria. Correo: jose.salinas.sosa54@gmail.com

integral que solucione estas problemáticas a través de un sistema orientado hacia el cumplimiento de los principios tributarios.

**Palabras claves:** Impuesto, formularios, retención, impuesto de industria y comercio, pago y declaración, municipios.

## Abstract

The industry and commerce tax in Colombia has been object of a normative development that seeks to unify the tax procedure at a national level with the aim of solving the problems generated by a complex and dispersed process. Precisely, the absence of a unified procedure generates multiple difficulties for taxpayers that result in evasion, decrease in collection levels and, therefore, in an affectation to the State's finances.

The Article 344 of the tax reform (Law 1819 of 2016) partially solved this situation. Having into account the limitations of this norm, the present paper formulates the key elements that a proposal of integral unification should include to solve these problems through a system oriented toward the compliance with tax principles.

**Keywords:** Tax, forms, withholding, Industry and Commerce tax, payments and declarations, municipalities.

## Resumo

O imposto sobre a indústria e o comércio na Colômbia tem sido objeto de um desenvolvimento normativo que busca unificar o procedimento tributário em nível nacional com o objetivo de solucionar os problemas gerados por um processo complexo e disperso. Precisamente, na ausência de um procedimento unificado, múltiplas dificuldades são geradas para os contribuintes que resultam em evasão, diminuição nos níveis de arrecadação e impacto nas finanças do Estado.

Contra isso, o artigo 344 da reforma tributária (Lei 1819 de 2016) apresentou uma solução parcial. Dadas as limitações desta regra, este artigo visa formular os elementos-chave para uma proposta abrangente de unificação que resolva esses problemas através de um sistema orientado para o cumprimento dos princípios fiscais.

**Palavras chaves:** Imposto, formulários, retenção na fonte, imposto sobre indústria e comércio, pagamento e declaração, municípios.

## Sumario

Introducción; 1. Revisión conceptual y jurídica de la declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia; 1.1. Marco conceptual; 1.2. Limitaciones de la Ley 1819 de 2016 en relación con la declaración de retención y/o autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio; 2. Declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia: problemáticas y desafíos; 2.1. Análisis crítico sobre muestra de jurisdicciones; 2.2. Desafíos y problemáticas generados por la ausencia de un proceso claro y unificado; 2.3. Encuesta aplicada a empresas declarantes de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio en Colombia; 3. Características ideales de un procedimiento eficiente para la declaración y pago del impuesto y retención en la fuente de industria y comercio en Colombia; 3.1. Formulario único nacional; 3.2. Condición tributaria nacional; 3.3. Condición de agente retenedor; 3.4. Recaudo del impuesto a través de entidades financieras; 3.5. Información exógena nacional; 3.6. Cumplimiento legal de suministrar formularios; 3.7. Reforma tributaria Ley 1819 de 2016; 4. Conclusiones; Bibliografía

## Introducción

Respondiendo a los principios generales de eficiencia, efectividad y economía, un sistema tributario en cualquier parte del mundo debe contar con un procedimiento claro y unificado a nivel nacional, que dé la posibilidad al contribuyente de interpretar de manera general las normas para cumplir con sus deberes de tributación.

En el caso de Colombia, específicamente de la declaración y pago de la retención y autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio, la dispersión de normas (acuerdos, decretos, resoluciones) que expide cada ente territorial, impone al contribuyente una situación de alta complejidad y bajos niveles de claridad y transparencia. Esto se debe principalmente a las profundas diferencias en tarifas, bases gravables, excepciones, periodos fiscales y formularios, que caracterizan cada proceso municipal.

Así, el proceso para los declarantes se hace altamente oneroso debido a la dificultad para conseguir los formularios directamente en las tesorerías, el transporte de funcionarios para realizar las diligencias, el costo de mensajería, la logística para pagos, los gastos en comunicaciones, entre otros aspectos.

Por otra parte, los contribuyentes deben afrontar otro problema relacionado con la publicidad de las normas, la cual no se realiza en algunos municipios debido a las deficiencias de recursos e infraestructura. De esta manera, por

desconocimiento de la norma, el contribuyente está expuesto a situaciones de incumplimiento de sus obligaciones tributarias, aspecto que conlleva a procesos sancionatorios que implican gastos innecesarios para el erario público.

La situación es más compleja aún para los grandes contribuyentes como las multinacionales que tienen actividades económicas en cientos de municipios, ya que la dispersión de normas dificulta el cumplimiento de sus deberes tributarios, lo que conlleva a una disminución del recaudo y a un posible aumento de la evasión.

La Ley 1819 de 2016 intentó resolver la problemática con relación al impuesto de industria y comercio, entre otros: base gravable, tarifas, territorialidad de los ingresos, periodo gravable, declaración y pago nacional. No obstante, esta ley no unificó la declaración de retención y autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio y, por el contrario, asignó facultades a los entes territoriales para establecer discrecionalmente los mecanismos para el cobro y diseño de los formularios.

Así entonces, si una norma unifica el procedimiento para declarar la retención y autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio a nivel nacional y establece un formulario único, se simplificaría el sistema y se facilitaría al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones como sujeto pasivo.

Teniendo como base las limitaciones señaladas en la reforma tributaria del año 2016 (Ley 1819), el cuestionamiento gira entonces alrededor de las características que debería contener una nueva norma unificadora que solucione los desafíos anteriormente enumerados. Así, el presente trabajo analizará qué características debe incluir un procedimiento eficiente para la declaración y pago de la retención y autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio en Colombia que solucione las limitaciones del artículo 344 de la Ley 1819 de 2016. Con ese propósito, el presente documento se estructura en tres capítulos. En primer lugar, se realiza una contextualización teórica y jurídica sobre la materia, enfocada en los alcances y las limitaciones de la Ley 1819 de 2016. En segundo lugar y con base en una muestra de jurisdicciones y en una encuesta aplicada a empresarios, se hace un análisis de los principales problemas y desafíos que deben enfrentar los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento unificado. Finalmente, en el tercer capítulo se proponen los elementos que debería incluir un procedimiento eficiente.

# 1. Revisión conceptual y jurídica de la declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia

En los últimos años, el procedimiento de pago y declaración del impuesto de industria y comercio en Colombia ha sido objeto de una unificación normativa parcial, lo que ha generado un sistema caracterizado por múltiples procesos. Esta situación ha sometido a los contribuyentes a cumplir requerimientos particulares establecidos por las administraciones de cada uno de los 1119 municipios (DANE, 2017), procedimientos que en algunos casos son considerados inconstitucionales, no conformes a la ley y en otros, arbitrarios.

Este complejo y disperso proceso, contrario a los principios de la función administrativa de eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, termina afectando los niveles de recaudo y motivando la evasión (Constitución Política de Colombia, 1991). Para identificar las problemáticas y desafíos en la materia, el presente capítulo desarrolla un marco conceptual y jurídico general referido a los elementos fundamentales del pago y declaración de este impuesto en Colombia. Posteriormente, desarrolla los alcances de la Ley 1819 de 2016 sobre la materia.

## 1.1. Marco conceptual

**Del sistema tributario.** El sistema tributario en un Estado social de derecho como Colombia,

“es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares. La efectividad del deber social de toda persona de ‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad’, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma” (Sentencia C-015/93).

Precisamente, en la mayoría de las economías, el sistema tributario o de impuestos es la principal fuente de financiamiento para el desarrollo, materializado en programas sociales, económicos, de infraestructura, entre otros, hecho que explica su importancia (Bonilla, 2011, pp. 11-13).

No obstante, el nivel de los ingresos fiscales depende de la capacidad administrativa para recaudar impuestos y de la voluntad de los contribuyentes para cumplir el pago; por esta razón, es fundamental establecer reglas simples y claras. “Según el Doing Business 2011, los sistemas de impuestos muy complejos

generan alto riesgo de evasión; pues los altos costos tributarios se asocian a mayores sectores informales, más corrupción y menos inversión. Las economías con sistemas tributarios bien diseñados son capaces de ayudar al crecimiento de las empresas y, en última instancia, de la inversión y el empleo” (Bonilla, 2011, p. 12).

Para esto, el sistema tributario se funda en los “principios de equidad, eficiencia y progresividad” (1991, p. 144). En cuanto al principio de equidad, se entiende que “el tributo debe ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas” (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2013, p. 11).

Por su parte, “el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario, pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor cuanto mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente” (Sentencia C426-05).

