

Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano

OECD recommendations about taxation on subcentral governments: an approximation to the Colombian case

Recomendações da OCDE sobre tributação nos governos subcentrais: uma aproximação ao caso colombiano

CÉSAR AUGUSTO ROMERO MOLINA¹

Coordinador del Semillero y Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás- Bucaramanga

LUIS ADRIÁN GÓMEZ MONTERROZA²

Miembro del Semillero y Observatorio de Hacienda pública y Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás- Bucaramanga

Para citar este artículo / To reference this article

César Augusto Romero Molina y Luis Adrián Gómez Monterroza. *Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 353.

Fecha de recepción: 28 de febrero de 2018

Fecha de aprobación: 7 de mayo de 2018

Página inicial: 353

Página final: 389

-
- 1 Abogado de la Universidad Autónoma de Bucaramanga; Doctor en Derecho Administrativo de la Universidad San Pablo CEU-Madrid, España; Doctor en Derecho Cum Laude (Fiscalidad Internacional Y Comunitaria) por la UCLM de España, campus Cuenca; profesor de Hacienda Pública en la Universidad Santo Tomás, campus Bucaramanga, Coordinador del Semillero y Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la misma Universidad; Miembro de la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad de Castilla la Mancha, como director de tesis doctorales y jurado de tribunales internacionales. Actualmente, es socio de CRM abogados en la ciudad de Bucaramanga. Correo electrónico: ustabuca-derechotributario@gmail.com
 - 2 Estudiante de la facultad de derecho de la Universidad Santo Tomás, Campus Bucaramanga. Actualmente es miembro e investigador del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la misma Universidad. Correo electrónico: luis.gomez02@ustabuca.edu.co

Resumen

Este escrito expone las principales recomendaciones emanadas por la OCDE³ sobre la tributación de los gobiernos subcentrales,⁴ así como las observaciones que específicamente se han formulado desde las evaluaciones realizadas para Colombia por esta organización internacional, contrastándolas con la configuración legal de algunos tributos vigentes en el ordenamiento tributario territorial colombiano, tales como el impuesto de industria y comercio (ICA), el impuesto predial, las estampillas y el impuesto de alumbrado público, permitiendo concluir que, una vez Colombia ingrese a la OCDE la reforma fiscal de carácter subnacional será inminente.

Palabras clave

Recomendaciones OCDE, Autonomía fiscal local, Descentralización fiscal, Tributación subcentral o subnacional, Tributos territoriales.

Abstract

This document sets forth the main recommendations issued by the OECD on the taxation of sub-central governments, as well as the observations that have been specifically formulated since the evaluations carried out for Colombia by this international organization, contrasting them with the legal configuration of certain taxes in force in the legal system. Colombian territorial tax, such as the industry and commerce tax (ICA), the property tax, stamps and the public lighting tax, allowing concluding that once Colombia enters the OECD Subnational tax reform will be imminent.

Key words

OECD recommendations, Fiscal local autonomy, Fiscal decentralization, Subnational or Sub central taxation, Territorial taxation.

3 OCDE: Es una organización fundada en 1961. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Véase: <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> (2017).

4 Debe entenderse la expresión "Gobiernos subcentrales" como: organizaciones político-administrativas de orden regional y local mediante las cuales se fracciona el marco de acción y la presencia estatal. *Definición propia de los autores.*

Resumo

Este escrito expõe as principais recomendações emanadas pela OCDE⁵ sobre a tributação dos governos subcentrais⁶, assim como as observações que especificamente se tem formulado desde as avaliações realizadas para a Colômbia por esta organização internacional, contrastando-as com a configuração legal de alguns tributos vigentes no ordenamento tributário territorial colombiano, tais como o imposto de indústria e comércio (ICA), o imposto predial, as estampilhas e o imposto de alumbrado público, permitindo concluir que, uma vez a Colômbia ingresse à OCDE a reforma fiscal de carácter subnacional será iminente.

Palavras-chave

Recomendações OCDE, Autonomia fiscal local, Descentralização fiscal, Tributação subcentral ou subnacional, Tributos territoriais.

Sumario

Introducción; 1. Recomendaciones generales ODCE en materia de autonomía tributaria y tributos locales; 2. Recomendaciones OCDE en materia de tributos territoriales para Colombia: Reforma fiscal subnacional; 3. Tributación subcentral en Colombia: breve panorama de algunos tributos de orden territorial en contraste con las recomendaciones emanadas por la OCDE; 3.1 impuesto de industria y comercio (ICA); 3.2 Impuesto Predial; 3.3 Estampillas; 3.4 Impuesto de alumbrado público; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

Colombia como país en proceso de adhesión a la OCDE⁷, ha sido objeto de varios estudios por parte de comisiones de expertos cuyo objetivo es posicionarla en el contexto internacional de los países económicamente desarrollados. Hay que destacar positivamente que Colombia cuenta con un gran acervo de estudios

5 OCDE: é uma organização fundada em 1961. A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE) agrupa a 35 países membros e sua missão é promover políticas que melhorem o bem-estar económico e social das pessoas ao redor do mundo. Ver: <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> (2017).

6 Deve entender-se a expressão “Governos subcentrais” como: organizações político-administrativas de ordem regional e local mediante as quais se fraciona o marco de ação e a presença estatal. Definição própria dos autores.

7 Colombia se encuentra en proceso de adhesión a la OCDE desde el 29 de mayo de 2013. Hoja de ruta para la adhesión de Colombia en la OCDE. Véase: Traducción libre: los autores. *OECD, Roadmap for the accession of Colombia to the OECD convention* [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c\(2013\)110/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c(2013)110/final&doclanguage=en) (2013).

académicos en materia fiscal a lo largo de su historia,⁸ que permiten exponer todo un panorama de los momentos por los que ha pasado, identificando sus fortalezas y debilidades, para afrontar las eventuales reformas fiscales de carácter “estructural” que se sugieren con el fin de superar los inconvenientes que se han encontrado y que le impiden obtener un mayor crecimiento y desarrollo económico de sus regiones.

Los temas tributarios y de autonomía fiscal subnacional dentro de la OCDE se enmarcan en un sinnúmero de estándares y recomendaciones realizadas de manera general, de hecho, son pocos los países que cuentan con un estudio específico para el interior de sus regiones. Respecto de Colombia el último estudio realizado sobre el tema por la OCDE fue publicado en 2014.⁹

Las principales recomendaciones realizadas a Colombia como producto del proceso de *“revisión y evaluación permiten que los estándares y las buenas prácticas de la OCDE lleguen a las autoridades colombianas, así como la identificación de posibles áreas de reforma. Para Colombia es importante tener la oportunidad de discutir los principales retos para la formulación de políticas en un contexto multilateral, aprendiendo de las experiencias de países miembros de la OCDE que se han enfrentado a retos similares en muchas áreas. A cambio, este diálogo beneficia tanto al conocimiento y a la capacidad de la OCDE para formular políticas, como a los miembros y no miembros de la organización, al mejorar su comprensión sobre Colombia”*.¹⁰

En materia tributaria, las recomendaciones OCDE han sido el cimiento de las últimas reformas fiscales que se han catalogado como “estructurales” y es por esto que en materia impositiva, se planteó la necesidad de gestionar el aumento en el recaudo y la construcción de un sistema impositivo más eficiente y justo,¹¹ a través del establecimiento de políticas, que permitan reducir la evasión y elusión de impuestos mediante el fortalecimiento de la administración tributaria. Así mismo, en Colombia el sistema tributario a nivel territorial ha sido objeto de varias recomendaciones que se pudieron identificar de traducciones realizadas a los estudios por la OCDE, que en esta específica materia se han llevado a cabo en el país, dando cuenta al respecto de las fortalezas y debilidades que permiten inferir una posible reforma fiscal territorial en el futuro.

8 Son varias las misiones de expertos que han realizado estudios en materia fiscal sobre Colombia. Vale la pena mencionar algunos como: misión Tylor 1967: estudio fiscal de Colombia; misión Musgrave 1969: propuesta de reforma fiscal para Colombia; misión Weisner-Bird 1981: finanzas intergubernamentales de Colombia; misión Weisner 1992: Colombia, descentralización y federalismo fiscal; comisión de gasto público 1996; comisión de racionalización del gasto y de las finanzas públicas 1997; revisión territorial OCDE 2014.

9 Véase: Traducción libre: los autores. *OECD, Territorial Review: Colombia, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224551-en> (2014).*

10 Colombia y la OCDE: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/colombia-y-la-ocde.htm> (2017).

11 OCDE, Economic surveys, OECD Publishing. https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf (2015).

1. Recomendaciones generales ODCE en materia de autonomía tributaria y tributos locales

Las recomendaciones generales emanadas por la OCDE en materia de autonomía tributaria y tributos locales están recopiladas en numerosos estudios de los cuales, es posible extraer por parte de los países miembros y no miembros estándares de buenas prácticas en materia fiscal que deben tenerse en cuenta por parte de los gobiernos subcentrales (GSC). Al mismo tiempo, las recomendaciones generales OCDE se enmarcan en las teorías del *federalismo fiscal*¹² al propender por cierto grado de *autonomía*¹³ y una hacienda pública multinivel. Así las cosas, el Comité de Política Fiscal de la OCDE ha emitido una serie de recomendaciones encaminadas al mejoramiento de los tributos de los gobiernos subcentrales a nivel mundial. Entre las recomendaciones que sobre la materia ha emanado la OCDE se destacan las siguientes:

- **En los gobiernos subcentrales debe haber equilibrio entre los ingresos tributarios y las transferencias provenientes del nivel central.**¹⁴

Según esta sugerencia, entre los ingresos tributarios locales y las transferencias provenientes del nivel central de gobierno debe haber un balance proporcional. En este sentido no es saludable que las finanzas públicas de un gobierno subcentral dependan únicamente de ingresos mayoritariamente provenientes de transferencias de otros niveles de gobierno. Es por ello que, “el equilibrio entre impuestos y transferencias se ha convertido en un tema importante dentro de las relaciones

