

Simplificación tributaria territorial en Colombia¹

Local Simplified Tax Systems in Colombia

EDUARDO ANDRÉS CUBIDES DURÁN²

Sumario

I. Contextualización. A. Poder tributario territorial y problemáticas de la tributación territorial en Colombia. B. La informalidad y los regímenes simplificados de tributación. II. Simplificación de la tributación territorial. A. El método de estimación objetiva. Cuantificación del tributo. B. Fusión de impuestos territoriales. Aspecto material del tributo. C. Retenciones, autorretenciones, anticipos y otros mecanismos de pago anticipado. Aspecto temporal del tributo. D. Declaración privada, facturación y declaración sugerida. III. Conclusiones. A. El abandono jurídico de las entidades territoriales. B. La interpretación como respuesta para establecer un régimen simplificado de tributación territorial. C. La autonomía tributaria territorial no basta.

Resumen

Las entidades territoriales en Colombia afrontan diversos problemas de financiamiento que les impiden cumplir con sus diferentes obligaciones y responsabilidades a nivel social, producto de la gran dependencia de la mayoría de los municipios y departamentos en las transferencias del nivel central, motivo por el cual la tributación es una fuente importante de ingresos que vale la pena revisar a la luz de obtener mayores recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, debe recordarse que la Constitución Política y posterior interpretación jurisprudencial del artículo 388 constitucional restringen el marco de acción que tienen las entidades territoriales respecto de la imposición de sus tributos. Sin embargo, existen alternativas jurídicas válidas

¹ El presente artículo parte de la tesis de maestría del autor nominada: “Poder tributario territorial y simplificación tributaria territorial en Colombia”, presentada para obtener el título de Magíster en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario, de la Universidad Externado de Colombia en julio del año 2017. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.08>

² Abogado, de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y Magíster en Derecho del Estado con énfasis en Tributación de la misma casa de estudios, donde se desempeña como docente-investigador del Departamento de Derecho Fiscal en programas de pregrado, posgrado y extensión. Actualmente, colabora en la Unidad de Trabajo Legislativo del senador Antonio Navarro Wolff. Es socio fundador de la Firma Dumó Asociados, donde ejerce como asesor y consultor para diferentes empresas del sector privado. Correo-e: Eduardo.cubides@uexternado.edu.co

das para adaptar estas exacciones locales a las necesidades de cada Administración Tributaria en particular; de tal modo, se revisará si las medidas planteadas son jurídicamente posibles y eficientes.

Palabras clave: Impuestos locales; Regímenes simplificados de tributación.

Abstract

The territorial entities in Colombia have various financing problems that prevent them from meeting their different obligations and responsibilities at the social level, the previous product of the great dependence of the majority of the Municipalities and Departments of central-level transfers to these, which is why taxation is an important source of income worth reviewing in the light of more resources.

Bearing in mind the foregoing, it should be recalled that the Political Constitution and subsequent jurisprudential interpretation of Article 388 Constitution restrict the framework of action of the territorial entities in respect of the imposition of their taxes. However, there are valid legal alternatives to adapt these local levies to the needs of each tax administration in particular, this will be reviewed if the measures raised are legally possible and efficient.

Keywords: Local tax; Simplified Tax Systems.

Introducción

Las entidades territoriales en Colombia tienen graves problemas de financiación, historia que no es reciente, tal como lo señala Gallego (2016) a lo largo de su texto, y más cuando hace referencia a la larga tradición centralista que ha marcado al país, teniendo como consecuencia el abandono financiero que sufren los departamentos, distritos y municipios.

Las soluciones a estos problemas pueden variar desde crear tributos adicionales para las entidades territoriales y cederles un porcentaje de los tributos nacionales, hasta ampliar las transferencias, entre otros. Sin embargo, esta investigación está encaminada a analizar otras medidas para mejorar el recaudo, gestión de los ingresos territoriales y la forma como los contribuyentes cumplen sus obligaciones, partiendo de la normatividad constitucional y legal vigente.

El objetivo del presente documento es estudiar la forma de optimizar el sistema tributario de los entes territoriales por medio de la adopción de diferentes mecanismos que pueden ayudar a la conformación de un régimen simplificado que ayude con el cumplimiento de las obligaciones tributarias a contribuyentes de menores ingresos y a las administraciones territoriales, que no cuentan con una gestión eficiente de sus recursos, están severamente limitados en relación con el poder tributario originario y tienen graves asimetrías en relación con unas pocas administraciones territoriales de tamaño considerable³, de tal modo que es

³ Vale la pena mencionar que la pasada reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) fue muy limitada frente a los cambios que introdujo en tributación territorial, tal como lo señaló la Contraloría General de la Nación en el boletín *Macrofiscal* – año 2, n.º 20, noviembre de 2016.

indispensable tener en cuenta lo que a continuación se plantea.

Debe considerarse que el artículo 338 de la Constitución Política (en adelante C.P.) se refiere a las obligaciones sustanciales, aquellas que dan origen al pago del tributo, por lo tanto, el principio de reserva de ley y legalidad no aplica desde la perspectiva constitucional para las obligaciones formales, o en general aquellas modificaciones que tengan que ver con la administración de los tributos, pues la disposición hace referencia al hecho generador únicamente.

Así, las entidades territoriales no cuentan con un poder de creación de los tributos, sino que deben adoptar los establecidos en la ley y completar los elementos de la exacción dependiendo del margen de actuación que la misma norma legal les ha dejado. Esta acción puede variar desde fijar las tarifas únicamente a definir todos los elementos del gravamen partiendo de una simple ley de autorización.

Adicionalmente, no existe un desarrollo constante y consistente de las potestades que tienen las entidades territoriales en relación con la administración de sus tributos, situación derivada de la interpretación del numeral 3, del artículo 287 de la C.P. Sin embargo, como se verá, los últimos pronunciamientos de los altos órganos de control judicial han destacado la autonomía de los entes locales para diferentes tipos de situaciones, y cabría considerar, dentro de estas y bajo ciertos requisitos, el establecimiento de regímenes simplificados a nivel territorial.

Cabe decir que esta no es una idea reciente, tal como ocurrió con el Régimen

Unificado de Imposición – RUI (artículo 28 Ley 488 de 1998), pues hoy en día este tipo de iniciativas vuelven a tomar fuerza, como puede observarse en el caso del denominado Monotributo, establecido en los artículos 903 y siguientes del Estatuto Tributario (en adelante E.T.), siendo indispensable revisar la adopción de este tipo de medidas a nivel territorial.

Con base en lo comentado, lo que se busca es un menor desgaste para el cumplimiento de obligaciones tributarias en cabeza de los contribuyentes, así como un recaudo mucho más ágil y expedito por parte de la Administración Tributaria, lo que deriva en el cumplimiento y optimización del principio de eficiencia tributaria. Al asunto se refiere Piza (2001):

Dado que todos los ciudadanos debemos contribuir con los gastos e inversiones del Estado, su interés es por recaudar dichos recursos de la manera más ágil posible y con el mayor rendimiento. Desde la perspectiva del contribuyente el sistema tributario debe permitirle el cumplimiento de sus obligaciones sin mayores esfuerzos (p. 144).

No obstante, la implementación de un régimen diferencial para ciertos casos puede derivar, por otro lado, en vulneraciones al principio de equidad tributaria o en fenómenos como el llamado “enanismo fiscal”, lo cual constituye otro reto para el diseño de un sistema de tributación justo y eficiente.

Así las cosas, la pregunta que podría plantearse es la siguiente: ¿Es posible el establecimiento de un régimen simplificado para el sistema tributario territorial, teniendo en cuenta la normatividad constitucional y legal

actual? Este interrogante será respondido a través de la realización de una investigación, la cual será descriptiva y propositiva.

La metodología empleada para el desarrollo del escrito parte de la observación de las fuentes normativas y el análisis crítico de estas y de la doctrina y la jurisprudencia relacionadas con el tema, seguido de comentarios personales sobre asuntos generales, así como señalamientos sobre cuestiones concretas.

En este orden de ideas, el punto de partida e interpretación serán las disposiciones constitucionales relacionadas con la materia y las que precisamente han suscitado debate en torno a su alcance. Primero, se decantarán los conceptos básicos esenciales para abordar el objeto de estudio, luego se analizarán los instrumentos y bases jurídicas para establecer un régimen tributario simplificado en la tributación territorial, con un especial énfasis en los municipios y la norma sobre el sistema preferencial del Impuesto de Industria y Comercio, pues es un campo donde existen fuentes que deben ser analizadas y con base en las cuales se pueden aterrizar la elucubraciones realizadas. Con lo anterior, se obtendrán las conclusiones respectivas del trabajo de tesis.

Considerando lo mencionado, el trabajo de investigación se dividirá en tres partes: en la primera, se abordarán los temas de poder tributario de las entidades territoriales y lo relacionado con el concepto y características de los regímenes simplificados; en el segundo

capítulo, se analizarán las herramientas actuales con las cuales se puede conformar un régimen tributario simplificado en las entidades territoriales, estudiándolas a través de la teoría del hecho generador; por último, se realizarán las conclusiones del caso.

Antes de iniciar el trabajo, es necesario indicar que para la elaboración de la primera parte se usaron basamentos teóricos decantados y se tomaron conclusiones de un texto de mi autoría sobre el poder tributario de las entidades territoriales, con lo cual, para una mayor profundidad sobre este asunto, se aconseja consultar tal documento⁴. Sin más preámbulo, a continuación, se iniciará el desarrollo del documento.

I. Contextualización

El primer capítulo del trabajo se dividirá en dos partes: en la primera, se analizará lo relacionado con el poder tributario y la situación financiera de las entidades territoriales; en la segunda, se analizarán algunos aspectos referentes a la informalidad y los regímenes simplificados en general, con lo cual se pretende obtener los dos basamentos teóricos necesarios para la comprensión del análisis constitucional y normativo posterior.

A. Poder tributario territorial y problemáticas de la tributación territorial en Colombia

En la presente parte del trabajo se analizarán el poder tributario que tienen las entidades territoriales y, también, otras potestades

⁴ Los artículos mencionados son: (1) *Poder tributario de las entidades territoriales* en el texto: Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico. Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C., 2016.

y alcances que pueden tener en relación con otra serie de obligaciones que no se relacionan con el hecho generador, sino de otro tipo de relaciones que es posible, a mi juicio, que puedan modificar las entidades territoriales según sus necesidades. Por otra parte, al final del acápite, se esbozarán las problemáticas de financiamiento que tienen las entidades territoriales.

Para abordar el debate jurídico sobre el poder tributario que ostentan las entidades territoriales, es necesario revisar las disposiciones constitucionales que regulan la materia, dotando de contexto normativo la discusión, pero antes es necesario precisar que el poder tributario se encuentra dentro del marco del poder fiscal, y es definido por algunos, como Insignares (2015a), como la facultad de crear, modificar o eliminar tributos con el fin de cumplir los fines que la C.P. ha establecido, dentro del marco que la misma ha trazado.

