



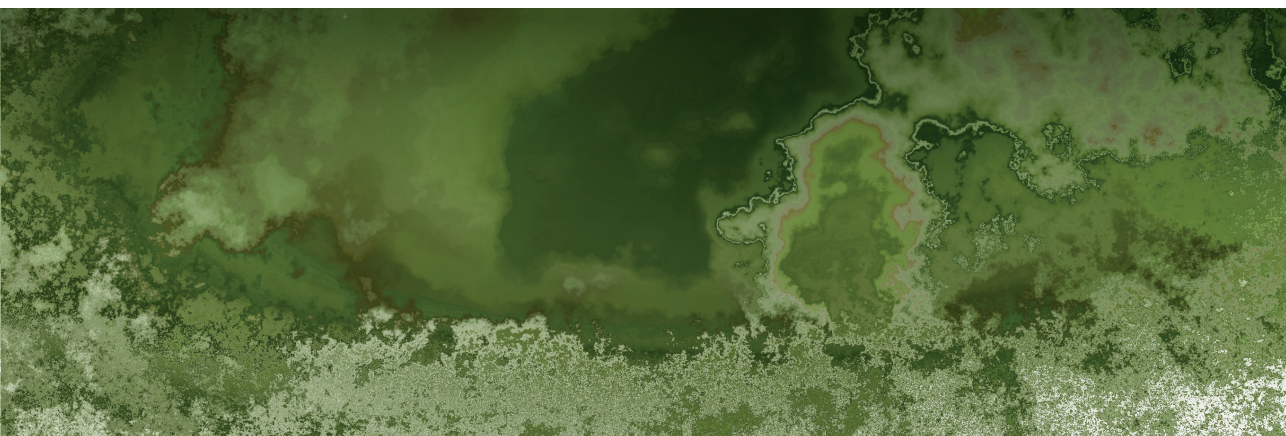
COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

SERIE **NUEVAS TENDENCIAS**
DE LA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA

GRANDES TEMAS DE LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL Y PROPUESTAS DE REFORMA

Eleonora Lozano Rodríguez
Magda Cristina Montaña Murillo
(edición académica)

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO Y ADUANERO



GRANDES TEMAS DE LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL Y PROPUESTAS DE REFORMA

Para citar este libro:

<https://doi.org/10.51573/Andes.9786287903227.9786287903265>

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

SERIE NUEVAS TENDENCIAS DE
LA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA

GRANDES TEMAS DE LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL Y PROPUESTAS DE REFORMA

Eleonora Lozano Rodríguez
Magda Cristina Montaña Murillo
(edición académica)

Nombres: Lozano Rodríguez, Eleonora, autora, edición académica. | Montaña Murillo, Magda Cristina, autora, edición académica.

Título: Grandes temas de la tributación territorial y propuestas de reforma / Eleonora Lozano Rodríguez, Magda Cristina Montaña Murillo (edición académica) Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes : Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, 2026. | 595 páginas : ilustraciones ; 17 x 24 cm. | (Colección Crítica Tributaria. Serie Nuevas Tendencias de la Tributación en Colombia)

Identificadores: ISBN 9786287903227 (rústica) | 9786287903234 (e-book) | 9786287903265 (e-pub)

Materias: Derecho fiscal – Colombia | Entidades territoriales | Impuestos locales – Colombia | Tributación | Derecho tributario

Clasificación: CDD 343.043–dc23

SBUA

Primera edición: septiembre del 2026

© Eleonora Lozano Rodríguez y Magda Cristina Montaña Murillo (edición académica)

© Eleonora Lozano Rodríguez, Magda Cristina Montaña Murillo, Saúl Camilo Guzmán Lozano, Julio R. Piza R., Juan de Dios Bravo González, Pablo Fernando Verástegui Niño, Andrea Monsalve Torres, Camilo Francisco Caycedo Tribín, Juan José Fuentes Bernal, César J. Sánchez Muñoz, Claudia Helena Otálora Cristancho, Nayarín Saharay Rojas Téllez, Lucy Cruz de Quiñones, Juan Carlos Becerra Hermida, Pedro Enrique Sarmiento Pérez, Mary Claudia Sánchez Peña, Roberto Carlos Insignares Gómez, Juan Carlos Bejarano Rodríguez, Juan Camilo de Bedout Grajales, César Camilo Cermeño Cristancho, Ana María Barbosa Rodríguez

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho; e Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero

Ediciones Uniandes
Carrera 1.ª n.º 18A-12, bloque Tm
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 601 3394949, ext. 2133
<https://ediciones.uniandes.edu.co>
ediciones@uniandes.edu.co

Instituto Colombiano de Derecho Tributario
Calle 74C n.º 8-29
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 601 3170403
<https://www.icdt.org.co>
contactenos@icdt.org.co

ISBN: 978-628-7903-22-7
ISBN e-book: 978-628-7903-23-4
ISBN epub: 978-628-7903-26-5
DOI: <https://doi.org/10.51573/Andes.9786287903227.9786287903265>

Cuidado de la edición: Tatiana Grosch
Diagramación interior: Samanta Sabogal
Diagramación de cubierta: Angélica Ramos
Textura de cubierta: pintura abstracta tomada de
<https://pixabay.com/illustrations/colour-abstract-painting-background-4287688/>

Impresión:
Imageprinting
Carrera 27 n.º 76-38
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono 601 6311350

Impreso en Colombia – Printed in Colombia

Este libro cuenta con el aval de la Facultad de Derecho y fue sometido a evaluación de pares académicos.

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación. Reconocimiento como universidad: Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964. Reconocimiento de personería jurídica: Resolución 28 del 23 de febrero de 1949, Minjusticia. Acreditación institucional de alta calidad, 10 años: Resolución 000194 del 16 de enero del 2025, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

Contenido

Hacia un sistema tributario territorial equitativo y eficiente:
una apuesta en común / 19

Eleonora Lozano Rodríguez y Magda Cristina Montaña Murillo

Primera parte

La descentralización fiscal y de ingresos propios a las entidades territoriales

1. Reflexiones sobre la misión de descentralización, la modificación del sistema general de participaciones y la necesidad de una reforma tributaria territorial / 25

Saúl Camilo Guzmán Lozano

Introducción / 25

La descentralización: una aspiración inconclusa / 25

Reflexiones sobre la descentralización / 32

Análisis positivo de la descentralización / 34

Continúa el análisis positivo de la descentralización / 37

¿Cómo reinventar la descentralización revisando el sistema de rentas endógenas tributarias? / 38

Conclusiones y recomendaciones / 40

Referencias / 41

2. Autonomía y capacidad administrativa / 43

Julio R. Piza R.

Introducción / 43

Autonomía como política fiscal / 44

Descentralización como política fiscal / 49

Capacidad administrativa / 52

Conclusiones / 55

Referencias / 57

3. La competencia de los municipios para gravar la propiedad y discusiones con otras entidades que gravan hechos económicos vinculados con la propiedad / 61

Juan de Dios Bravo González

Introducción / 61

Cláusula general de competencia en materia tributaria y alcance del artículo 317 de la Constitución Política / 61

Autonomía de los municipios / 64

Propiedad como índice de capacidad de pago / 68

Tributos vinculados con la propiedad / 69

Conclusiones y recomendaciones / 79

Referencias / 81

4. Ingresos propios de entidades descentralizadas, por nivel de gobierno y hechos económicos. Propuestas de ajuste al sistema de ingresos: ¿nuevas rentas? / 83

Magda Cristina Montaña Murillo

Introducción / 83

Ejercicio de la potestad de imposición y de la función de administración tributaria en los entes territoriales / 85

Reglas de coordinación fiscal y de compensación entre entidades territoriales y el nivel central / 95

Conclusiones y recomendaciones / 99

Referencias / 96

5. Régimen tributario especial de los distritos y las ciudades capitales / 99

Magda Cristina Montaña Murillo

Introducción / 99

Contexto de la organización político-administrativa con énfasis en los distritos /	100
Marco histórico constitucional de los distritos /	103
Marco legal de los distritos vs. el Distrito Capital de Bogotá /	107
Régimen fiscal /	108
Comportamiento fiscal de los distritos en Colombia /	110
Conclusiones y recomendaciones sobre el régimen especial de los distritos /	125
Referencias /	126

Segunda parte

Los tributos que gravan la propiedad inmueble y/o sus transacciones y operaciones