12 Federalismo fiscal: Es una teoría que tiene como objetivo la distribución de funciones fiscales entre los niveles de gobierno, con el fin de satisfacer las necesidades específicas de los diferentes sectores de la sociedad. Cuando se habla de federalismo este debe entenderse como una forma de organización estatal que propende por la creación de normas jurídicas propias e independientes en cada región. “*Federalismo fiscal es una sección de las finanzas públicas que trata sobre la estructura vertical del sector público, compuesto por “dos o más niveles de decisión”. Tal definición es mucho más amplia que la estrecha “definición política” que solo contempla como “federales” a los estados que constitucionalmente son, por esta vía formal, definidos como tales. Desde una óptica económica, virtualmente todo sector público es federal en carácter, en el sentido de que las decisiones fiscales son adoptadas, de hecho, por diferentes niveles de decisión. El punto tiene que ver con el grado de “centralización” o “descentralización” adoptado por cada país. Esto no implica desconocer la gravitación que un federalismo formal (constitucional) tiene en la configuración vertical del gobierno. Más bien se trata de explorar las relaciones intergubernamentales (o entre niveles de decisión) que la estructura vertical del sector público establece, tanto en países constitucionalmente definidos como federales, como en aquellos de estructura jurídica unitaria.*” Véase: Horacio Luis Pablo Piffano. Notas sobre federalismo fiscal enfoques positivos y normativos. Pag.29 Ed., universidad nacional de la plata. (2004)

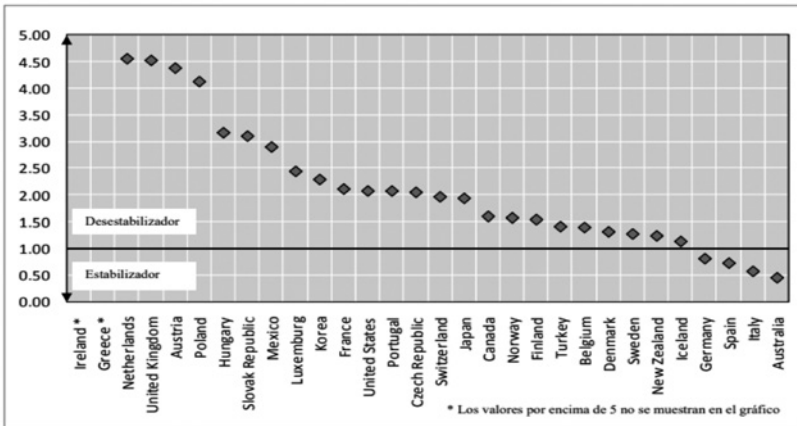
13 Al respecto, dentro de la OCDE se ha elaborado un estándar para medir la autonomía de los tributos de los GSC. Véase: Traducción libre: los autores. OECD, *Taxing Powers of State and Local Government*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174030-en> (1999). Donde se explica claramente en qué consiste la taxonomía de la OCDE para medir la autonomía de los tributos propios de los GSC, y se exponen algunos datos estadísticos sobre la medición de algunos países miembros.

14 Hansjörg Blöchliger and Oliver Petzold. Impuestos Y Transferencias De Fondos: Sobre La Composición De Los Ingresos De Los Gobiernos Subcentrales. <https://www.oecd.org/ctp/federalism/43959106.pdf> (2009).

fiscales entre niveles de gobierno, se trata de intentar poner en marcha iniciativas que mejoren la eficiencia y la transparencia de los ingresos a nivel subcentral sin menoscabo de los objetivos de estabilidad y equidad.¹⁵ El equilibrio sugerido por la OCDE en materia de finanzas públicas subcentrales es necesario para dotar a las regiones de estabilidad en el manejo de sus recursos fiscales evitando en la medida de lo posible, la dependencia de niveles superiores de gobierno, sin embargo, “en la mayoría de los países, las transferencias parecen convertirse en el principal instrumento político en el proceso de descentralización. Por tanto, una de las cuestiones críticas en la descentralización fiscal es como y hasta qué punto, el balance existente entre impuestos y transferencias, así como el fuerte y creciente solapamiento de las responsabilidades financieras entre niveles de gobierno, afecta la eficiencia de las finanzas públicas, tanto a nivel central como a nivel subcentral.¹⁶

En este mismo sentido, se ha establecido que “por lo menos la mitad de los ingresos de los gobiernos subcentrales deben provenir de sus propias rentas tributarias y la otra mitad de transferencias de otros niveles de gobierno,¹⁷ pues de lo contrario, dichas transferencias de fondos pueden desestabilizar los ingresos totales de los gobiernos subcentrales, tal como se observa en el estudio realizado por la Red de Relaciones Fiscales entre Niveles de Gobierno de la OCDE:

Relación entre los gastos totales de los GSC y las fluctuaciones de ingresos tributarias de los GSC (Valores del estadístico F de las varianzas normalizadas), 1995-2005



Nota: un valor >1 significa que las transferencias desestabilizan los ingresos de los GSC. Un valor >2.52 significa que el efecto desestabilizador es estadísticamente significativo (F_{28,28})

Fuente: OCDE (2009)¹⁸

15 El incremento de la participación en el gasto de los GSC ha sido financiado a partes iguales por un incremento en los impuestos de los GSC y un incremento en las transferencias intergubernamentales, ambos, impuestos y transferencias, continúan cubriendo, en conjunto, la mitad de los gastos de los GSC. Sin embargo, la dependencia de las transferencias de fondos ha aumentado en la mayoría de los países y la descentralización es más asimétrica que hace una década. Supra. Nota 10.

16 Id.

17 Id.

18 Supra. Nota 14.

- **El creciente desequilibrio entre el gasto a nivel subcentral y los ingresos de tipo impositivo requiere encontrar recursos adicionales para los Gobiernos subcentrales. Por esta razón, debe haber variedad en la base imponible de los Gobiernos subcentrales.**¹⁹

Los países cuya base imponible a nivel subcentral consiste fundamentalmente en impuestos sobre la propiedad tienen un porcentaje de impuestos con relación al total más reducido, indicando el limitado potencial de los impuestos sobre la propiedad para generar ingresos suficientes.²⁰ Los GSC de los países económicamente desarrollados no solamente subsisten de los ingresos provenientes de gravar la propiedad inmueble y las actividades económicas, la reciente inclinación de los GSC está dirigida a gravar selectivamente el consumo de algunos bienes y servicios o incluso, la imposición de gravámenes a las prácticas que ponen en riesgo el medio ambiente. Así mismo, la adopción de la tributación indirecta parece ser una de las alternativas por las que están optando la mayoría de los países y sus respectivos GSC.²¹ Al ampliar la base imponible,²² los GSC tendrán la posibilidad de recaudar más ingresos y así costear con mayor facilidad sus gastos y necesidades sociales, sin depender de las transferencias de fondos por parte de otros niveles de gobierno. Los contribuyentes de la misma forma deben asumir que pagarán más impuestos en el futuro debido al aumento de actividades y servicios gravados por los que tendrán el deber de tributar.²³

La estructura tributaria a nivel central y subcentral en los países de la OCDE demuestra que a niveles subnacionales existe mayor tendencia en recaudar ingresos tributarios provenientes de gravar la propiedad inmueble, sin embargo existe la creciente tendencia de ampliar la base imponible a nivel subcentral, que significa en últimas un crecimiento los ingresos tributarios de estos niveles de gobierno, tal como se muestra en el estudio de la Red de Relaciones Fiscales entre Niveles de Gobierno de la OCDE:

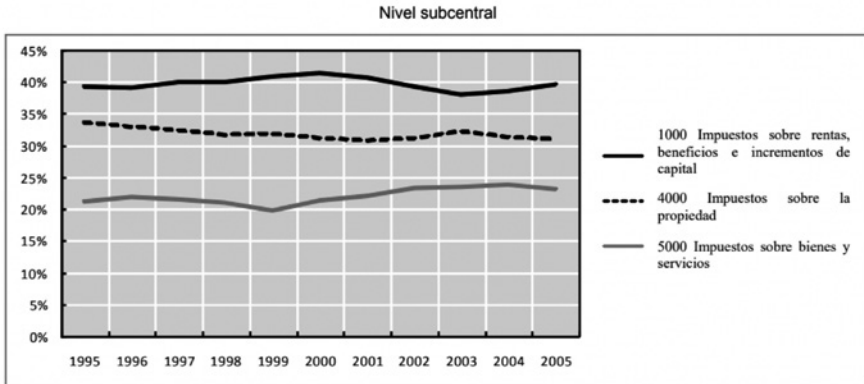
19 ¿Cómo ampliar la base fiscal? Véase: OCDE, La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina. <https://www.oecd.org/dev/41578326.pdf> (2008).

20 Supra. Nota 14.

21 Id.

22 "Los Gobiernos están ampliando la variedad de la base imponible, aumentando la variedad de bienes, servicios y actividades sujetos a impuestos para recaudar más ingresos." Supra. Nota 14.

23 Así mismo, dentro de la teoría del federalismo fiscal, según la cual el gasto de los GSC debe ser esencialmente cubierto por ingresos procedentes de los impuestos propios. Los impuestos propios de los GSC tienden a hacer a los gobiernos más receptivos a los gustos y preferencias de los ciudadanos, mejorando, por tanto, la asignación de recursos, y tendiendo a mejorar la gestión eficiente del presupuesto, al ser los ciudadanos directamente conscientes de los costes de las actividades financiadas públicamente. Además, una alta dependencia de sus propias fuentes de ingresos proporciona incentivos a los GSC para realizar una política fiscal y económica orientada al crecimiento, ya que ellos también recogerán su cosecha en forma de beneficios. Sin embargo, algunos impuestos se adaptan mejor a los niveles subcentrales que otros y ceder los impuestos equivocados puede más bien poner en peligro, antes que reforzar el sistema impositivo de los GSC. Supra. Nota. 14.



Fuente: OCDE (2009)²⁴

La ampliación de la base imponible dentro de los gobiernos subcentrales es una tendencia tributaria que ha venido aumentando con el paso de los años, y que en últimas significa una recaudación mayor en cuanto al porcentaje de ingresos fiscales percibidos, así las cosas dentro de los países miembros de la OCDE, las estadísticas de esta tendencia tributaria en los últimos años indican lo siguiente:



Fuente: estadísticas tributarias OCDE (2018)²⁵

2. Recomendaciones OCDE en materia de tributos territoriales para Colombia: Reforma fiscal subnacional

El sistema tributario a nivel territorial en Colombia ha sido objeto de varias recomendaciones que se pudieron identificar de traducciones realizadas a los estudios que en esta específica materia se han llevado a cabo en el país, dando cuenta al respecto de las fortalezas y debilidades, así como los retos que deben

24 Supra. Nota 14.

25 OCDE. Estadísticas tributarias, compara tu país. <https://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/> (2018)

afrontarse como condición para ingresar a la OCDE, donde existe desde 1999 una comisión encargada del estudio del desarrollo de los GSC de los países miembros conocida como el comité de políticas de desarrollo territorial.²⁶

En el último estudio territorial de la OCDE para Colombia se exhibe la dinámica regional del país la cual, está experimentando enormes progresos y cambios estructurales pero que en general, la mejora del país no se extiende uniformemente a todas las regiones. Hay territorios, especialmente rurales, donde los ciudadanos y las empresas tienen un acceso limitado a servicios clave. Ante esta situación, las autoridades nacionales han emprendido un proceso ambicioso de regionalización del diseño y la ejecución de políticas para adaptar la inversión pública a las necesidades y oportunidades locales.²⁷

Entre las recomendaciones OCDE para lograr un mayor desarrollo y crecimiento económico a nivel territorial en Colombia, se han formulado unas sugerencias entre ellas algunas de carácter tributario local que Colombia deberá implementar para lograr los fines propuestos al ingresar a “la elite de los países económicamente desarrollados”.