De la lectura del artículo 1 de la C.P. se derivan varias interpretaciones en relación con la autonomía y poder tributario de las entidades territoriales; por tanto, es un tema debatible. Así, más allá de las discusiones que puedan presentarse, es ineludible señalar el marco normativo básico del que partimos, e indicar que su facultad impositiva encuentra asidero en los artículos 287 y 338 de la C.P.; las disposiciones señalan lo siguiente:

Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (destacado fuera de texto).

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, *las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (destacado fuera de texto).

Estas normas constitucionales dotan de autonomía a las entidades territoriales para la administración de sus recursos y el establecimiento de los tributos en su jurisdicción, sin embargo, no se realiza ninguna acotación específica acerca de su facultad impositiva, en tanto la anterior potestad debió ser regulada por la ley orgánica que señala el artículo 151 y, sobre todo, el 288 de la carta política. En esta medida, es debido mencionar que la Ley de Orgánica de Ordenamiento Territorial – LOOT (Ley 1454 de 2011) se expidió de forma tardía luego de la entrada en vigencia de la C.P. (20 años después) y, de todas formas, no reguló la materia ni estableció alguna distribución de competencias de orden tributario entre la nación y las entidades territoriales.

Teniendo en cuenta estas disposiciones, la discusión se centró en el alcance del artículo 338 de la C.P., que parecía igualar a los entes de representación popular (Congreso, asambleas departamentales y concejos municipales) sobre el hecho de “imponer” tributos, por lo cual, desde la expedición de

la Constitución de 1991, se ha matizado la interpretación de estos artículos. En este sentido, vale la pena referenciar lo señalado por Insignares (2015a) acerca de la concepción y alcance del poder tributario:

En lo atinente a la materialización del poder tributario, podemos destacar que al tener este una dimensión normativa se identifica con la labor legislativa, caracterizándose por ser una actuación genérica, abstracta, indisponible, irrenunciable e imprescriptible, *que no se extingue con su ejercicio y que recaen en el Congreso de la República, responsable de la creación de leyes, las cuales en nuestro sistema jurídico pueden ser adoptadas por las asambleas departamentales o concejos municipales o distritales, quienes en su jurisdicción a través de la expedición de actos administrativos (ordenanzas y acuerdos), pueden adoptar, en el marco de un debate democrático, los tributos que el congreso defina para la financiación propia de las entidades territoriales, las cuales gozan de plena autonomía en la gestión, más no en la creación de esta fuente de recursos* (p. 61) (destacado fuera de texto).

Es debido mencionar, como también lo indica el autor, que en Colombia se ha tenido cierta tendencia por definir al poder tributario local como uno derivado del originario que ostenta el Congreso, en vista de que los tributos de orden territorial deben estar acordes con lo señalado por la ley. Sin embargo, esta diferenciación pierde sentido por cuanto el poder impositivo de las entidades

territoriales y el del Congreso se encuentran en la Constitución sin ningún tipo de jerarquía. Entonces, podemos decir que “existe un poder originario limitado por la ley, en cabeza de las entidades territoriales a través de sus asambleas y concejos, en contraste con el poder originario del Congreso, cuyo único límite es la Constitución”, tal como lo manifestó el autor.

Como se observa, la discusión del poder tributario de las entidades territoriales se ha centrado precisamente en ese reparto de competencias normativas que dispuso la Constitución (y que debieron ser reguladas en la LOOT), las cuales, si bien no son contradictorias, como ya hemos mencionado, dan lugar a varias interpretaciones válidas. Por lo tanto, diferentes posturas se han suscitado en torno al tema, las cuales básicamente tratan el marco de acción del poder tributario que tienen las entidades territoriales en relación con la Constitución y la ley, y los límites de la ley y/o de la facultad legislativa en relación con la autonomía de los entes locales.

Hoy en día, las tesis negativas que niegan la posibilidad de regulación de los elementos del tributo por parte de las entidades territoriales no encuentran asidero en ninguno de sus argumentos, pues en el caso del principio de reserva de ley⁵ es claro que este no tiene un desarrollo idéntico para el caso de las entidades territoriales, como ocurre en las imposiciones de carácter nacional, en donde todos los elementos del tributo deben estar definidos en la norma de orden legal. Lo anterior conlleva a entender cómo tampoco

⁵ Sobre este principio señala (Insignares, 2015b, p. 126): “El principio de reserva de ley puede definirse como el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos deba realizarse por medio de la ley”.

se pueden aplicar los argumentos de unidad nacional y derecho a la igualdad entre contribuyentes de orden territorial, pues bien puede cada ente local, dependiendo el caso y según el rango de acción que le haya dado el legislador, completar de mayor o menor medida los elementos de cada tributo territorial⁶.

En este sentido, para los efectos del trabajo, es imperativo señalar que se está de acuerdo con la denominada tesis positiva⁷, la cual llevaría a señalar que el legislador solo puede (debe) crear el tributo territorial y establecer los lineamientos y/o el marco general del mismo, el cual deberá ser desarrollado por las asambleas y concejos, porque precisamente el mandato constitucional del artículo 338 indicó que era la ley (en caso de tributos nacionales), o las ordenanzas y acuerdos (en caso de tributos territoriales) los que debían fijar los elementos del tributo.

Sin embargo, la anterior posición resultaría teórica, y cabría más indicar que la tesis

que se aplica es la del libre albedrío del legislador⁸, y es que desde el punto de vista pragmático es el Congreso el que define en últimas la constitución de un tributo territorial, es decir, es este ente, en virtud de su potestad configurativa, el encargado de señalar en mayor o menor medida los elementos del tributo territorial, teniendo en cuenta que como mínimo debe autorizar su creación⁹.

También vale la pena mencionar y completar que existe jurisprudencia que señala que, no obstante la posibilidad de autorizar la implementación de un tributo de orden territorial sin señalar todos sus elementos, es necesario al menos que se fije el aspecto material del hecho generador de este, por cuanto es el criterio mínimo que se debe seguir¹⁰.

Teniendo claro lo comentado hasta el momento, la revisión y el análisis jurisprudencial realizados¹¹, resulta ahora más entendible porque se mencionó que es el legislador quien, por medio de su voluntad, decide regular en un tributo territorial todos

⁶ Sobre el asunto de reserva de ley, revisar, entre otras, las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-517-1992, C-004-1993, C-486-1986, y C-583-1996; sobre el tema de unidad nacional, ver, entre otras, las siguientes providencias de la Corte Constitucional: C-506 de 1995, C-521 de 1997, C-944 de 2003, y Consejo de Estado, sección cuarta, expediente 16170 del 17 de julio de 2008.

⁷ Ver sentencias de la Corte Constitucional C-538 de 2002 y C-121 de 2006.

⁸ Sobre el tema ver entre otros: Corte Constitucional, Sentencias C-084 de 1995, C-222 de 1995, C-413 de 1996, C-221 de 1997, C-232 de 1998, C-897 de 1999, C-227 de 2002, y C-538 de 2002.

⁹ Ver Corte Constitucional en sentencias C-504-2002 y C-538-2002.

¹⁰ Ver Corte Constitucional en sentencias C-992-2004 y C-035-2009

¹¹ En relación con el Consejo de Estado, esta jurisdicción mantuvo una postura centralista hasta el año 2009 (CE-16544/2009), cuando la postura mayoritaria cambió hacia una visión más descentralizada del poder fiscal. Hoy en día, el Consejo de Estado reconoce el poder fiscal de las entidades territoriales, el cual se ve supeditado a la ley de manera parcial limitada o parcial reforzada (CE-S4-17749/2012). Según esta postura, les corresponde a las entidades territoriales la determinación de los elementos del tributo cuando la ley autoriza a la entidad territorial a crear el tributo sin señalar sus elementos, lo cual, en palabras del Consejo de Estado corresponde a un poder fiscal en cabeza de los entes territoriales, con una supeditación parcial reforzada (CE-S4-9564/1999), a diferencia de la supeditación parcial limitada que existe cuando la ley determina ciertos elementos del hecho generador pero deja a las entidades territoriales la fijación de los demás (CE-S4-16850/2008; CE-S4-10669/2008; CE-S4-10669/2001).

o algunos de sus elementos, o simplemente autorizar su implementación (fijando o no el aspecto material del hecho generador, según la posición que adopte). En este sentido, resulta importante para finalizar el análisis atender a lo expresado por la Corte Constitucional en Sentencia C-891 de 2012¹², la cual precisamente ratifica la postura que se ha adoptado:

Esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca. Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, *éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.*

(...) cuando el Legislador establece tributos del orden nacional debe señalar todos los componentes, de manera clara e inequívoca. No obstante, no opera la misma exigencia para los del orden territorial, frente a los cuales el Congreso deberá crearlos o autorizar su creación, *puediendo asumir además*

esa Corporación Legislativa una de tres alternativas para la determinación de los elementos constitutivos del tributo: i) que señale los elementos del tributo; ii) que fije algunos de los elementos del tributo y permita que asambleas y concejos señalen los restantes, y iii) que deje a las corporaciones públicas territoriales la fijación de los elementos del tributo que aquel ha creado.

Ahora bien, concluyendo de manera general esta parte del trabajo, es necesario recapitular que la imposición tributaria territorial debe tener sustento en una ley, y esta norma puede delimitar todos o algunos de los elementos del tributo, acotándolos como considere pertinente, siendo común la configuración parcial de la imposición al definir el aspecto material de esta o, por otro lado, la norma legal también puede dar una autorización a las entidades territoriales para que en casos concretos adopten tributos y completen su contenido.

En definitiva, la magnitud del poder tributario de las entidades territoriales será aquel que les dé el legislador en cada caso, puesto que no hay criterio unívoco, y es el ente legislativo en últimas el encargado de determinar de mayor o menor medida los elementos del tributo territorial, o simplemente su creación, y a su vez es la entidad territorial la que tiene mayor o menor libertad de desarrollar el mismo.

Lo cierto es que hay algunas leyes que contemplan tributos territoriales de forma completa, como el Impuesto Predial o el

¹² En este pronunciamiento, la Corte Constitucional referencia análisis como el realizado en las sentencias C-390 de 1996, C-987 de 1999 y C-227 de 2002.

Impuesto de Industria y Comercio, donde se señalaron todos los elementos de la exacción y los municipios y distritos solo pueden fijar la tarifa de estos gravámenes, y de igual modo, existen otras leyes en las que no se regulan los elementos del tributo, ni siquiera en lo atinente a su hecho generador, como ocurrió con el impuesto de alumbrado público (Ley 97 de 1913) o la proliferación de estampillas.

Vale la pena mencionar que hay algunos límites que aplican para imposiciones nacionales y, de igual forma, para las territoriales. Estos son los principios del sistema tributario y lo atinente a las características propias de cada tipo de tributo, esto es, que haya relación entre la naturaleza del gravamen y su configuración jurídica.