La ausencia de un procedimiento único afecta principalmente la eficiencia del sistema. Este principio se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración. En primer lugar, al referirse al diseño, un impuesto es considerado eficiente “en la medida en que genera pocas distorsiones económicas”; es decir, que se toma en cuenta “el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico” (Gerencia. com, 2010). Al mismo tiempo, un impuesto es eficiente cuando permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

En cuanto al recaudo, “el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo” (Sentencia C426-05). Por lo anotado, frente al recaudo de muchas declaraciones de retención en la fuente, el costo de administración y fiscalización para la entidad municipal es mayor al valor que paga el contribuyente y/o agente retenedor.

**Del impuesto de industria y comercio.** Un impuesto se define “como la contribución pecuniaria que se impone autoritativamente a las personas naturales

y jurídicas respecto de las cuales se realiza cualquiera de los hechos generados de la Obligación Tributaria” (Briceño de Valencia & Vergara Lacombe, 1995, p. 212). Se diferencia el impuesto de la tasa y de la contribución por ser una obligación que recae sobre el contribuyente dependiendo de su capacidad patrimonial y/o de ingresos para contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Precisamente, para entender el sujeto pasivo de la obligación tributaria es importante definir las condiciones del contribuyente y responsable. Contribuyente es toda persona natural o jurídica llamada a cumplir ciertas obligaciones tributarias por la realización del hecho generador establecido en la ley para el nacimiento del tributo. En la condición de agente retenedor del impuesto de industria y comercio, el mismo sujeto no es contribuyente, pues solo le asiste la obligación de retener y/o descontar el valor del impuesto sobre los pagos que efectúe. En el caso de la autorretención en la fuente por este mismo impuesto, el declarante es el contribuyente y lo hace autor al retener el impuesto sobre los ingresos propios.

En relación con el impuesto de industria y comercio en Colombia, como fuente de referencia se tiene la Ley 97 del año 1913, la cual en el artículo 7° determinó que “las asambleas departamentales pueden autorizar a los municipios, según la categoría de estos, para imponer las contribuciones a que esta ley se refiere, con las limitaciones que crean convenientes” (Ley 97, 1913). Esta norma facultó a los municipios para cobrar un gravamen de carácter territorial a los comerciantes que desarrollen sus actividades dentro de cada una de las jurisdicciones territoriales; de acuerdo con este texto, solo se encuentran definidos tres elementos de los tributos: el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho generador; no encontrándose señalada la base gravable y la tarifa; situación que ha venido generando controversias frente a las facultades que tienen los municipios para reglamentar el impuesto de industria y comercio, pues constitucionalmente se exige a nivel de ley tener determinados los cinco elementos de los tributos.

Justamente, dentro de la política de descentralización territorial y el fortalecimiento de las entidades territoriales, el impuesto de industria y comercio en Colombia se reguló a nivel nacional mediante la expedición de la Ley 14 de julio 6 de 1983, según la cual “cada municipio quedó investido de potestad financiera para recaudar o administrar a su favor el impuesto por las actividades que se realicen en su jurisdicción” (Posada García-Peña, 2008, p. 106). Esta ley determinó, entre otros puntos, actividades gravables, tarifas, sujetos obligados y base gravable. Con relación al periodo fiscal, en el artículo 33 se estableció la anualidad de la declaración del impuesto de industria y comercio, la cual, según la norma, debe presentarse sobre los ingresos del año anterior.

Solo hasta el año 1993 el artículo 154 del Decreto 1421 estableció un periodo fiscal especial para Bogotá, fijándose que a partir del 1° de enero de 1994 “el periodo de causación sería bimestral” (Quiñones Montealegre, 2009, p. 146), condición aún vigente que abrió la posibilidad de declarar en periodos distintos al anual.

**De la retención y la autorretención.** En este sentido, surge la retención como un mecanismo que busca maximizar la eficiencia del sistema. “A partir de la Constitución de 1991, el mecanismo de la retención en la fuente, encuentra pleno sustento en el deber de contribuir consagrado en el numeral 9 del artículo 95, que comporta no solo el deber de pagar cumplidamente al Estado los tributos, sino también el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione en la forma más eficiente posible, de manera que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para atender sus compromisos” (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2018, p. 186).

A nivel jurisprudencial, la Corte Constitucional ha definido la retención como “un sistema de recaudo anticipado de obligaciones tributarias que se consolidan al finalizar el respectivo periodo gravable, como es el caso del impuesto de renta” y a “un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN).

En este mismo sentido, en el Concepto de la DIAN 0496 de 2016 se incluye un pronunciamiento de esta Corte, según el cual “el objetivo más importante de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues: i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal, y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento antiinflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN).

Así entonces, la retención “sirve para asegurar el control de los tributos y hacer cruces de información entre otros contribuyentes. Inicialmente, el sistema fue adoptado en Bogotá y con el tiempo ha tomado fuerza en otras jurisdicciones” (Posada García-Peña, 2008, p. 140). Con este mecanismo se mejora el flujo de efectivo de los municipios, la retención (descuento sobre los pagos a los



proveedores de bienes y servicios) y autorretención (descuento sobre los ingresos operacionales propios) como forma de recaudar anticipadamente los impuestos.

Los municipios han venido regulando los procedimientos de retención en la fuente y autorretención amparados en las facultades que les otorga la Constitución Política, señalados en el inciso 3 del artículo 287. Según esta norma las entidades territoriales pueden “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” (1991, pág. 112).

Precisamente, cada ente territorial dentro de sus normas locales debe incluir los elementos para que procedan los descuentos correspondientes, como son: que exista un agente retenedor, que es el sujeto obligado por ley a practicar ciertos descuentos a sus proveedores de bienes y servicios para declarar y pagar a cada ente territorial; que exista un sujeto de la retención, que corresponde al contribuyente del impuesto; que se presente el hecho generador, es decir, la transacción económica sujeta a la retención; que exista el pago o abono en cuenta y por consiguiente que esté fijada la tarifa para retener (Dirección General de Apoyo Fiscal, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2018, pp. 14-16).

## **1.2. Limitaciones de la Ley 1819 de 2016 en relación con la declaración de retención y/o autorretención en la fuente por impuesto de industria y comercio**

Frente a un contexto que impone múltiples dificultades y desafíos a los contribuyentes y que a su vez afecta la eficiencia del sistema de tributación colombiano, surgió la necesidad de plantear soluciones y estrategias alternativas. En este sentido, la 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” planteó nuevas directrices que pretendían solventar algunas de las problemáticas relacionadas con la declaración y pago del impuesto de industria y comercio y de su correspondiente retención en la fuente (Ley 1819, 2016).

Parte fundamental de esta ley fueron los conceptos y recomendaciones realizados por la comisión de expertos, creada en la reforma tributaria de 2014 (Ley 1739) para estudiar el sistema tributario y proponer reformas con el fin de hacerlo más equitativo y eficiente. Precisamente, a continuación se analizan los alcances y limitaciones de la Ley 1819, específicamente de su artículo 344 frente a las dificultades y problemáticas identificadas en el primer segmento del presente trabajo.

Recomendaciones de la comisión de expertos. Conscientes de las dificultades que padecen los contribuyentes para cumplir de manera oportuna con sus obligaciones ante los diferentes municipios, cuando realizan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, la comisión de expertos propuso tener en cuenta los siguientes aspectos para discutir en el Congreso de la República como punto de la reforma tributaria y anotado en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016.

En concordancia con lo señalado por la comisión de expertos, el impuesto de industria y comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones” (Exposición de motivos, Ley 1819, 2016, p. 132).

Las dificultades anotadas se hacen extensivas a todo el mecanismo de retención en la fuente, pues si no hay claridad en los elementos del impuesto, como son: sujeto activo, hecho generador, base gravable y tarifas; el agente retenedor tendrá serias dificultades para definir aspectos y situaciones que incluso en los mismos entes territoriales generan discusión.

Con el sentido de contribuir a facilitar la tarea de los contribuyentes, la comisión de expertos propuso “la unificación del formato de declaración del ICA en todo el país, lo cual contribuye de manera significativa a la calidad del impuesto, en particular para los contribuyentes con actividad en más de una jurisdicción territorial” (Exposición de motivos, Ley 1819, 2016, p. 133). Acogiendo esta propuesta fue como se aprobó la unificación del formulario para declarar el impuesto de industria y comercio en todo el país; sin embargo, para el contribuyente la problemática se mantiene pues no se unificó el procedimiento para declarar la retención y/o autorretención en la fuente por este impuesto.

En el informe de la comisión de expertos también se hace referencia a un estudio del Banco Mundial en el que tomando una muestra de diez municipios se “confirma la multiplicidad y varianza de tarifas. Una empresa que opere en más de un municipio puede pagar sobre una misma actividad tarifas diferentes en diferentes municipios” (2015, p. 168).