6. El impuesto predial /	131
Pablo Fernando Verástegui Niño	
Recuento normativo /	131
El hecho generador /	133
La sujeción pasiva y su relación con el derecho de propiedad /	134
La base gravable del impuesto predial /	140
Las tarifas del impuesto predial /	145
La actualización catastral y los límites en el impuesto predial /	147
Los sistemas declarativos y de facturación en el impuesto predial /	151
Conclusiones y recomendaciones /	154
Referencias /	156
7. El catastro multipropósito y los efectos de los procesos de actualización catastral en base gravable para la determinación del impuesto predial /	159
Andrea Monsalve Torres	
Introducción /	159
Reseña histórica del catastro /	161
La quinta era del catastro (2015 hasta hoy) /	161
Estado actual del catastro /	166
Impacto de la actualización catastral en la base gravable del impuesto predial /	170
Conclusiones /	181
Referencias /	182

8. Contribución de valorización para departamentos y municipios / 185
Andrea Monsalve Torres
- Introducción / 185
- Contexto histórico normativo de la contribución por valorización / 185
- Elementos que integran el tributo / 187
- Referencias / 207
9. La contribución por participación en la plusvalía / 209
Camilo Francisco Caycedo Tribín
- Introducción / 209
- Antecedentes / 210
- Naturaleza / 211
- Elementos esenciales de la contribución por participación en la plusvalía y propuestas de mejora / 214
- Los hechos generadores / 215
- Los sujetos pasivos / 218
- La base gravable / 218
- Las tarifas / 221
- Procedimiento para la determinación de la obligación tributaria sustancial / 223
- Formas de pago de la contribución por participación en la plusvalía y destinación de los recursos que ella genera / 227
- El municipio de Ibagué / 229
- Conclusiones y recomendaciones / 233
- Referencias / 236
10. Tasas y sobretasas con destinación específica / 239
Andrea Monsalve Torres
- Introducción / 239
- Sobretasa ambiental, bomberil y de alumbrado público / 340
- Algunas divergencias en la aplicación de las sobretasas ambiental, bomberil y de alumbrado público / 242
- Sobretasa de seguridad y convivencia ciudadana / 246
- Sobretasa a favor del sistema masivo de transporte / 248

Sobretasas en cifras /	250
Conclusiones /	251
Referencias /	252
11. Delineación urbana /	255
Andrea Monsalve Torres	
Introducción /	255
Elementos esenciales del impuesto /	256
Conclusiones y recomendaciones /	264
Referencias /	264
12. El impuesto de alumbrado público /	267
Juan José Fuentes Bernal	
Introducción /	267
El servicio de alumbrado público y sus fuentes de financiación /	268
Integración de la sobretasa del impuesto predial en el impuesto predial unificado /	270
Los problemas del tributo autónomo /	271
La sustitución del impuesto por una contribución especial /	272
La reforma de la Ley 1819 del 2016 /	273
La sentencia de unificación del Consejo de Estado /	274
Conclusiones /	275
Referencias /	276
13. El impuesto sobre teléfonos /	279
Saúl Camilo Guzmán Lozano	
Introducción /	279
Vigencia del impuesto sobre teléfonos /	280
Principio de legalidad en el impuesto sobre teléfonos /	285
Hecho imponible e interpretación histórica /	288
¿Existe doble imposición? /	291
Conclusiones y recomendaciones /	293
Referencias /	294

14. Tributación ambiental: tributos extrafiscales. ODS y bienes de uso público por destinación para la protección del agua. El caso del IPU / 295

César J. Sánchez Muñoz

Introducción / 295

Contenido jurídico de los tributos extrafiscales o de ordenación / 296

Extrafiscalidad ambiental y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) / 298

Bienes de uso público, predial y protección ambiental / 301

Conclusiones y recomendaciones / 309

Referencias / 310

Tercera parte

**Tributos que gravan la propiedad vehicular
y el consumo específico a los combustibles**

15. Tributos que gravan la propiedad vehicular y otros cobros asociados al tránsito / 315

Claudia Helena Otálora Cristancho

Introducción / 315

Vehículos automotores y vínculo con el impuesto de circulación y tránsito / 316

Tasas de registro automotor o derechos de tránsito / 328

Peajes y contraprestaciones económicas por uso de infraestructura vial / 331

Conclusiones y recomendaciones / 333

Referencias / 334

16. Sobretasa a la gasolina motor y diésel / 337

Nayarin Saharay Rojas Téllez

Introducción / 337

Elementos de la obligación tributaria / 338

Vínculo del IVA a los combustibles / 340

Determinación de la base gravable / 342

Análisis de rendimiento y progresividad del tributo / 344

Propuestas de ajuste y modificación legal / 345

Conclusiones y recomendaciones / 348

Referencias / 351

Cuarta parte
**Impuesto a actividades económicas y registro
de actividades societarias**

17. Nuevas reflexiones sobre el impuesto de industria y comercio: propuestas de una sobretasa local del impuesto de renta / 355

Lucy Cruz de Quiñones

Introducción / 355

La autonomía municipal: antecedentes históricos y alcance actual / 355

El impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros / 360

Análisis comparado de la tributación local / 366

Conclusiones y recomendaciones / 372

Referencias / 379

18. La inapropiada coexistencia de dos regímenes tributarios a partir de la definición de la base gravable del impuesto de industria y comercio / 383

Juan Carlos Becerra Hermida

Introducción / 383

Estructura general del impuesto de industria y comercio / 384

Inquietudes surgidas por la interpretación judicial / 393

Conclusiones y recomendaciones / 395

Referencias / 396

19. Reformas al impuesto de industria y comercio: territorialidad, tarifas y simplificación / 399

Pedro Enrique Sarmiento Pérez

Introducción / 399

Estado del arte del impuesto y principales problemas sustanciales / 400

Referencias / 420

20. Régimen simple de tributación y la opción de simplificación / 423

Magda Cristina Montaña Murillo

Antecedente / 423

Régimen simple de tributación (RST) / 426

Del impuesto de industria y comercio y sus complementarios en el régimen simple de tributación / 433

De la tarifa consolidada del ICA en el régimen simple de tributación / 434

De la eliminación del régimen simple de tributación / 436

Conclusión / 438

Referencias / 438

21. Impuesto de registro y anotación en el registro de transacciones societarias / 441

Mary Claudia Sánchez Peña

Saúl Camilo Guzmán Lozano

Introducción / 441

Antecedentes del impuesto de registro / 442

Generalidades del impuesto de registro / 444

Importancia del impuesto de registro y anotación en las finanzas departamentales / 447

Problemáticas del impuesto de registro que impactan en la competitividad y la facilidad de hacer negocios y transacciones inmobiliarias / 449

Conclusiones y recomendaciones / 462

Referencias / 463

Quinta parte

Tributos a los consumos específicos de productos con fin extrafiscal a la salud

22. Revisión crítica del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborados en Colombia: desafíos normativos, progresividad y coordinación con el monopolio de explotación de licores / 467

Roberto Carlos Insignares Gómez

Introducción / 467

Impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborados / 469

Conclusiones y recomendaciones / 476

Referencias / 479

Sexta parte

Tributos a los juegos y espectáculos y la actividad monopólica

23. El monopolio de juegos de suerte y azar / 485

Juan Carlos Bejarano Rodríguez

Introducción / 485

El monopolio de juegos de suerte y azar (Ley 643 del 2001) / 488

Ámbito del monopolio de suerte y azar / 489

Destinación de la renta / 490

Los ingresos por derechos de explotación del monopolio no son tributarios / 493

Prohibición de gravar con impuestos los juegos de suerte y azar / 494

Recomendación / 496

Referencias / 496

24. Impuesto municipal de espectáculos públicos / 499

Juan Carlos Bejarano Rodríguez

Introducción / 499

Aspectos relativos al impuesto municipal de espectáculos públicos / 500

La pérdida de la autonomía territorial en vigencia de la Constitución de 1991: la jurisprudencia de la “libertad de configuración” en rentas consolidadas / 505

Conclusiones y recomendaciones / 510

Referencias / 510

Séptima parte

Contribuciones parafiscales a las operaciones administrativas en los contratos de obra pública

25. El estado del arte de dos temas cruciales en la tributación territorial: las estampillas municipales y departamentales, y la contribución sobre los contratos de obra pública / 515

Juan Camilo de Bedout Grajales

Introducción / 515

Las estampillas en Colombia / 516

La contribución sobre los contratos de obra pública / 527

Conclusiones y recomendaciones / 533

Referencias / 535

26. Del procedimiento tributario territorial y de por qué renuncié a la idea de titular este capítulo: “De por qué este capítulo no debería existir” / 539