Para finalizar este acápite, es imperativo señalar que ni en la Corte Constitucional ni en el Consejo de Estado se ha dado un desarrollo jurisprudencial sobre el alcance que tienen los entes territoriales sobre sus facultades para modificar y modular lo atinente a la administración de los tributos, siempre y cuando no ocurra ninguna modificación del hecho generador establecido en la norma, todo en virtud del artículo 287 de la C.P., como se ha empezado a resaltar; no obstante, la limitación a este poder se ha dado por vía de restricción de modulación de los elementos del tributo, no por la proyección del poder tributario en la regulación de otros elementos de la relajación jurídico-tributaria, que es lo que precisamente se resalta en este estudio.

Ahora bien, para entrar en materia, deben hacerse antes algunas precisiones. Las entidades territoriales tienen varias fuentes de financiamiento, y aunque existen varias clasificaciones de los tipos de ingreso¹³, para los presentes fines es importante tener en cuenta aquella que se ha hecho de estos recursos, identificando su procedencia y catalogándolas como fuentes endógenas y exógenas. Sobre el tema, la Corte Constitucional ha mencionado en la Sentencia C-219 de 1997¹⁴:

Las Entidades Territoriales cuentan, además de la facultad de endeudamiento –recursos de crédito–, con dos mecanismos de financiación. En primer lugar, disponen del derecho constitucional a participar de las rentas nacionales. Dentro de este capítulo, se ubican las transferencias de recursos a los departamentos y municipios, las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos transferidos a título de cofinanciación y, en suma, de los restantes mecanismos que, para estos efectos, diseñe el legislador. Se trata, en este caso, de *fuentes exógenas de financiación que, como será estudiado, admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central de gobierno.*

Adicionalmente, las Entidades Territoriales disponen de *aquellos recursos que, en estricto sentido, pueden denominarse recursos propios.* Se trata fundamentalmente, de los rendimientos que provienen de la explotación de los bienes que son de su pro-

¹³ Sobre los tipos de ingreso, ver a Piza (2010), Restrepo (2015) y Plazas (2016).

¹⁴ Sobre el particular, ver sentencias C-615 de 2013 y C-414 de 2012.

iedad exclusiva o las rentas tributarias que se obtienen en virtud de fuentes tributarias - impuestos, tasas y contribuciones - propias. En estos eventos, se habla *de fuentes endógenas de financiación, que resultan mucho más resistentes frente a la intervención del legislador* (destacado fuera de texto).

Con base en lo anterior, se puede observar cómo, tratándose de fuentes exógenas, el legislador puede tener una mayor injerencia en la configuración de este tipo de recursos, mientras que, por el contrario, tiene un poder restringido sobre las fuentes endógenas de las entidades territoriales, por eso es un presupuesto de suma importancia al analizar cada recurso territorial conocer si es una fuente endógena o exógena.

Lo anterior cobra todo sentido porque, como se verá más adelante y se anticipa, tratándose de recursos tributarios también se debe observar esta regla, en vista de que las entidades territoriales solo podrán completar los elementos del hecho generador del tributo si es una fuente endógena. Por el contrario, si es un tributo cedido, los entes locales no pueden de ninguna forma completar sus elementos ni regularlo, dado que se estaría violando el principio de reserva de ley¹⁵.

Para finalizar y dar paso al segundo punto de contextualización, es imperativo revisar cómo el financiamiento de las entidades territoriales es poco y no se vislumbra un aumento del mismo ni una ordenación de la materia, en vista de que el legislador y el gobierno parecen ser indolentes y despreocupados respecto al tema, por lo cual el trabajo planteará soluciones que mejoren el recaudo con las entidades territoriales en general, realizando un análisis jurídico juicioso del estado de la situación.

Para lo anterior, se realizará una especial mención al impuesto de industria y comercio, planteando un régimen tributario simplificado que permita a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones de forma fácil y expedita, y a la Administración ejercer un control eficiente sobre tal impuesto, teniendo en cuenta que algunas de las herramientas en discusión se pueden aplicar sin necesidad de una ley de autorización a cualquier entidad territorial.

B. La informalidad y los regímenes simplificados de tributación

La informalidad no es una situación desconocida en nuestra región y mucho menos en

¹⁵ Debe tenerse en cuenta que por un desarrollo jurisprudencial se ha entendido que el legislador puede intervenir en las rentas endógenas en los siguientes casos, para lo cual vale la pena tener en cuenta la Sentencia de la Corte Constitucional C-262 de 2015: (i) En primer lugar, el legislador puede intervenir en la destinación de rentas territoriales cuando la Constitución así lo ordena o autoriza expresamente, como ocurre con el artículo 317, el cual establece que la ley debe destinar un porcentaje determinado de los gravámenes sobre la propiedad inmueble (...); (ii) En segundo lugar, una interferencia legislativa de esa naturaleza es admisible cuando resulte precisa para proteger el patrimonio de la Nación o mantener la estabilidad constitucional o macroeconómica interna o externa. (...); (iii) En tercer lugar, cabe establecer mediante ley el destino de rentas endógenas cuando “las condiciones sociales y la naturaleza de la medida así lo exigen por trascender el ámbito simplemente local o regional”. (iv) Finalmente, en cualquiera de las hipótesis antes indicadas, la medida legal debe también satisfacer además un juicio de proporcionalidad, y resultar idónea, necesaria y proporcional como medida para perseguir alguno de los fines indicados en los supuestos anteriores.

nuestro país¹⁶, lo anterior porque los costos de formalización suelen ser bastante altos y no existe ningún incentivo para realizar este tránsito, por lo cual, en un análisis básico de costo-beneficio, los sujetos prefieren mantener su situación de irregularidad a falta de una consecuencia positiva o negativa.

En Colombia, bastantes han sido los esfuerzos para combatir este problema, es así que se han promulgado normas como la Ley 1429 de 2010, por medio de la cual se buscaba la generación de empleo favoreciendo la creación de nuevas sociedades y contratación de cierto tipo de personas, como jóvenes, discapacitados y grupos segregados, y también la Ley 1607 de 2012, por medio de la cual se eliminó en gran medida el cobro de gravámenes parafiscales a la nómina, los cuales eran destinados al Servicio Nacional de Aprendizaje – Sena y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF, disminuyendo los costos de contratación de empleo.

No obstante, aunque los esfuerzos fueron loables, los resultados no fueron los mejores, y los niveles de informalidad y a su vez de desempleo no son los más alentadores. De esta manera, es necesario considerar diferentes alternativas para solucionar este problema; en lo que respecta al ámbito tributario, se han empezado a idear mecanismos que permiten regularizar la situación de los sujetos que se encuentran en una condición de informalidad. Así fue consignado en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016:

Si bien nuestro país ha venido avanzando en reducir las tasas de informalidad en la

economía, aún mantiene niveles altos frente a la región. En efecto, las personas que laboran en la informalidad superan el 50% y en el caso de los microestablecimientos la informalidad es de alrededor el 70%. Esta situación afecta la generación de empleo, restringe la provisión de bienes públicos, limita el crecimiento y desarrollo económico y la competitividad en general. Se estima que la probabilidad de que un hogar sea pobre es 125% mayor cuando el jefe de hogar es informal.

Los estudios sobre el tema concluyen que la informalidad se explica por las altas cargas salariales, las tasas impositivas y los costos operativos de crear y liquidar empresa, entre otros factores.

Igualmente, la informalidad obstaculiza y encarece el acceso y uso de servicios financieros por parte de la población, limitando las fuentes de financiación y el capital de trabajo del sector productivo. De acuerdo con una encuesta del Banco Mundial realizada en 2013 a 2500 empresas en 13 países, la diferencia en el acceso a un producto financiero entre las firmas formales e informales puede ser de hasta 33 puntos porcentuales (p. 101).

Tomando en cuenta lo expuesto, la situación de informalidad también promueve que los sujetos no puedan acceder a servicios financieros y, por otra parte, permanecen en esquemas subsidiados de salud y sin ningún tipo de protección pensional o de riesgos laborales, ocasionando una reacción en cadena

¹⁶ Ver Boletín Técnico, medición de empleo informal y seguridad social, Bogotá D.C. 13 de junio de 2017.

de diferentes consecuencias negativas que afianzan aún más la situación.

De esta forma, conscientes de la situación y sobre todo de las profundas diferencias que existen entre los sujetos destinatarios de las normas tributarias, se han ideado fórmulas que sirven para adecuar el hecho generador y el contenido de las obligaciones tributarias, en casos especiales cuando se quiere promover determinados sectores de la economía informal. Con base en lo anterior, a continuación se explicará cómo funcionan los regímenes simplificados¹⁷.

Como se dijo, la función de los regímenes simplificados es la adecuación del hecho generador de uno o varios tributos, para beneficiar algún sector en particular que se encuentre en una situación de informalidad, regularizando su situación, todo a través de la modificación del elemento objetivo del tributo.

Así, sobre el elemento subjetivo vale la pena mencionar que no se modifica el sujeto pasivo, pues simplemente sigue siendo objeto de los impuestos que se simplifican. Sin embargo, respecto al sujeto activo, aunque suele no modificarse en principio, podría ocurrir que, por ejemplo, en el caso de tributos territoriales, sean recaudados por la Administración central con su posterior giro.

Acercas del elemento objetivo debemos analizar cada componente de manera individual, señalando que únicamente no se

observan cambios en el aspecto espacial de los tributos, pues resulta indiferente al momento de configurar el régimen simplificado. No obstante, esto no ocurre en los otros casos, como se presenta en seguida.

Por su parte, el aspecto temporal se modifica para lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de la forma más benévola posible, esto es, la modificación del periodo de pago, además, considerando que con estos mecanismos también se busca que se cumpla el mayor número de obligaciones en un único acto. También puede suceder que se combinen tributos de periodo como el impuesto sobre la renta y tributos instantáneos como el impuesto a las ventas, modificando su estructura temporal.

Sobre el aspecto material, vale la pena decir que, aunque en principio no se busca el cambio de este elemento, el mismo se produce puesto que generalmente se gravan los ingresos brutos o tomando en cuenta otros factores objetivos como el valor de los servicios públicos, las personas afectas a la actividad, el área donde se desarrolla, etc. En esta medida, gravámenes como el impuesto a las ventas pueden verse modulados, entendiendo simplemente que una porción del valor del pago que se realiza corresponde a uno u otro tributo.

Entre tanto, la cuantificación de la obligación tributaria es uno de los puntos más importantes en relación con los regímenes simplificados, teniendo en cuenta que se

¹⁷ Para mayor profundidad sobre el tema ver: Quiñones Cruz (2014), Lozano Rodríguez (2014); las ponencias relatorías de las XXIII Jornadas de Derecho Tributario, Tomo I (2006); Pecho Trigueros (2012), y González (2006).

permite la determinación de la obligación tributaria por medio del método de estimación objetiva, separándose del dogma de la determinación directa y dando espacio a un sistema de liquidación eficiente que garantiza el principio de equidad.

Al respecto, indica Ferreiro Lapatza (2005):

Puede admitirse por lo demás, lógicamente, que la estimación directa puede servir mejor que la objetiva a los fines que persigue el legislador cuando elige el hecho imponible y la base imponible. La estimación directa revela más claramente que la objetiva cual es la verdadera capacidad contributiva del contribuyente” (p. 97).

