

**POTESTAD REGLAMENTARIA – Alcance / CONTROL DE LEGALIDAD SOBRE ACTO REGLAMENTARIO – Alcance / REGLAMENTO – Finalidad y alcance**

Sea lo primero precisar que lo que se predica, sobre la facultad reglamentaria del gobierno nacional, se predica también, a nivel regional. Por eso, la Sala parte de reiterar que la facultad reglamentaria, que la Constitución Política le reconoce al poder ejecutivo sea nacional o regional, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular, no amerita expedir el reglamento. Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir. Como lo dice la Corte Constitucional, *“una de las finalidades prioritarias de la función de reglamentación – si no la más destacada – es resolver en el terreno práctico los cometidos fijados por las reglas del legislador, pues dada la generalidad de estas últimas es poco probable que su implementación pueda lograrse por sí misma”*

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la finalidad y el alcance de la potestad reglamentaria se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 16 de marzo de 2011, radicado 11001-03-27-000-2008-00012-00(17066), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 29 de noviembre de 2012, radicado 85001-23-31-000-2007-00060-01(17062), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, así como el fallo C-1005 de 2008 de la Corte Constitucional

**AGENTE RETENEDOR – Concepto / RETENCIÓN EN LA FUENTE – Naturaleza jurídica. Es una herramienta del procedimiento de recaudo del tributo / FIJACIÓN DE AGENTES DE RETENCIÓN DE IMPUESTOS LOCALES – Naturaleza jurídica. No es de carácter sustancial del tributo sino, que se enmarca dentro de la reglamentación del procedimiento de recaudo, a través del mecanismo de retención en la fuente / PRINCIPIO DE EFICIENCIA DE LOS TRIBUTOS – Alcance / DESIGNACIÓN DE AGENTE RETENEDOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Facultad municipal para reglamentar el derecho de recaudo del impuesto / FACULTAD MUNICIPAL DE DESIGNACIÓN DE AGENTES DE RETENCIÓN – Procedencia de delegación en el órgano ejecutivo / AGENTES RETENEDORES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL MUNICIPIO DE LA ESTRELLA – Legalidad condicionada de la Resolución 1156 de 30 de diciembre de 2005. Serán agentes de retención en el municipio quienes hayan sido catalogados por la DIAN como grandes contribuyentes o como pertenecientes al régimen común del IVA cuando efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero, o en calidad de financiador de la respectiva operación, por actividades sujetas al tributo en el municipio.**

Sea lo primero expresar que el agente retenedor es la persona que efectúa el pago o abono en cuenta y a quien la ley expresamente le ha otorgado tal calidad. Así, no puede confundirse la calidad de agente de retención con el de contribuyente del impuesto correspondiente. También es importante advertir que la fijación de agentes de retención de impuestos locales no es un aspecto sustancial del tributo, pues, la retención en la fuente es una herramienta de procedimiento que *“se acompaña con la facultad de administración y recaudo de los tributos según el artículo 287[3] ídem, que implica, entre otros, su incorporación al presupuesto municipal de la correspondiente renta, la **reglamentación del procedimiento de recaudo**, fiscalización, control y ejecución coactiva del impuesto, así como de todos aquellos aspectos relativos a la determinación individual del tributo”*. Lo anterior está en “consonancia con el principio de eficiencia de los tributos del artículo 363 constitucional, cuyo desarrollo legal está en los artículos 62 de la Ley 55 de 1985 incorporado en el artículo 203 del Decreto Ley 1333 de 1986, que faculta a los concejos municipales para expedir los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto [de industria y comercio], de manera que, *“por regla general, los mecanismos de cobro anticipado de los tributos, tales como las retenciones en la fuente o los anticipos, son instrumentos de captación eficiente de recursos, tendientes a obtener abonos a buena cuenta de la obligación tributaria, que facilitan el ingreso permanente de fondos a las arcas públicas, y constituyen además medio de control a la evasión. Dichas herramientas de aceleración de la captación de los tributos unilateralmente impuestos por el Estado, son instrumentos esenciales de los que dependen la capacidad de gestión y ejecución y forman parte de las diferentes medidas que pueden dictar los concejos municipales para “reglamentar su recaudo”*. Así, dentro de la reglamentación del procedimiento de recaudo a través del mecanismo de retención en la fuente, se halla la fijación de los sujetos obligados a practicar retenciones en la fuente y a declararlas y pagarlas a la Administración Tributaria. En el caso en estudio, la fijación como agentes retenedores de ICA de las personas que cumplan los requisitos y topes para ser agentes de retención de IVA o los catalogados por la DIAN como grandes contribuyentes no implica la determinación de un aspecto sustancial del tributo sino el ejercicio de la facultad legal de los municipios de reglamentar el efectivo recaudo del impuesto de industria y comercio. Eso sí, el efectivo recaudo a través del mecanismo de retención en la fuente solo se garantiza si el agente retenedor del impuesto de industria y comercio tiene algún vínculo con el municipio, pues, las normas del Estatuto Tributario están concebidas para garantizar el recaudo de tributos de alcance nacional, no local. Además, no es cierto que las reglas de la retención supongan el respeto a la estructura del tributo, pues, tal armonía debe ser explícita. Leído el artículo 194 del Acuerdo 021 de 2002 se aprecia que en ninguno de sus apartes alude a los grandes contribuyentes o a los sujetos pertenecientes al régimen común de IVA. El parágrafo 2 simplemente dispone que la Secretaría de Hacienda del municipio de La Estrella podrá designar como agentes de retención a quienes efectúen el pago o abono en cuenta *“a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención”* La Sala considera que la Resolución No. 1156 de 2005 se ajusta al Acuerdo 021 de 2001 en el entendido de que serán agentes de retención los grandes contribuyentes o los sujetos pertenecientes al régimen común del IVA que paguen o abonen en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero, o en calidad de financiador de la respectiva operación, por actividades sujetas al tributo en el citado municipio. Por lo demás, la ausencia del vínculo del agente retenedor del impuesto de industria y comercio con el municipio traería como consecuencia que todo aquel que la DIAN clasifique como gran contribuyente, por ese solo hecho, está en la obligación de declarar retenciones en