César Camilo Cermeño Cristancho

Introducción / 539

Las tensiones entre lo nacional y lo territorial en materia de procedimiento tributario / 542

Algunas posibles alternativas de solución / 549

Conclusión / 551

Referencias / 552

27. Las sanciones tributarias territoriales y su incidencia en el control de las obligaciones formales y sustanciales / 553

Ana María Barbosa Rodríguez

Introducción / 553

Principios constitucionales y legales que rigen las sanciones en materia tributaria, aplicables en los entes departamentales y municipales / 555

Facultades de las asambleas departamentales y concejos municipales en materia sancionatoria / 558

Contexto actual de las sanciones tributarias del orden territorial / 562

Razones que justifican un régimen sancionatorio territorial / 568

Hacia dónde deben dirigirse las reglas sancionatorias, tanto sustanciales como procesales, dentro de los marcos tributarios departamentales y municipales: propuestas normativas y de administración / 570

Conclusiones y recomendaciones / 576

Referencias / 576

28. Gestión tributaria asociada de las entidades territoriales y la nación / 579

Magda Cristina Montaña Murillo

Introducción / 579

Gestión tributaria de las entidades territoriales / 580

Desafíos en la gestión tributaria a nivel local: dispersión de competencias / 580

Conclusiones y recomendaciones / 585

Referencias / 586

Sobre los autores / 587

Hacia un sistema tributario territorial equitativo y eficiente: una apuesta en común

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ Y
MAGDA CRISTINA MONTAÑA MURILLO

Esta obra nace en un momento crucial para la historia fiscal y administrativa del Estado colombiano. Su aparición no es fortuita ni responde a una simple recopilación de capítulos. Se trata, por el contrario, de una respuesta documentada, rigurosa y crítica al déficit estructural que atraviesa el régimen de ingresos tributarios de las entidades territoriales del país.

En un entorno marcado por la tensión entre el ideal constitucional de la autonomía territorial y la cruda realidad de una descentralización eminentemente formal, este libro es el resultado de una alianza estratégica entre el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) y la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes. Hemos convocado a un grupo de los más destacados especialistas del país en materia tributaria territorial para emprender una tarea analítica de fondo y formular propuestas concretas de reforma.

En este contexto, el proyecto adquiere una significación especial: no se limita a ofrecer una revisión técnica de los tributos territoriales vigentes, sino que se sitúa en el epicentro de un debate fiscal irresuelto que compromete la gobernabilidad local, la equidad del sistema tributario y la sostenibilidad del modelo de descentralización colombiano.

Colombia es un país históricamente tensionado entre las fuerzas del centralismo y las aspiraciones de autonomía regional. Esa tensión ha impregnado el diseño de su sistema fiscal, especialmente en lo que respecta a la asignación de fuentes tributarias a departamentos y municipios.

Aunque la Constitución de 1991 proclamó una República unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales, el desarrollo normativo, jurisprudencial y administrativo posterior ha demostrado una tendencia restrictiva frente al alcance material de dicha autonomía, particularmente en el campo fiscal.

A pesar de los reiterados diagnósticos sobre las limitaciones de las finanzas territoriales, como los formulados en la Misión de Descentralización del 2020 y en los más recientes debates sobre la reforma al Sistema General de Participaciones y al régimen de regalías, el sistema tributario territorial permanece anclado en un conjunto de figuras anticuadas, fragmentadas, de baja eficiencia recaudatoria y con limitada capacidad de adaptación a las dinámicas económicas contemporáneas. Peor aún, los departamentos y municipios siguen atrapados entre una dependencia estructural de las transferencias nacionales y la precariedad de sus fuentes propias, lo que obstaculiza seriamente su capacidad para financiar los bienes y servicios públicos que constitucionalmente les han sido encomendados.

Esta obra es, por tanto, un llamado a reconocer que la descentralización sin ingresos propios suficientes, sin reglas claras de coordinación fiscal intergubernamental y sin un sistema tributario territorial coherente y justo, constituye una promesa vacía. La participación de académicos y profesionales de amplia trayectoria, tanto en el ámbito jurídico como en la administración pública y la política fiscal, es testimonio del esfuerzo colectivo por ofrecer al país una hoja de ruta plausible, informada y técnicamente viable.

Este esfuerzo editorial, que conjuga teoría, práctica, historia institucional y derecho comparado, se convierte en una herramienta esencial para repensar el régimen tributario territorial desde una perspectiva estructural, con sentido de urgencia y con visión de largo plazo.

A lo largo de esta obra, el lector encontrará un análisis amplio, profundo y articulado del sistema tributario territorial colombiano, que trasciende la mera descripción normativa para ofrecer una visión crítica de sus fundamentos, su funcionamiento práctico, sus tensiones estructurales y sus perspectivas de reforma. El texto se despliega a través de una serie de capítulos que, desde distintas aproximaciones (históricas, dogmáticas, jurisprudenciales, económicas e institucionales), buscan dar cuenta de los principales tributos territoriales en Colombia, sus problemas de diseño y aplicación, y las posibilidades de transformación dentro del marco constitucional de un Estado unitario con autonomía territorial.

El libro se inaugura con una mirada al proceso histórico y político de descentralización en Colombia, con especial énfasis en la tensión entre la autonomía fiscal de los entes territoriales y el persistente control normativo del legislador nacional. Se analiza críticamente el impacto limitado de la Constitución de 1991 en la configuración de una verdadera descentralización fiscal, destacando la existencia de una autonomía más formal que material. La obra insiste, desde sus primeras páginas, en la urgencia de repensar el sistema tributario territorial como pieza clave de una descentralización efectiva y no meramente declarativa.

A partir de esta visión estructural, se abordan los diversos tributos que conforman el andamiaje fiscal de departamentos, distritos y municipios. Se exploran en detalle las rentas endógenas —como el impuesto predial unificado, el impuesto de industria y comercio y el de delineación urbana—, revelando sus limitaciones técnicas, su regresividad y las profundas inequidades que genera su aplicación dispar entre entidades con capacidades institucionales profundamente desiguales. Igualmente, se analiza el papel de los catastros multipropósito, el rezago en la actualización del avalúo catastral y la necesidad de fortalecer la gestión del suelo como fuente fiscal.

El libro también estudia las rentas exógenas, como los impuestos al consumo de licores, cervezas, cigarrillos, la sobretasa a la gasolina y al ACPM, y el impuesto al registro, subrayando su carácter regresivo, su origen nacional y su dependencia de decisiones del legislador central. Se discuten los problemas de eficiencia, de coordinación normativa, de destino de los recursos y de asignación institucional, así como las implicaciones fiscales y sociales de estas rentas en el marco de la autonomía local. De forma especialmente crítica se plantea el rol que han jugado estas figuras como sucedáneos de un verdadero sistema tributario territorial, al tiempo que se cuestiona su sostenibilidad frente a cambios tecnológicos y hábitos de consumo.

Uno de los ejes transversales del libro es el análisis de los elementos estructurales de los tributos (hecho generador, base gravable, sujeto pasivo, tarifa, periodo) a la luz del principio de legalidad tributaria, haciendo especial énfasis en las restricciones que ha impuesto la jurisprudencia constitucional a las entidades territoriales, y el modo en que estas limitaciones han derivado en una configuración ambigua de la autonomía tributaria. Asimismo, se problematiza el lugar de los tributos territoriales en el contexto del sistema general de participaciones, el sistema general de regalías y la discusión sobre una regla fiscal subnacional, mostrando cómo la arquitectura institucional actual reproduce una asimetría entre las responsabilidades asignadas a los territorios y su capacidad efectiva de financiación.

Además de los aspectos normativos, la obra presta especial atención a las dimensiones económicas y sociales de la tributación territorial. Se analiza el impacto de los tributos sobre el crecimiento urbano, la equidad horizontal y vertical, la eficiencia recaudatoria y la rendición de cuentas. Se abordan también temas emergentes, como la tributación sobre actividades societarias, los juegos de suerte y azar, y las operaciones contractuales estatales, mostrando cómo las dinámicas contemporáneas del mercado y la administración pública desafían los marcos legales tradicionales.

Finalmente, el libro se cierra con una reflexión sobre el estado actual de la administración tributaria territorial, sus debilidades estructurales,

los problemas de articulación entre niveles de gobierno, la precariedad en materia de control y fiscalización, y la necesidad de una reforma profunda de las reglas procedimentales y sancionatorias. En este punto, se articula una visión integral sobre cómo una política tributaria territorial sólida no puede pensarse sin una administración eficiente, técnica y con recursos suficientes.