Así, “los costos de cumplimiento para las empresas que operan en varios puntos del territorio nacional son excesivamente elevados, debido a la multiplicidad de tarifas, sistemas de liquidación y calendarios de presentación y pago, entre otros. De acuerdo con cálculos recientes del Banco Mundial basados en

169 encuestas para cuatro municipios, el costo de cumplimiento del ICA es mayor al impuesto que se recauda” (2015, p. 167).

Como aspecto final, la “comisión recomienda adoptar medidas tendientes a simplificar el impuesto y reducir la dispersión de tarifas y otros aspectos relativos a la aplicación del impuesto, al tiempo que, mientras se migra a un impuesto más eficiente desde el punto de vista económico, se alivia el efecto cascada del tributo y la carga que representa para ciertas actividades” (2015, p. 179).

Sobre el artículo 344 de la Ley 1819 de 2016. Las recomendaciones de la comisión de expertos fueron tenidas en cuenta por el Congreso de la República. Es así que el Gobierno nacional sometió a consideración de este ciertas modificaciones, que en materia de declaración del impuesto de industria y comercio se fijaron en dicho artículo.

El artículo en cuestión enuncia:

*Artículo 344. Declaración y pago nacional. Los contribuyentes deberán presentar la declaración del impuesto de industria y comercio en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En el evento en que los municipios o distritos establezcan mecanismos de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio, tales formularios serán definidos por cada entidad. (Ley 1819, 2016).*

Se hace referencia al formulario único nacional que entró en vigencia a partir del año 2018, hecho de relevancia que representa un primer paso para la solución del desafío. En cumplimiento de esta norma, la directora general de Apoyo Fiscal expidió la Resolución 4056 del 1° de diciembre de 2017, en la cual se establece el formulario único nacional de declaración y pago del impuesto de industria y comercio.

Sin embargo, con la unificación del formulario los contribuyentes han tenido una solución parcial a la problemática ya que no disminuyeron las dificultades que enfrentan los contribuyentes para declarar y pagar la retención en la fuente y/o autorretención por impuesto de industria y comercio.

Así las cosas, el Congreso de la República contribuyó parcialmente a solventar la situación con la aprobación del artículo 344 de la Ley 1819. Sin embargo, al mantener la discrecionalidad de los municipios para regular la retención en la fuente y la definición de los formularios para declarar y pagar la correspondiente retención y/o autorretención, no se resuelve el origen de las problemáticas que afectan la eficiencia del sistema como el costo de logística en transporte y comunicaciones, tiempo de funcionarios y los obstáculos para conseguir y diligenciar las declaraciones.

## **2. Declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia: problemáticas y desafíos**

Partiendo del marco teórico y jurídico desarrollado en el capítulo anterior, es posible explorar las consecuencias generadas por la ausencia de un procedimiento claro y unificado para la declaración y el pago del impuesto de industria y comercio en Colombia. Para tal fin se realizó un análisis sobre una muestra de doce jurisdicciones y, paralelamente, se aplicó una encuesta a doce empresas con el objetivo de respaldar los problemas identificados a través de ejemplos. Mediante estos dos métodos se identificaron los correspondientes desafíos relacionados con la declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia.

### **2.1. Análisis crítico sobre muestra de jurisdicciones**

En primer lugar, para evidenciar la multiplicidad y la diversidad normativa se estableció una muestra de doce jurisdicciones; cuatro ciudades capitales, cuatro ciudades de una infraestructura intermedia y cuatro municipios pequeños, clasificación que, según la Contaduría General de la Nación, corresponde a cuatro municipios de categoría “especial”, tres municipios de categoría 1, un municipio de categoría 2, dos municipios de categoría 4 y dos municipios de categoría 6 (tabla 1).

La categoría de los municipios está determinada por el número de habitantes y los ingresos corrientes de libre destinación. Como se observa en la tabla 1, con los municipios tomados en la muestra se pretende cubrir la diversidad de variables que se presentan en el país, con relación a normas territoriales y, por consiguiente, con sus contenidos.

Con base en esta muestra y partiendo del caso de una empresa encuestada que presta servicios de vigilancia y seguridad privada en 150 municipios del país y que es calificada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN como Gran Contribuyente, se construyó la tabla 2 que servirá como eje de análisis crítico.

La empresa encuestada cuenta con sucursales e instalaciones con administración y operaciones en las ciudades de Bogotá, Medellín, Barranquilla y Cali, y para la prestación del servicio en los 146 municipios restantes, la operación es coordinada desde las ciudades capitales. Es importante resaltar que en los municipios donde no hay sucursales solo hay puestos de prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada, coordinados como ya se anotó.

**Tabla 1**  
**Categorización de las jurisdicciones seleccionadas para el análisis**

ENTIDAD	DEPARTAMENTO	POBLACIÓN DANE	ICLD CONTRALORÍA (MILES DE PESOS)	GASTOS FUNCIONAMIENTO CONTRALORÍA (MILES DE PESOS)	% GASTOS FUNCIONAMIENTO / ICLD*	CATEGORÍA
Rionegro	Antioquia	122.231	139.510.433	17.573.285	12,60 %	1
Malambo	Atlántico	123.265	17.368.520	8.720.845	50,21 %	4
Cartago	Valle del Cauca	132.959	30.297.921	13.087.531	43,20 %	4
Soledad	Atlántico	632.183	48.456.480	24.251.948	50,05 %	2
Mosquera	Cundinamarca	84.841	70.662.661	11.506.397	16,28 %	1
Nilio	Cundinamarca	18.856	9.228.917	2.683.346	29,08 %	6
Medellín	Antioquia	2.486.723	1.327.478.898	502.945.581	37,89 %	0
Barranquilla	Atlántico	1.223.616	594.801.846	176.268.633	29,63 %	0/especial
Bogotá D.C.	Distrito Capital	7.980.001	2.147.483.647	1.502.244.314	24,35 %	0
Cali	Valle del Cauca	2.394.925	833.162.295	290.514.794	34,87 %	0
Maceo	Antioquia	6.775	4.171.919	1.754.118	42,05%	6
Yumbo	Valle del Cauca	119.932	149.157.025	51.440.649	34,49 %	1

\*Ingresos Corrientes de Libre Destinación  
Fuente: Contaduría General de la Nación, 2018.

**Tabla 2**  
**Cuadro comparativo de la normatividad de ciudades y/o municipios en relación con la declaración y pago del impuesto de industria y comercio**

	GRAN CONTRIBUYENTE CASO EMPRESA ENCUESTADA			NORMAS DE REFERENCIA		TIPO DE FORMULARIO FÍSICO O ELECTRÓNICO	FORMA DE PAGO
	AGENTE RETENEDOR	AUTORRETENEDOR	PERIODO FISCAL	TARIFA VIGILANCIA	TIPO DE NORMA		
	<b>Antioquia</b>						
Medellín	X (Art.76)	N/A	Bimestral	10,0*Mill	Acuerdo 066 (arts. 67 al 83). Art. 76 Agente retenedor acto administrativo. Art. 72 Autorretenedor por resolución Resolución 19831 (agente retenedor)	20/11/2017  30/12/10	Factura mensual
					Resolución 31277 Plazos año 2018	12/12/2017	
Rionegro	X (Art. 9°)	N/A	Bimestral	8,0* Mill	Decreto 103 (arts. 1° al 9°) Art. 9° Agente R. Gran Contribuyente Art. 8° Declaración bimestral Art. 2° Declaración electrónica Acuerdo 27 Tarifa artículo 5°	16/03/2015  21/11/2016	Facturación mensual
Maceo	X (Art. 4°)	X (Art.4°)	Bimestral	10* Mill	Acuerdo 002 Art. 4° Declaración retención Art. 4° Declarar autorretención Formularios independientes	01/04/2015	Transferencia