(...)

En toda estimación objetiva existe cierto grado de estimación directa, pues ciertos hechos o datos se miden o toman directamente de la realidad considerada; y en toda estimación directa existe un grado de estimación objetiva pues en ella se renuncia también a medir ciertos extremos o elementos que determinan la base (p. 103).

Por último, es necesario referirnos a los aspectos procedimentales y sobre obligaciones formales¹⁸, mencionando que al igual que las otras modificaciones, en lo que atañe a estos elementos, los mismos deben ser disminuidos

y en todo caso de fácil cumplimiento, lo que puede denotarse con situaciones como presentar una única declaración y pago por varios tributos, realizar un fácil registro en estos sistemas, llevar una contabilidad amnoriada, no facturar, etc.

Basándose en lo descrito, estos sistemas permiten al contribuyente cumplir con sus obligaciones de forma más sencilla, y a la Administración realizar una fiscalización mucho más expedita, lo que en últimas se traduce en la preponderancia del principio de eficiencia. Sobre el asunto, indica Cúberro (1997):

Cuando se habla de la simplificación del ordenamiento tributario, parece estar pensándose solo en el interés del contribuyente. Y sin embargo, también el Estado, en sentido amplio, sale perjudicado por la complejidad normativa, ... aunque sea el su responsable. Debe reconocerse que la claridad y racionalidad jurídica conviene tanto al sujeto pasivo, como al sujeto activo de la relación tributaria (p. 38).

Asumiendo todo lo descrito hasta este punto, a continuación se estudiará y analizará críticamente cuál es el alcance del poder tributario de las entidades territoriales en relación con el establecimiento de los regímenes simplificados, considerando todo aquello que no se circunscribe al artículo 338 de la C.P., sino que se refiere a las potestades

¹⁸ Algunas de estas obligaciones se refieren a la inscripción en el registro de contribuyentes, facturación, contabilidad, presentar información tributaria de sí mismo o de terceros, y deberes relacionados con la retención en la fuente. Para revisar el tema en mayor profundidad, ver: Los deberes tributarios y el inicio del Procedimiento de gestión o administración tributaria, en Curso de Derecho Tributario Procedimiento y Régimen Sancionatorio, Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C., 2010.

que ayudan en el cumplimiento de sus funciones, basadas estas en el alcance que tiene el artículo 287 de la C.P. sobre la autonomía de las entidades territoriales para la administración de sus recursos.

II. Simplificación de la tributación territorial

Un poco de simplicidad sería el primer paso hacia la vida racional, creo.

Eleanor Roselvelt

Como se mencionó en su momento, no les está permitido a los entes territoriales modificar los elementos de los tributos de su competencia, lo que significa que únicamente pueden complementar aquellos aspectos que la ley no reguló, teniendo en cuenta que no existe un criterio para saber cuál es el campo de acción que tiene el legislador para establecer uno, algunos o todos los elementos de la obligación tributaria sustancial territorial.

En este sentido, es importante destacar que una vez creados estos tributos, los entes locales tienen la mayoría de las veces un campo de acción bastante limitado, lo que no les permite cambiar ni modular los elementos establecidos en la norma legal, de tal manera que su autonomía se circunscribe la mayoría de las veces a instaurar o no la determinada exacción en su jurisdicción.

Teniendo en claro lo anterior, y a su vez la situación totalmente dispareja entre los diferentes tipos de entes territoriales, es oportuno señalar cómo la aplicación indiferente de las mismas reglas de juego a unos y otros sujetos activos resulta en un problema a la hora de recaudar estos tributos, pues lo que resultaría ajustado para algunos no lo sería para otros

que tienen una capacidad económica y organizacional sustancialmente menor, cuestión que sucede del mismo modo con los sujetos pasivos de estos tributos.

De tal manera, no es posible que los entes territoriales adapten los tributos según sus necesidades, sino que simplemente deben supeditarse a lo establecido, teniendo también en cuenta que tampoco tienen mucho campo de acción en lo referente al procedimiento tributario aplicable en la gestión de y recaudo de sus tributos, como se verá al finalizar el capítulo central.

En todo caso, existe un reducto mínimo de acción para las entidades territoriales en lo referente a la gestión de sus tributos, el cual consiste en una interpretación sistemática del ordenamiento constitucional, esto es, el respeto al artículo 338 de la C.P., pero a su vez el entendimiento extensivo de otras normas de orden constitucional, como el artículo 287 de la carta política.

En este sentido, se observará cómo puede establecerse un régimen simplificado en la tributación territorial modificando la estructura de los tributos, como es la aplicación del método de estimación objetiva, teniendo en cuenta la norma dispuesta para el impuesto de industria y comercio; luego, se revisará el tema de fusión de impuestos territoriales, los periodos de pago del gravamen y la forma de liquidación del tributo, con especial énfasis en los municipales, que es donde ha habido mayor desarrollo legislativo y por ende jurisprudencial.

Los temas mencionados parten de una premisa indispensable, la cual es que todo acto que no modifique la estructura del tributo

territorial establecido por ley es susceptible de ser adoptado directamente por las entidades territoriales sin necesidad de una ley de autorización, con base en el artículo 287 de la C.P., en virtud del cual los entes locales pueden administrar sus recursos de la forma más apropiada según sus necesidades, como lo veremos a continuación.

A. El método de estimación objetiva

La cuantificación de la obligación tributaria busca medir los elementos de capacidad contributiva de un sujeto con el fin de determinar el tributo a pagar; es por eso que los métodos de estimación directa de la obligación tributaria resultan lo más acertado en términos de equidad. Sin embargo, este modelo implica la revisión exhaustiva de las manifestaciones de capacidad económica, situación que no se puede llevar a cabo en la mayoría de entes territoriales, en vista de que no cuentan con la capacidad suficiente para realizar estas revisiones.

Por lo anterior, existen otros métodos de estimación de los tributos, tales como el objetivo e indirecto, haciendo referencia el primero a estimar la capacidad contributiva de un sujeto por medio de indicadores, rangos, consumos y, en general, medidas objetivas de fácil verificación que pueden servir de referencia a la hora de calcular el tributo, lo cual resulta muy eficiente en términos de determinación y fiscalización. Por otro lado, el método de estimación indirecta se refiere al cálculo de la obligación tributaria por medio de información con la que cuenta la Administración sobre el contribuyente, la cual sirve de referencia para cuantificar el tributo, sienta útil a la hora de determinar los tributos oficiosamente.

Considerando lo anterior, interesa destacar el método de estimación objetiva como una forma de determinación sencilla del tributo, que busca simplemente una correlación entre un medidor de la actividad económica desarrollada y la capacidad contributiva de un sujeto. En esta medida, el resultado esperado es contrastar un hecho de la realidad con la norma de cuantificación propuesta para obtener el tributo a pagar. Estas medidas a las cuales se hace referencia pueden ser consumos de servicios públicos, el área donde se desarrolla la actividad, el número de personas afectas a la actividad productiva y el número de unidades productivas, entre otras.

De tal forma, aunque la estimación directa de los tributos es la ideal y preferible en términos de equidad, puede resultar difícil de aplicar en estricto sentido, y más aún en situaciones en las que la Administración Tributaria no tiene las herramientas suficientes para llevar a cabo una fiscalización efectiva, *ergo*, utilizar el método de determinación objetiva de los tributos da prevalencia al principio de eficiencia, respetando a su vez el principio de capacidad económica y equidad.

Se debe recordar que las entidades territoriales no tienen la facultad de modificar los elementos de los tributos, ni siquiera aquellos de fuente endógena, por lo tanto, les está vedada la posibilidad de aplicar este tipo de estimaciones objetivas en los tributos por ellos administrados, pues hacer esto sería cambiar las normas aplicables sobre cuantificación de la obligación tributaria. En tal medida, solo le resta a la ley la posibilidad de modificar los elementos de cada exacción territorial para que sea posible aplicar la determinación objetiva de los tributos.

Teniendo claro lo comentado, vale la pena considerar que en nuestro ordenamiento existen dos claros ejemplos de esta situación. Esto es lo sucedido con el Régimen Unificado de Imposición – RUI (artículo 28 Ley 488 de 1998) y el Sistema Preferencial del impuesto de industria y comercio (artículo 346 de la Ley 18189 de 2016)¹⁹, el cual se explicará a continuación.

Sobre el primer caso, el Régimen Unificado de Imposición – RUI, se debe mencionar que era un artículo que adicionaba el E.T. (en el artículo 736-1), por medio del cual la Administración Tributaria podía fijar fórmulas para gravar los ingresos mínimos presuntos de los pequeños contribuyentes²⁰, con el fin de liquidar el impuesto sobre la renta y el impuesto a las ventas. Además, se otorgaba la posibilidad de que los entes municipales celebraran convenios con la Dian para administrar el recaudo del impuesto de industria

y comercio, teniendo en cuenta los mismos valores para el cálculo de los otros tributos.

No obstante, la Corte Constitucional no estuvo de acuerdo, y en Sentencia C-740 de 1999 declaró inconstitucional el artículo que contemplaba esta norma, principalmente por dos razones, las cuales son un ejemplo de la protección del principio de legalidad. No obstante, también existen algunas disertaciones sobre la determinación de los tributos que se consideran, que se exponen a continuación.

Sobre el primer punto, la primera razón para declarar la inexecutable del artículo fue que la disposición otorgaba la facultad sin más a la Administración Tributaria para que estableciera los rangos sobre los cuales se gravaran los ingresos mínimos presuntos de los contribuyentes, es decir, la ley no determinó de ninguna manera un marco

¹⁹ El artículo dice textualmente: “Artículo 346. Sistema preferencial del impuesto de industria y comercio. Los concejos municipales y distritales podrán establecer, para sus pequeños contribuyentes, un sistema preferencial del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y otros impuestos o sobretasas complementarios a este, en el que se liquide el valor total por estos conceptos en UVT, con base en factores tales como promedios por actividad, sectores, área del establecimiento comercial, consumo de energía y otros factores objetivos indicativos del nivel de ingresos de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

“Para estos efectos se entiende que son pequeños contribuyentes quienes cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, sin perjuicio de que los municipios y distritos establezcan menores parámetros de ingresos.

“Los municipios y distritos podrán facturar el valor del impuesto determinado por el sistema preferencial y establecer periodos de pago que faciliten su recaudo”.

²⁰ Como se mencionó previamente, en cada régimen simplificado se determina de forma específica y dependiendo de los objetivos buscados, que se considera un contribuyente de menores ingresos o sobre quien recae este tipo de mecanismos. De esa manera, en el presente caso se determinó lo siguiente:

Artículo 28, Ley 488 de 1999. “(...) Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo se consideran pequeños contribuyentes y responsables las personas naturales y jurídicas que durante el año gravable inmediatamente anterior hubieran obtenido unos ingresos brutos inferiores a trescientos millones de pesos (\$300.000.000) (valor año base 1998) y a 31 de diciembre del mismo año, tengan un patrimonio bruto inferior a quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (valor año base 1998), un número máximo de veinte (20) trabajadores y cuya actividad sea el comercio, la prestación de servicios, el ejercicio de profesiones independientes y liberales, agricultura, ganadería, empresas de carácter industrial y elaboración y venta de productos artesanales. Estos valores se ajustarán anualmente de conformidad con las reglas generales consagradas en el Estatuto Tributario (...)”.

sobre el cual debía realizarse esta actividad, violentando el principio de legalidad, pues los elementos del tributo deben ser fijados íntegramente por la norma legal conforme establece el artículo 338 de la C. P., y delegar esta posibilidad de forma tan escueta al ejecutivo es darle la potestad que establecer de forma directa la base gravable del tributo.