En últimas, esta obra se propone como una contribución de alto valor académico y técnico al debate sobre la descentralización fiscal en Colombia. Cada capítulo ofrece no solo diagnósticos precisos, sino también propuestas normativas concretas y recomendaciones de política pública, con el propósito de avanzar hacia un sistema tributario territorial más coherente, justo y funcional, capaz de responder a las necesidades de financiación de las entidades territoriales en el siglo XXI.

En este sentido, invitamos al lector a recorrer con detenimiento cada uno de los capítulos que conforman esta obra, no solo como piezas analíticas independientes, sino como partes de un entramado sistemático que permite comprender la arquitectura, así como las fisuras, del régimen tributario territorial colombiano. Las contribuciones aquí reunidas, resultado del rigor investigativo y de la experiencia aplicada de sus autores, ofrecen una mirada plural, crítica y fundamentada sobre los retos estructurales del sistema, al tiempo que plantean alternativas concretas de rediseño institucional, normativo y fiscal.

La lectura que se propone no es únicamente diagnóstica; es una convocatoria a repensar el modelo actual desde una visión transformadora, que reconozca las profundas desigualdades entre los entes territoriales, la necesidad de robustecer sus capacidades fiscales y administrativas, y el imperativo de garantizar una descentralización real, operativa y fiscalmente viable.

Confiamos en que esta obra se convierta en una herramienta útil tanto para académicos, formuladores de política pública, legisladores y operadores jurídicos, como para quienes, desde la administración territorial, enfrentan cotidianamente los límites y las contradicciones de un sistema tributario que exige reformas profundas, pero también una comprensión histórica y técnica de su evolución.

Se trata, por lo tanto, de una invitación a no conformarse con el estado actual de las cosas, sino a interrogar, debatir y construir colectivamente un futuro fiscal más justo y eficiente para las entidades territoriales en nuestro país.

Primera parte

**La descentralización fiscal y de
ingresos propios a las entidades territoriales**

Reflexiones sobre la misión de descentralización, la modificación del sistema general de participaciones y la necesidad de una reforma tributaria territorial*

Saúl Camilo Guzmán Lozano

Introducción

En este capítulo se hará primero un recuento histórico del concepto de descentralización en Colombia, para luego formular consideraciones específicas sobre el proceso descentralizador en el país. Se ofrecerán también algunas consideraciones sobre el reciente informe final de la misión de descentralización en su dimensión tributaria y, para terminar, trataremos a necesidad de modificar el régimen tributario territorial y exponremos algunas conclusiones y propuestas de reforma a los ingresos tributarios propios.

La descentralización: una aspiración inconclusa

Para efectos de adelantar el recuento histórico del concepto de descentralización, vale decir que se realizará considerando las cinco repúblicas que ha tenido Colombia, que inician con la Independencia, continúan con la Constitución federal de 1863, luego con la Constitución centralista de 1886 y, finalmente, con la Constitución de 1991.

Nuestra historia como país, desde siempre, se ha librado entre el “sí y el no”, tanto así que esta condición puede ser entendida como una constante; no es únicamente un debate ideológico, sino un símbolo profundo en nuestra historia, en todos nuestros desencuentros y en nuestro problema

* Para citar este capítulo:
<https://doi.org/10.51573/Andes.9786287903227.9786287903265.1>

“nacional” por no poder ponernos de acuerdo, en palabras de Álvaro Gómez Hurtado, “en lo fundamental”.

La llamada polarización es desde siempre: criollos y españoles, centralistas y federalistas, bolivarianos y santanderistas, carracos y pateadores, godos y cachiporros, rojos y azules, el sí y el no, derecho o izquierdo; en últimas, los iguales y los diferentes. La discusión e historia de la descentralización se encuentra permeada por esta dicotomía entre centralismo y federalismo; desde la primera república, Colombia ha tenido tal discusión en ciernes, oscilando entre extremos y planteando soluciones, si se prefieren formales, como más adelante se comentará.

Vale decir entonces que, antes de la primera república (1821), la división territorial surgió de la evidente necesidad de garantizar un control militar y administrativo de las colonias españolas en lo que es hoy Colombia, para poder mantener la soberanía. La división administrativa estuvo asociada, especialmente, a diferentes fuentes de ingresos; en cada espacio donde existían ingresos se generó un mandato o un centro burocrático.

El resultado de esto fue el florecimiento en el Virreinato de la Nueva Granada de una relativa autonomía de las llamadas provincias, entre las que se cuentan Cartagena de Indias, Santa Fe de Bogotá, Tunja, Villa del Socorro, Santa Fe de Antioquia, Popayán y Pamplona. Tales regiones, en su conjunto, no se identificaban como país y, desde luego, menos como nación. La distancia geográfica y la residencia del virrey en la apartada Santa Fe permitía cierta autonomía *de facto* en las provincias, lo que denota que dentro de los orígenes, y atisbos, de lo que es hoy Colombia existía una marcada preminencia de las regiones y provincias, por lo que, bien puede indicarse, el país, mas no la nación, inició su construcción desde los territorios, no desde un estado central.

Tanto es así que en el Virreinato de la Nueva Granada no hubo una independencia, digamos, nacional; existieron independencias en las regiones, si bien al interior de algunos poderes regionales se rechazaba la autonomía territorial, lo cual puede ser, entonces, un primer síntoma de la discusión entre centralismo y federalismo.

En efecto, al establecerse los hacendados de la época como poder político fundante de la *primera república*, la principal discusión era cómo podían blindarse y defenderse de agresiones exteriores, teniendo que definir una forma de gobierno suprarregional. Se plantearon, entonces, dos opciones: un gobierno centralizado o un gobierno federado, y en tanto que nos poníamos de acuerdo entre centralismo o federalismo, y habiéndose expedido la Constitución de 1811 con una curiosa fórmula monárquica para el estado de Cundinamarca, ocurrió la reconquista española, lo que fijó la necesidad de entender que, unidos, el incipiente Estado podría tener soporte militar y económico para mantener su soberanía.

Con las guerras de independencia, de alguna manera nacional, libradas por Bolívar y Santander, en 1821 se erigió lo que denominamos para este documento como primera república, que incluía la Capitanía de Venezuela, el Virreinato de la Nueva Granada y la Provincia de Quito. Esta primera república planteó un gobierno centralista que no logró ser determinante ante los poderes regionales, y estaba soportada por la necesidad de hacerle frente a enemigos externos y precaver una eventual reconquista; por esto, tal entendimiento obedecía más a una necesidad de seguridad y unidad que a un genuino sentimiento de unidad nacional.

En aquel entonces, la propiedad fue el determinante del poder político, dotando de contenidos los derechos políticos de la población, por lo que el voto era censitario y dependería de la propiedad y del ejercicio de una profesión u oficio. Para ejercer algún cargo público era necesario tener riqueza, de manera que tal distribución original de riqueza limitó de manera importante los derechos políticos y aseguró el control social por parte de una minoría que acreditaba los requisitos para elegir y ser elegido.

Vale aclarar que las riquezas que calificaban el poder político provenían o, mejor, estaban soportadas en las provincias, de manera que la pérdida de influencia de figuras centrales como Bolívar y la sensación de la imposibilidad de una reconquista española de manera clara dificultaron la centralización del poder político, lo que posteriormente condujo, en 1830, a la disolución de la República de Colombia, separándose Colombia, Venezuela y Ecuador.

Al momento de la ruptura de la primera república la economía era básica, dominada por el sector primario y con alguna influencia de procesos de producción simples. La propiedad era el principal factor de producción, concentrada en pocos actores; la población era rural y se encontraba sujeta a alguna hacienda, teniendo que pagar al terrateniente propietario de la hacienda, en especie, un canon de arrendamiento. Nótese de qué manera la dinámica social, económica y política estaba enmarcada en los territorios, en la medida en que el Estado central era incipiente por encontrarse aún en formación.

En el escenario político de ruptura de la Gran Colombia, en la Nueva Granada, hoy Colombia, fue necesario concretar una nueva ley fundamental, la cual tuvo lugar en 1831, ratificada como Constitución Política en 1832, con la que surgió lo que consideramos en este texto como *segunda república*.