Atlántico								
B/quilla	X (Art. 309)	X (Art.336)	Bimestral	7,0 *Mil	Acuerdo 030 (arts. 188, 308 a 325 y 336)  Art. 188 Se presenta declaración cero  Art. 309 Agente retenedor Art. 336. Autorretención Acuerdo 0019 (tarifas)	30/12/2008  28/12/15	Electrónico Presentación física  Se presenta y paga en Bogotá Banco de Occidente	Cheque de gerencia
Soledad	X (Art. 51)	X (Art.52)	Mensual	5,0* Mil	Acuerdo 0211 (arts. 49 a 59)  Art. 51 Agente retenedor. Art. 52 Autorretenedor no domiciliado Art. 54 Periodo declaraciones mensual	10/12/16	Electrónico  Se presenta en el municipio	Cheque de gerencia
Malambo	X (Art. 74)	Art. 42 Voluntaria	Bimestral	10,0*Mil	Acuerdo 025 (arts. 74 al 80) Art. 74 Agente retenedor Gran Contribuyente.	30/09/2017	Electrónico Se presenta en el municipio	Cheque de gerencia
Cundinamarca								
Bogotá	X (Art. 7°)	N/A	Bimestral	13,8*Mil	Acuerdo 65 (arts. 7 al 14)  Resolución DDI-052377(Agente R)  Resolución SHD 00198 (Plazos 2018)	27/06/2002  28/06/2016  09/10/2017	Electronica Presentación Banco	Cheque

Mosquera	X (Art.145)	N/A Art. 123 Voluntaria	Mensual	8,0* Mil	Acuerdo 32 (arts. 141 a 159 y 164) Art. 123 Anticipo mensual voluntario (recibo pago) Art. 145 Agente retenedor Art. 156 Periodo mensual	09/12/2016	Electrónica Se presenta y paga en Bogotá	Cheque de gerencia	
Nilo	X (Art.95)	X (Art.113)	Mensual	10,0*Mil	Acuerdo 14 (arts. 93 a 113) Se presenta declaración "0" Acuerdo 17 (art. 10 exógena)	30/12/2014 28/12/2016	Presenta física Municipio	Cheque de gerencia	
<b>Valle del Cauca</b>									
Cali	X (Art. 101)	X (Art. 108)	Bimestral	6,6* Mil	D. Extraordinario 411 (arts. 100 a 115) Art. 101 Agente retenedor Art. 106 Periodo bimestral Art. 108 Res. Autorización autorretenedor	06/05/2015	Electrónico  Se presenta en Davivienda Uni-centro o Centro	Cheque de gerencia	
Yumbo	N/A	N/A	N/A	10,0*Mil	Acuerdo 24 (arts. 96 a 109). Art. 98 Agente retenedor domiciliado Art. 98 Autorretenedor solicitud	27/12/16	Electrónico  Presenta en el municipio y expiden factura	Cheque de gerencia	
Cartago	X (Art.161)	X (Art.162 c)	Bimestral	6,0* Mil	Acuerdo 025 (arts. 155 a 173) Art. 161 Agente retenedor por ingreso Art. 162 Autorretenedor Gran Contrib. Formulario unificado Acuerdo 029 (Art. 25) Art. 8° Tarifa	16/12/2008  11/12/2012	Presentación física municipio	Cheque de gerencia	

Fuente: Elaboración propia con acuerdos, decretos y resoluciones vigentes de los distritos y/o municipios.



La tabla 2 evidencia la diversidad de variables, condiciones y procedimientos que un contribuyente que preste servicios en estos municipios debe cumplir ante cada jurisdicción.

En el caso encuestado, la empresa prestadora de servicios de vigilancia debe registrarse en los 150 municipios como sujeto pasivo, contribuyente del impuesto de industria y comercio, lo que le implica obligaciones de actuar como agente retenedor y/o autorretenedor de acuerdo con la normatividad de cada jurisdicción. Por esta razón, la empresa encuestada enfrenta 150 regímenes completamente distintos, con incidencia financiera y dificultad de logística para cumplir sus obligaciones como contribuyente.

## **2.2. Desafíos y problemáticas generados por la ausencia de un proceso claro y unificado**

La diversidad de condiciones, requerimientos y opciones, aumentan la complejidad del sistema por lo cual se dificulta el cumplimiento de las responsabilidades tributarias para los contribuyentes.

La tabla 2 evidencia que no en todos los municipios opera la figura de agente retenedor del impuesto de industria y comercio, como lo es el caso de Yumbo y en aquellos en los que no se presentan operaciones de compra. A su vez, tampoco en todos los territorios rige la autorretención en la fuente, ya que en algunos municipios es optativo solicitar esta condición, como en Cali y Yumbo. Igualmente, en cuanto a periodo fiscal, en tres municipios este es mensual y en ocho es bimestral; en algunas ciudades es opcional pagar el impuesto mensualmente de manera anticipada presentando una declaración anual consolidada, casos como Mosquera y Malambo.

La situación es compleja para empresas, como la encuestada, que no cuentan con instalaciones, sucursales o agencias en todos los municipios en los que prestan el servicio. Aunque en los municipios no se da regularmente el hecho generador para practicar retención en la fuente, es decir, no hay operaciones de compra de bienes y servicios como sí las hay en las ciudades capitales, la empresa encuestada debe estar inscrita como responsable del impuesto municipal, situación que conlleva a la obligación de presentar declaraciones por retención en la fuente en cero casos –Barranquilla y Nilo– y/ o autorretención según indique la norma de cada jurisdicción.

Obligación de los municipios. En el artículo 26 del Decreto 19 de 2012 de la Presidencia de la República se establece:

*...Las entidades públicas y los particulares que ejercen funciones administrativas deberán colocar en medio electrónico, a disposición de los particulares, todos los formularios cuya diligencia se exija por las disposiciones legales. En todo caso, para que un formulario sea exigible al ciudadano, la entidad respectiva deberá publicarlo en el Portal del Estado colombiano. Las autoridades dispondrán de un plazo de tres meses contados a partir de la publicación del presente decreto, para publicar los formularios hoy existentes (Decreto 019, 2012).*

La obligatoriedad señalada en esta disposición no se viene cumpliendo a pesar de existir un término perentorio para su cumplimiento; este, sin duda, es el principal problema que padecen los contribuyentes.

El incumplimiento señalado en el anterior párrafo, aunado a la ausencia de establecimiento de comercio en los municipios en los cuales el contribuyente debe declarar, conlleva a eventual extemporaneidad en la presentación de las declaraciones.

Obtención de formularios para declarar. A pesar de que en el artículo 4° de la Ley 962 de 2005, modificado por el artículo 26 del Decreto 19 de 2012, se exige a las entidades territoriales el suministro de manera gratuita de los diversos formularios para la declaración y el pago de los impuestos, este mandato no se cumple a cabalidad (Ley 962, 2005). Surge entonces un desafío relacionado con la dificultad que enfrentan los contribuyentes para conseguir los formularios que les permitan cumplir con sus responsabilidades.

Este incumplimiento por parte de los entes territoriales, sin duda, es otro aspecto que afecta a los contribuyentes, pues al no contar con los formularios como está previsto en la ley, las empresas deben desplazarse a los municipios, lo cual genera un costo adicional en tiempo y dinero. En casos extremos existen municipios en los que para declarar hay que comprarles los formularios a las mismas tesorerías municipales.

Por ejemplo, en casos como Nilo y Cartago los contribuyentes deben desplazarse para conseguir el formulario y luego nuevamente para presentar la declaración. En casos como Mosquera el formulario se genera en la página web y se presenta físicamente en la tesorería municipal. Solo en contados casos como Medellín y Rionegro, los formularios se diligencian virtualmente permitiéndoles a los contribuyentes declarar y pagar de esta manera. Esta información se respalda con la muestra de municipios y de los correspondientes acuerdos municipales analizados en la tabla 2.

Algunos municipios han pretendido facilitar el cumplimiento de declaración, pero a pesar de esta intención la situación sigue siendo confusa, por ejemplo, en el municipio de Mosquera se presenta la declaración virtual en la página web del municipio, pero se mantiene la obligación de presentarla físicamente en la tesorería municipal (parágrafo del artículo 157 del acuerdo 032 de 2916). Maceo y Cartago son otros municipios en los cuales se debe presentar físicamente la declaración, en formulario suministrado previamente por el municipio, el cual debe ir con firma autógrafa del representante legal, contador y/o revisor fiscal.

Responsabilidad del agente retenedor. A nivel nacional, cada municipio regula las condiciones que determinan quiénes actúan como agentes retenedores.

Para el caso de Rionegro, la calificación de la DIAN como Gran Contribuyente a la empresa encuestada, la constituye como agente retenedor. En casos como Cartago esta condición depende del nivel de ingresos; en la ciudad de Bogotá se es agente retenedor de acuerdo con la condición tributaria; en Soledad se es agente retenedor por ser responsable del impuesto de industria y comercio y no estar domiciliado en este municipio. Esta es la diversidad de condiciones que las empresas deben enfrentar a nivel nacional (ver información en la tabla 2).

Responsabilidad del autorretenedor. Otro aspecto de revisión son las condiciones que se exigen para actuar como autorretenedor del impuesto; es decir, que su condición de contribuyente lo obliga a pagar el impuesto simultáneamente con la generación del ingreso. En algunos municipios como Maceo esta responsabilidad es determinada por la condición de ser una entidad calificada por la DIAN como Gran Contribuyente.