En segunda medida, la Corte indicó que el espacio de acción que dejaba la redacción de la norma cuando mencionaba que se podían usar como bases de estimación objetiva “*entre otras*” las que se contemplaban en el artículo, dejaba un margen aún más amplio de interpretación a la Administración Tributaria para fijar dichos parámetros, por lo cual se ahondó en la interpretación exegética del principio de legalidad, en vista de que bajo ninguna circunstancia se le pueden otorgar al ejecutivo tales márgenes de acción, y de ninguna forma sin unos criterios específicos de orientación.

Con lo anterior, no se cuestiona la aplicación de otro tipo de determinaciones del tributo como el método de estimación objetiva, sino que se pide que estas sean establecidas directamente por la ley, o que la misma señale al menos el marco de acción para hacerlo, pues debe ser entendible que a lo largo de todo el sistema tributario existen diferentes mecanismos que contemplan formas diferentes de determinar la obligación tributaria. Tal es el caso de la renta presuntiva o los mismos impuestos indirectos, que no gravan de forma completamente veraz la capacidad contributiva de un sujeto, por lo cual, no importa el método de cuantificación siempre y cuando se respeten unos presupuestos mínimos con los cuales se pueda liquidar indiciariamente un determinado tributo, que

es lo que hacen precisamente los regímenes simplificados.

En esta medida, y en relación con el tema estudiado, vemos cómo es posible la creación de regímenes simplificados de tributos nacionales (pues esto nunca fue cuestionado), en los cuales se pueden integrar tributos territoriales, como es el caso del impuesto de industria y comercio, luego es posible que estas herramientas también se apliquen de forma directa a los tributos territoriales, siempre y cuando haya una ley que lo autorice y permita modificar la estructura de los gravámenes para poder determinarlos de forma objetiva.

Con las consideraciones realizadas, es más fácil hablar del artículo 346 de la Ley 1819 de 2016, el cual forma parte de una reforma tributaria que modificó grandes y diversos aspectos del sistema tributario colombiano, entre los cuales dotó con algunas herramientas a las entidades territoriales para mejorar las estructuras impositivas de los sistemas subnacionales. Así, dentro de este paquete de medidas se estableció el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio.

En este caso, se estableció la posibilidad de que los concejos municipales y distritales crearan sistemas preferenciales para determinar el tributo territorial y otras exacciones complementarias, en donde el valor total liquidado se expresara en unidades de valor tributario (UVT), considerando factores como el consumo de energía, promedios por actividad y área del establecimiento comercial, entre otras.

Para los efectos de la disposición, se entiende por pequeño contribuyente a los su-

jetos que cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, sin perjuicio de que se establezcan menores parámetros de ingreso. Por último, es posible establecer períodos de pago diferentes para facilitar el recaudo, y también liquidar el tributo por medio del sistema de facturación, asuntos referidos a la temporalidad del tributo y su forma de determinación, lo que estudiaremos en los próximos acápite.

Resumiendo lo analizado hasta el momento, se va denotando cómo el artículo 338 de la C.P. es la norma que sirve de faro para establecer regímenes simplificados de tributación, teniendo en cuenta que estos modifican los elementos del tributo en lo que tiene que ver con su cuantificación. En tal medida, solo la ley puede modificar la estructura impositiva de los tributos para ser replicada en el ámbito subnacional, como ocurre el día de hoy con el impuesto de industria y comercio y su sistema preferencial, a menos que la misma ley haya dado tal campo de acción que es posible que las entidades territoriales completen los elementos faltantes, haciendo uso de su facultad impositiva y administración de sus recursos.

Conforme lo descrito, es interesante resaltar el cambio producido con el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio, pues posibilita determinar este tributo de forma diferente (estimación objetiva) a la establecida de manera general (ingresos brutos), lo que permite a las administraciones territoriales realizar un cálculo elemental del tributo que después pueden fiscalizar de

modo más eficiente, pues las revisiones se centrarán en unos únicos aspectos.

Considerando todo lo mencionado en el acápite, es necesario finalizar resaltando la necesidad que tienen los entes territoriales para que el legislador establezca este tipo de medidas en las entidades territoriales, pues sin su creación le es aún más limitado el campo de acción del ejercicio de la potestad tributaria, en vista de que no simplemente importa la posibilidad de imponer un tributo en determinada jurisdicción, sino que el mismo debe ser de fácil recaudo y administración. De lo contrario, puede ser una carga ineficiente para ciertas administraciones tributarias pequeñas que no cuentan con las herramientas y pericia suficiente para cobrar las exacciones a estas debidas.

A continuación, se presenta el tema de la fusión de tributos territoriales, el cual se encuentra dentro del marco de la modificación del aspecto material del gravamen para acercarse al establecimiento de un régimen simplificado con el entrelazamiento de los estudios que se vayan realizando.

B. Fusión de impuestos territoriales. Aspecto material del tributo

Un elemento que suelen tener los regímenes simplificados es la unificación del pago de dos o más tributos, por medio del cual se busca que los contribuyentes cumplan las menores obligaciones formales posibles, en este caso unificando las declaraciones de las exacciones a integrar. Como suelen fusionarse tributos nacionales, como el Im-

puesto sobre la Renta y el Impuesto a las Ventas, e incluir tributos territoriales, como los Regímenes de Pequeños Contribuyentes (Repecos, en México)²¹, considero factible, bajo unos presupuestos válidos, la fusión de impuestos territoriales en Colombia, como lo veremos en seguida.

Por lo anterior, es posible considerar cómo a nivel territorial podrían integrarse tributos para disminuir obligaciones de los contribuyentes y aumentar la eficiencia de la Administración. No obstante, se busca que en lo posible los tributos que se fusionen sean similares y por lo menos tengan unos parámetros de cuantificación que permitan unificar su liquidación, lo cual resulta difícil de imaginar en primera instancia, pero es jurídicamente plausible, como veremos.

En nuestro ordenamiento, el ejemplo insignia que se tomará en cuenta para demostrar el postulado esgrimido se remonta a inicios de la década de los años noventa, cuando empezaron a atribuirse ciertas prerrogativas especiales al Distrito Capital de Santa Fe Bogotá, en primera medida en el artículo 3 del Decreto Ley 1421 de 1993, el cual establecía la facultad del Concejo Distrital de reformar tributos.

Artículo 12. Atribuciones. Corresponde al Concejo Distrital, de conformidad con la Constitución y la ley:

3. Establecer, *reformar* o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas; ordenar exenciones tributarias y establecer sistemas de retención y anticipos con

el fin de garantizar el efectivo recaudo de aquéllos.

De tal manera, el Distrito Capital podía modificar los tributos de su competencia, atribución que usaría posteriormente para plasmar en el artículo 8 del Acuerdo Distrital 028 de 1995 la fusión de los impuestos a espectáculos públicos y juegos, rifas, sorteos, concursos y similares:

Artículo 8°.- Fusión de los Impuestos de Espectáculos Públicos, Juegos, Rifas, Sorteos, Concursos y Similares. Bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cobranse unificadamente los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares.

Así, el Distrito Capital unificó el cobro del impuesto a espectáculos públicos y del ejercicio del monopolio de los juegos de suerte y azar, empezando a plasmar cuestiones referidas a la modificación de los tributos territoriales, respetando los parámetros preordinados por la ley en virtud del artículo 338 de la C.P., en este caso, unificando el cobro de dos exacciones. Sobre el tema, el Consejo de Estado señaló en Sentencia CE-8388-1997 lo siguiente:

Pues bien, en lo atinente a la fusión de los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, es conveniente aclarar que el término “fusión”, que aparece en la norma acusada, no significa cosa distinta que unión como se desprende del contexto mismo de la disposición sub-examine. En efecto, allí se dice

²¹ Para mayor profundidad ver Erreguerena Albaiteiro (2006).

expresamente “...cóbranse unificadamente...” los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares. *Es decir, la fusión allí dispuesta sólo opera para el cobro del respectivo gravamen.* (...) El Concejo de Santa Fé de Bogotá Distrito Capital, lo hizo dentro de los límites que le señala la ley, puesto que reglamentó un gravamen de su propiedad y no varió ninguno de los elementos estructurales del tributo, (...), pues la mención a la base gravable y a la tarifa que hace la norma acusada no pasa de ser una reiteración de lo dispuesto en la norma superior por el legislador, cuya reproducción no puede considerarse de ninguna manera como causal de anulación de la norma acusada” (destacado fuera de texto).

El punto principal sobre el cual debe prestarse atención es que no se está modificando la estructura de la obligación sustancial de ningún tributo ni se está creando uno nuevo, comoquiera que se malinterpretó con ocasión al RUI, sino que sencillamente se están reordenando de una forma eficiente los tributos territoriales creados por el legislador.

En esta medida, no se puede sugerir que haya una extralimitación de funciones por parte del Distrito, pues no se modifican los elementos estructurales de ningún gravamen territorial; simplemente, se reproducen y acomodan con el fin de obtener un cobro mucho más sencillo de las dos exacciones, lo cual no trasgrede los postulados de la C.P. como acusaba el actor en la sentencia, por el contrario, las acciones realizadas se enmarcan dentro de las potestades constitucionales de la entidad territorial. Posteriormente, en Sentencia CE-8828-1998, el Consejo de Estado indicó:

Respecto al cargo de violación del artículo 338 de la Carta, por el hecho de la “fusión” de dos o más impuestos, no lo encuentra la Sala fundado, como quiera que el actor no señala en concreto en cuál de los elementos de los respectivos tributos se produjo la “variación de sus elementos básicos”, vale decir, sujetos, hechos generadores, etc. (...) la entidad territorial como sujeto activo de los respectivos gravámenes tiene competencia para regular lo concerniente a tales aspectos.

(...) las facultades constitucionales y legales del Concejo Distrital, Decreto Extraordinario 1421 de 1993, artículo 12 - 3 que concede a la Corporación atribuciones para “Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas; ordenar exenciones tributarias y establecer sistemas de retención y anticipos con el fin de garantizar el efectivo recaudo de aquéllos”, en concordancia con los artículos 338 , 287 y 313 - 4, ordenamientos que en general le otorgan competencia *para la administración y control de tributos preexistentes, típicamente municipales*, como lo son los gravámenes sobre espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, la otra, la relativa al establecimiento del monopolio como arbitrio rentístico, su administración, control, etc. (destacado fuera de texto).