el municipio de La Estrella, así sea en ceros, aunque en el periodo no haya tenido actividad económica alguna en ese territorio, lo que denota que la determinación de los agentes de retención en los términos previstos en las normas demandadas no garantizan el efectivo recaudo del impuesto a través del mecanismo de retención en la fuente. Finalmente, en cuanto a la observación hecha por el Ministerio Público, en la que pone de presente que *“la Constitución Nacional ha sido expresa en otorgar a los órganos de representación popular la función de determinar los elementos del tributo y deben ser ellos quienes desarrollen a cabalidad esa función, por lo que (...) no está acorde con la Constitución Nacional que los concejos deleguen esa función en la administración, tal como lo hizo en este caso el Concejo de La Estrella”* la Sala reitera que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo. Se usa como una mera herramienta de procedimiento, razón por la que bien puede delegarse la designación de los agentes de retención en el órgano ejecutivo.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 287 NUMERAL 3 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 363 / LEY 55 DE 1985 – ARTÍCULO 62 / DECRETO LEY 1333 DE 1986 – ARTÍCULO 203/ ACUERDO 021 DE 2002 MUNICIPIO DE LA ESTRELLA (Antioquia) – ARTÍCULO 94

**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCIÓN 1156 DE 2005 (30 de diciembre) MUNICIPIO DE LA ESTRELLA ANTIOQUIA (No anulada / legalidad condicionada)

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la facultad de designación de agentes de retención en el impuesto de industria y comercio se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia de 29 de noviembre de 2012, radicado 85001-23-31-000-2007-00060-01 (17062) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diez (10) de agosto de dos mil diecisiete (2017).

**Radicación número: 05001-23 31 000 2006 03105 01(20464)**

**Actor: JOSÉ MARÍA ECHEVERRY LOZANO**

**Demandado: MUNICIPIO DE LA ESTRELLA**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Municipio de La Estrella - Antioquia contra la sentencia del 5 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Resolución N° 1156 del 30 de diciembre de 2005 expedida por el Alcalde y la Secretaría de Hacienda del Municipio de La Estrella.

**SEGUNDO:** En firme este proveído, archívese el expediente”.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1. LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción de simple nulidad, José María Echeverry Lozano propuso ante el Tribunal Administrativo de Antioquia la siguiente pretensión:

*“(…) solicito a la Honorable Sala se sirva decretar la nulidad de la Resolución 1156 de 30 de diciembre de 2005, emanada de la Alcaldía Municipal de La Estrella por medio de la Secretaría de Hacienda del Municipio, por ser ella violatoria de la norma legal y de la del Acuerdo Municipal referido, como se evidencia en el siguiente análisis.”*

#### **1.1.1. Acto administrativo demandado.**

La resolución demandada es la que se transcribe a continuación<sup>1</sup>:

**“RESOLUCIÓN 1156  
30 de Diciembre de 2005**

**“MEDIANTE LA CUAL SE ESTABLECEN OTROS AGENTES RETENEDORES  
DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (ICA)**

*El Alcalde del municipio de La Estrella Antioquia, en uso de sus facultades Constitucionales y Legales, especialmente las conferidas en la Ley 136 de 1994, el acuerdo municipal 021 de 2001 y en especial el artículo 194 parágrafo segundo (Estatuto de Rentas del Municipio de la Estrella), y demás normas concordantes o afines con el objeto de la presente providencia, y*

### **CONSIDERANDO**

---

<sup>1</sup> Texto tomado de la copia aportada por el demandante. Folios 5 a 7.

1. Que mediante el Acuerdo 021 de 2002, Estatuto de Rentas Municipales, el Municipio de la Estrella adoptó el mecanismo de Retención en el Impuesto de Industria y Comercio y lo reglamentó en sus artículos 194 y subsiguientes:

**“ARTÍCULO 194. AGENTES DE RETENCIÓN:** En relación con los impuestos de Industria y Comercio y Avisos y Tableros administrados por la Subsecretaría de Rentas Municipales, son **AGENTES DE RETENCIÓN:**

Los establecimientos públicos del orden Nacional, Departamental y Municipal; las Empresas Industriales y Comerciales del orden Nacional, Departamental y Municipal; las Sociedades de Economía Mixta de todo orden y las Unidades Administrativas con Régimen Especial; la Nación, El Departamento de Antioquia, el Municipio de La Estrella, las entidades descentralizadas adscritas al Municipio de La Estrella y demás entidades de cualquier naturaleza jurídica que tenga jurisdicción en el territorio del municipio de La Estrella.

**PARÁGRAFO 1:** También son agentes retenedores los contribuyentes con actividad de transporte, que presten su servicio bajo la modalidad de encargo para terceros, quienes deberán retener seis (6) por mil del total de los pagos que efectúen los propietarios de los vehículos, cualquiera que sea la cifra pagada.

**PARÁGRAFO 2:** Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, La Secretaría de Hacienda podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención”.

2. Que según el concepto emitido por La Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el 25 de enero de 2001, es conveniente señalar a los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio que están catalogados como grandes contribuyentes por la DIAN.

3. Que el sistema de retenciones se rige en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de Industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Municipio de La Estrella y las generales del sistema de retenciones aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios.

4. Que la tarifa de retención del impuesto de industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando el sujeto de retención no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de retención será la máxima vigente para el impuesto de industria y comercio dentro del periodo gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación. Cuando la actividad del sujeto de retención sea públicamente conocida y este no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

5. Que para efectos de garantizar la eficiencia en el recaudo del impuesto de industria y comercio, se hace necesario designar otros agentes retenedores de dicho impuesto, además de los ya contemplados por el Acuerdo 021 de 2002.

En consecuencia de lo anterior, y sin más consideraciones el Alcalde y la Secretaría de Hacienda del municipio de La Estrella,

### **RESUELVEN**

**ARTÍCULO 1º: ESTABLECER** como agentes Retenedores del Impuesto de Industria y Comercio a:

- Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-
- Los catalogados como régimen común para el IVA de acuerdo con el estatuto tributario nacional

**ARTÍCULO 2º:** Que de acuerdo con las leyes citadas, los casos en los que se aplica la retención son los siguientes:

<b>COMPRADOR</b>	<b>PROVEEDOR</b>	<b>RETEICA</b>
<i>Entidades Estatales de Cualquier Naturaleza Jurídica</i>	<i>Entidades Estatales</i>	<i>NO</i>
	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
<i>Gran Contribuyente</i>	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>NO</i>

	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
<i>Régimen Común</i>	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>NO</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
<i>Agentes Transportadores</i>	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>

**ARTÍCULO 3º:** Los agentes Retenedores deberán cumplir con lo estipulado en los artículos 194 y siguientes del Estatuto de Rentas Municipales, Acuerdo 021 de 2002 y con las normas generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios.

**ARTÍCULO 4º:** Ordénese la entrega a cada uno de los agentes retenedores y una copia del Estatuto de Rentas Municipales con el fin de que conozcan las tarifas impositivas a cobrarse.

*Dada en el municipio de La Estrella Antioquia, a los treinta (30) días del mes de diciembre del año dos mil cinco (2005)."*

#### **1.1.2. Normas violadas.**

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 91 [numeral 6] de la Ley 136 de 1994.
- Artículo 194 [parágrafos 1 y 2] del Acuerdo 021 de 2002.