Otro caso similar es Cali donde a través del artículo 108 del Decreto Extraordinario 411 de 2015, se determinó que una entidad calificada como Gran Contribuyente por la DIAN es autorretenedor ante este municipio, previa solicitud a la entidad territorial (Decreto Extraordinario 411, 2015).

De las cuatro ciudades capitales, solo está regulada la responsabilidad de autorretención en Barranquilla y Cali. En algunos municipios pequeños como Maceo y Nilo está vigente la figura de autorretención. En otras ciudades como Mosquera y Jumbo no está regulada esta figura.

Diversidad de tarifas y conceptos a liquidar. La diversidad de tarifas vigentes para una misma actividad en cada municipio y de los conceptos que se deben liquidar como agente retenedor y/o autorretenedor, sin duda es otra dificultad para los contribuyentes. Con relación a la autorretención por impuesto de industria y comercio, cada municipio regula porcentajes y conceptos a liquidar de manera independiente. Por ejemplo, en los casos de Barranquilla, Soledad y Malambo

en los que se debe liquidar autorretención por tres conceptos, así: impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa bomberil. Sumado a esto existen municipios en los que se debe liquidar anticipo por impuesto de industria y comercio casos de los municipios de la muestra, Yumbo y Cartago.

Con relación a este tema, los contribuyentes deben liquidar tarifas diferentes por una misma actividad económica en los distintos municipios en los que son declarantes. En los doce municipios de la muestra hay siete tarifas diferentes; hecho que afecta financieramente al contribuyente pues en algunos casos como Bogotá, la tarifa es de 13,8 por mil y Medellín del 10,0 por mil, mientras que Soledad tiene una tarifa de 5,0 por mil. Es importante aclarar que para el caso de la empresa encuestada, dedicada a actividades de seguridad privada, la tarifa que se anota tiene una base gravable especial que corresponde al AIU (Administración Impuestos y Utilidad) y que no puede ser inferior al 10 % del valor del contrato, base especial regulada en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Periodo fiscal. Se presenta una situación compleja en relación con la diversidad de periodos fiscales determinados por las jurisdicciones municipales. Esto lleva a los declarantes a incurrir continuamente en extemporaneidades por la dificultad de conocer a nivel nacional cuál es el periodo fiscal para el agente retenedor y/o autorretenedor.

En algunos municipios el periodo fiscal es mensual y en otros, bimestral, como se verá más adelante; a esto se le debe agregar la diversidad de fechas de vencimiento para presentar y pagar la declaración, que en todos los municipios anualmente se están cambiando.

Frecuentemente es necesario que la empresa desplace funcionarios a los municipios para obtener los formularios y realizar los pagos, con más periodos fiscales en la anualidad, y mayores costos que afectan al contribuyente, casos de los municipios de la muestra en los que se declara con formularios físicos que suministra la tesorería municipal: Maceo, Nilo y Cartago, y más compleja la situación cuando el periodo fiscal es mensual como ocurre con el municipio de Nilo.

En un caso hipotético basado en el análisis de la tabla 3 y en las condiciones de una de las empresas encuestadas con obligación de declarar en estos doce municipios, esta situación podría generar la necesidad de que la empresa se desplace al menos 84 veces al año para solicitar normas y/o formularios y presentar las declaraciones tributarias. Si este caso se analizara en una escala mayor en la que una empresa deba contribuir en más de cien municipios, fácilmente se podrían superar mil desplazamientos anuales. Estas cifras demuestran la gravedad y la urgencia de la unificación de procedimientos.

**Tabla 3**  
**Concentración temporal para la presentación de declaraciones**  
**de acuerdo con la muestra establecida**

Mes	En.	Febr.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sept.	Oct.	Nov.	Dic.
Número total declaraciones a presentar	3	11	3	11	3	11	3	11	3	11	3	11
Medellín		X		X		X		X		X		X
Rionegro		X		X		X		X		X		X
Maceo		X		X		X		X		X		X
Barranquilla		X		X		X		X		X		X
Soledad	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Malambo		X		X		X		X		X		X
Bogotá		X		X		X		X		X		X
Mosquera	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Nilo	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cali		X		X		X		X		X		X
Yumbo		N/A		N/A		N/A		N/A		N/A		N/A
Cartago		X		X		X		X		X		X

Fuente: Elaboración propia con acuerdos, decretos y resoluciones vigentes de los distritos y/o municipios.

Alcance de obligación de declarar. En algunos municipios si no existen operaciones dentro del periodo fiscal no hay que presentar declaración, mientras en otros la declaración se debe presentar en ceros.

A pesar de que en su artículo 66 la Ley 383 de 1997 ordena aplicar el procedimiento de los impuestos nacionales a los impuestos territoriales, esto no se cumple en muchos de los municipios. Esto se evidencia en el incumplimiento por parte de algunos municipios de la norma nacional incluida en el párrafo 2° del artículo 606 del Estatuto Tributario, el cual establece que “la presentación de la declaración de que trata este artículo no será obligatoria en los periodos en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a retención en la fuente”. Aunque la norma es clara, en varios municipios hay que presentar declaración en ceros sin que existan operaciones (2017, p. 213).

En ciudades como Barranquilla a pesar de no haber operaciones se debe presentar declaración, situación señalada en el párrafo del artículo 188 Acuerdo 030 del 30 de diciembre de 2008. “La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el periodo antes

señalado no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presenta en ceros” (Concejo de Barranquilla, Acuerdo 30, 2008).

Medio de pago. Sumado a lo anterior, se debe hacer referencia al medio de pago que es determinante para el cumplimiento de la responsabilidad tributaria por parte del contribuyente. La empresa encuestada, según el cuadro, en tres ciudades paga mediante transferencia electrónica, Medellín, Rionegro y Maceo; en Bogotá paga con cheque corriente y en las ocho ciudades restantes paga con cheque de gerencia. El trámite de los cheques de gerencia genera gastos adicionales de transporte, comunicaciones y logística, por esta razón hay situaciones en las que los costos de los trámites de presentación de las declaraciones son mayores que el valor mismo de la retención a pagar.

Los puntos abordados en el presente capítulo evidencian las múltiples dificultades y desafíos que deben enfrentar los contribuyentes que realizan o pretenden realizar actividades económicas en distintas jurisdicciones del país. La diversidad de normas y procedimientos a los que se deben someter los contribuyentes y los costos que acarrea el cumplimiento de las obligaciones tributarias en cada una de las jurisdicciones en las cuales se desarrollan las actividades económicas, son las principales problemáticas generadas por la ausencia de un procedimiento único para la declaración y pago de la retención y autorretención del impuesto de industria y comercio en Colombia.

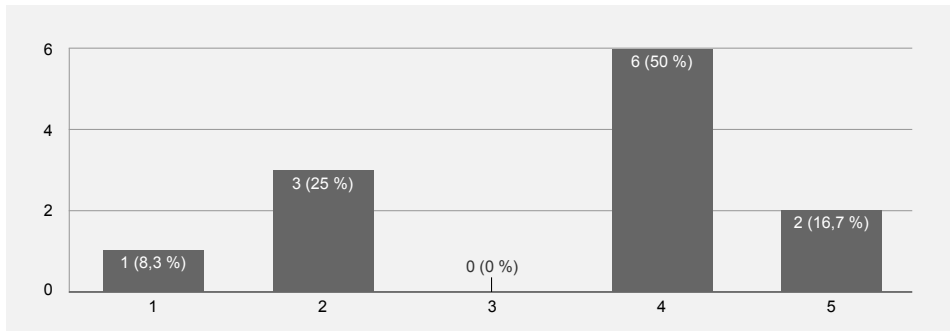
### **2.3. Encuesta aplicada a empresas declarantes de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio en Colombia**

Paralelamente al análisis desarrollado a través de la muestra de las diferentes jurisdicciones del país, entre los meses de marzo y abril de 2018 se realizó una encuesta a doce empresas de distintos tamaños y sectores económicos con el objetivo de identificar y clasificar las principales problemáticas desde la perspectiva de los empresarios. Es importante aclarar que las respuestas obtenidas más allá de pretender mostrar una tendencia constituyen una ejemplificación de las problemáticas identificadas. Así entonces, se propuso una encuesta que buscó determinar, desde la experiencia de estas empresas contribuyentes, cuáles son los mayores desafíos que enfrentan en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Doce empresas aceptaron la invitación a participar de la encuesta realizada a través de la herramienta Google Forms bajo un acuerdo de confidencialidad sobre la información registrada.