Durante tales tiempos surgieron fortalezas propias de cada provincia, que construyeron modelos económicos diversos, enfocados en actividades primarias agrícolas, ganaderas y mineras, y de alguna manera por básicas actividades fabriles; de nuevo, resulta importante indicar que las fortalezas y las actividades económicas de la época se encontraban en las regiones, en las provincias; presionando la necesidad del desarrollo de una

infraestructura que permitiera el comercio entre provincias. No obstante, el Estado central no tenía la capacidad, la autonomía, ni la posibilidad fiscal de adelantar tales obras tan necesarias para la integración y el comercio interno.

Para los productores de oro de Antioquia, Cauca y Chocó, para los propietarios agrícolas de Santander que sembraban cacao y café, el libre-cambio entre provincias resultaba, más que necesario, ventajoso, salvo los cultivadores del altiplano cundiboyacense, cuya producción era de corto plazo por razones climáticas y no encontraban mayor interés en comercios internos y externos. Además, la marcada clientela política que podría ser amenazada por el aumento del comercio desmotivaba el desarrollo nacional requerido para avanzar en el comercio.

De esta manera, desde el centro del país se gestaba un movimiento conservador que mantuviera un Estado central, que continuara con el módulo del monopolio de decisiones políticas y económicas en el centro, desconociendo los intereses y las necesidades de las regiones de la periferia. De nuevo, nuestra tragedia patria del “sí y el no”, la dificultad de ponernos de acuerdo entre ellos y nosotros, en tanto que unos y otros hacían estragos al no acordar la definición del tipo de Estado que se necesitaba. Los unos por un Estado central y los otros por un Estado con más autonomía territorial, fundada en las fortalezas productivas.

En tal sentido, y superando la interesante historia del nacimiento de los partidos políticos en Colombia, bien puede entenderse que los llamados conservadores abogaban por una tributación por parte del gobierno central, en tanto que los liberales trataron de fortalecer las finanzas de las provincias, que, más tarde, durante la tercera república, serían estados soberanos, bajo el entendido de que los contribuyentes estaban más dispuestos a aportar recursos si los beneficios de su gasto se veían revertidos de alguna manera. No obstante, el centro de gravedad del legado español era el centralismo, que influye en la tributación y en el gasto.

En el marco del actuar de los gobiernos de corte liberal, que disponían lo necesario para que las regiones lograran su propio financiamiento para atender sus necesidades sociales, empezó a surgir un modelo de cesión de rentas, existentes desde la Colonia; tal cesión de rentas buscaba, como es claro, impulsar el desarrollo local y fortalecimiento regional.

Hacia 1850, durante la presidencia de José Hilario López, se expidieron las leyes de descentralización de rentas y gastos, promovidas por el entonces secretario de hacienda, Manuel Murillo Toro. En tales leyes, la nación se desprendía de varias rentas, transfiriéndolas a las provincias, que, a su vez, asumirían ciertos gastos que anteriormente estaban a cargo del Gobierno nacional. Se transferían los ingresos por aguardientes, peajes y otros.

Ante un Gobierno central débil, amenazado por la secesión y guerra, de hecho, algunas provincias amenazaron con independizarse y unirse a Venezuela o Ecuador, entonces fue necesario plantear un nuevo pacto fundacional, con el cual inicia la *tercera república*, marcada por una tendencia de autonomía territorial, cuyo inicio podría situarse en el acto legislativo del 24 de mayo de 1851, que adoptó la forma federal, no como alianza de estados soberanos, sino como la unión de provincias que se reservan el poder municipal de manera amplia, denominándose en 1858 como Confederación Granadina, para que, posteriormente, en 1863, con la Constitución de Rionegro, se iniciaran los Estados Unidos de Colombia.

Con las realidades físicas del territorio tan vasto que tiene Colombia, así como las dinámicas económicas y políticas, resultaba apenas natural que se reconociera aquella realidad regional fundante del Estado colombiano en las primeras repúblicas. Con el advenimiento de la tercera república se impulsaron modelos industriales y de infraestructura de transporte y se plantearon nuevas formas de tributación.

En la Constitución de 1863 se otorgaba una autonomía importante a los estados soberanos para la determinación de sus tributos, así como para el manejo de los gastos; vistas las restricciones del gobierno central, fue necesario que los territorios plantearan estructuras tributarias propias productivas y eficientes que permitieran asegurar el gasto en materias como educación e infraestructura.

La autonomía regional intensificó los conflictos entre territorios y nación, generando menor gobernabilidad y tensiones secesionistas, lo que calificó el sector centralista como una anarquía. En el estado de Santander hubo enfrentamientos internos con ocasión de la implantación de un impuesto a la renta en dicho estado soberano.

Adicionalmente a lo anterior, y visto que el derecho de tener fuerza pública estaba igualmente descentralizado, se generaron tensiones en la medida en que los estados soberanos contaban con ejércitos propios; se importaron armas y tuvo lugar una suerte de carrera armamentista entre estados soberanos, de manera que en varios casos las fuerzas armadas de dichos estados eran superiores a las del Gobierno nacional.

Durante las elecciones del 1884, el liberalismo perdió el poder; los conservadores asumieron el Gobierno y procedieron a poner en marcha su proyecto político, denominado por la época como un proyecto para restablecer el orden. El sector centralista del país se erigió como vencedor de los enfrentamientos con el sector federalista de 1885, consolidando su poder tanto en las regiones como a nivel nacional. Esto le permitió a dicho sector centralista redactar la Constitución de 1886, naturalmente con una orientación centralista, lo que marca el nacimiento de la *cuarta república*. Ante el bloque hegemónico conservador y la exclusión del sector

liberal, se generó la desafortunada Guerra de los Mil Días y la separación de Panamá.

Ese centralismo impuesto por la fuerza de las armas demostró que estas eran un precario medio para construir un consenso entre las regiones y el Gobierno nacional. Adicionalmente, y bajo la adopción del centralismo a partir de las reformas que tuvieron lugar después de 1886, se aprecia con claridad que el Gobierno nacional desconfía de la capacidad de gestión de los territorios, por lo que el enfoque durante esta cuarta república fue debilitar la facción federalista y capturar clientelas mediante auxilios parlamentarios, cupos indicativos y demás constructos que permitieran disminuir las pretensiones de los federalistas.

Así, entonces, la constante pugna para lograr y obtener fuentes de financiamiento pasó a ser un elemento de discusión. De allí que durante las reformas de Reyes (el quinquenio de Rafael Reyes), en medio de un periodo liberal, hubo impulsos descentralizadores como los ocurridos en 1909 y 1913; ejemplo de esto es la muy conocida Ley 97 de 1913, que dispuso una panoplia de impuestos para la ciudad de Bogotá y que, posteriormente, fue extendida a los demás municipios del país mediante la Ley 84 de 1915. Sin contar que con las leyes 20 de 1908 y 4.^a de 1913 se dispusieron medidas sobre el impuesto de degüello, impuestos al consumo de cervezas y sobre el impuesto predial.

Como se ha venido indicando, Colombia ha sido un país de notoria raigambre regional, con una marcada carencia de un sentimiento nacional, no en vano se insiste en la frase que se trata de “un país de regiones”. Durante la década de los ochenta del siglo xx ocurrieron profundas modificaciones, como la expedición de la Ley 14 de 1983, que dispuso un reconocimiento a las necesidades de los territorios. Igualmente, leyes como la 12 de 1986, que buscaba fortalecer el flujo de recursos hacia las regiones.

A lo largo de la cuarta república surgieron actores que cambiaron e influyeron en la institucionalidad política de Colombia; movimientos cívicos, organizaciones sindicales, la fatídica espiral de violencia en que los actores subversivos y paramilitares desangraron el país, la infausta presencia del narcotráfico, que permeó y sigue permeando cualquier estamento social, marcaron conductas y decisiones políticas de la sociedad de las últimas décadas del siglo xx. La evidente crisis de gobernabilidad de los ochenta y el bloqueo institucional de aquellas épocas resultó ser el acicate para que con el movimiento estudiantil de la séptima papeleta se fijaran las bases del nacimiento de la *quinta república*, con la expedición de nuestra Constitución Política de 1991. Por primera vez en casi doscientos años de historia republicana, la Constitución había nacido de una elección popular que implicaba una importante amplitud ideológica y una vasta representación de todas las clases, adoptando principios, valores y deberes,

y ajustando los procesos políticos de decisión bajo claros esquemas de pesos y contrapesos.

En nuestra Constitución de 1991, como resulta apenas natural, se incluyó la discusión de centralismo y autonomía, como respuesta al descontento de las regiones ante ese centralismo asfixiante de la cuarta república, que limitaba el reconocimiento de las rentas tributarias de las regiones y que les dejaba varias rentas antiguas, anémicas y de poco ingreso, en tanto la nación guardaba para sí las mejores y más productivas.