Debe advertirse que la naturaleza de los tributos fusionados en esta ocasión no es del todo similar, empezando por la naturaleza de la actividad de monopolio y de un impuesto. No obstante, como la finalidad del instrumento es ordenar y simplificar el cobro, esta condición de homogeneidad de gravámenes que se van a fusionar es aconsejable pero no

un requisito indispensable, en vista de que siempre y cuando no se altere la estructura de la exacción creada por la ley, no se está trasgrediendo la norma constitucional y legal. En la misma sentencia, indicó la alta Corte²²:

De manera que no existe incompatibilidad alguna entre el concepto fiscal de monopolio como arbitrio rentístico y el régimen impositivo propio de los municipios. Tampoco comparte la Sección la conclusión de que la sujeción pasiva que recae sobre las personas que explotan tales actividades es contraria a la Constitución por gravarse una actividad monopolística con objetivos diferentes a los señalados constitucionalmente.

Revisado este primer supuesto de integración de tributos, solo resta decir que posteriormente, por medio del Acuerdo Distrital 399 de 2009, “por medio del cual se adoptan medidas de simplificación tributaria”, se reguló de nuevo el tema de esta fusión de tributos, especificando su operatividad en el Decreto 563 de 2009, con lo cual hoy en día no se deja cabida alguna al cuestionamiento sobre la imposibilidad de aplicación de la norma, pues en su revisión se aclaró su constitucionalidad y empleo.

Más adelante en el tiempo, otro asunto que es interesante ver es aquel suscitado con relación a la Ley 223 de 1995, y su artículo 179, literal a, en donde se introduce una modificación en impuestos territoriales, en este caso, fusionando el impuesto de timbre nacional con el de circulación y tránsito de los vehículos matriculados en la ciudad capital. Posteriormente, dicha norma fue

adoptada por el artículo 12, del acuerdo 28 de 1995, donde simplemente se adoptó la ley en el sistema tributario de la ciudad. La disposición indicaba:

Artículo 179. *Fusión de Impuestos.* Introdúcense las siguientes modificaciones a los impuestos territoriales:

a) Impuestos de timbre y circulación y tránsito. Autorízase al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, para fusionar el impuesto de Timbre Nacional con el de Circulación y Tránsito, de los vehículos matriculados en Bogotá. Los procedimientos y las tarifas del impuesto que resulte de la fusión serán fijados por el Concejo del Distrito Capital entre el 0.5% y el 2.7% del valor del vehículo.

Considerando lo anterior, vale la pena anotar que la potestad de fusión sobre estas exacciones aplica únicamente para el Distrito Capital, en vista de que se fusionaron tributos de orden nacional cedidos en esta ocasión, de manera tal que no cabría la premisa madre del trabajo de investigación, pues está claro que bajo ningún supuesto una entidad territorial puede modificar los elementos de un tributo nacional, ni siquiera en lo referente a su aspecto procedimental, pues el artículo 287 de la C.P. se refiere a los tributos administrados por las entidades territoriales.

Ahora bien, también pueden ocurrir fenómenos como el del impuesto predial en la Ley 44 de 1990 en su artículo 1, en el que se fusionan diferentes gravámenes sobre la propiedad inmueble en un único impuesto.

²² En un mismo sentido se pronuncia el Consejo de Estado en Sentencia CE-8831-1998, y el Consejo 36359 del 23 de noviembre de 2001.

El legislador, en virtud de sus poderes de configuración, decidió realizar tal acción, la cual se considera constitucional y ajustada a derecho. La disposición mencionada indicó:

Artículo 1°.- Impuesto Predial Unificado. A partir del año de 1990, fusionáanse en un solo impuesto denominado “Impuesto Predial Unificado”, los siguientes gravámenes:

a. El Impuesto Predial regulado en el Código de Régimen Municipal adoptado por el Decreto 1333 de 1986 y demás normas complementarias, especialmente las Leyes 14 de 1983, 55 de 1985 y 75 de 1986; b. El impuesto de parques y arborización, regulado en el Código de régimen Municipal adoptado por el Decreto 1333 de 1986; c. El impuesto de estratificación socioeconómica creado por la Ley 9 de 1989; y d. La sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9 de 1989.

Considerando todo lo esbozado en este acápite, es necesario empezar decantando interpretaciones y análisis. En primera medida, las entidades territoriales pueden modificar los tributos por ellos administrados, fusionándolos para disminuir las obligaciones de los contribuyentes y obtener un recaudo más sencillo por parte de los sujetos activos; por otra parte, no pueden modificar los elementos del tributo estipulados en la ley, tampoco integrar tributos nacionales sin una autorización legal, aunque la norma de este rango sí puede fusionar tributos del orden territorial, incluso con los de orden nacional, como ocurrió con el impuesto de registro, impuesto de timbre e impuesto de vehículos y lo que podría suceder con un supuesto monotributo.

Lo que se busca es que las entidades territoriales establezcan mecanismos de cobro según sus necesidades, pues bajo la interpretación seleccionada, en general, estos entes pueden realizar este tipo de acciones amparados por el artículo 287 de la C.P., respetando siempre los límites y alcances del artículo 338 de la C.P.

No obstante, si se quiere ser conservador con la materia y apartarse un tanto de la interpretación puramente teleológica, debe tenerse en cuenta que el numeral 3 del artículo 3 del Decreto Ley 1421 de 1993, que indica que el Distrito Capital podía reformar tributos, potestad ampliada a los demás municipios por medio del literal b, del artículo 179, de la Ley 223 de 1995:

Artículo 179. *Fusión de Impuestos*. Introdúcense las siguientes modificaciones a los impuestos territoriales: (...)

b) Los Concejos Municipales podrán adoptar las normas sobre administración, procedimientos y sanciones que rigen para los tributos del Distrito Capital.

Con base en lo anterior, todos los municipios del país pueden establecer fusiones de los tributos dentro de su jurisdicción, dado que tienen además un respaldo legal, lo que no ocurre en el caso de los departamentos. Sin embargo, se debe ser enfático en que esta atribución proviene directamente de la Constitución y puede ser desarrollada por todas las entidades territoriales sin necesidad de ley que lo autorice.

Cerrando el tema, también es imperativo que al fusionarse los impuestos se establezca

cómo queda el panorama de exenciones y no sujeciones de los gravámenes, así como los procedimientos de fiscalización y el régimen sancionatorio, dado que lo que puede estar conforme a algún tributo, como algún beneficio en una exacción podría no estarlo en la otra, de tal forma que el acople de esta cuestión es indispensable, y la unión de los dos gravámenes debe resultar en una fórmula técnica que permita su empleo efectivo.

De igual modo, en caso de que se integren tributos con destinación específica, es necesario que los recaudos estén claramente identificados, dado que no se puede disminuir y/o desviar bajo ningún motivo las rentas obtenidas que tienen un fin específico trazado por la constitución y la ley.

Se vislumbró entonces cómo es posible la fusión de tributos territoriales, por lo cual no es osado sugerir que hoy por hoy es plausible la fusión del impuesto de industria y comercio con el impuesto predial, por ejemplo, pues podría crearse un régimen para pequeños establecimientos comerciales que funcionan dentro del inmueble propiedad del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Está claro que las bases gravables de los dos tributos mencionados son totalmente diferentes, no obstante, cuando la Ley 1819 de 2016 estableció el sistema de determinación objetiva para el impuesto de industria y comercio, abrió la posibilidad de tomar otros parámetros de cuantificación, con lo cual el mismo avalúo del bien inmueble donde se desarrolla la actividad comercial puede ser un parámetro para cobrar el otro impuesto.

Recordemos que la norma señaló en el artículo 346: “otros factores objetivos indicativos del nivel de ingresos de la actividad económica desarrollada por el contribuyente”. De tal modo, considerando que es el sujeto pasivo quien decide si se acoge o no a este tipo de regímenes simplificados, sería aún más oportuno señalar que el planteamiento es válido y no se estaría quebrantando ningún principio constitucional ni norma de este orden o legal.

En el mismo sentido, valdría la pena considerar la fusión de las estampillas que hay en cada jurisdicción, y en dado caso la contribución de obra pública, en vista de que son tributos que se originan con la realización de unas mismas acciones y, de tal manera, puede modificarse el cobro de estos gravámenes con el fin de que se realice una única liquidación, declaración y pago de tales tributos.

De tal forma, se hace visible como puede resultar eficiente la unificación de tributos, respetando los marcos constitucionales y legales previos, alineando los aspectos sustanciales de los gravámenes, teniendo en cuenta asuntos como los beneficios tributarios y la destinación específica de ciertos ingresos, todo dentro de un desarrollo amplio de las potestades establecidas en la C.P.

En seguida, se revisará el tema de la modificación del aspecto temporal de los tributos territoriales, referido a su periodicidad y los respectivos mecanismos de cobro que existen, asunto que también resulta de relevancia a la hora de establecer los regímenes simplificados.

C. Retenciones, autorretenciones, anticipos y otros mecanismos de pago anticipado. Aspecto temporal del tributo

Este capítulo hace referencia a la temporalidad del tributo, lo cual obedece básicamente a dos factores económicos de la realidad; por una parte, el flujo de caja de la Administración Tributaria, que necesita proveerse de recursos a lo largo de un periodo para ejecutar acciones y cumplir sus fines; por otra parte, que también pudiera resultar más beneficioso para el contribuyente pagar un impuesto de forma periódica más corta, incluso mensual, como ocurre en otros regímenes simplificados.

Considerando lo anterior, a nivel territorial se han encontrado principalmente tres figuras jurídicas que se relacionan con este asunto: los anticipos, las retenciones y las periodicidades voluntarias, las cuales se analizarán a continuación en aras de evidenciar cómo se modifica el aspecto temporal de los tributos.

En primer lugar, el anticipo consiste en el pago de una obligación tributaria futura, la cual no es exigible ni ha empezado a generarse. Así, si bien no hay una modificación propiamente del hecho generador del tributo, sí se está exigiendo el mismo por una cuestión eminentemente recaudatoria y de necesidad de recursos. En tal sentido, en este caso, sí se necesita una disposición de orden legal que autorice a las entidades territoriales a establecer este sistema de recaudo de tributos en los términos que se determinen.

Tomando en cuenta lo mencionado, el caso que vale la pena destacar por su desarrollo normativo precisamente es el impuesto de

industria y comercio, el cual establece lo referente a la configuración del anticipo en el artículo 47 de la Ley 43 de 1987 de la siguiente manera:

Artículo 47. Autorízase a los Concejos Municipales y al Concejo del Distrito Especial de Bogotá para establecer a título de anticipo del impuesto de industria y comercio, una suma hasta de cuarenta por ciento (40%) del monto del impuesto determinado por los contribuyentes en la liquidación privada, la cual deberá cancelarse dentro de los mismos plazos establecidos para el pago del respectivo impuesto.

Este monto será descontable del impuesto a cargo del contribuyente en el año o período gravable siguiente.

Resulta importante destacar de lo anterior que, a diferencia de otras facultades, como se ha visto, esta sí fue otorgada a todos los municipios y no solamente al distrito especial de Bogotá, no obstante, como lo mencionamos, los municipios solo pueden establecer estos mecanismos exclusivamente bajo los criterios indicados.