En consecuencia, luego de identificar la cantidad de municipios en los que las empresas son retenedoras y autorretenedoras del impuesto de industria y comercio,

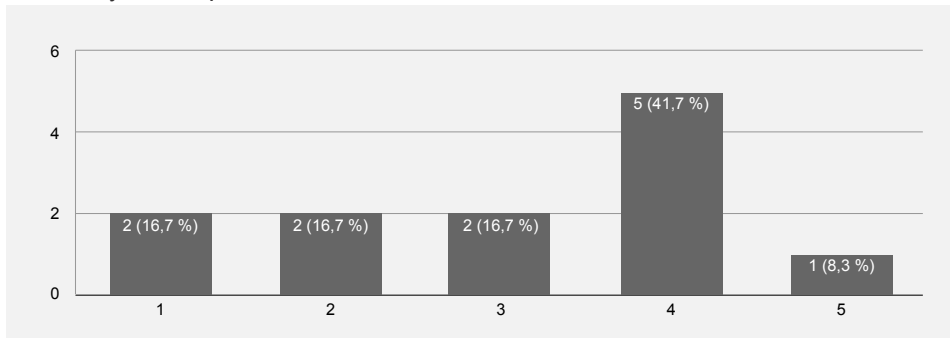
se solicitó a los encuestados calificar de 1 a 5 diferentes situaciones, elementos y circunstancias, donde 1 representaba el menor nivel de dificultad o percepción de problema y 5 el mayor grado de dificultad o percepción como problema.

Con respecto al acceso a normas municipales, ocho de las empresas encuestadas calificaron con valores de 4 y 5 este elemento. Las restantes cuatro empresas calificaron el acceso a las normas correspondientes con valores de 1 y 2 de dificultad.



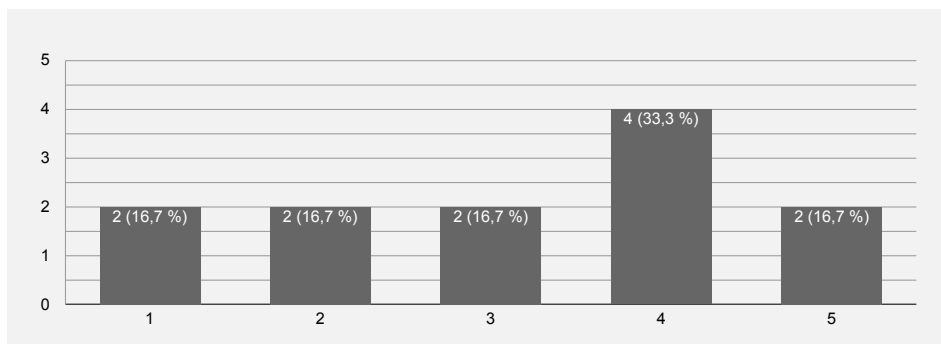
Gráfica 1. Calificación de las empresas sobre la dificultad que enfrentan en relación con el acceso a normas municipales (1 es el grado de menor dificultad y 5 el de mayor dificultad). Fuente: Elaboración propia. Herramienta Google Forms.

De igual manera, en relación con la facilidad de conseguir los formularios correspondientes, seis de las doce empresas encuestadas calificaron con valores de 4 y 5 este proceso.



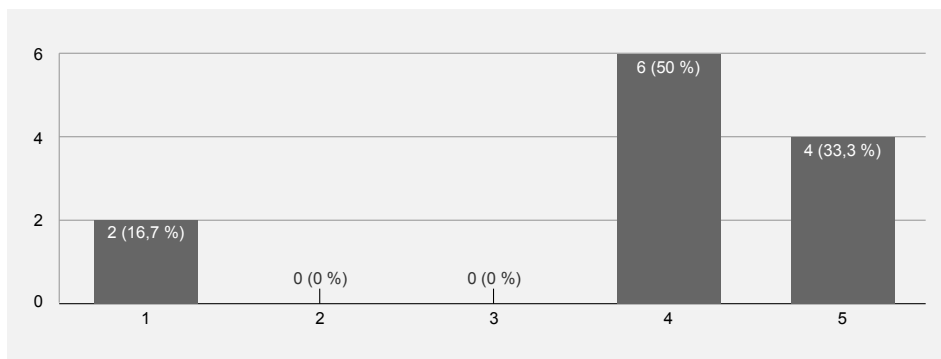
Gráfica 2. Calificación de las empresas sobre la dificultad que enfrentan en relación con el acceso a los formularios para declarar (1 es el grado de menor dificultad y 5 el de mayor dificultad). Fuente: Elaboración propia. Herramienta Google Forms.

Esta situación se repite frente al conocimiento y claridad de si las empresas son o no agentes autorretenedores en los distintos municipios. Seis de las doce empresas encuestadas asignaron valores de 4 y 5 de dificultad a este factor.



Gráfica 3. Calificación de las empresas sobre la dificultad que enfrentan en relación al conocimiento de las responsabilidades como agentes de autorretención (1 es el grado de menor dificultad y 5 el de mayor dificultad). Fuente: Elaboración propia. Herramienta Google Forms.

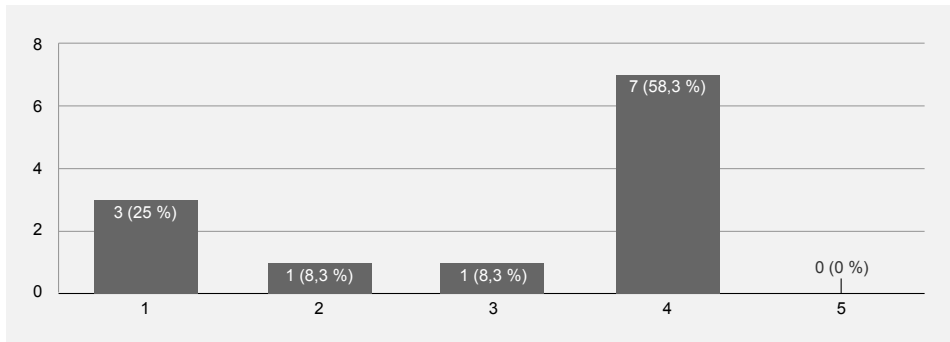
Igualmente, se solicitó a las empresas calificar en una escala de 1 a 5 distintos factores de acuerdo con su nivel de eje problemático. A la diversidad de tarifas y conceptos que se estipulan en las distintas jurisdicciones, diez de las doce empresas le asignaron un nivel de 4 y de 5 mientras que las restantes asignaron un valor de 1 como eje problemático.



Gráfica 4. Calificación de las empresas a la diversidad de tarifas y conceptos como eje problemático (1 es el grado de menor percepción como eje problemático y 5 el de mayor percepción). Fuente: Elaboración propia. Herramienta Google Forms.

En cuanto a la diversidad de periodos fiscales, siete de las doce empresas le asignaron un valor de 4 (en una escala de 1 a 5) como eje problemático. Esta situación se repite frente a los métodos de presentación (en línea o físicos), los cuales fueron calificados por siete de las empresas con valores entre 4 y 5 como ejes problemáticos.





Gráfica 5. Calificación de las empresas a la diversidad de periodos fiscales como eje problemático (1 es el grado de menor percepción como eje problemático y 5 el de mayor percepción). Fuente: Elaboración propia. Herramienta Google Forms.

La ejemplificación es menos radical en cuanto a la calificación como eje problemático del método de pago; mientras cuatro empresas le asignaron un valor de 5 como eje problemático, tres le asignaron un valor de 3; dos, un valor de 1; dos un valor de 2 y solamente una un valor de 4. Finalmente, ocho de las doce empresas encuestadas asignaron valores entre 4 y 5 como eje problemático a la facilidad de aplicar la firma electrónica.

Así las cosas, la información suministrada por las empresas respalda y complementa el análisis crítico realizado con base en la muestra de doce jurisdicciones de distintos niveles del país. La encuesta<sup>2</sup> incluye la experiencia de doce empresas que ejemplifican y respaldan las percepciones de dificultad o como ejes problemáticos a los elementos y factores presentados en el apartado anterior.

### 3. Características ideales de un procedimiento eficiente para la declaración y pago del impuesto y retención en la fuente de industria y comercio en Colombia

Luego de identificar las problemáticas y las soluciones parciales que se dieron a través de la normatividad, es posible determinar una serie de elementos, necesidades y recomendaciones que deberían ser sometidas al estudio del Congreso de la República, para que, a través de la expedición de una ley, se defina un procedimiento unificado a nivel nacional para declarar y pagar la retención en la fuente por impuesto de industria y comercio.