El contexto general de las recomendaciones emanadas por la OCDE específicamente para el contexto territorial colombiano se da por primera vez en la hoja de ruta para la adhesión de Colombia a este organismo intergubernamental en el año 2013, en esa oportunidad se formularon Políticas para el desarrollo territorial, es decir, “estrategias de desarrollo regional para fomentar la competitividad, que abordan los problemas de desarrollo y crecimiento económico regional, así como oportunidades en las diferentes regiones para mantener el rendimiento nacional y el bienestar ciudadano.”²⁸

De igual forma, se buscó examinar “el Diseño de políticas adaptadas a los distintos atributos de cada región dentro de un marco nacional coherente para el desarrollo y la competitividad, tales como los marcos de política urbana y arreglos de gobernanza que reflejan áreas urbanas funcionales entre los límites administrativos y estrategias de desarrollo rural integral que tengan en cuenta los vínculos urbano-rural”.²⁹

Al mismo tiempo, se contempló la posibilidad de “mejorar la recopilación de datos regionales sobre el rendimiento, incluida la recopilación, publicación y utilización de datos e indicadores pertinentes a diferentes niveles territoriales para

26 El TDPC (comité de políticas de desarrollo territorial OCDE) ha desarrollado una serie de actividades, incluyendo una serie de Revisiones Territoriales nacionales. Estos estudios siguen una metodología estándar y un marco conceptual común, que permite a los países compartir sus experiencias y difundir información sobre buenas prácticas. Supra. Nota 9.

27 Traducción libre: los autores. *OECD, Territorial Review: Colombia, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224551-en> (2014).*

28 Supra. Nota 7.

29 Supra. Nota 7.

la elaboración de políticas nacionales y regionales”, así como el seguimiento y la evaluación de su desempeño.³⁰

De la misma forma, se observó la concepción de la “*gobernanza multinivel*”,³¹ es decir, la coordinación efectiva dentro y entre los niveles de los sectores gubernamentales y de políticas para lograr resultados de desarrollo y competitividad inclusivos y sostenibles a nivel nacional y regional. En ese mismo sentido, se dijo que se debe aumentar la capacidad institucional subnacional para implementar mayores responsabilidades políticas y contribuir al diseño e implementación de la política nacional, aportando inversiones y servicios públicos relevantes para el crecimiento, la competitividad, la equidad y la sostenibilidad en cada región.³² Por último, se estableció que se deben implementar Condiciones regulatorias y de marco *fiscal* que permitan a las jurisdicciones subnacionales realizar inversiones públicas de manera eficaz, eficiente y transparente.³³

Las principales recomendaciones inspiradas en el contexto de la hoja de ruta³⁴ para la adhesión de Colombia a la OCDE generaron posteriormente como producto del proceso de evaluación y revisión del contexto territorial, un estudio publicado en 2014, donde se establecieron las acciones que se deben realizar en el país. Específicamente en materia fiscal para las entidades territoriales se recomendó “Mejorar las finanzas locales para proporcionar a las autoridades subnacionales más autonomía y responsabilidad”³⁵ determinando para ello, la implementación de los siguientes puntos de reforma:

- **Reformar el sistema de transferencias (sistema general de participaciones)**

Se debe Reformar el sistema de transferencias (sistema general de participaciones) desde el centro (asignaciones) para mejorar la autonomía, flexibilidad, responsabilidad y solidaridad entre los gobiernos subnacionales. Sobre este punto se dijo que “mejores datos e instituciones regionales pueden ayudar a ajustar las transferencias, para responder mejor a las necesidades locales sin poner en peligro la sostenibilidad fiscal de Colombia”.³⁶ En este mismo sentido,

30 Id.

31 La implementación de la “gobernanza multinivel” no es más que la aplicación material de las teorías del federalismo fiscal que propugna la OCDE en la actualidad “centrándose en maneras de vincular más explícitamente la definición e implementación de estrategias nacionales y regionales, para alcanzar resultados de desarrollo, y perfeccionar las capacidades en el nivel subnacional para garantizar la coherencia vertical, de manera que todos los niveles de gobierno puedan contribuir efectiva y eficientemente en abordar las disparidades regionales y la pobreza persistente.” Véase: OCDE. La gobernanza multinivel en Colombia en Colombia: La implementación del buen gobierno. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202351-es> (2014).

32 Id.

33 Supra. Nota 27.

34 Supra. Nota 7.

35 Supra. Nota 27.

36 Id.

la reforma al sistema de transferencias de fondos entre niveles de gobierno debe conservar el equilibrio entre las rentas tributarias propias de los gobiernos territoriales y los ingresos provenientes de otros niveles de gobierno, de tal forma que, las finanzas de los gobiernos subnacionales no se tornen inestables y dependientes de los giros presupuestarios del sistema general de participaciones.

De igual manera, debe contemplarse la posibilidad de establecer en el sistema de transferencias de fondos algunos mecanismos de nivelación fiscal horizontal y vertical encaminados a garantizar la solidaridad y la financiación de regiones con mayores dificultades para obtener ingresos fiscales propios o cuando los mismos sean insuficientes para el sostenimiento de sus necesidades,³⁷ en aras de garantizar una armonización en el crecimiento horizontal de las entidades territoriales en Colombia.³⁸

- **Mejorar la recaudación de impuestos**

Reformar la recaudación de impuestos a nivel subnacional para aumentar los ingresos tributarios en los departamentos y municipios. En particular, la reforma a implementar debe revisar la cartera de tributos recaudados por departamentos y municipios; mejorar el desempeño del impuesto a la propiedad municipal actualizando los valores catastrales y de la tierra, y por último; establecer incentivos para mejorar la recaudación de impuestos a nivel subnacional (por ejemplo, vinculando la cantidad de transferencias del centro con el esfuerzo fiscal de los gobiernos subnacionales).³⁹ La reforma a la recaudación de impuestos subnacionales debe así mismo, contener mecanismos que permitan garantizar la eficiencia en cuanto al costo que representa para la administración tributaria el cobro de estos gravá-

37 *In a country with a low level of revenues, departments and municipalities do not make significant fiscal efforts to increase their tax collection. In Colombia's case, the fiscal inertia observed at sub-national level is a consequence of the existing tax regulations, under which the room for fiscal efforts is limited. In addition, sub-national governments have no clear incentives to improve their tax collection. Territorial governments have no incentive to assume the political cost of raising taxes if the extra funds are to fund a basket of goods and services selected by the central government. Since territorial governments cannot establish new taxes, they rely on transfers from the national government to finance basic public services, the main source of revenue for the majority of departments and municipalities. OECD, Territorial Review: Colombia, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224551-en> (2014).*

38 *Make the transfer system more flexible, by reducing earmarked transfers. Sub-national governments should have more autonomy to decide the expenditure allocation, to better meet local needs and, at the same time, assume their own responsibilities for the management of public expenditures. Increasing the leeway for determining budgetary allocations will promote efficiency in the management of public policies. Departments and municipalities will tend to generate savings if they can dedicate them to their own priorities. The UK example could inspire the Colombian government. Conduct an in-depth review of the way the SGP allocation criteria are determined, to simplify them and include new equalization mechanisms. Enhance the co-ordination mechanisms between the General System of Transfers and the General System of Royalties, given that the General System of Transfers will need to support a dramatic increase in current expenditure because of capital investments built with royalties. Against this backdrop, a long-term vision of the development of both systems is needed. Id.*

39 Id.

menes. Al respecto la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016 estableció al respecto que: “una de las dificultades que se ha identificado en materia tributaria territorial se relaciona con la gestión tributaria. De cara al contribuyente, se hace necesario mejorar la gestión, la eficiencia del impuesto, y clarificar y facilitar trámites. Adicionalmente, se ha identificado la importancia de que la información contable de las entidades territoriales, en materia de obligaciones tributarias, refleje su realidad y a partir de allí puedan adelantar una gestión eficiente de recuperación de cartera y de recaudo”.⁴⁰

La anterior recomendación apunta necesariamente a la simplificación de los procedimientos de recaudo tributario de los entes territoriales, esto es, facilitar al contribuyente el cálculo de su obligación tributaria y su pago a la respectiva tesorería subnacional. La próxima reforma tributaria que abarque gobiernos subcentrales debe ser estructural en el sentido de hacer sus estatutos tributarios menos complejos y más eficaces de miras al logro de un mayor recaudo.⁴¹

- **Promover un marco fiscal que favorezca la inversión pública.**

Promover un marco fiscal que favorezca la inversión pública⁴² requerirá reforzar la coordinación entre los niveles de gobierno, para ello, se propone abordar la experiencia de la reforma fiscal subnacional efectuada en España durante el 2013.⁴³ De igual manera, supone este punto de reforma la aplicación de la presupes-

40 Ministerio De Hacienda. Exposición De Motivos Del Proyecto De Ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. http://www.minhacienda.gov.co/homeminhacienda/showproperty?nodeid=%2focs%2fp_mhpc_wcc-059072%2f%2fidprimaryfile&revision=latestreleased. (2016)

41 Supra. Nota 27.

42 *Create new fiscal spaces to finance public investments, establishing a “golden rule” in the fiscal framework. Many OECD countries include a “golden rule” in their fiscal discipline to boost public investment. The rationale is that higher public investment translates into higher growth, and thus more revenues to sustain debt levels. The most common solution is to set a balanced budget, excluding public investments. Given the need to boost public investment in Colombia and the narrow resources of sub-national governments, introducing a “Golden Rule” in the sub-national fiscal discipline framework is worth considering. Colombia could make borrowing constraints flexible for resources devoted to public investment, while establishing certain limits to control sub-national public debt. Supra. Nota. 27.*