De allí que ingentes discusiones se dieron al seno de la Asamblea Nacional Constituyente para desarmar y atenuar ese leviatán del Estado central; el resultado fue una consagración del principio de autonomía territorial, visto como una necesidad de solución a la atávica discusión de centralistas-federalistas, centralismo-autonomía, y ante una evidente carencia de gobernabilidad en las regiones generada por dicho leviatán.

Como se advierte a lo largo de este apartado, la discusión de centralismo y autonomía territorial no obedece a una coyuntura episódica, sino que se erige como uno de los principales asuntos sobre los que nuestra historia republicana ha gravitado; de hecho, pueden advertirse los enfoques centralistas o autonomistas en cada república ilustrada.

Así pues, y más recientemente, se adelantó un interesante trabajo a instancias de la conocida Misión de Descentralización, la cual presentó un informe final, que si bien no resulta explícito en propuestas de autonomía tributaria, sí propone modificaciones al sistema de participaciones de los tributos nacionales entre el Gobierno central y los territorios. Resulta novedoso el planteamiento de considerar las diferencias entre capacidades y autonomías de las entidades territoriales, por lo que se plantean nuevas categorías de entidades territoriales, y una nueva ley orgánica de ordenamiento territorial con ajustes en competencias, atendiendo sus capacidades y estableciendo necesidades de gobernanza.

En lo referente a los temas fiscales, el informe propone tres temas de discusión referidos a las modificaciones del Sistema General de Participaciones (SGP), al Fondo de Convergencia Económica Territorial (Fecet) y al Sistema General de Regalías (SGR).

En lo referente al SGP, se propone mantener la fórmula de ajuste de crecimiento de los recursos a participar, así como una nueva composición del sistema repartido entre el denominado SGP sectorial, del 80,18 %, y el SGP territorial, del 19,82 %. El informe propone también nuevos criterios de distribución de la participación y flexibilizar los recursos de propósito general, eliminando las destinaciones específicas.

Propone un Fecet, que busca compensar las deficiencias en la capacidad fiscal de los territorios con menor dinamismo económico. Este fondo compensaría el actual sistema de transferencias, con un enfoque en los

departamentos, y se financiaría a partir de impuestos nacionales (renta e IVA) y recursos del SGR y del SGP.

Propone modificaciones al SGR, con el fin de mejorar la autonomía en la gestión de recursos suprimiendo los órganos OCAD, con lo que se facilita la asociatividad municipal y supramunicipal, departamental y supradepartamental, en concurrencia de recursos y proyectos con fuentes nacionales, y reducir la fragmentación y dispersión de la operación.

Incluye otros ajustes en lo referente al sistema presupuestal, puntualmente al marco fiscal de mediano plazo y a la consolidación de una regla fiscal subnacional; no obstante, en el informe no se advierten ajustes a la estructura tributaria de los territorios, que, de paso sea dicho, está construido sobre tributos que datan de antes de la Constitución de 1991. En efecto, vale decir que no se advierte igualmente en la historia reciente la creación o adopción de nuevos tributos para los territorios, diferencia hecha de las leyes de autorización para determinadas estampillas y mal llamadas “tasas” que gravan la contratación.

Finalmente, y antes de pasar a las reflexiones sobre la descentralización en la Constitución de 1991, vale decir que las propuestas de la misión de descentralización en materia fiscal parten de la centralización, en la medida en que no se abordan asuntos de autonomía tributaria territorial, sino que se fija el grueso de los recursos de los territorios en el Sistema General de Participaciones, en el Fondo de Convergencia y en el Sistema General de Regalías. Lo anterior propone un modelo de descentralización, cuando menos formal, desde el gasto y la competencia, sin asegurar recursos propios tributarios que permitan asegurar la garantía de los derechos de los ciudadanos.

Reflexiones sobre la descentralización

Nuestra Carta Política de 1991 expresamente indica en el artículo 1.º que Colombia es una República unitaria, descentralizada y con autonomía de las entidades territoriales. Lo anterior plantea la clara existencia del concepto de descentralización como elemento fundante de nuestro Estado. Sin embargo, vale decir que la consagración de la descentralización obedeció más a una necesidad que a un proceso meditado y razonado de asignación de competencias y recursos.

La descentralización se explica más como una alternativa para intentar atacar la ausencia del Estado en algunos territorios, que como un principio y un modelo de administración del Estado. La necesidad que, en últimas, buscaba atender la descentralización no era otra que llevar el Estado a algunos territorios, lo que generó que esta se concentrara en el gasto más que en el ingreso.

Lo anterior generó que una parte importante del gasto se financiara a partir de transferencias del sector central, lo que de alguna manera presenta un modelo incompleto de descentralización, en la medida en que las competencias y los gastos se encuentran debidamente asignados a los territorios, pero no necesariamente se cuentan con los ingresos adecuados, suficientes y necesarios.

La dependencia fiscal de los territorios respecto del sector central presenta nocivos efectos en el cumplimiento de los derechos y su garantía, en la medida en que los territorios por sí solos no cuentan con los recursos suficientes para cumplir los derechos propios a los que se ha comprometido el Estado; esto genera, necesariamente, que el denominado costo de los derechos sea más alto en los territorios.

Colombia ha sido históricamente un país marcado por la centralización política, administrativa y fiscal. Es así que, en doscientos años de vida republicana, solo en los últimos años se ha venido insistiendo en otorgar mayores autonomías y recursos a las entidades territoriales. La descentralización en Colombia se ha venido construyendo a partir de reformas constitucionales, de nuevas leyes y mediante la expedición de decretos reglamentarios; adicionalmente, la jurisprudencia ha sido generosa en la provisión de conceptos, entendimientos, doctrinas y toda suerte de elementos para nutrir la idea de la descentralización.

No obstante lo anterior, los actos legislativos expedidos, las leyes, los decretos y las jurisprudencias, que generosamente han proferido las altas cortes del país, no toman en cuenta las características particulares de cada entidad territorial. Cada municipio, distrito y departamento varía en condiciones físicas, como son el tamaño, la población, las costumbres, las actividades económicas relevantes, el nivel de desarrollo político y económico, y, por supuesto, su capacidad fiscal.

Bien puede indicarse que la descentralización se ha venido construyendo desde arriba hacia abajo, mediante normas y jurisprudencias que, bajo la sagrada fórmula de “publíquese y cúmplase”, buscan implantar la descentralización más desde el deseo y la pretensión que desde el territorio mismo.

A continuación se expondrán los análisis normativos y lo positivo de la descentralización a partir de diversas disciplinas como la filosofía, la economía, la ciencia política y el derecho, para evaluar y formular juicios sobre lo que debería ser en lugar de describir simplemente lo que es. Dicho análisis se centra en establecer criterios, normas o principios que guíen la toma de decisiones, las políticas públicas, las leyes y otros aspectos de la vida social y política. Se expondrá, igualmente, el correspondiente análisis positivo, el cual se centra en describir, explicar y predecir fenómenos tal como son, sin emitir juicios de valor. A diferencia del análisis

normativo, que se ocupa de lo que debería ser, el análisis positivo se concentra en lo que es.

Análisis positivo de la descentralización

Si bien el concepto de descentralización tiene una clara tendencia jurídica, no escapa a trabajos cuantitativos que intenten explicar el nivel de descentralización en un país. En tales términos, resulta de especial interés la medición que sobre la descentralización y autonomía fiscal realizó el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en América Latina¹.

Dentro del concepto de descentralización resulta fundante el elemento de autonomía fiscal, en la medida en que el uno depende del otro. Bajo el axioma de que si no hay una razonable autonomía fiscal que les permita a los territorios procurarse los recursos necesarios para atender las competencias asignadas, el atributo de descentralización de un Estado con autonomía de sus territorios se queda en la fría letra de la norma.

El BID entiende la autonomía fiscal como la asignación de potestades tributarias y de responsabilidades de gasto a cada nivel de gobierno. Indica, además, que la autonomía fiscal implica el poder de decisión en cuanto a gastos y financiamiento por parte de las entidades territoriales, por lo que propone calcular el nivel de autonomía territorial a partir del cociente entre recursos propios y gasto total subnacional.