<sup>2</sup> La encuesta realizada fue enviada a distintas empresas de diferentes tamaños y sectores económicos. Nueve empresas aceptaron participar bajo un compromiso de confidencialidad y de uso estrictamente académico de la información suministrada.

Los factores analizados a continuación corresponden a las recomendaciones orientadas a dar cumplimiento al principio de eficiencia del sistema.

### **3.1. Formulario único nacional**

El formulario unificado debería estar disponible para ser diligenciado a través de una página web del municipio. Considerando que la mayoría de municipios de Colombia no tiene infraestructura para implementar dichos desarrollos, se podría generar una web con apoyo del Ministerio de Hacienda, que reúna un formulario único diligenciable con firma electrónica y que el mismo se pueda enviar de manera virtual al municipio junto con el pago. Si este se puede efectuar mediante transferencia electrónica, contribuiría positivamente al proceso.

Actualmente en algunos municipios existen formularios unificados, que incluyen la retención y autorretención por impuesto de industria y comercio, como Cali y Cartago y que pueden ser referentes para diseñar un modelo de formulario único a nivel del país (ver Anexo).

### **3.2. Condición tributaria nacional**

Un segundo aspecto que se sugiere es que se mantenga la condición tributaria que se ostenta en impuestos nacionales ante todos los entes territoriales (municipios). Esto quiere decir que la condición de Gran Contribuyente, régimen común o régimen simplificado se tenga frente a los municipios con la condición de agente retenedor y/o autorretenedor de impuestos. Sin duda, mantener uniforme estas condiciones para los contribuyentes hace que los procesos de declaración y pago sean más eficientes, con beneficios para el caso de un autorretenedor de no ser sujeto a que le practiquen retención en la fuente con la consecuencia que tiene posteriormente de hacer una tarea de consecución de certificados para soportar las declaraciones del impuesto de industria y comercio que presenta en cada municipio.

### **3.3. Condición de agente retenedor**

La diversidad de condiciones en las cuales se encuentra un contribuyente en cada municipio hace difícil definir si se es o no agente retenedor, pues en algunos municipios, se es agente retenedor si se es calificado por la DIAN como Gran Contribuyente, caso Malambo; en la ciudad de Medellín se es agente retenedor mediante acto administrativo que expida la entidad territorial; es decir, cada uno de los municipios fija sus propias consideraciones para determinar cuándo un contribuyente o no contribuyente debe practicar retención en la fuente por

impuesto de industria y comercio. Definir un criterio uniforme a nivel nacional para que un contribuyente sea agente retenedor ayudará a implementar procesos homogéneos en la causación, contabilización y pago a los proveedores; actualmente no hay uniformidad en las condiciones de agente retenedor y esto dificulta el proceso contable de las diferentes operaciones.

### **3.4. Recaudo del impuesto a través de entidades financieras**

La presentación de las declaraciones y el recaudo de los impuestos a través de diversas entidades financieras facilita el control de los recursos de las entidades territoriales. Esta situación ideal no solo facilita el pago al contribuyente, sino que también mejora los recaudos de impuestos. En la actualidad, realizar trámites para solicitar cheques de gerencia y posteriormente ir a los municipios a efectuar los pagos implica una clara ineficiencia del sistema que puede solventarse con una infraestructura tecnológica moderna, ya presente en el país. El recaudo de los impuestos a través de la red financiera ayuda a mejorar procesos de auditoría y control de los recursos del Estado.

### **3.5. Información exógena nacional**

Con relación a la eficiencia de los procesos es oportuno hacer mención a la posibilidad de que los entes territoriales utilicen la información exógena nacional que se reporta a la Administración de Impuestos para hacer los correspondientes cruces de información entre DIAN y municipios; de la muestra tomada, en once jurisdicciones se debe presentar información exógena. Esta es otra situación que expone a los contribuyentes a sanciones por extemporaneidad y/o por errores en reporte de la información.

“En materia de retenciones se estableció que cada municipio podría prescribir los formularios. De esta forma, el proceso de simplificación es parcial, en cuanto no cubre todo el proceso con cumplimiento nacional, incluyendo las retenciones y estableciendo un solo sistema de información exógena ante la DIAN, con discriminación de ingresos por municipio con la obligación de remitir la parte pertinente a cada uno de ellos, lo cual hubiese generado eficiencia a la administración y simplificación para los contribuyentes” (Zarama Vásquez & Zarama Martínez, 2017, p. 755).

Hay casos en los que la infraestructura de los sistemas de los municipios es tan precaria que no valida la información que presentan los contribuyentes con la correspondiente contingencia de sanción.

### **3.6. Cumplimiento legal de suministrar formularios**

Otro punto encaminado a solucionar muchas dificultades que enfrentan los contribuyentes tiene que ver con la obtención de los formularios de los diferentes impuestos territoriales. En este propósito se tienen como referentes las siguientes normas: mediante Ley 962 de 2005, Artículo 4° y posteriormente con el Decreto 19 de 2012, artículo 26 (Ley antitrámites), se reguló la gratuidad de los formularios oficiales para presentar las declaraciones y realizar los pagos; para este efecto: “Las entidades públicas y los particulares que ejercen funciones administrativas deberán colocar en medio electrónico, a disposición de los particulares, todos los formularios cuya diligencia se exija por las disposiciones legales. En todo caso, para que un formulario sea exigible al ciudadano, la entidad respectiva deberá publicarlo en el Portal del Estado colombiano. Las autoridades dispondrán de un plazo de tres meses contados a partir de la publicación del presente decreto, para publicar los formularios hoy existentes” (Decreto 019 de 2012).

### **3.7. Reforma tributaria Ley 1819 de 2016**

La ley redefinió varios elementos del impuesto de industria y comercio registrados en los artículos 342 a 346 de la Ley 1819 de 2016 y que se refieren a base gravable, tarifas, territorialidad del impuesto, declaración y pago nacional, definición de actividades de servicios gravados con el impuesto y sistema preferencial del mismo. Todo esto contribuye a que los municipios expidan sus acuerdos municipales observando normas superiores, como lo dispone el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia; al aclararse y unificarse los elementos del impuesto de industria y comercio, directamente se aclaran los elementos de la retención en la fuente.

Los elementos analizados anteriormente demuestran las alternativas de solución frente a las problemáticas que enfrentan los contribuyentes. Se hace evidente que, aunque existen normas que intentan resolver los desafíos, estas no se cumplen, en muchos casos, por falta de compromiso de los entes territoriales. Así las cosas, es necesario hacer un llamado a la unificación y a la claridad normativa que homogeneice los procedimientos, la cual necesariamente debe ir acompañada de la implementación de una estrategia de información, comunicación y desarrollos tecnológicos a nivel nacional y, sobre todo, territorial.

Teniendo en cuenta que las entidades territoriales tienen una autonomía derivada en materia de fijación de impuestos, es necesario que a nivel de Ley de la República se continúe estableciendo los parámetros sobre los cuales los municipios expidan las normas territoriales tendientes a unificar todos los elementos

del tributo, como son: bases gravables, hechos generadores, tarifas, sujetos activos y pasivos; en este sentido, ya lo ha hecho la Ley 14 de 1983, parcialmente, la Ley 1819 de 2016, como se comentó, y se espera que en la próxima ley de “reforma tributaria” se avance en este sentido.

## 4. Conclusiones

La reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, incluyó cinco artículos del número 342 al 346, relacionados con el impuesto de industria y comercio que se refieren a la base gravable, tarifas, territorialidad, declaración, pago, definición de actividad de servicio y sistema preferencial. No obstante, la norma no unificó el procedimiento de declaración y pago de la retención en la fuente por este impuesto, lo cual mantuvo la dispersión de normas a nivel nacional que origina múltiples problemáticas para los contribuyentes.

A lo largo del análisis se identificaron desafíos relacionados con la obtención de formularios para declarar, la falta de claridad sobre quiénes son responsables como agentes retenedores, la diversidad de tarifas y conceptos a liquidar, la diversidad de periodos fiscales, el alcance de obligación de declarar y los medios de pago.

Precisamente, se hace evidente la necesidad de crear un formulario único nacional con la posibilidad de declarar y pagar virtualmente el impuesto de industria y comercio. Esta transformación contribuye a facilitar las obligaciones de los declarantes, abriendo la posibilidad de hacer extensivo este proceso para la declaración de retención y/o autorretención en la fuente.

Una solución temporal puede ser que la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su función de asesora de los municipios, diseñe un formulario único que se pueda diligenciar en la página web de la DIAN, para enviar vía electrónica a los municipios, y se pague virtualmente el valor de la declaración.