43 *Spain is a broadly decentralized country, where autonomous communities and municipalities manage approximately 50% of total public expenditure. In 2013, the Spanish government approved a law reforming Law 7/1985 governing local authorities, aimed at the rationalization of the administrative structure and the reduction of local public expenditure. One of the key goals of the local reform was to clarify municipal competences and prevent duplication, under the principle “One administration, one competence”. It aims to reduce competences that are not attributed by law or delegated by other administrations without adequate resources (known as “improper competences”). This had a negative effect on local public finances. The local reform aims to improve the definition of local competences by drawing up a list of core competences. Competences not included in this list are referred to as “non-core competences”. In the event of any agreements delegating competences from upper tiers of government (usually the autonomous regions) to lower levels of government, resources for financing the services must be mandated. This clarification of powers at the municipal level seeks to guarantee appropriate funding for core competences, while eliminating or greatly restricting expenditure on non-core competences. Supra. Nota. 27.*

tación plurianual a nivel subnacional, así como, la introducción de una “regla de oro”⁴⁴ en el ámbito subnacional de la disciplina fiscal.⁴⁵

- **La reforma fiscal subnacional en Colombia a partir de las recomendaciones OCDE**

Esta reforma es necesaria por varias razones: en primer lugar, compensar la reducción de las transferencias del gobierno central que pueden resultar de la reforma y así reducir la dependencia del gobierno central; en segundo lugar, aumentar los recursos para el desarrollo de los servicios públicos y la infraestructura para que los gobiernos subnacionales puedan ajustar sus ingresos a las circunstancias cambiantes; tercero, aumentar la responsabilidad de los gobiernos subnacionales⁴⁶ considerando en la reforma una revisión de la cartera de impuestos recaudados por los departamentos y municipios ya que, Muchos pequeños impuestos administrados por gobiernos subnacionales no generan ingresos significativos, pero constituyen una carga administrativa considerable, lo que se traduce en la ineficiencia del sistema impositivo. Así las cosas se deben crear impuestos más productivos de origen propio o introducir *impuestos compartidos*⁴⁷ (entre los gobiernos centrales y subnacionales) para generar incentivos permitiendo a los gobiernos subnacionales ser más activos en el campo del desarrollo económico. La reforma al mismo tiempo, debe tener en cuenta la posibilidad de aumentar el margen de maniobra para administrar los impuestos locales, ofreciendo una mayor autonomía con respecto a tarifas y bases. De la misma manera, en la reforma se deben mejorar las bases tributarias, en particular el impuesto predial municipal.⁴⁸ Por último, en la reforma tributaria territorial se tiene que fomentar la lucha contra la evasión fiscal.⁴⁹

La implementación de reformas fiscales subnacionales dentro de los países miembros de la OCDE viene en aumento y están encaminadas en incrementar la coordinación entre los gobiernos subcentrales y el nivel central de gobierno,

44 Regla de Oro (Golden Rule) Una regla que exige que, ya sea anualmente o durante el ciclo económico, se restrinja la contratación de préstamos a la financiación de los gastos de inversión. Véase también Reglas fiscales (Fiscal Rules). OCDE, Base De Datos De La OCDE Para Las Prácticas Y Procedimientos Presupuestarios Fase II. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39628705.pdf> (2006).

45 The major challenges in managing public investment in Colombia are comparable to those of OECD countries: insufficient financial resources at sub-national level (see Chapter 1), the quality of territorial governments and the lack of critical sub-national capacities. The experience of some OECD countries can be instructive for Colombia. Resources for public investment have been significantly, or even dramatically, reduced after the economic crisis. Tight fiscal conditions have forced OECD countries to improve the governance of public investment, where sub-national levels play a significant role. Supra. Nota. 27.

46 Id.

47 Véase: Blöchliger, H., & Petzold, O. (2009). Tratando de encontrar la línea divisoria entre tributos compartidos y transferencias: una investigación estadística. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/federalism/43959055.pdf>.

48 Los registros catastrales y de tierras deben ser actualizados para mejorar el desempeño del impuesto a la propiedad municipal. Supra. Nota. 27.

49 Id.

así como el empoderamiento y mayor margen de maniobra en el manejo de las finanzas subnacionales.⁵⁰

En los últimos años, dentro de los países miembros de la OCDE se han realizado las siguientes reformas:⁵¹(en países que tienen similares desafíos que Colombia en materia fiscal subnacional):

Reforming fiscal relations with sub-national governments in OECD countries		
	Name of the reform, year of adoption	Main thrust of the reform
Australia	Intergovernmental Agreement on Federal Financial Relations, 2008	The system of intergovernmental grants is thoroughly revamped and simplified; grant funding to states is increased; performance-related funding is introduced.
Austria	Reform of the Financial Equalization Law, 2007	Some intergovernmental grants are transformed into tax sharing; grant funding to states is increased; sub-central tax legislation is harmonized.
Belgium	Sixth Reform of the State, 2011, effective 2014	Devolution of additional competences and reinforcement of the tax autonomy of federated states and communities. Attribution of own-source revenue to compensate for the elimination of federal grants (larger surtax on the personal income tax) and larger competences for tax bases and exonerations.
Canada	Equalization Reform, 2007	The national equalization standard is redefined; the representative tax system is simplified; caps on equalization payments are abandoned; natural resource revenue is partially taken into account.
Denmark	Local Government Reform, 2007	Municipalities are merged; the county level is abolished; a regional level for healthcare is created; a new funding and equalization system is set up.
Finland	Restructuring of Local Government and Services, 2008	Financial incentives for municipalities to merge or to co-operate are created.
France	Local finance reform, 2010	Abolition of the local business tax, partially replaced by a new tax. New breakdown (specialization) of taxes between levels of sub-national governments. Creation of new national tax transfers. Creation of a new horizontal equalization system.

50 OECD Fiscal Federalism 2014: Making Decentralization Work, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264204577-en>; European Commission (2014)

51 Several OECD countries confronted with the same challenges as Colombia are conducting comprehensive sub-national finance reform intended to improve grant financing, the tax system and equalization mechanisms, as well as the allocation of tasks or fiscal responsibility rules for sub-national governments. Several countries' recent or ongoing reforms could be of interest for Colombia. Supra. Nota. 27.

Italy	Law 42 on Fiscal Federalism, 2009 Decrees passed in October 2011	Framework law: spending obligations must be covered by own taxes; reform of the property tax; equalization should be based on tax-raising capacity and standard cost; sub-national accounting should be harmonized; fight against tax evasion.
Portugal	Regional Finance Law and Local Finance Law, September 2013, effective in 2014	<ul style="list-style-type: none"> – Improvement of co-ordination mechanisms between central and sub-national governments (including the creation of a budgetary co-ordination council). – Introduction of a multi-annual budgetary framework and tighter fiscal rules. – Creation of a Municipality Resolution Fund and of an early-warning system for debt accumulation. – Rationalization of the local tax administration network. – Revaluation of cadastral value of 4.9 million properties to underpin the new property tax regime. Abolition of the existing tax on property transactions from 2018 onwards.
Spain	Law 22 reforming the regime for financing the autonomous communities, 2009 In full effect since 2011	The share of the autonomous communities in shared taxes is raised; greater leeway with these taxes; equalization is reformed; new intergovernmental grants are created and new criteria for grant allocation are established.
	Reform of the Local Government Law, 2013	Clarification of competences attributed to provinces and municipalities, with a clearer separation of mandatory and core competences and optional competences. Delegations of competence must be accompanied by matching resources.
Switzerland	Reform of Fiscal Equalization and of Responsibility Assignment, 2004	Reassignment of several policy areas to either the federal or cantonal level; redesign of equalization, rules for inter-cantonal collaboration.
United Kingdom (England)	Local Government Finance Act, October 2012	The fiscal reform is linked to the recent reform that pushed decentralization (Localism Act, in effect since April 2012), which gave local authorities a general power of competence and transferred new responsibilities (health, housing). The financial reform aims to increase financial autonomy, granting local authorities greater freedom and flexibility and more control over budgets: increased taxing power (localization of the council tax, business rates retention), simplification and reduction of earmarked grants (from more than 90 to less than 10); implementation of a new single non-earmarked “Local Services Support Grant”. Only school funding and the new public health grant remain earmarked. Introduction of “community budgets” for shared services; new schemes to invest capital assets in buildings, land, vehicles and machinery.

Fuente: OCDE (2014)⁵²

52 Supra. Nota. 27.

3. Tributación subcentral en Colombia: breve panorama de algunos tributos de orden territorial en contraste con las recomendaciones emanadas por la OCDE

La aplicación de algunos tributos territoriales vigentes en el ordenamiento tributario territorial colombiano puede ser contrastada con las recomendaciones OCDE que de manera general y específica han sido expuestas a lo largo de este escrito con el fin de tener una contextualización del caso colombiano referente a la tributación a nivel subcentral desde la perspectiva OCDE. Para lograr lo anterior se propuso estudiar brevemente el impuesto de industria y comercio (ICA), el impuesto predial, las estampillas y el impuesto de alumbrado público. En materia de tributos territoriales, en Colombia existen un sinnúmero de actividades, bienes y servicios gravados con tributos propios, pero en la realidad son pocos los adoptados por los departamentos y municipios en razón a que muchos de ellos no son de fácil administración y recaudo, es decir, ineficientes. La mayoría de los municipios de Colombia están sobreviviendo del solo cobro de impuestos que gravan la propiedad inmueble y las actividades comerciales,⁵³ mientras que los departamentos hacen lo propio con los gravámenes selectivos al consumo que en esencia obedecen a rentas nacionales cedidas a los departamentos tal como se observa en los informes de desempeño fiscal de los municipios y departamentos por parte del departamento nacional de planeación.

Impuestos recaudados por los municipios, 2015

Impuestos Municipales	\$ Miles de Millones	Peso porcentual
Predial	6,364	32.4%
Industria y comercio	7,328	37.3%
Sobretasa a la gasolina	1,376	7.0%
Otros	4,576	23.3%
Total	19,644	100%

Fuente: Cálculos -DNP-DDTS.

53 César Augusto Romero Molina. Tributación territorial un asunto transnacional. Universidad EAFIT en vivo. <http://envivo.eafit.edu.co/EnvivoEafit/?tag=cesar-augusto-romero-molina> (2014).

Impuestos recaudados por los departamentos, 2015

Impuestos Departamentales	\$ millones de pesos	Peso %	Impuestos Departamentales	\$ Miles de millones	Peso %
Cerveza	1.918	28,4%	Vehículos automotores	529	7,8%
Licores	976	14,4%	Sobretasa a la gasolina	372	5,5%
Registro y anotación	970	14,3%	Otros (1)	1.55	22,9%
Cigarrillos y tabaco	433	6,4%	Total	8.199	100

(1) Juegos de apuestas permanentes o chance, derechos de explotación de loterías, degüello de ganado mayor, contribución del 5% sobre contratos, impuesto de loterías foráneas, impuesto a ganadores de sorteos ordinarios y extraordinarios y rifas.