#### **1.1.3. Concepto de la violación**

El demandante sostuvo que el artículo 194 del Acuerdo 021 de 2002 reguló las retenciones en el impuesto de industria y comercio en el Municipio de La Estrella. Que dicha norma detalla las entidades del sector público que deben cumplir la función y que en el párrafo 1 el mencionado artículo extiende esa

responsabilidad a los contribuyentes del sector privado que ejercen actividades de transporte bajo la modalidad de encargos para terceros. También dijo que el parágrafo 2 de dicha norma facultó a la Secretaría de Hacienda para designar como agentes de retención a quienes efectuaran el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación.

Que no obstante la forma puntual en que el Acuerdo hizo la designación de los agentes de retención y otorgó restrictivamente a la Secretaría de Hacienda Municipal la facultad para ampliarla en un reducido y específico sector, el Alcalde Municipal y la Secretaría de Hacienda de La Estrella, mediante la Resolución 1156 de 2005, obligaron a personas del sector privado, no incluidas en el Acuerdo, a desempeñar funciones de agentes de retención.

Que, en consecuencia, el alcalde y la secretaria de hacienda del municipio demandado excedieron la potestad reglamentaria que les fue conferida por el concejo municipal, al designar otros agentes retenedores adicionales a los establecidos en el Acuerdo 021 de 2002. Que esa actuación constituye un desconocimiento de la norma y rebasa la intención misma del artículo 194 ibídem.

## **1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderada judicial del Municipio de La Estrella se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la iniciativa en materia impositiva recae, por disposición constitucional, en el órgano legislativo, que, en el caso de los municipios, es el concejo municipal. Que, además, del poder ejecutivo territorial provienen las disposiciones en materia de recaudo, como la regulación de la retención en la fuente del impuesto de industria y comercio que ahora se demanda.

Advirtió que las autoridades demandadas no incurrieron en la extralimitación endilgada por el demandante, pues el parágrafo 2 del artículo 194 del Acuerdo 021 de 2001 otorgó al ejecutivo municipal la potestad para designar nuevos agentes retenedores. Que, además, como fundamento de la expedición del acto administrativo demandado, el municipio citó el contenido del concepto emitido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 25 de enero de 2001, que recomendó a los entes municipales señalar como

agentes retenedores de ICA a las personas catalogadas por la DIAN como grandes contribuyentes.

Por lo anterior, consideró que el municipio demandado ha sido coherente y congruente en sus actuaciones y decisiones, y se sujetó a derecho al establecer como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio a las personas catalogadas como grandes contribuyentes por la DIAN y a los catalogados como del régimen común para el IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el Estatuto Tributario Nacional.

### **1.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 5 de marzo de 2013, accedió a las pretensiones de la demanda y anuló la Resolución 1156 del 30 de diciembre de 2005, proferida por el Alcalde y la Secretaria de Hacienda de La Estrella.

Luego de un recuento de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio y de las facultades de los concejos municipales para expedir acuerdos con el propósito de garantizar el control y recaudo del impuesto de industria y comercio, sostuvo que el Concejo Municipal de La Estrella sí tenía facultades para determinar agentes retenedores para dicho impuesto.

Adujo que de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 194 del Acuerdo 21 de 2002, la facultad dada a la Secretaría de Hacienda del Municipio de La Estrella fue concedida para ampliar el listado de agentes retenedores de ICA *a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación.*

Que, en consecuencia, la facultad para que la Secretaría de Hacienda designara nuevos agentes autoretenedores de ICA se limitó a cuando aquellos hacen pagos o abonos a nombre de terceros. No se concedió de manera general o ilimitada para todos los casos o en todas las transacciones, pues la facultad fue restringida y, por tanto, sólo podía designarse un nuevo autoretenedor del ICA en los casos establecidos en el acuerdo.

Adujo que la resolución demandada dispuso que serían agentes autorretenedores

de ICA dos grandes grupos, de manera general: (i) los catalogados como grandes contribuyentes y (ii) los catalogados como del régimen común para el IVA, lo que, a su juicio, constituye un exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria, en tanto se extendió la designación de agentes autorretenedores a los grandes contribuyentes catalogados por la DIAN y al régimen común para el IVA, sin limitar la autorretención para los casos en que se efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación.

Que, en consecuencia, si bien la secretaria de hacienda del municipio demandado sí podía incluir como agentes retenedores a los catalogados como grandes contribuyentes por la DIAN y a los pertenecientes al régimen común para el IVA, esta facultad se limitaba al evento establecido en el Acuerdo 21 de 2002 y no se extendió a todas las transacciones por ellos realizadas.