Lo anterior resulta importante, pues este es el punto que ha generado confusión y que es aclarado en los fallos de la jurisprudencia del Consejo de Estado. De tal forma, debemos remontarnos de nuevo al numeral 3 del artículo 12 del Decreto Ley 1421 de 1993, el cual indica que, para el caso del Distrito Capital, este podría:

3. Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas; ordenar exenciones tributarias y *establecer sistemas de retención y anticipos* con el fin de garantizar el efectivo recaudo de aquéllos.

Posteriormente, el Distrito acogió la norma por medio del artículo 127 del Decreto Distrital 807 de 1993, y posteriormente fue modulando la norma según sus intereses, y luego cabe recordar que el literal b del artículo 179 de la Ley 223 de 1995 señala que: “b) Los Concejos Municipales podrán adoptar las normas sobre administración, procedimientos y sanciones que rigen para los tributos del Distrito Capital”, de tal manera que estas potestades parecían estar incluidas dentro del paquete de derechos que se les otorgaban a los demás municipios.

No obstante lo anterior, bajo la interpretación y entendimiento de la figura del anticipo, cabe recordar que este sí exige una autorización de orden legal, por lo cual los demás municipios diferentes al Distrito Capital no pueden modificar las normas sobre anticipo establecidas en el artículo 47 de la Ley 43 de 1987. En este sentido, el Consejo de Estado se pronunció en Sentencia CE-14317-2007 acerca de las características de esta figura:

1. El anticipo no puede superar el 40 por ciento del valor del impuesto liquidado por el contribuyente en su declaración privada.
2. El pago debe efectuarse dentro del plazo establecido para la cancelación del pago del impuesto.

3. El descuento se hará en el año o período gravable siguiente. Así pues, según lo ordena la ley, el descuento del anticipo del impuesto de industria y comercio, debe efectuarse en el año o período gravable siguiente, lo que significa que debe realizarse en el período fiscal que le sigue.

Esta es la razón por la cual el Consejo de Estado suele anular diferentes acuerdos municipales que establecen anticipos por fuera de los parámetros referidos, pues se reitera que la que tiene la posibilidad de plasmarlos de forma diferente es la ciudad de Bogotá D.C., y sería equivocado pensar que analógicamente lo pueden hacer los demás municipios en virtud de la Ley 223 de 1995²³.

Es importante señalar que para el caso de Bogotá D.C. este mecanismo de cobro no funciona únicamente para el impuesto de industria y comercio, y ya lo ha modulado en el impuesto de delineación urbana, por ejemplo, establecido de forma diferente en el artículo 70 y siguientes del Decreto Distrital 352 de 2002, modificado posteriormente por el acuerdo 352 de 2008.

Sobre las retenciones y autorretenciones, es necesario indicar que también constituyen un pago anticipado del impuesto, pero de una obligación que ya se ha generado o se está generando. Piza (2010) indica sobre el tema²⁴:

²³ Ver Consejo de Estado, sentencia CE-S4-13080-2003.

²⁴ Continúa señalando el autor que: “Como se puede observar, se trata de tres tipos de relaciones que conviene distinguir. La primera, una relación de carácter económico, mediante la cual las partes intercambian, por lo general, bienes o servicios a cambio de un precio y normalmente se rigen por las reglas del derecho privado (compraventa, prestación de servicios, contratos de trabajo); la segunda, la obligación tributaria sustancial que surge a partir de la configuración del hecho generador de un impuesto (Renta, IVA, IVA, GMF, Timbre); y la tercera, que aquí nos interesa analizar como una obligación material, de contenido económico, en virtud de la cual se ingresa en la Hacienda anticipadamente parte del pago de un tributo, ya sea por intermedio del propio contribuyente por medio de anticipos o autorretenciones, o de quien paga rentas al contribuyente”.

La retención en la fuente es un pago a buena cuenta del impuesto que, basándose en las relaciones económicas particulares, obliga a quien efectúa pagos a terceros en virtud de actividades que configuran hechos generadores de los distintos impuestos a recaudar en nombre del Estado el tributo causado. Con esta figura se busca recaudar la totalidad o parte del impuesto en la misma vigencia fiscal en la que se causa (p. 477).

En lo referente a su empleo en las entidades territoriales, se debe indicar que su autorización legal es un recuento de lo mencionado a lo largo del trabajo, esta se encuentra en el Decreto 1421 de 1993, en especial sus artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2, permitieron al Distrito Capital armonizar normas sobre procedimiento y administración de los tributos de su competencia, con lo cual se expidió en la ciudad el Decreto 807 de 1993.

Más adelante, por medio del artículo 179, literal (b) de la Ley 223 de 1995, fue posible que los municipios y distritos adoptaran las normas sobre administración, procedimientos y sanciones de la Ciudad de Bogotá D.C., para el caso bajo examen, en particular el artículo 128 del Decreto Distrital. Por último, el inciso final del artículo 177 de la Ley 1607 permitió a las entidades territoriales establecer agentes de retención; sin embargo, por el contexto de la norma, no se puede definir muy bien si es una cláusula abierta o referida exclusivamente a casos de patrimonios autónomos.

No obstante, en este caso existe una interpretación más abierta acerca de las fa-

cultades de las entidades territoriales para establecer este tipo de medidas. En esta forma, el Consejo de Estado, en Sentencia CE-18814-2012, indica que, al no modificar los elementos del tributo, la retención en la fuente es un ejercicio legítimo de las facultades que se derivan del artículo 287 de la C.P., en tanto resulta un asunto de orden procedimental:

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

Como complemento de lo anterior, es indicado decir que, aunque la autorización de establecer estas medidas es general, en alguna forma debe ser reglada, o al menos obedecer a criterios lógicos y de eficiencia, esto es, que se exija únicamente a ciertos contribuyentes y en determinadas circunstancias.

Es claro cómo se denotan al menos dos criterios para establecer agentes de retención: primero, que haya un ejercicio de la actividad gravada sujeta al impuesto en la entidad territorial; segundo, un monto de ingresos suficiente para que sea necesario realizar este procedimiento, estos criterios teniendo

en cuenta que son requisitos mínimos para que amerite generar esa obligación en cabeza de los respectivos sujetos²⁵.

Vale la pena mencionar también que estos mecanismos no pueden convenirse en herramientas que vulneren de fondo la estructura de los tributos, esto es, que se empleen tarifas de retención o autorretención tan altas que resulten modificando la temporalidad de los tributos, pues en caso de establecer tipos impositivos del 100% del impuesto de industria y comercio, finalmente se está modificando la temporalidad del tributo, la cual es anual, como indica el Consejo de Estado en Sentencia CE-S4-18398 de 2011.

Considerando lo analizado, es necesario referirnos ahora a las denominadas periodicidades optativas, teniendo en cuenta que las entidades territoriales no pueden modificar los elementos de la obligación tributaria establecida en la ley, resultaría plausible considerar si esto podría variarse con la anuencia del contribuyente, esto es, que se modifique la temporalidad del gravamen siempre y cuando el contribuyente objeto del mismo lo acepte.

Para entender esto, es necesario contextualizar el tema, entendiendo que modificar la temporalidad de los tributos territoriales va en contra del artículo 338 de la C.P. si esta ya fue fijada previamente en la ley, de tal manera que si la periodicidad de un tributo es anual, no puede disminuirse, salvo que

la misma norma de orden legal lo disponga así, como ocurre con la bimestralidad del impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital, a raíz del numeral 1 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993²⁶.

Queda claro que las entidades territoriales no pueden modificar el aspecto temporal de los tributos de orden territorial que fueron fijados previamente en la ley, con lo cual ha surgido una herramienta que hace posible su modificación, la cual es que los entes locales pueden expedir normas que otorguen beneficios tributarios a los contribuyentes que se acojan voluntariamente a temporalidades de causación y exigibilidad diferentes a los señalados en la ley.

Esta situación favorecería a ambas partes pues, así como se puede aminorar la carga impositiva del contribuyente para estimular el recaudo, la Administración recibe unos flujos de dinero constantes que le permiten desarrollar mejor su actividad. Además, si se observa desde el punto de vista operativo puede sugerirse que el contribuyente está cancelando anticipadamente su obligación tributaria a cambio de un beneficio, lo que no quebranta en ninguna medida el artículo 338 de la C.P. y, por el contrario, afianza el criterio de autonomía territorial en la gestión de los recursos, pues la entidad territorial no modifica los elementos legales de la exacción, sino que otorga exenciones a cambio de un pronto pago, lo que ya sucede hoy en día con el impuesto predial, por ejemplo²⁷.

²⁵ Ver Sentencia del Consejo de Estado CE-S4-18016-2012.

²⁶ Ver sentencias del Consejo de Estado CE-S4-18398-2011 y CE-S4-20432-2014.

²⁷ Sobre el tema del establecimiento de los periodos de retención en la fuente, es necesario mencionar que los mismos quedan a discreción de la entidad territorial. Ver Sentencia del Consejo de Estado CE-S4-18814 de 2012.

Como resumen de lo estudiado, podemos decir que los anticipos deben tener autorización legal, mientras que las retenciones y autorretenciones son un procedimiento que se puede realizar con base en ciertos criterios de eficiencia. Por otro lado, existe la posibilidad de modificar la periodicidad del tributo siempre y cuando el contribuyente lo acepte, y debería entenderse esto como un pago anticipado que hace el sujeto pasivo de forma voluntaria, motivado por el beneficio que la entidad territorial otorgue.

Lo anterior cobra sentido cuando vemos, una vez más, como en la disposición sobre el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio establece la posibilidad de fijar periodos de pago que faciliten el recaudo del impuesto, con lo cual vale la pena analizar las posibles aplicaciones que puede tener esta parte de la norma.

En este caso, no hay duda que existe autorización legal para modificar el periodo del impuesto de industria y comercio, además al ser el sistema preferencial optativo por parte del contribuyente, no hay vulneración a ningún principio constitucional, lo que ocurre de igual forma con la determinación objetiva del gravamen que se aparta de la cuantificación ordinaria.

Considerando lo anterior, y recordando por ejemplo que el consumo en los servicios públicos es un factor por medio del cual se puede determinar este impuesto por medio del sistema preferencial, resultaría acertado pensar que es jurídicamente posible que a través de alguna factura de servicio público se cobre también este gravamen, en la medida que se tendría el parámetro para realizar la

estimación objetiva y el medio para liquidar y notificar la liquidación.

Lo comentado resulta plausible, más si se tienen en cuenta los niveles tecnológicos de hoy en día, además de que es una operación aritmética básica que puede agregarse al recibo de servicio público como cualquier otro recargo, por supuesto, lo anterior implicaría un registro previo por parte del contribuyente, y de igual forma un medio expedito para retirarse del sistema.