La definición de los elementos de retención en la fuente es un aspecto que las entidades territoriales deben establecer claramente para ayudar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones y que son: el hecho generador, el agente retenedor, el sujeto pasivo de la retención, la base del cálculo y la tarifa.

La situación de ser sujeto pasivo de retención a nivel nacional por impuesto de industria y comercio lleva al contribuyente a un costo excesivo en la consecución de los certificados, si es que se consiguen o, por lo general, se termina dejando de aplicar en la declaración de este impuesto la retención en la fuente por carencia de los certificados; en muchas ocasiones el costo del desplazamiento

o la logística para reunir los certificados es mayor al valor de la retención. Desafortunadamente, aspectos como los comentados son contrarios a los principios constitucionales.

Algo que debe ser considerado es la posibilidad de que el contribuyente reporte en la información exógena nacional lo correspondiente a los ingresos por municipio y la retención de industria y comercio a nivel nacional; de esta forma se espera que la información exógena nacional se comparta entre los entes nacionales y territoriales y se elimine la carga excesiva al contribuyente.

La implementación de los anteriores aspectos o parte de ellos en el régimen municipal, aliviará las dificultades que en la actualidad padecen los comerciantes y hará que los ciudadanos sean más eficientes dentro de las actividades que realicen en los sectores económicos y ayude en la eficiencia del recaudo de los impuestos.

## Bibliografía

- Actualícese. *Definición y principios del sistema tributario*. Recuperado de <https://actualicese.com/2014/04/08/definicion-y-principios-del-sistema-tributario/> Consultado el 8 de abril de 2018.
- Alcaldía de Bogotá. Decreto 019 de 2012. (s.f.). Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=45322>. (2012)
- Alcaldía de Santiago de Cali. Decreto Extraordinario 411. Santiago de Cali. 6 de mayo de 2015.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá: Legis S.A.
- Bonilla, M. V. *Sistema tributario eficiente, pilar para el desarrollo*. En: *Revista Perspectiva*, 11-13. Recuperado de <http://investiga.ide.edu.ec/index.php/sistema-tributario-eficiente-pilar-para-el-desarrollo>.
- Briceño de Valencia, T. & Vergara Lacombe, R. *Diccionario Técnico Tributario*. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda.
- Comisión de expertos. (2015). *Informe final comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria*. Bogotá.
- Concejo de Barranquilla. Acuerdo 30 de 2008. Barranquilla.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 788 de 2002. Congreso de la República de Colombia. Estatuto Tributario. Bogotá: Legis S.A. Recuperado de [www.barranquilla.gov.co/.../1530-acuerdo-030-de-diciembre-30-d](http://www.barranquilla.gov.co/.../1530-acuerdo-030-de-diciembre-30-d).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 962 de 2005. Recuperado de <http://www.acnur.org/fileadmin/scripts/doc.php?file=fileadmin/Documentos/BDL/2007/5128>
- Congreso de la República de Colombia. Ley 97 de 1913. Recuperado de [www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=298](http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=298).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1819 de 2016. Recuperado de [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html). (2016).

- Congreso de la República de Colombia. Ley 383 de 1997. (s.f.). Bogotá.
- Contaduría General de la Nación. *Resumen de Categorización Departamentos, Municipios y Distritos*. Recuperado de [http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/759e1fc3-bd8b-4d63-a95b-f7c37d509140/CT01+-+Categorizacion+2018+-+DNP.xlsx?MOD=AJPERES&CONVERT\\_TO=url&CACHEID=759e1fc3-bd8b-4d63-a95b-f7c37d509140](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/759e1fc3-bd8b-4d63-a95b-f7c37d509140/CT01+-+Categorizacion+2018+-+DNP.xlsx?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=759e1fc3-bd8b-4d63-a95b-f7c37d509140). (8 de Abril de 2018).
- Corte Constitucional. Sentencia C-015 de 1993. (s.f.). Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm> (1993)
- Corte Constitucional. Sentencia. C426 de 2005. (s.f.). Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-426-05.htm>. (2005)
- Corte Constitucional. Sentencia C-485 de 2003. (s.f.). Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9574#0>. (2003)
- DANE. Tabla de municipios. Recuperado de <https://www.dane.gov.co/files/censo2005/provincias/subregiones.pdf> (9 de marzo de 2017).
- Dirección General de Apoyo Fiscal. (2007). Boletín N° 4. *Apoyo a la gestión tributaria de las entidades territoriales*. Bogotá.EAFIT. Notas de clase. Impuesto de Industria y Comercio en Colombia. Recuperado de: <http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/departamentos/departamento-contaduria-publica/planta-docente/Documents/Nota%20de%20clase%2065%20el%20impuesto%20de%20industria%20y%20comercio%20en%20Colombia.pdf>. (15 de Marzo de 2017).
- Exposición de motivos, Ley 1819 de 2016. Recuperado de [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=nIgraKljJKfmzuBozGpMR9L10xTaya4GFm\\_ig8D1ksLcE4CE\\_6z!508618735?nodeId=%2FOCS%2FMIG\\_6012612.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=nIgraKljJKfmzuBozGpMR9L10xTaya4GFm_ig8D1ksLcE4CE_6z!508618735?nodeId=%2FOCS%2FMIG_6012612.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased) (2016)
- Gerencia.com. *Principio de eficiencia tributaria*. Recuperado de <https://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html>. (12 de Junio de 2010).
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2013). *Estatuto Tributario de Bogotá y normas complementarias*. Bogotá: ICDT. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Compilación de normas tributarias distritales y municipales*. Recuperado de [http://corpflorentino.org/wp-content/uploads/2017/08/Tomo\\_II-Normas\\_Tributarias\\_Distrital-Municipal.pdf](http://corpflorentino.org/wp-content/uploads/2017/08/Tomo_II-Normas_Tributarias_Distrital-Municipal.pdf). (8 de Abril de 2018).
- Posada García-Peña, M. *Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Presidencia de la República de Colombia. (2012). Decreto 019 de 2012. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=45322>.
- Quiñones Montealegre, A. *El impuesto de industria y comercio, conflictos y propuesta de reforma*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Secretaría de Hacienda Distrital. *Glosario contribuyentes*. Recuperado de [http://www.shd.gov.co/shd/taxonomy/term/127/certificados\\_retencion](http://www.shd.gov.co/shd/taxonomy/term/127/certificados_retencion). (8 de Abril de 2018).
- Yangali, N. *Sistema tributario*. Recuperado de [http://med.utrivium.com/cursos/135/trb\\_c1\\_u2\\_p2\\_lectura\\_sistema\\_tributario\\_yangali.pdf](http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf). Consultado el 8 de abril de 2018.
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma Tributaria Comentada, Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Legis Editores S.A.

**Anexo**

Formulario único nacional declaración de retención y autorretención en la fuente														
Impuesto de Industria y Comercio														
1	Municipio	Departamento												
A. Información del declarante														
2	Año:	Periodo: 1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Nit.
3	Apellidos y Nombre o Razón Social													
4	Dirección	Ciudad/ Departamento			Teléfono									
5	Actividad económica	Código:			E-mail									
6	Si es corrección marque		No. de formulario anterior:											
B. Liquidación de retenciones														
	Actividad	Base gravable	Código	Tarifa										
7	a. Actividad industrial													
8	b. Actividad comercial													
9	c. Actividad servicios													
10	d. Actividad financiera													
11	e. Otras actividades													
12	Total retenciones practicadas													
C. Liquidación de autorretenciones														
13	Ingresos brutos ordinarios y extraordinarios del periodo base autorretención													
14	Ingresos obtenidos fuera del municipio													
15	Ingresos brutos obtenidos en el municipio													
16	Menos deducciones: devoluciones, rebajas y descuentos													
17	Menos actividades exentas, excluidas y no sujetas													
18	Total ingresos base de autorretención													
19	Valor autorretención practicada en el periodo													
20	Valor autorretención de avisos y tableros													
21	Valor otras autorretenciones													
22	Valor retenciones que le practicaron en el periodo													
23	Total autorretenciones													
D. Liquidación sanciones														
24	Sanción sobre retenciones													
25	Sanción sobre autorretenciones													
26	Intereses de mora sobre retenciones													
27	Intereses de mora sobre autorretenciones													
28	Total sanciones													



E. Pagos				
29	Total pago sanciones			
30	Total pago intereses de mora			
31	Total pago retención			
32	Total pago autorretención			
33	Pago total			
Firmas				
Firma declarante o representante legal		Firma	Contador	Revisor fiscal
				Sello electrónico de recibido
C.C.	T.P No.			