Fuente: Cálculos -DNP-DDTS, con base en información reportada por las entidades territoriales a través del Formulario Único Territorial - FUT-2015.

Fuente: DNP (2015)⁵⁴

En lo que respecta a los tributos de las entidades subnacionales, muchos de ellos no cumplen con el principio de simplicidad y eficiencia, lo que hace que las entidades territoriales obvien su implementación dentro de sus respectivas jurisdicciones.⁵⁵

El poder tributario de los entes locales en Colombia tiene como fundamento los artículos 150, 338 y 287 de la Constitución con los cuales, la jurisprudencia constitucional y del Consejo de Estado han generado distintos y variados pronunciamientos.⁵⁶ Así las cosas, el choque entre los principios de estado unitario y autonomía de las entidades territoriales⁵⁷ ha tenido un amplio desarrollo juris-

54 Departamento Nacional de Planeación "Desempeño fiscal de los departamentos y municipios <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Desarrollo%20Territorial/Desempe%C3%B1o%20Fiscal%202015%20V.2016.11.09.pdf> (2015) . En este mismo sentido: E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2016).

55 Un ejemplo de ello es el impuesto de degüello de ganado menor, el cual es un impuesto a favor de los municipios, pero que, debido a su alto costo de administración, no es recaudado en muchos de los municipios del país.

56 Véase: Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009; En el mismo sentido, Cesar Augusto Romero Molina. Apuntes sobre tributos territoriales. Universidad EAFIT. <http://envivo.eafit.edu.co/conferencias/pregrados/contaduria/DocTributosTerritoriales1Jun2011.pdf>. (1 de junio de 2011). En el mismo sentido, Luis Adrian Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. *El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691. Los cuales, hacen un recuento de todas las posiciones jurisprudenciales adoptadas sobre el objeto de estudio.

57 Existe una tensión entre el Gobierno Nacional Central y los gobiernos locales en materia tributaria. Si bien muchos de estos problemas han sido identificados en diagnósticos anteriores y se han hecho propuestas para corregirlos, no ha habido, luego de la Constitución de 1991, un esfuerzo de reforma estructural integral a la tributación territorial. La última reforma tributaria general sobre impuestos locales data de 1983. En 1995, se ordenaron los impuestos departamentales en la ley 223, pero sin cambios sustanciales relevantes. Desde entonces, este tema ha sido abordado de manera puntual. Dados los problemas que enfrenta la tributación de orden nacional comentada anteriormente, la legislación sobre tributación local se ha relegado casi por completo a un apéndice de las reformas tributarias nacionales. Véase: Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., & Villar, L. Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/2879/Repord_Diciembre_2015_Comisi%C3%B3n_Inf_%20Fin.pdf?sequence=5&isAllowed=y (2015).

prudencial a falta de sustento normativo que regule las competencias tributarias nacionales y territoriales de manera armónica.⁵⁸

La OCDE respecto de la tributación de los GSC ha elaborado unos criterios de medición de la autonomía fiscal bajo unas categorías que en orden decreciente permiten establecer el grado y la magnitud de la referida autonomía de los tributos de los GSC, los cuales son aplicables en algunos casos a los tributos territoriales en Colombia de la siguiente forma:

Taxonomía OCDE de la potestad tributaria de los GSC	
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.
c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.
d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.
d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.

Fuente: OCDE (2013).⁵⁹

58 El debate jurisprudencial acerca de la creación, desarrollo y manejo de los tributos territoriales en Colombia no ha sido pacífico, por ello se hace ineludible destacar el valor vinculante que el precedente judicial tiene en materia tributaria para establecer los parámetros en cuyos márgenes se deben desenvolver las actuaciones de las instituciones que participan en la creación e imposición de los tributos del orden territorial. Véase: Luis Adrián Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. *El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691.

59 Véase: Traducción libre: los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in *Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies*, OECD Publishing,

Realizando una aproximación constitucional a la autonomía tributaria según la taxonomía OCDE, salen a la vista los artículos 150-12, 287-3, 294, 300-4, 313-4 y 338 del ordenamiento superior, los cuales son contrastables con algunas categorías de la taxonomía OCDE reflejadas en la tabla anterior. En este sentido la potestad tributaria de las entidades territoriales desde su regulación constitucional arroja respecto del artículo 150-12 superior que la facultad de expedir leyes, entre ellas las que se refieren a asuntos tributarios, es exclusiva del legislador, lo que prescribe dentro de las categorías OCDE un denominado *nivel superior de gobierno* que puede establecer los tipos y bases de los tributos territoriales. Así mismo, el artículo 287-3 establece que las entidades territoriales tienen autonomía financiera y que para tal efecto pueden *administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones*,⁶⁰ lo que implica que la potestad tributaria también se encuentra asignada constitucionalmente a las entidades territoriales, pero de forma derivada, aspectos que pueden confirmarse con una interpretación sistemática de los artículos 294, 300-4, 313-4 y 338 de la Carta.⁶¹

Es por ello que el diseño constitucional colombiano de estado unitario pero, con autonomía de sus entidades territoriales, otorga la posibilidad plena de aplicar las categorías A1, A2, B1, B2, C1, C2, C3 y E de la taxonomía OCDE, donde dependiendo del contenido de la ley creadora o de autorizaciones⁶² respecto de cada tributo territorial, las competencias autonómicas de las entidades territoriales presentan un grado de autonomía variable que oscila entre categorías intermedias y restringidas (A2, B2, C1, C2 y E) como el caso del impuesto de industria y comercio y el impuesto predial; oscilando por otro lado, en categorías de alto grado de autonomía (A1, B1) en los impuestos de alumbrado público y estampillas.

3.1. Impuesto de industria y comercio (ICA)

El impuesto de industria y comercio es uno de los principales tributos recaudados por los municipios de Colombia. Es así como el ICA se ha convertido en los últimos años en el impuesto más importante en muchas ciudades del país en cuya jurisdicción se desarrollan actividades industriales, comerciales o de servicios y que tienen al impuesto de industria y comercio como su principal fuente de ingreso tributario, desplazando al impuesto predial a un segundo plano.⁶³

Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

60 Constitución Política de Colombia [Const.]. Julio 7 de 1991 (Colombia).

61 Véase: Fajardo, J. P. G., & Ospina, L. F. N. Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* No. 70. (2014)

62 Véase: Cesar Augusto Romero Molina. Principio de legalidad tributaria en la expedición de normas territoriales. *Revista DIXI* 12. Centro de investigaciones socio jurídicas, Universidad cooperativa de Colombia. Abril de 2010. At. 115-121.

63 Harold Ferney Parra Ortiz, Esperanza Buitrago Díaz & Juan Rafael Bravo Gaviria. "Problemática del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del Derecho compa-

El ICA y su actual regulación legal, así como los acuerdos municipales con los cuales se ha establecido este tributo han desprendido problemas de doble tributación intermunicipal, evidenciando así el problema de inseguridad jurídica que significa para el contribuyente pagar dos veces por la ocurrencia de su hecho generador. Las críticas desde la jurisprudencia y la doctrina han sido notorias y parte del problema del ICA ha radicado en la falta de claridad de las reglas para determinar su territorialidad.⁶⁴

Una de las falencias encontradas dentro de los exámenes y revisiones OCDE al sistema tributario colombiano fueron las disparidades encontradas en varios tributos, razón por la cual una de las recomendaciones emanadas fue la “reforma tributaria estructural” donde se incluyó un apartado especial en el que se modificaron aspectos generales del ICA donde sus resultados todavía se encuentran en proceso de investigación y exploración. Sin embargo, las disparidades del sistema tributario a nivel territorial en materia de ICA subsisten debido a que los municipios al establecer este tributo se desvían de la mayoría de los elementos esenciales vulnerando así el principio de certeza, que en últimas afecta al contribuyente quien se ve obligado a pagar por fuera de un marco de legalidad.

Respecto del ICA es pertinente señalar que el 61,25% de los municipios colombianos establecen las tarifas dentro de los límites de la ley (Ley 14 de 1983); el 8,75% establecen las tarifas fuera del marco de la ley, mientras que el 30% cumple parcialmente con las tarifas establecidas por la ley.⁶⁵ En este orden de ideas, los avances y medidas adoptadas por Colombia con relación a las recomendaciones de la OCDE en materia de tributos locales, se han visto reflejadas en la pasada reforma tributaria, ley 1819 de 2016, donde se otorgó mayor certeza

rado” 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior Estudios de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Ed: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p.451 - 506, (2015).

64 Situación que fue regulada en: Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. DO. N° 50.101. art. 343. Dentro de la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016 citada anteriormente, se estableció que respecto al problema de la territorialidad se debe “precisar la base gravable desde el punto de vista del ingreso gravado, y de manera crucial, se formulan definiciones para clarificar la *territorialidad* del impuesto, que es fuente de controversia entre diversas entidades territoriales y los contribuyentes, permitiendo una gestión más transparente y facilitando el proceso de declaración de los diferentes agentes sujetos del impuesto.” Véase: Ministerio De Hacienda. Exposición De Motivos Del Proyecto De Ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. http://www.minhacienda.gov.co/homeminhacienda/showproperty?nodeid=%2focs%2fp_mhccp_wcc-059072%2f%2fidcprimaryfile&revision=latestreleased. (2016)

65 Harold Fernéy Parra Ortiz, Esperanza Buitrago Díaz & Juan Rafael Bravo Gaviria. “Problemática del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del Derecho comparado” 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior Estudios de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Ed: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p.451 - 506, (2015). E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2016).

en cuanto a la definición de algunos de los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio (base gravable y tarifa),⁶⁶ reglas tendientes a solucionar el problema de territorialidad en el ICA,⁶⁷ así como de su declaración y pago,⁶⁸ la definición de actividad comercial⁶⁹ y el establecimiento de un sistema preferencial para el pago del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y otros impuestos o sobretasas complementarios a este tributo.⁷⁰

En cuanto al mejoramiento del recaudo como recomendación general OCDE a los tributos territoriales, en el caso del ICA la principal falencia recae sobre su complementario de avisos y tableros debido a que en muchos de los municipios del país es poco vigilada la colocación de avisos y tableros en el espacio público, lo que no permite un recaudo eficiente.⁷¹ Respecto al mismo impuesto, según las categorías OCDE para la medición de la autonomía tributaria de los GSC fue posible clasificarlo de la siguiente manera:

	Taxonomía OCDE 2013*	ICA Ley 14 de 1983.
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.	No aplica.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	Límites a la tarifa contenidos en la ley

66 Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. DO. N° 50.101. art. 342.