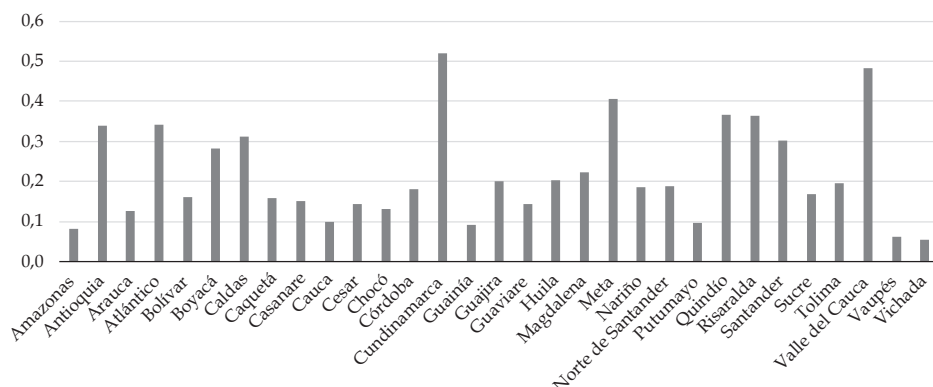
En tal orden de ideas se propone, únicamente a manera de comparación simple, medir la autonomía fiscal a partir del resultado del cociente entre ingresos tributarios propios y el gasto total del respectivo ente territorial; el valor varía entre 0, que indica dependencia total del nivel nacional para su financiamiento, y 1, que determina independencia total para su financiamiento.

Aplicando la metodología indicada, se presentan los siguientes resultados a nivel departamental:

Como se evidencia, los departamentos no presentan un alto índice de autonomía fiscal en la medida en que se encuentran por debajo de 0,5, lo cual permite señalar un nivel medio de autonomía fiscal, con algunos casos que tienden a 0, mostrando una total dependencia del nivel nacional, y, en principio, ningún departamento presenta un nivel alto de autonomía

1 BID, "Medición que sobre la descentralización y autonomía fiscal en América Latina realiza el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)", <https://doi.org/10.18235/0000978>.

Gráfica 1.1. Índice de autonomía fiscal departamental



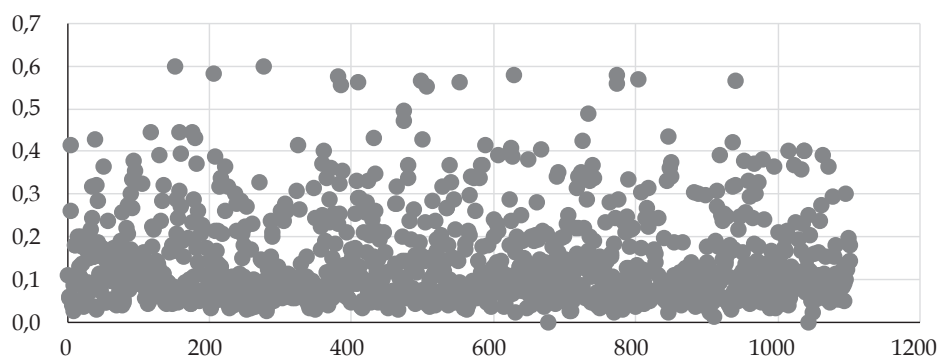
Fuente: BID, "Medición que sobre la descentralización y autonomía fiscal en América Latina realiza el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)".

fiscal para la financiación de los gastos generados por las competencias asignadas.

Al realizar el mismo ejercicio en los municipios, considerando que se trata de 1102 entidades territoriales, se presentan los siguientes datos:

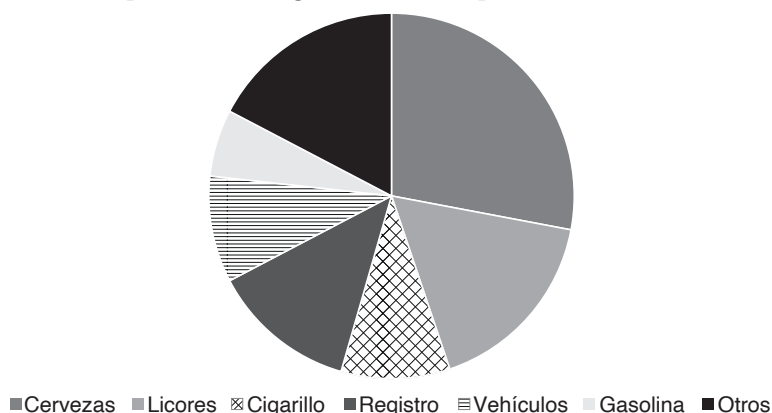
En la gráfica de dispersión 1.2, cada punto representa un municipio en Colombia; se puede notar, entonces, que la mayoría de los municipios se encuentran ubicados por debajo de 0,3 y una minoría entre 0,3 y 0,6, lo que denota que, a nivel municipal, el denominado índice de autonomía fiscal tampoco presenta una autonomía fiscal importante por parte de los municipios y distritos. Si bien existe un atisbo de mayor autonomía, la

Gráfica 1.2. Índice de autonomía fiscal municipal



Fuente: BID, "Medición que sobre la descentralización y autonomía fiscal en América Latina realiza el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)".

Gráfica 1.3. Composición de ingresos de los departamentos



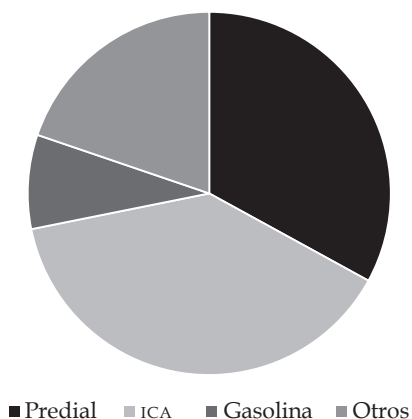
Fuente: elaboración propia.

misma no resulta definitoria ni determinante en los municipios y distritos de Colombia.

Entendiendo, entonces, que existe una dependencia importante de las entidades territoriales del sector central del Estado colombiano, a continuación se presenta la composición de ingresos a nivel departamental y municipal, advirtiendo que la dependencia de las entidades territoriales se sitúa en máximo cinco impuestos territoriales.

A nivel departamental, se advierte que estas entidades territoriales dependen en más del 50 % de los impuestos al consumo (cervezas, licores y cigarrillos) y del impuesto de registro, dejando claro que aquellos son entendidos, incluso en discusiones académicas, como rentas nacionales cedidas.

Gráfica 1.4. Composición de ingresos tributarios



Fuente: elaboración propia.

A nivel municipal se advierte que tanto municipios como distritos dependen del impuesto predial unificado y del impuesto de industria y comercio. Las últimas veinte vigencias muestran que los ingresos municipales y distritales están soportados en el predial y el ICA en una importante proporción.

Continúa el análisis positivo de la descentralización

Existe en Colombia todo un contenido constitucional de la descentralización, y particularmente de la autonomía tributaria. Las altas cortes han presentado, a lo largo de estos años, sólidas doctrinas jurisprudenciales que ilustran, presentan, armonizan, limitan y equilibran tanto la noción de un Estado unitario como la noción de la autonomía de sus entidades descentralizadas.

No es poca la jurisprudencia y doctrina que de manera suficiente plantean los alcances de la descentralización, partiendo de la autonomía fiscal como elemento cardinal y fundante de esta.

Para efectos de fijar la actual y vigente posición jurisprudencial de la Corte Constitucional, ilustrada en la Sentencia C-060 del 2018, vale decir que dicho tribunal ha indicado que la armonización entre las nociones de Estado unitario y descentralización, y en específico el entendimiento de la autonomía tributaria, sugiere la existencia de un criterio flexible, al asumir como elemento determinante de los tributos territoriales su autorización legal, y dejando los demás elementos restantes para definición y concreción de los cuerpos de elección popular territorial. Queda en claro, entonces, que en la doctrina jurisprudencial se señala que la misma ley no podría indicar todos los elementos de los tributos territoriales y menos aún podría asignar tal función a los alcaldes o gobernadores.

Vale mencionar, entonces, que la Corte dilucida con mediana claridad, en la Sentencia C-035 del 2009, el criterio flexible, al indicar que la ley de autorización, que es absolutamente necesaria en todos los casos, debe incluir como mínimo el elemento básico del hecho generador; indicando que si la misma ley no incluye o no dispone los restantes elementos de la obligación tributaria (sujetos pasivos, base gravable, tarifa), les corresponde a las asambleas y los concejos complementar la obligación tributaria a partir de sus ordenanzas y acuerdos, sin que en ningún caso tal labor de configuración de la obligación tributaria pueda asignárseles a los gobernadores o alcaldes, y cuidando que la misma ley no defina todos los elementos de la obligación tributaria por cuanto esto vaciaría el contenido de la autonomía tributaria territorial.