#### **1.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado judicial del Municipio de La Estrella presentó recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal y solicitó que se revocara.

Dijo que el sistema de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio no es un impuesto sino un mecanismo de recaudo anticipado de los mismos. Que así lo dispusieron la Sentencia C-222 de 1995 y el Concepto 028975 del 20 de octubre de 2006, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Indicó que la Ley 14 de 1983, al determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio sobre el que se va a practicar la retención, de acuerdo con la Resolución 1156 de 2005, la establece como la percepción de ingresos, de lo que se deduce que el impuesto se causa solo cuando existe un pago o abono en cuenta por parte de la empresa compradora o una empresa proveedora.

Que, en ese entendido, no sería posible que mediante la resolución demandada se hubieran designado agentes retenedores de forma general o ilimitada, toda vez que el ordenamiento jurídico de manera taxativa ha determinado que el impuesto de industria y comercio se genera únicamente cuando se producen ingresos por parte de algún agente económico, lo que se traduce en que los agentes

retenedores solo pueden practicar la retención cuando se genere un pago o abono en cuenta.

Que de las demás transacciones que puedan realizar los grandes contribuyentes y los sujetos pertenecientes al régimen común del IVA no es posible practicar la retención del ICA, debido a que no son generadores de dicho impuesto.

Que es claro que el impuesto de industria y comercio recae sobre una sola transacción que pueden hacer las empresas, esto es, el pago o abono en cuenta y que, por lo tanto, incluir ese texto en la resolución demandada sería un pleonasma.

Citó los requisitos que deben darse para practicar la retención en la fuente y concluyó que la resolución demandada no modificó ninguno de los elementos del impuesto de industria y comercio, razón por la que debe declararse ajustada a la legalidad.

#### **1.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las partes no alegaron de conclusión.

#### **1.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público**, luego de un recuento de los hechos y las normas aplicables al caso, pidió que se confirmara la decisión de primera instancia.

Sobre el particular se planteó el siguiente interrogante: ¿mediante la resolución demandada se realizó por parte del Alcalde de La Estrella (Antioquia) una designación de agentes retenedores de ICA general o ilimitada?

Dijo que revisada la norma resultaba fácil y claro determinar que el Acuerdo 021 de 2002 (art. 194), además de los agentes de retención específicamente señalados en el artículo 194 y el párrafo 1, dejó al arbitrio de la Secretaría de Hacienda la designación de otros agentes retenedores que cumplieran con una situación de hecho específica, cual era efectuar pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en la calidad de financiadores de la respectiva operación.

Que, no obstante, tal como quedó redactada la Resolución 1156 de 2005, se obligó a aplicar la retención en la fuente por el impuesto de industria y comercio a dos grandes grupos: los grandes contribuyentes y los sujetos pertenecientes al régimen común del IVA respecto de todas sus operaciones y transacciones, pero en ningún acápite la norma especificó que se aplicaría la retención en la fuente del impuesto de industria y comercio únicamente en los eventos en que se hicieran pagos o abonos en cuenta a nombre de terceros o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervinieran directamente en la transacción que daría lugar al impuesto de industria y comercio.

Que, por lo tanto, la resolución demandada sí designó como agentes de retención en forma general a los contribuyentes catalogados como grandes retenedores de ICA y a los del régimen común del IVA.

Indicó que los argumentos de la apelación no se enfocaron en controvertir el argumento central del Tribunal, pues equivocadamente se justifican en el entendido de que los ingresos son iguales a los pagos o abonos en cuenta y que es por ellos que se cumple el hecho generador del impuesto de industria y comercio, argumento que nada tiene que ver con el planteado por el *a quo*, pues, como dijo el Tribunal, el Alcalde de La Estrella se excedió en su facultad reglamentaria al no tener en cuenta la situación de hecho planteada en el Acuerdo, pues era este el único evento en que los nuevos agentes retenedores deberían aplicar la retención.

Advirtió que el Tribunal incurrió en un yerro en relación con la delegación de los agentes de retención en cabeza de la Secretaría de Hacienda del Municipio. Que si bien ese no fue un argumento planteado por las partes, lo cierto es que la Constitución Política ha sido expresa en otorgar a los órganos de representación popular la función de determinar los elementos del tributo y deben ser ellos quienes desarrollen a cabalidad esa función, por lo que no está acorde con la Carta Política que los concejos municipales deleguen esa función en la administración, tal como lo hizo el Concejo Municipal de La Estrella. Que, debido a que el órgano ejecutivo no está facultado para reglamentar elementos de los tributos, iría en contravía del principio de legalidad si, por regla general, se les permite a los alcaldes o secretarías de hacienda de los municipios fijar dichos elementos.