67 Id. Art. 343

68 Id. Art. 344

69 Id. Art. 345

70 Id. Art. 346

71 El Impuesto de Industria y Comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones. Ministerio De Hacienda. Exposición De Motivos Del Proyecto De Ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones". http://www.minhacienda.gov.co/homeminhacienda/showproperty?nodeid=%2focs%2fp_mhccp_wcc-059072%2f%2fdcpprimaryfile&revision=latestreleased. (2016)

c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.	Descuentos y exenciones
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.	No aplica.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.	No aplica.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.	No aplica.
d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.	No aplica.
d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.	No aplica.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.	Hay algunos elementos definidos en la ley (base y tarifa).
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.	No aplica.

* Véase: Traducción libre los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in *Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

Según la taxonomía OCDE aplicada al ICA, se puede afirmar que es un impuesto que tiene una autonomía fiscal limitada para los municipios de Colombia porque deben sujetarse a los principios constitucionales de reserva de ley y legalidad, esto es, a la ley expedida por el congreso donde se establecen sus elementos esenciales y se fijan o hacen determinables ciertos límites que las entidades territoriales están obligadas a respetar. Tal es el caso de la tarifa y la base gravable de este tributo que se encuentra plenamente determinado en la ley creadora.⁷² Puede evidenciarse que al ICA no le son aplicables muchas de las categorías de la taxonomía OCDE sobre todo las relativas al carácter compartido entre varios niveles de gobierno de algunos tributos, debido a que es una renta de recaudo exclusivo de los municipios de Colombia. De conformidad con la taxonomía precitada es posible concluir que este impuesto tiene una autonomía intermedia.

72 Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y dictan otras disposiciones. Julio 6 de 1983. DO. N° 36.288.

3.2. Impuesto Predial

El impuesto predial es una renta de exclusivo recaudo de los municipios y que constituye una de sus mayores fuentes de ingresos.⁷³ Dentro de las recomendaciones OCDE específicas para Colombia se contempla una inminente reforma tributaria territorial. En ella se debe contemplar la posibilidad de establecer mecanismos para actualizar las bases de catastro, mejorando así el recaudo y administración del mismo debido a que en muchos municipios del país, estas son obsoletas y no corresponden a la realidad comercial de los inmuebles.

Vale la pena agregar sobre los impuestos a la propiedad que la reciente tendencia dentro de los estándares de buenas prácticas sobre tributación subnacional de la OCDE sugieren adelantar reformas legales a los gravámenes a la propiedad inmueble.⁷⁴ Respecto del impuesto predial, según las categorías OCDE para la medición de la autonomía tributaria de los GSC fue posible clasificar este impuesto de la siguiente forma:

	Taxonomía OCDE 2013*	Impuesto PREDIAL Ley 44 de 1990.
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.	No aplica.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	Límites a las tarifas contenidos en la ley

73 El impuesto predial, además de ser una de las formas más antiguas de tributación, es sin lugar a duda, el rubro más importante de los ingresos tributarios de los municipios en Colombia.

74 "Reforms to intergovernmental fiscal frameworks may, in turn, trigger property tax reform. In many countries, equalization penalizes tax collection because, when SCGs raise tax revenue, central government often cuts equalization grants, which defeats the point of property tax collection. Breaking the link between equalization and property tax collection, or at least reducing the marginal equalization rate at which additional tax revenue is skimmed off, could give SCGs greater incentive to collect more property tax revenue. Central government might even foster the tax effort by disbursing higher intergovernmental grants to SCGs if they collect more property tax. No such scheme is currently in place, however." OECD/ KIPF. Fiscal Federalism 2016: Making Decentralization Work, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en> (2016).

c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.	Descuentos
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.	No aplica.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.	No aplica.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.	No aplica.
d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.	No aplica.
d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.	No aplica.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.	La Ley creadora establece algunos elementos esenciales y establece destinación específica a las rentas recaudadas.
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.	No aplica.

* Véase: Traducción libre los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

Fuente: elaboración propia.

Según la taxonomía OCDE aplicada al impuesto predial, se puede afirmar que es un tributo que tiene una autonomía fiscal limitada para los municipios de Colombia, debido a que es bajo los límites de la ley expedida por el Congreso donde se establecen los elementos esenciales del mismo y se fijan ciertos límites que las entidades territoriales están obligadas a acatar, como se ha dicho, en virtud de los principios constitucionales de reserva de ley y legalidad tributaria. Tal es el caso de la tarifa y la base gravable del impuesto en comento, elementos que se encuentran plenamente determinados su ley creadora.⁷⁵ Puede evidenciarse que al impuesto predial no le son aplicables muchas de las categorías de la taxonomía OCDE sobre todo las relativas al carácter compartido entre varios niveles

75 Ley 44 de 1990. por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias. Diciembre 18 de 1990. DO N° 39.607.

de gobierno de algunos tributos, debido a que el impuesto predial es una renta de recaudo exclusivo de los municipios de Colombia. Según la medición anterior es posible concluir que este impuesto tiene una autonomía intermedia, similar al ICA analizado anteriormente.

3.3. Estampillas

Los tributos denominados estampillas han sido de los gravámenes más polémicos establecidos por las entidades territoriales en virtud del ejercicio de su autonomía financiera y la potestad tributaria derivada que la constitución y la jurisprudencia constitucional les han otorgado. Las diversidades de estampillas generadas en razón al sinnúmero de leyes autorizadoras para esta particular tipología de tributos hacen que no haya certeza acerca de cuantas estampillas⁷⁶ han sido adoptadas en cada ente territorial, así como tampoco hay convencimiento sobre la manera en que han sido establecidas en cada jurisdicción territorial, provocando que se ponga en duda la legalidad y compatibilidad con la Constitución esta clase de tributos territoriales.

El caso de las estampillas, tributos propios de las entidades territoriales donde se les ha concedido un alto grado de autonomía ha ocasionando que bajo la indeterminación de las leyes autorizantes “aparecerían los más variados y disímiles gravámenes, fruto de la creación antitécnica que contraría los mandatos constitucionales. Tal indefinición de la norma tributaria territorial haría que directamente los municipios crearan el tributo prácticamente sin ningún límite legal”.⁷⁷

Lo anterior sumado a la referida ineficiencia tributaria territorial, ha generado un fenómeno de inseguridad jurídica y violación a los principios formales y materiales del sistema tributario territorial colombiano. Los gravámenes denominados

76 La problemática descrita en estas líneas no ha sido pacífica en la jurisprudencia constitucional y del consejo de estado, siendo posible extraer de la jurisprudencia, algunos problemas derivados del establecimiento de este tipo de tributos como la violación a la prohibición de tributar más de una vez por la ocurrencia del mismo hecho generador; así como problemas relacionados con la titularidad para ser el sujeto activo de esta clase de tributos territoriales; además del inconveniente derivado de la indeterminación del contenido de la ley habilitante y la ordenanza o acuerdo sobre la naturaleza jurídica de la(s) estampilla(s) adoptada(s), generando contradicciones entre algunos sectores de la doctrina y la jurisprudencia sobre si las estampillas encajan dentro de una de las categorías de impuesto, tasa o contribución. Es de resaltar en este punto que no hay certeza de la naturaleza jurídica de las estampillas debido a un mal manejo conceptual de los interlocutores en el debate sobre su carácter de impuesto, tasa o contribución. Véase: Cesar Augusto Romero Molina. Las estampillas en la jurisprudencia del consejo de estado. Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Tomo III. Bogotá: ICDT. (2013)

77 De esta manera lo advirtió la jurisprudencia. Véase: Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 13584 (C.P Juan Ángel Palacio Hincapié; 5 de marzo de 2004), Exp. 13576 (C.P Juan Ángel Palacio Hincapié; 11 de marzo de 2004). La indeterminación de las leyes tributarias territoriales ha sido un tema ampliamente debatido en la jurisprudencia tanto de La Corte Constitucional como del Consejo de Estado. Véase: Luis Adrian Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. *El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691.

estampillas nacen en Colombia en las leyes autorizantes o habilitantes expedidas por el legislador, en las cuales se faculta a los entes territoriales para que establezcan tributos propios en su jurisdicción territorial. Hay leyes autorizadas sobre estampillas que datan de periodos anteriores a la constitución de 1991. En este sentido, se cuentan con por lo menos sesenta (60) leyes que autorizan a los entes territoriales para establecer, administrar y recaudar este tipo de tributos de los cuales solo 9 tienen su hecho generador definido en la ley.⁷⁸

Lo anterior ha generado problemas de doble tributación debido a que en varios casos los entes territoriales al gozar de grandes facultades legales en la configuración de esta particular tipología de tributos han incurrido en gravar hechos ya contemplados en el ICA.⁷⁹ La estructura regresiva precitada requerirá especial atención en la eventual reforma donde por lo menos se debe establecer el contenido puntual de los hechos generadores de las estampillas para que de esta manera se pueda brindar en mayor medida la seguridad jurídica que los contribuyentes reclaman a sus administraciones tributarias.⁸⁰ El debate dentro de las estampillas se configura, además de lo anterior, por establecer su verdadera naturaleza jurídica, debido a la falta de consenso por parte de la doctrina y la jurisprudencia del Consejo de Estado quienes han clasificado indistintamente a las estampillas dentro de las categorías de impuesto, otros en las de tasa y otros en la de contribución, incluso yendo más allá al afirmar que en este caso se habla de una “*tasa parafiscal*”⁸¹

Dentro de las recomendaciones OCDE sobre esta particular tipología de tributos se cumple con el supuesto de otorgar un amplio margen de maniobra a

78 En relación con las estampillas es importante señalar que, por ejemplo, la ley no establece el hecho generador ni los límites a la tarifa en 18 casos; que sólo en 9 casos (el 14,8% de los municipios) la ley define el hecho generador y la base gravable del impuesto; que sólo a partir del año 2011 la ley define los elementos del impuesto. Véase: E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2016).

79 Por ejemplo, en “el caso de la estampilla pro-dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad, donde el Consejo de Estado determinó la doble imposición generada con el ICA por haber identidad en los elementos de la obligación tributaria, concretamente en el hecho generador” Véase: Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 17853 (C.P Martha Teresa Briceño de Valencia; 9 de diciembre de 2010) Como se cita en: Eleonora Lozano Rodríguez, Justicia Tributaria: Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016. Ediciones Uniandes, Universidad de los Andes. Bogotá, (2017)

80 Sobre este punto, un sector de la doctrina afirma debe haber una reforma estructural a los tributos del orden departamental, debido a la indeterminación dada en las leyes autorizantes de tributos territoriales, específicamente en las estampillas departamentales sosteniendo que: “autorizar un tributo sin siquiera señalar los alcances de este, y dejarlos al actuar territorial sin límites del legislador” equivaldría a firmar un cheque en blanco. véase: J. Bravo & C. Gutiérrez, Reforma Estructural A Los Impuestos Departamentales, en Temas De Derecho Tributario Contemporáneo, 278-282, J. Bravo Arteaga, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2006). en el mismo sentido: Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez. Poder tributario y entidades territoriales. El caso colombiano en la constitución de 1991. Revista de estudios socio-jurídicos. vol. 7.2. Universidad del Rosario. Julio-diciembre de 2005 At. 173.