Ahora bien, si existe medianamente un entendimiento de la autonomía tributaria territorial, vale decir que el mismo legislador, en materia

de rentas endógenas, se ha venido encargando de definir los elementos de la obligación tributaria; no en vano desde el 2010, con la Ley 1430, se promulgó una disposición limitativa de sujeción pasiva de los impuestos territoriales; asimismo, en las rentas endógenas municipales, la misma ley ha tenido a bien definir la base gravable, dejando el ejercicio de la autonomía tributaria únicamente en la definición de la tarifa y la eventual adopción de exenciones tributarias, con las existencias de sostenibilidad fiscal determinadas por el costo fiscal de estas como expresión de las reglas fiscales tan necesarias en la hacienda pública moderna.

A nivel departamental el panorama resulta aún más crítico, pues la única renta importante propia la constituye el impuesto de registro; con toda su casuística y definición, el legislador nacional ha dejado a los departamentos su autonomía en la definición de la tarifa. En materia de estampillas, si bien puede notarse una mayor “autonomía”, lo anterior resulta una falacia en la medida en que dichos impuestos no son recursos frescos, encarecen la contratación, generan una inflexibilización del presupuesto y tienden a gravar por ingresos a los contratistas, que, mediante las llamadas órdenes de prestación de servicio, no tienen la posibilidad de aumentar el precio de sus servicios.

Tratándose de rentas exógenas, evidentemente no existe la consideración de la autonomía tributaria fiscal, en la medida en que, en este tipo de rentas, es necesario que el legislador nacional fije todos los elementos, ceda el recaudo y señale normalmente la destinación de las rentas.

De todo lo anterior resulta oportuno entender, entonces, que en Colombia la descentralización es eminentemente formal, en la medida en que no se evidencia una autonomía fiscal ni en su ámbito normativo ni positivo; el primero bajo las consideraciones jurisprudenciales y normativas presentadas, y respecto al ámbito positivo, dado el sencillo test de autonomía que muestra una importante dependencia de las rentas nacionales.

¿Cómo reinventar la descentralización revisando el sistema de rentas endógenas tributarias?

Para avanzar en la autonomía tributaria territorial se hace necesario plantear un sistema tributario territorial, inspirado en los principios de eficiencia económica, equidad y simplicidad; es necesario plantear la eliminación de los tributos locales ineficientes, que aportan poco recaudo, producen sobrecarga y complejizan el cumplimiento de los tributos locales. Se hace necesario evitar efectos de doble tributación, eliminar y abolir las odiosas estampillas y, eventualmente, modernizar o potenciar las rentas existentes; de suyo, no todas deberían desaparecer.

Vale decir que, además del planteamiento de un sistema tributario territorial, resulta perentorio definir qué rentas o qué impuestos deberían ser asignados a los departamentos y municipios conforme a las dinámicas de los hechos imponible; para esto resulta oportuno mencionar que una de las ventajas de la descentralización es el aumento de la rendición de cuentas por parte del gobierno local, en la medida en que existe mayor coincidencia entre los impuestos pagados y los beneficios percibidos, lo que se conoce como la equivalencia fiscal.

Dentro de la asignación de las rentas a nivel local se desarrolla el principio de eficiencia económica en la medida en que este busca ubicar el denominado impuesto óptimo como aquel que no distorsione el mercado y les permita a los actores alcanzar el óptimo paretiano de sus factores de producción mediante un tributo que no distorsione las relaciones de oferta y demanda de los mercados. Por tal razón, bien podría plantearse la existencia de un impuesto de suma fija, muy al estilo del denominado *poll tax* británico.

El principio de equidad usualmente reviste discusiones en la medida en que se tiene por sentado que los impuestos directos que gravan el ingreso suelen ser más equitativos que los impuestos indirectos que gravan el gasto. En términos generales, el sistema tributario territorial no debería fundarse en impuestos indirectos que dependen necesariamente del ciclo económico; debe tenderse finalmente por un sistema simplificado que facilite la administración de los tributos y que les permita a los contribuyentes el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Para determinar qué rentas se deben asignar a los territorios, vale considerar lo señalado por Musgrave², quien plantea cuatro principios: (1) los tributos muy progresivos, destinados a mejorar la distribución personal del ingreso, deben ser tributos nacionales; (2) el Gobierno central debe ejercer autoridad sobre aquellos tributos cuya base imponible esté distribuida de manera muy inequitativa a través del territorio; (3) los niveles descentralizados del gobierno deben evitar impuestos cuya base tributaria sea demasiado móvil; y (4) se recomienda altamente, en el nivel subnacional, los tributos ligados al beneficio obtenido por un servicio específico.

Siguiendo, entonces, los principios del sistema tributario territorial planteados, y considerando las condiciones de Musgrave indicadas, se propone, entonces, además de mejorar los impuestos ya operativos, y suprimir aquellos que no resulten eficientes, la adopción de un impuesto sobre la renta a tres niveles, es decir, una renta nacional, una departamental

2 Richard Musgrave, *Hacienda pública: Teórica y aplicada* (Madrid: McGraw-Hill, 1986).

y otra municipal, que compartan el mismo hecho generador, pero cuya tarifa cuente con tres tramos, uno para cada nivel de gobierno. Necesariamente, este nuevo formato del impuesto sobre la renta reemplazaría el impuesto de industria y comercio, y plantearía reglas de territorialidad similares a las vigentes para el impuesto sobre la renta. Lo anterior permitiría compartir el mismo hecho generador, la misma base y generar economías de escala en el ejercicio del control tributario de este tributo.

Además de este impuesto sobre la renta a tres niveles, e igualmente en lugar del impuesto de industria y comercio (ICA), se propone un impuesto a las ventas monofásico en la fase minorista para los municipios pequeños, con control compartido de municipios pequeños con el respectivo departamento a cambio de una tarifa de apoyo que remunere la gestión del departamento; de igual manera, debe ser un impuesto descontable de la renta a tres niveles.

Se propone, además, la adopción de las denominadas rentas ambientales (carbono) y denominados impuestos “pigouvianos” a los departamentos (plásticos, bolsas, bebidas azucaradas, ultraprocesados), como rentas exógenas con la definición de todos los elementos tributarios a instancias del legislador nacional.

Finalmente, y como propuesta adicional, y si se estima disruptiva, se propone la adopción para los municipios de un impuesto de base fija, similar al mencionado *poll tax*, el cual deberá ser pagado por todos los residentes en el municipio o distrito de manera similar a como se comportan las cuotas de administración en una propiedad horizontal, naturalmente generando correlativa del impuesto predial unificado, liquidado junto con los servicios públicos domiciliarios. Este último impuesto reuniría la idea de Musgrave de tributos por el beneficio a los residentes, no únicamente a los propietarios.

Conclusiones y recomendaciones

La descentralización en Colombia se planteó originalmente desde el gasto, sin considerar la necesidad de proveer ingresos suficientes a las entidades territoriales, dejando de lado la necesidad de garantizar la existencia de una autonomía tributaria territorial.

La descentralización en Colombia es eminentemente formal, en la medida en que al efectuar el análisis normativo y positivo se obtienen resultados que no permiten establecer la existencia de una autonomía tributaria plena o, por lo menos, de proporciones importantes.

Se hace necesario reducir y simplificar el sistema tributario territorial mediante la eliminación de impuestos como las estampillas y la modernización de algunos existentes.

Resulta importante proponer la adopción de nuevas rentas que, junto a algunas ya existentes, completen, mejoren y ajusten el sistema tributario territorial.

Referencias

Bibliografía

- Acosta, Fayber e Iván Corredor. *Política fiscal: Una visión de futuro*. Bogotá: Alpha Editorial, 2021.
- BID. "Medición que sobre la descentralización y autonomía fiscal en América Latina realiza el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)". <https://doi.org/10.18235/0000978>. <http://dx.doi.org/10.18235/0007187>
- Holmes, Stephen y Cass R. Sunstein. *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los derechos*. México, D. F.: Siglo XXI Editores, 2011.
- Musgrave, Richard. *Hacienda pública: Teórica y aplicada*. Madrid: McGraw-Hill, 1986.
- Valencia Tello, Diana Carolina. *Descentralización y recentralización del poder en Colombia*. Bogotá: Dikaion, 2014.