## 2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si es nula la Resolución N° 1156 del 30 de diciembre de 2005, proferida por el Alcalde Municipal y la Secretaría de Hacienda del municipio de La Estrella, Antioquia.

A juicio del demandante, el acto demandado fue expedido con exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, en tanto extendió los efectos del artículo 194 del Acuerdo 021 de 2002 expedido por el Concejo Municipal de La Estrella (que designó a los agentes de retención en dicho municipio) a un grupo generalizado del sector privado que no habría sido incluido en el Acuerdo.

Por el contrario, el Municipio de La Estrella sostiene que la resolución demandada se encuentra ajustada a derecho, en tanto el párrafo 2 del Acuerdo 021 de 2002 otorgó al ejecutivo la potestad de designar nuevos agentes retenedores. Alegó que la potestad reglamentaria no fue excedida en este caso y, en consecuencia, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

Conforme con los anteriores supuestos, esta Sala procede a resolver el siguiente:

### 2.1. Problema jurídico

¿El Alcalde Municipal de La Estrella excedió la potestad reglamentaria al designar como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio a (i) quienes se encuentran catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- y (ii) a los sujetos pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas de acuerdo con el estatuto tributario nacional?

### 2.2. Consideraciones de la Sala. Reiteración jurisprudencial<sup>2</sup>

Sea lo primero precisar que lo que se predica, sobre la facultad reglamentaria del gobierno nacional, se predica también, a nivel regional. Por eso, la Sala parte de

---

<sup>2</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA Sentencia del 29 de noviembre de 2012, Magistrada Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia. Expediente No. 17062

reiterar<sup>3</sup> que la facultad reglamentaria, que la Constitución Política le reconoce al poder ejecutivo sea nacional o regional, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto.

A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular, no amerita expedir el reglamento. Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.<sup>4</sup>

Como lo dice la Corte Constitucional, *“una de las finalidades prioritarias de la función de reglamentación – si no la más destacada - es resolver en el terreno práctico los cometidos fijados por las reglas del legislador, pues dada la generalidad de estas últimas es poco probable que su implementación pueda lograrse por sí misma”*<sup>5</sup>.

En el caso concreto se tiene que el Concejo Municipal de La Estrella, mediante el Acuerdo 021 de 2002, adoptó el Estatuto de Rentas para dicho municipio. El capítulo V de dicha compilación normativa reguló lo concerniente a la retención en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros y, en particular, el artículo 194 dispuso:

---

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C. Dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00012-00(17066).

<sup>4</sup> Ídem

<sup>5</sup> Corte Constitucional, sentencia C- 1005 de 2008, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

**Artículo 194. AGENTES DE RETENCIÓN:** *En relación con los impuestos de Industria y Comercio y Avisos y Tableros administrados por la Subsecretaría de Rentas Municipales, son **AGENTES DE RETENCIÓN:***

*Los establecimientos públicos del orden Nacional, Departamental y Municipal; las Empresas Industriales y Comerciales del orden Nacional, Departamental y Municipal; las Sociedades de Economía Mixta de todo orden y las Unidades Administrativas con Régimen Especial; la Nación, el Departamento de Antioquia, el Municipio de La Estrella, las entidades descentralizadas adscritas al Municipio de La Estrella y demás entidades de cualquier naturaleza jurídica que tengan jurisdicción en el territorio del municipio de La Estrella.*

**PARÁGRAFO 1:** *También son agentes retenedores los contribuyentes con actividad de transporte, que presten su servicio bajo la modalidad de encargo para terceros, quienes deberán retener el seis (6) por mil del total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos, cualquiera que sea la cifra pagada.*

**PARÁGRAFO 2:** *Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, La Secretaría de Hacienda podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención”.*

En ejercicio de la potestad conferida por el parágrafo dos anterior, el Alcalde del Municipio de La Estrella expidió la Resolución No. 1156 del 30 de diciembre de 2005, “*Mediante la cual se establecen otros agentes retenedores del impuesto de industria y comercio (ICA)*”. En el acto normativo demandado se resolvió:

**ARTÍCULO 1º: ESTABLECER** como agentes Retenedores del Impuesto de Industria y Comercio a:

- *Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-*
- *Los catalogados como régimen común para el IVA de acuerdo con el estatuto tributario nacional*