81 Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 14527 (C.P Ligia López Díaz; 5 de noviembre de 2006).

las entidades territoriales,⁸² es decir se les ha concedido un alto grado de autonomía tributaria, sin embargo, al aumentar su autonomía fiscal también se debe aumentar en igual medida su responsabilidad ya que conceder un poder sin límites a los entes territoriales puede terminar en abusos y graves trasgresiones a los principios del sistema tributario.

Respecto de las estampillas, en razón a que son más de 60 leyes sobre esta particular tipología de tributos territoriales, para efectos de practicidad se analizaron dos leyes autorizantes de estampillas con las cuales es posible evidenciar la aplicación de algunas de las categorías según la taxonomía OCDE para la medición de la autonomía tributaria de los GSC en Colombia. Fue posible clasificar estos tributos de la siguiente forma:

	Taxonomía OCDE 2013*	ESTAMPILLA PRO-UIS Ley 89 de 1993. Ley 1790 de 2016 (Renovación)
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.	Amplias facultades para las entidades territoriales quienes pueden fijar los tipos impositivos.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	Límites en el monto de recaudo y Destinación específica en la ley.
c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.	No aplica.
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.	No aplica.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.	No aplica.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.	No aplica.
d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.	No aplica.

82 "mejorar las finanzas locales para proporcionar a las autoridades subnacionales más autonomía y responsabilidad" Supra. Nota 27.

d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.	No aplica.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.	No aplica.
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.	No aplica.

* Véase: Traducción libre los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

Fuente: Elaboración propia.

	Taxonomía OCDE 2013*	ESTAMPILLA PRO-CULTURA Ley 397 de 1997 LEY 666 DE 2001 (modificación)
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.	Amplias facultades para las entidades territoriales quienes pueden fijar los tipos impositivos.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	Destinación específica en la ley.
c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.	No aplica.
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.	No aplica.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.	No aplica.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.	No aplica.

d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.	No aplica.
d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.	No aplica.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.	No aplica.
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.	No aplica.

* Véase: Traducción libre los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in *Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

Fuente: Elaboración propia.

Según la taxonomía OCDE aplicada a las estampillas, se puede afirmar que son tributos que tienen una autonomía fiscal amplia para las entidades territoriales, debido a que, en estos casos, los municipios y departamentos de Colombia gozan de amplias facultades, ya que pueden fijar todos los tipos impositivos sin casi ningún límite, entre ellos el hecho generador que no se encuentra establecido en la ley. Las únicas restricciones a esta clase de tributos son los límites en cuanto al tiempo y el monto de recaudo, así como la destinación específica en la ley creadora.⁸³ Respecto de las estampillas puede concluirse que poseen una autonomía muy alta según los criterios de medición de la taxonomía de la potestad tributaria de la OCDE.

3.4. Impuesto de alumbrado público

El impuesto de alumbrado público también es uno de los tributos territoriales más polémicos debido al alto grado de indeterminación en sus elementos por parte de la ley de autorizaciones, ocasionando que el margen de maniobra de las entidades territoriales al respecto sea prácticamente ilimitado. Es posible afirmar que,

83 Ley 85 de 1993. "Por la cual se crea la emisión de la estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander y se dictan otras disposiciones. Noviembre 16 de 1993. DO N° 41.112; Ley 1790 de 2016. Por medio de la cual se renueva la emisión de la estampilla pro-universidad industrial de Santander creada mediante ley 85 de 1993, modificada parcialmente por la ley 1216 de 2008, y se dictan otras disposiciones. 7 de julio de 2016. DO N° 49.927; Ley 397 de 1997. Por la cual se desarrollan los Artículos 70, 71 y 72 y demás Artículos concordantes de la Constitución Política y se dictan normas sobre patrimonio cultural, fomentos y estímulos a la cultura, se crea el Ministerio de la Cultura y se trasladan algunas dependencias. Agosto 7 de 1997. DO N° 43102; ley 666 de 2001. Por medio de la cual se modifica el artículo 38 de la Ley 397 de 1997 y se dictan otras disposiciones. Julio 30 de 2001. DO N° 44.503.

al hablar del impuesto de alumbrado público, la autonomía de los entes territoriales es cercana al 100%.⁸⁴ El problema con el impuesto de alumbrado público es similar al de las estampillas, en razón a que se otorga un alto grado de maniobra a las entidades territoriales, pero se olvidaron de encomendarle una mayor responsabilidad a estas por lo que se cuentan con pocas garantías de seguridad jurídica que posiblemente pueden afectar la inversión nacional y extranjera. Sobre este punto, “es necesario por lo tanto, una regulación legal del impuesto de alumbrado público ajustada a la constitución y que solucione la dispersión normativa y consecuente litigiosidad causada por la indeterminación legal de sus elementos y la excesiva flexibilidad en la interpretación del principio de legalidad tributaria.”⁸⁵

El impuesto de alumbrado público desde la óptica de la exposición de motivos de la pasada reforma tributaria planteó que “La falta de definición de los elementos del tributo en la Ley 97 de 1913 (hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa) ha dado lugar a problemáticas, siendo necesaria la fijación legal de sus elementos, permitiendo a los municipios la destinación de los recursos tributarios a la prestación efectiva del servicio. En consideración a lo anterior, se propone definir los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público de acuerdo con los fallos del Consejo de Estado. Esto asegura una aplicación uniforme del impuesto en todo el país y simplifica el cumplimiento de esta carga tributaria por parte de sus sujetos pasivos”.⁸⁶ En este orden de ideas, los avances y medidas adoptadas por Colombia con relación a las recomendaciones de la OCDE en materia de tributos locales, se han visto reflejadas en la pasada reforma tributaria, ley 1819 de 2016, donde se otorgó mayor certeza en cuanto a la definición de algunos de los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público,⁸⁷ reglas respecto de su destinación a los fines establecidos por el legislador,⁸⁸ regulación de los límites del impuesto respecto del servicio de alumbrado público,⁸⁹ el recaudo y facturación⁹⁰ así como el régimen de transición para adaptar los acuerdos municipales a lo preceptuado en la ley 1819 de 2016.⁹¹

84 Supra. Nota. 65.

85 Eleonora Lozano Rodríguez, *Justicia Tributaria: Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado*, 2005-2016. Ediciones Uniandes, Universidad de los Andes. Bogotá, (2017)

86 Ministerio De Hacienda. Exposición De Motivos Del Proyecto De Ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. http://www.minhacienda.gov.co/homeminhacienda/showproperty?nodeid=%2focs%2fp_mhcp_wcc-059072%2f%2fidcprimaryfile&revision=latestreleased (2016).

87 Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. DO. N° 50.101. art. 349.

88 Id. 350.

89 Id. 351.

90 Id. 352.

91 Id. 353.

Respecto del impuesto de alumbrado público, según las categorías OCDE para la medición de la autonomía tributaria de los GSC fue posible clasificar este impuesto de la siguiente forma:

	Taxonomía OCDE 2013*	Alumbrado publico Ley 97 de 1913.
a.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal sin consultar un nivel superior de gobierno.	Amplias facultades para las entidades territoriales quienes pueden fijar los tipos impositivos.
a.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos y cualquier beneficio fiscal consultando un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.1	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos sin que existan límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
b.2	El GSC receptor puede fijar los tipos impositivos dentro de límites superiores e inferiores a dichos tipos establecidos por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
c.1	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de reducciones sobre la base imponible.	Descuentos
c.2	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales, pero solo en la forma de deducciones de la cuota a pagar.	No aplica.
c.3	El GSC receptor puede establecer beneficios fiscales de cualquier tipo.	No aplica.
d.1	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el GSC determina el reparto de los ingresos.	No aplica.
d.2	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de los ingresos solo puede ser modificado con el consentimiento del GSC.	No aplica.
d.3	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos está determinado por la legislación que puede ser cambiada unilateralmente por un nivel superior de gobierno, pero con una frecuencia menor a una vez al año.	No aplica.
d.4	Existe un acuerdo para compartir impuestos en el que el reparto de ingresos se determina cada año por un nivel superior de gobierno.	No aplica.
e.	Otros casos en los que el gobierno central establece los tipos y bases de los impuestos de los GSC.	No aplica.
f.	No aplica ninguna de las categorías anteriores.	No aplica.

* Véase: Traducción libre los autores: Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in *Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).

Fuente: elaboración propia.

Según la taxonomía OCDE aplicada al impuesto de alumbrado público, se puede afirmar que es un tributo que tiene una autonomía fiscal amplia para los municipios de Colombia, debido a que las entidades territoriales tienen todas las facultades para fijar los elementos de la obligación tributaria.⁹² Respecto del impuesto de alumbrado público, en su configuración legal solo media la autorización del legislador correspondiéndole a las entidades territoriales fijar los elementos del tributo.⁹³ Es por esta razón que, según la medición anterior es posible concluir que este impuesto tiene una autonomía muy alta.

4. Conclusiones

Las recomendaciones OCDE en materia de tributación en los gobiernos subcentrales son el producto de los estudios especializados adelantados por parte del comité de política fiscal y el comité de desarrollo territorial de la referida organización internacional donde se han establecido estándares y políticas de buenas prácticas en materia tributaria dirigidas a los gobiernos del nivel subnacional, las cuales deberán ser acatadas por Colombia durante su proceso de adhesión a la OCDE, implicando una inminente reforma fiscal de carácter territorial.

En este sentido, dentro del proceso de evaluación y revisión al que se sometió Colombia, la OCDE formuló las recomendaciones que se deben implementar en el país en materia fiscal en el nivel territorial, considerando en sus estudios que los ingresos de las entidades subnacionales son demasiado bajos y carecen de incentivos para asumir el costo político de aumentar los impuestos,⁹⁴ argumentando que se deben abordar los siguientes puntos de reforma dentro del debate tendiente a regular estructuralmente los tributos de los entes subcentrales en Colombia:

- Reformar el sistema de transferencias (sistema general de participaciones).
- Mejorar la recaudación de impuestos.
- Promover un marco fiscal que favorezca la inversión pública.