**ARTÍCULO 2º:** Que de acuerdo con las leyes citadas, los casos en los que se aplica la retención son los siguientes:

<b>COMPRADOR</b>	<b>PROVEEDOR</b>	<b>RETEICA</b>
<i>Entidades Estatales de Cualquier Naturaleza Jurídica</i>	<i>Entidades Estatales</i>	<i>NO</i>
	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
<i>Gran Contribuyente</i>	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>NO</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
<i>Régimen Común</i>	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>NO</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>
<i>Agentes Transportadores</i>	<i>No Sujeto</i>	<i>NO</i>
	<i>Gran Contribuyente</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Común</i>	<i>SI</i>
	<i>Régimen Simplificado</i>	<i>SI</i>

**ARTÍCULO 3º:** Los agentes Retenedores deberán cumplir con lo estipulado en los artículos 194 y siguientes del Estatuto de Rentas Municipales, Acuerdo 021 de 2002 y con las normas generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios.

**ARTÍCULO 4º:** Ordénese la entrega a cada uno de los agentes retenedores y una copia del Estatuto de Rentas Municipales con el fin de que conozcan las tarifas impositivas a cobrarse.

(...)"

Sobre el particular, la Sala considera que le asiste razón al municipio demandado al considerar que la Resolución 1156 de 2005 se encuentra ajustada a lo

dispuesto en el Acuerdo 021 de 2002. Las razones son las mismas que se expusieron en la sentencia del 29 de noviembre de 2012<sup>6</sup>, a saber:

Sea lo primero expresar que el agente retenedor es la persona que efectúa el pago o abono en cuenta y a quien la ley expresamente le ha otorgado tal calidad. Así, no puede confundirse la calidad de agente de retención con el de contribuyente del impuesto correspondiente.

También es importante advertir que la fijación de agentes de retención de impuestos locales no es un aspecto sustancial del tributo, pues, la retención en la fuente es una herramienta de procedimiento que *“se acompasa con la facultad de administración y recaudo de los tributos según el artículo 287[3] ídem,<sup>7</sup> que implica, entre otros, su incorporación al presupuesto municipal de la correspondiente renta, la **reglamentación del procedimiento de recaudo, fiscalización, control y ejecución coactiva del impuesto, así como de todos aquellos aspectos relativos a la determinación individual del tributo**”<sup>8</sup>.*

Lo anterior está en “consonancia con el principio de eficiencia de los tributos del artículo 363 constitucional<sup>9</sup>, cuyo desarrollo legal está en los artículos 62 de la Ley 55 de 1985<sup>10</sup> incorporado en el artículo 203 del Decreto Ley 1333 de 1986<sup>11</sup>, que faculta a los concejos municipales para expedir los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto [de industria y comercio], de manera que, *“por regla general, los mecanismos de cobro anticipado de los tributos, tales como las retenciones en la fuente o los anticipos, son instrumentos de captación eficiente de recursos, tendientes a obtener abonos a buena cuenta de la obligación tributaria, que facilitan el ingreso permanente de fondos a las arcas públicas, y constituyen además medio de control a la evasión. Dichas herramientas de aceleración de la captación de los tributos unilateralmente impuestos por el Estado, son instrumentos esenciales de los que dependen la*

---

<sup>6</sup> Sentencia del 29 de noviembre de 2012, expediente No. 17062. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>7</sup> “Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:  
[...]

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.”

<sup>8</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012 exp 18814

<sup>9</sup> Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

<sup>10</sup> Artículo 62.- Para efectos de la correcta liquidación y pago del impuesto de industria y comercio, los concejos municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto.

<sup>11</sup> Artículo 203. Para efectos de la correcta liquidación y pago del impuesto de industria y comercio, los Concejos Municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto.

capacidad de gestión y ejecución y forman parte de las diferentes medidas que pueden dictar los concejos municipales para “reglamentar su recaudo”<sup>12</sup>.

Así, dentro de la reglamentación del procedimiento de recaudo a través del mecanismo de retención en la fuente, se halla la fijación de los sujetos obligados a practicar retenciones en la fuente y a declararlas y pagarlas a la Administración Tributaria.

En el caso en estudio, la fijación como agentes retenedores de ICA de las personas que cumplan los requisitos y topes para ser agentes de retención de IVA<sup>13</sup> o los catalogados por la DIAN como grandes contribuyentes no implica la determinación de un aspecto sustancial del tributo sino el ejercicio de la facultad legal de los municipios de reglamentar el efectivo recaudo del impuesto de industria y comercio<sup>14</sup>.