Los puntos de reforma fiscal subnacional establecidos por parte de las evaluaciones practicadas por la OCDE al sistema tributario territorial colombiano, en últimas persiguen los mandatos de pugnar por un sistema de finanzas equilibrado entre rentas tributarias y transferencias de fondos entre distintos niveles de gobierno,⁹⁵ así como la ampliación de la base imponible en los tributos subnacio-

92 Ley 97 de 1913. Que da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales. Diciembre 4 de 1913. DO N° 15.062.

93 Id.

94 Supra. Nota 27.

95 Sobre este punto, en Colombia el panorama no es alentador, ya que muchos de los departamentos y municipios del país no cuentan con el balance entre ingresos propios y trasferencias haciendo que

nales, tendencia que actualmente viene siendo implementada en mayor medida dentro de los países miembros de la OCDE. En el proceso de implementación de las políticas y estándares de buenas prácticas en materia de tributación subnacional en Colombia surgen interrogantes sobre la manera en que estas se materializarán, ya que inevitablemente se requerirán reformas legales e incluso constitucionales para dicha aplicación.

En este orden de ideas el objetivo trazado en la hoja de ruta para la adhesión de Colombia a la OCDE⁹⁶ de mejorar las finanzas locales para proporcionar a las autoridades subnacionales más autonomía y responsabilidad⁹⁷ será un desafío para el desarrollo y el crecimiento económico dentro de los departamentos y municipios del país quienes en todo caso requerirán de un marco legal para el ejercicio de sus competencias en materia impositiva, que hasta la fecha es inexistente, en especial, el silencio marcado en la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial, ley 1454 de 2011.⁹⁸

En la eventual reforma fiscal se debe prestar especial atención a la regulación de los impuestos de industria y comercio (ICA), el impuesto predial, las estampillas y el impuesto de alumbrado público, con el objetivo de mejorar su recaudo, hacer más eficiente la administración de estos y garantizar la suficiencia de estos tributos para que de esta forma se puedan realizar los fines esenciales que se demandan en cada región sin depender de las transferencias de otros niveles de gobierno. Así mismo, la eventual reforma debe blindar con seguridad jurídica,⁹⁹ lo concerniente a la regulación legal de los tributos referidos a lo largo de este escrito, debido a que su aplicación en las entidades territoriales obedece a interpretaciones que, en muchos casos, están por fuera del marco de la ley.¹⁰⁰

sus finanzas públicas sean inestables y que, en algún momento, solo lleguen a depender de lo que les corresponde como porcentaje del sistema general de participaciones. En este sentido, la mayoría de las entidades territoriales en Colombia presentan un desempeño fiscal en estado de vulnerabilidad, riesgo y deterioro. Véase: Departamento Nacional de Planeación “Desempeño fiscal de los departamentos y municipios” <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Desarrollo%20Territorial/Desempe%C3%B1o%20Fiscal%202015%20V.2016.11.09.pdf> (2015).

96 Supra. Nota 3.

97 Supra. Nota 20.

98 En este sentido la expedición de una ley orgánica de competencias territoriales en materia impositiva “no da espera”. Véase: E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2016). Véase también: Véase: Luis Adrian Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. *El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691.

99 Supra. Nota 19.

100 Tal caso del impuesto del impuesto de alumbrado público y de las estampillas, donde la autonomía tributaria de las entidades territoriales supera el 90%. Esta situación ha generado un problema de inseguridad jurídica a los contribuyentes quienes ven vulnerados en muchos casos los principios de legalidad, certeza y predeterminación en razón al amplio margen de acción concedido por el legislador a las entidades territoriales. Véase: E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosa-

5. Referencias bibliográficas

Libros y publicaciones periódicas

- Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez. Poder tributario y entidades territoriales. El caso colombiano en la constitución de 1991. Revista de estudios socio-jurídicos. vol. 7.2. Universidad del Rosario. Julio-diciembre de 2005 At. 173.
- Cesar Augusto Romero Molina. Las estampillas en la jurisprudencia del consejo de estado. Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Tomo III. Bogotá: ICDT. (2013).
- Cesar Augusto Romero Molina. Principio de legalidad tributaria en la expedición de normas territoriales. Revista DIXI 12. Centro de investigaciones socio jurídicas, Universidad cooperativa de Colombia. Abril de 2010. At. 115-121.
- E. Buitrago, autonomía tributaria y tributos municipales, en La crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado público y estampillas, 9-123. E. Buitrago, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2016).
- Eleonora Lozano Rodríguez, Justicia Tributaria: Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016. Ediciones Uniandes, Universidad de los Andes. Bogotá, (2017).
- Fajardo, J. P. G., & Ospina, L. F. N. Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia¹. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 70. (2014)
- Harold Ferney Parra Ortiz, Esperanza Buitrago Díaz & Juan Rafael Bravo Gaviria. "Problemática del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del Derecho comparado" 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior Estudios de Derecho Tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Ed: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p.451 - 506, (2015).
- Horacio Luis Pablo Piffano. Notas sobre federalismo fiscal enfoques positivos y normativos. Pag.29 Ed., universidad nacional de la plata. (2004).
- J. Bravo & C. Gutiérrez, Reforma Estructural A Los Impuestos Departamentales, en Temas De Derecho Tributario Contemporáneo, 278-282, J. Bravo Arteaga, Ed., Universidad del Rosario., Bogotá D.C (2006).
- Luis Adrian Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691.

Publicaciones electrónicas

- Acerca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> (2017).

rio., Bogotá D.C (2016). Véase también: Véase: Luis Adrian Gómez Monterroza, Paula Andrea Machuca Sánchez, María Fernanda Rangel Mercado. *El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero 2018. At 691.

- Blöchliger, H. and M. Nettley, "Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update", OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 20, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en> (2015).
- Blöchliger, H., "Measuring decentralization: The OECD fiscal decentralization database", in Measuring Fiscal Decentralization: Concepts and Policies, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174849-3-en> (2013).
- Blöchliger, H., & Petzold, O. (2009). Tratando de encontrar la línea divisoria entre tributos compartidos y transferencias: una investigación estadística. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/federalism/43959055.pdf>.
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., & Villar, L. Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/2879/Repor_Diciembre_2015_Comisi%C3%B3n_Inf_%20Fin.pdf?sequence=5&isAllowed=y (2015).
- César Augusto Romero Molina. Apuntes sobre tributos territoriales. Universidad EAFIT. <http://envivo.eafit.edu.co/conferencias/pregrados/contaduria/DocTributosTerritoriales1Jun2011.pdf>. (1 de junio de 2011).
- César Augusto Romero Molina. Tributación territorial un asunto transnacional. Universidad EAFIT en vivo. <http://envivo.eafit.edu.co/EnvivoEafit/?tag=cesar-augusto-romero-molina> (2014).
- Colombia y la OCDE: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/colombia-y-la-ocde.htm> (2017).
- Departamento Nacional de Planeación "Desempeño fiscal de los departamentos y municipios-<https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Desarrollo%20Territorial/Desempe%C3%B1o%20Fiscal%202015%20V.2016.11.09.pdf> (2015).
- Hansjörg Blöchliger and Oliver Petzold. Impuestos Y Transferencias De Fondos: Sobre La Composición De Los Ingresos De Los Gobiernos Subcentrales. <https://www.oecd.org/ctp/federalism/43959106.pdf> (2009).
- Hansjörg Blöchliger, Josette Rabesona. La Autonomía Fiscal De Los Gobiernos Subcentrales: Una Actualización <https://www.oecd.org/tax/federalism/44632452.pdf> (2009)
- Ministerio De Hacienda. Exposición De Motivos Del Proyecto De Ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones". http://www.minhacienda.gov.co/homeminhacienda/showproperty?nodeid=%2focs%2fp_mhccp_wcc-059072%2f%2fidcprimaryfile&revision=latestreleased. (2016).
- OCDE, Base De Datos De La OCDE Para Las Prácticas Y Procedimientos Presupuestarios Fase II. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39628705.pdf> (2006).
- OCDE, Estudios económicos de la OECD COLOMBIA, OECD Publishing. https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf (2015).
- OCDE, La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf> (2008).
- OCDE, La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina. <https://www.oecd.org/dev/41578326.pdf> (2008).

- OCDE. Estadísticas tributarias, compara tu país. <https://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/> (2018)
- OCDE. La gobernanza multinivel en Colombia en Colombia: La implementación del buen gobierno. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202351-es> (2014).
- OECD Fiscal Federalism 2014: Making Decentralization Work, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264204577-en>; European Commission (2014).
- OECD, Roadmap for the accession of Colombia to the OECD convention [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c\(2013\)110/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c(2013)110/final&doclanguage=en) (2013).
- OECD, Taxing Powers of State and Local Government, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264174030-en> (1999).
- OECD, Territorial Reviews: Colombia, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224551-en> (2014).
- OECD/KIPF. Fiscal Federalism 2016: Making Decentralization Work, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en> (2016).

Fuentes legales

Leyes nacionales

- Constitución Política de Colombia [Const.]. Julio 7 de 1991 (Colombia)
- Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y dictan otras disposiciones. Julio 6 de 1983. DO. N° 36.288.
- Ley 1790 de 2016. Por medio de la cual se renueva la emisión de la estampilla pro-universidad industrial de Santander creada mediante ley 85 de 1993, modificada parcialmente por la ley 1216 de 2008, y se dictan otras disposiciones. 7 de julio de 2016. DO N° 49.927.
- Ley 397 de 1997. Por la cual se desarrollan los Artículos 70, 71 y 72 y demás Artículos concordantes de la Constitución Política y se dictan normas sobre patrimonio cultural, fomentos y estímulos a la cultura, se crea el Ministerio de la Cultura y se trasladan algunas dependencias. Agosto 7 de 1997. DO N° 43102.
- Ley 44 de 1990. Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias. Diciembre 18 de 1990. DO N° 39.607.
- Ley 666 de 2001. Por medio de la cual se modifica el artículo 38 de la Ley 397 de 1997 y se dictan otras disposiciones. Julio 30 de 2001. DO N° 44.503.
- Ley 85 de 1993. "Por la cual se crea la emisión de la estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander y se dictan otras disposiciones. Noviembre 16 de 1993. DO N° 41.112.
- Ley 97 de 1913. Que da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales. Diciembre 4 de 1913. DO N° 15.062.

Jurisprudencia

Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 13584 (C.P Juan Ángel Palacio Hincapié; 5 de marzo de 2004).

Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 13576 (C.P Juan Ángel Palacio Hincapié; 11 de marzo de 2004).

Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Exp. 17853 (C.P Martha Teresa Briceño de Valencia; 9 de diciembre de 2010)

Corte constitucional. Sentencia C-035 de 2009 (M.P Marco Gerardo Monroy Cabra; 27 de enero de 2009).