Eso sí, el efectivo recaudo a través del mecanismo de retención en la fuente solo se garantiza si el agente retenedor del impuesto de industria y comercio tiene algún vínculo con el municipio, pues, las normas del Estatuto Tributario están concebidas para garantizar el recaudo de tributos de alcance nacional, no local.

<sup>12</sup> Sentencia de 22 de noviembre de 1996 exp. 8005, C.P. doctor Julio Enrique Correa Restrepo, reiterada en sentencia de 1 de marzo de 2012, exp 18814.

<sup>13</sup> El artículo 437-2 del E.T. regula los agentes retenedores de IVA en los siguientes términos:

**“ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** <Artículo adicionado por el artículo 9o de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. <Numeral modificado por el artículo 49 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.

3) Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.

4) Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.

5) <Numeral adicionado por el artículo 25 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.

Cuando los pagos o abonos en cuenta en favor de las personas o establecimientos afiliados a los sistemas de tarjetas de crédito o débito, se realicen por intermedio de las entidades adquirentes o pagadoras, la retención en la fuente deberá ser practicada por dichas entidades.

6. <Numeral adicionado por el artículo 93 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> La Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil, por el 100% del impuesto sobre las ventas que se cause en la venta de aerodinos.

7. <Numeral adicionado por el artículo 13 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Los responsables del Régimen Común proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al Régimen Común, distintos de los agentes de retención mencionados en los numerales 1 y 2, o cuando el pago se realice a través de sistemas de tarjeta débito o crédito, o a través de entidades financieras en los términos del artículo 376-1 de este Estatuto.”

<sup>14</sup> Artículo 203 del Decreto 1333 de 1986, que es ley en sentido material.

Además, no es cierto que las reglas de la retención supongan el respeto a la estructura del tributo, pues, tal armonía debe ser explícita.

Leído el artículo 194 del Acuerdo 021 de 2002 se aprecia que en ninguno de sus apartes alude a los grandes contribuyentes o a los sujetos pertenecientes al régimen común de IVA. El párrafo 2 simplemente dispone que la Secretaría de Hacienda del municipio de La Estrella podrá designar como agentes de retención a quienes efectúen el pago o abono en cuenta *“a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención”*

La Sala considera que la Resolución No. 1156 de 2005 se ajusta al Acuerdo 021 de 2001 en el entendido de que serán agentes de retención los grandes contribuyentes o los sujetos pertenecientes al régimen común del IVA que paguen o abonen en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero, o en calidad de financiador de la respectiva operación, por actividades sujetas al tributo en el citado municipio.

Por lo demás, la ausencia del vínculo del agente retenedor del impuesto de industria y comercio con el municipio traería como consecuencia que todo aquel que la DIAN clasifique como gran contribuyente, por ese solo hecho, está en la obligación de declarar retenciones en el municipio de La Estrella, así sea en ceros, aunque en el periodo no haya tenido actividad económica alguna en ese territorio, lo que denota que la determinación de los agentes de retención en los términos previstos en las normas demandadas no garantizan el efectivo recaudo del impuesto a través del mecanismo de retención en la fuente.

Finalmente, en cuanto a la observación hecha por el Ministerio Público, en la que pone de presente que *“la Constitución Nacional ha sido expresa en otorgar a los órganos de representación popular la función de determinar los elementos del tributo y deben ser ellos quienes desarrollen a cabalidad esa función, por lo que (...) no está acorde con la Constitución Nacional que los concejos deleguen esa función en la administración, tal como lo hizo en este caso el Concejo de La Estrella”* la Sala reitera que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo. Se usa como una mera herramienta de procedimiento, razón por la que bien

puede delegarse la designación de los agentes de retención en el órgano ejecutivo.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

#### **FALLA**

**REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia del 5 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de simple nulidad impetrado por José María Echeverri Lozano contra el Municipio de La Estrella. En su lugar, dispone:

**PRIMERO: NIÉGASE** la nulidad de la Resolución 1156 del 30 de diciembre de 2005, proferida por el Alcalde Municipal y la Secretaria de Hacienda de La Estrella, en el entendido de que quienes hayan sido catalogados por la DIAN como grandes contribuyentes o como pertenecientes al régimen común del IVA, serán agentes de retención en el municipio de La Estrella cuando efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero, o en calidad de financiador de la respectiva operación, por actividades sujetas al tributo en el citado municipio.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Presidente**

**MILTON CHAVES GARCIA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**