Así, resultaría sumamente eficiente el cobro de este impuesto, dado que un simple convenio de recaudo con la empresa prestadora del servicio público y la inscripción de los sujetos pasivos sería suficiente para realizar este cobro, con lo cual se pueden designar como una suerte de agentes de retención estas empresas (responsables del recaudo del impuesto por designación local), que realizarían la retención de este tributo distrital y municipal y lo girarían después a las entidades territoriales, o simplemente la entidad financiera realiza una separación del ingreso (costo servicio público e ICA) y lo consiga luego a quien corresponda, una cuestión puramente operativa.

Por último, vale la pena precisar que frente a otros tributos las retenciones en la fuente son posibles bajo los criterios que se indicaron, y en cuanto a las periodicidades optativas si se da el caso, también podría variar siempre y cuando se considere un pago anticipado del gravamen, previa aquiescencia del contribuyente.

Para finalizar el estudio de los componentes con los que se puede lograr un régimen

tributario simplificado, se analizará la forma como pueden determinarse los tributos territoriales.

D. Declaración privada, facturación y declaración sugerida

La liquidación tributaria es la forma como se materializa la obligación tributaria sustancial, pues esta constituye un título que puede ser cobrado por la Administración Tributaria en dado caso. Así, como el sujeto activo en diferentes ocasiones no cuenta con la información suficiente para liquidar el tributo del contribuyente, se opta por que sea este quien debe ante el fisco el impuesto a pagar. Sin embargo, esta situación ha venido modulándose.

La anterior afirmación cobra sentido si se considera que el desarrollo tecnológico ha servido para que la Administración obtenga diferente tipo de información de múltiples entidades tanto del sector público como del privado, lo que le otorga una ventaja significativa, pues lo que tiempo atrás debía esperar del contribuyente, ahora lo conoce de antemano y puede incluso determinar la obligación tributaria por el sujeto pasivo, dado que esta circunstancia no viola ningún tipo de postulado ni legal ni constitucional, como se verá a continuación.

En nuestro ordenamiento, vale la pena destacar dos mecanismos jurídicos viables que se usan hoy en día en la liquidación de los tributos territoriales: la declaración sugerida y el sistema de facturación de los impuestos, siendo el primero una simple exhortación por parte de la Administración para que el contribuyente declare el tributo de cierta manera, y el segundo caso, la expedición

completa de un acto administrativo, el cual atribuye obligaciones.

La declaración sugerida consiste en una simple invitación por parte de la Administración para que el contribuyente declare de cierta forma y pague el monto que se le presenta; este acto no genera ninguna obligación tributaria en cabeza del sujeto pasivo, y este podrá seguir o no la insinuación que se le realiza, del tal forma que la importancia de este sistema no radica en su vinculatoriedad, sino en su persuasión, en vista de que la Administración solo concentrará sus fuerzas de fiscalización en aquellos sujetos que no hayan aceptado el impuesto a cargo.

Es necesario señalar que, en este caso, la declaración sugerida no constituye ningún acto administrativo, no se crea, modifica ni extingue ningún tipo de relaciones jurídicas; así, el contribuyente se encuentra en plena libertad de aceptarlo o no. Sobre el asunto, revisar la Sentencia del Consejo de Estado CE-S4-20327-2015.

Como pudo observarse, la declaración sugerida puede ser persuasiva y en alguna medida eficiente, pues tiene ventajas como la no obligatoriedad de su notificación. No obstante, no recae sobre aquellos contribuyentes que no la acepten y declaren de forma privada, ni en los omisos, sobre quienes también se deberá realizar la respectiva fiscalización. Por tal razón, aunque útil, existen otras medidas que se están usando y parecen ser una solución válida al problema de la determinación tributaria territorial.

Teniendo en cuenta lo anterior, surge el método de facturación oficial de los tributos, el cual se ha empezado a aplicar sobre

exacciones de carácter territorial, y consiste en la determinación oficial del gravamen por parte de la Administración. Esta circunstancia se materializa por la expedición y notificación de un acto administrativo, por medio del cual se le informa el monto a pagar al contribuyente, quien podrá impugnarlo en caso de estar en desacuerdo.

Como se advirtió, estos métodos se usan sobre tributos en los cuales es posible conocer los elementos de su cuantificación con anterioridad. Se aplican sobre tributos que gravan la propiedad principalmente, pues es fácil conocer el valor del bien en el caso del impuesto predial y de vehículos automotores, por ejemplo.

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario referirse a la regulación legal de este asunto, porque mientras la declaración sugerida sea un mecanismo de acogimiento voluntario, esto encuadra de forma clara con las potestades de Administración Tributaria territorial y, de igual forma, respeta el artículo 338 de la C.P. Sin embargo, en el caso del método de facturación oficial, estas potestades se dieron a partir de diferentes disposiciones legales; aun así, tal como insistió desde Cubides (2016), estas atribuciones las tienen todas las entidades territoriales sin la necesidad de un desarrollo legislativo, siempre y cuando se apele a la visión de descentralización, al menos administrativa de nuestro país.

Para continuar, es necesario revisar los artículos que han regulado la materia y rea-

lizar el respectivo desarrollo normativo. En este orden de ideas, la disposición de la cual se parte es el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006^[28], la cual fue la primera en establecer este sistema para tributos territoriales.

Posteriormente, el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010 modificó la disposición anterior en el sentido de aclarar algunos asuntos respecto a la notificación del acto, que podrá hacerse mediante publicación en el registro o Gaceta Oficial del respectivo ente territorial y simultáneamente mediante inserción en la página web de la entidad. La notificación que se realice a la dirección del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

Por último, en la pasada reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, en su artículo 354, se modificó de nuevo el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, en varios sentidos. En primera medida, restringía el sistema a los tributos sobre la propiedad, esto es, el impuesto predial unificado y el impuesto sobre vehículos automotores y de circulación y tránsito, cerrando la brecha a otro tipo de interpretaciones o uso en otros gravámenes.

Por otro lado, indica que el acto de liquidación debe contener la correcta identificación del sujeto pasivo, al igual que los parámetros que permiten establecer el monto de la obligación, y sobre la notificación solo se menciona que la Administración debe dejar constancia de la misma, y previamente debe difundir la forma en que los ciudadanos

²⁸ Ver Sentencia de la Corte Constitucional C-809 de 2007.

puedan conocerla. De esta manera, se da paso a un sistema mucho más eficiente de notificación, el cual se describe así:

Como se había indicado, la factura constituye un acto administrativo; sin embargo, con la nueva regulación, la norma modula los efectos de este mecanismo de determinación, dado que contra el mismo no proceden recursos. Así, la Administración territorial debe fijar los plazos para que el contribuyente realice la declaración de forma privada y pueda dejar sin efectos la liquidación de oficio. No obstante, si no existe el sistema de autoliquidación, el contribuyente deberá interponer recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación de la factura.

Se debe reconocer que la Administración Tributaria territorial debe empezar a fortalecer sus sistemas de información, acompañada del gobierno nacional, que ya tiene en su poder, a través de diferentes entidades, información sumamente relevante de contribuyentes territoriales, como pueden ser en principio el valor de los predios y de los automóviles. De igual medida, debe pensarse en la idea de cruzar información sobre impuesto a las ventas, por ejemplo, teniendo en cuenta que puede resultar de gran ayuda en la fiscalización del impuesto de industria y comercio.

Así, de la mano de un registro general de contribuyentes territoriales, cada entidad territorial debe empezar a contabilizar sus sujetos pasivos de forma independiente, y

luego nutrir esta información solicitándose tanto a entidades públicas como privadas, pues la consolidación, cruce y manejo de estas bases de datos son un elemento clave a la hora de realizar una efectiva fiscalización.

Por lo demás, es indispensable señalar que la solicitud de esta información ya se encuentra dentro de las potestades de Administración Tributaria de las entidades territoriales, y se considera perfectamente operante, en un ámbito de equidad y eficiencia, establecer determinadas obligaciones de orden formal respecto de sus contribuyentes, como requerir ciertos datos sobre ellos mismos o de aquellos con los que mantengan algún vínculo económico.

Es necesario mencionar que no es un asunto imposible de llevar a cabo, sino todo lo contrario: es indispensable una mayor inversión en el fortalecimiento de la Administración Tributaria, principalmente en redes de información, pero este es un tema al que apenas se le empieza a prestar atención a nivel nacional, y habrá que esperar un tiempo para que la misma preocupación recaiga en el ámbito territorial²⁹.

El método tradicional de determinación de los tributos en su momento fue la liquidación privada. Empero, en un contexto moderno, esto puede variar y con métodos más eficientes, como el método de declaración sugerida, pero sobre todo el de facturación, resultan ser una herramienta por medio de la cual la Administración puede optimizar sus facultades de gestión, pues se anticipa al

²⁹ Ver capítulo sobre “Administración tributaria” en *Informe de la comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria*, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Bogotá D.C., 2015.

contribuyente y se concentra luego solo en ciertos casos en los cuales los contribuyentes estén en desacuerdo.

Su notificación es mucho más fácil de realizar, reafirmando la necesidad de mejorar los sistemas informáticos de las entidades territoriales, pues estos se convierten en medios indispensables para dar publicidad de estos actos, incluso para que los contribuyentes entreguen la información requerida y la mantengan actualizada, soportando unas cargas públicas mínimas que deben cumplir.

Referente al uso de la facturación como mecanismo de liquidación y el sistema preferencial de Impuesto de Industria y Comercio, el mismo artículo 346 de la Ley 1819 de 2016 indica que se puede emplear este método, entonces, es necesario considerar cómo funcionaría y por qué resulta adecuado su empleo hoy en día.

Como se mencionó, este tipo de herramientas parte de la base de que la Administración Tributaria territorial cuenta con cierta información previa con la cual puede determinar la obligación tributaria, lo que ya resulta dispendioso, pero para el caso del sistema preferencial, cabe recordar que se determina el tributo con base en consumos de energía, el área del establecimiento de comercio, las personas afectas a la actividad, etc., es decir, una información que se puede conseguir con cierta facilidad por medio de esquemas de obtención de información.

En este sentido, la eficiencia cobra un lugar importante de nuevo y conjuga varios temas estudiados. Por un lado, se determina el tributo de forma oficiosa (factura), con

una información de fácil acceso y/o requerimiento para las entidades territoriales; estos son los factores objetivos como el consumo de un servicio público, y finalmente notifica el acto administrativo, así ahorra costos de operación para el contribuyente, quien solo debe constatar que la Administración haya establecido el tributo en debida forma y pagar el gravamen, evitando tediosos procesos de fiscalización y discusión.

Para finalizar, es necesario seguir insistiendo en el espíritu de interpretación que orienta el presente trabajo, y recalcar que sería ideal revisar la opción de la facturación para otro tipo de tributos de orden territorial, e incluso considerar que las entidades territoriales puedan hacerlo de pleno derecho si se respetan los presupuestos del artículo 338 de la C.P., así como los demás principios constitucionales.

Por lo anterior, vale la pena preguntarse si es necesaria una ley para regular e implementar la materia a nivel territorial, pues no hay afectación del artículo 338 de la C.P. (no modifica los elementos de la imposición). Incluso, el contribuyente tiene la posibilidad de contradecir la liquidación del tributo, no obstante, su aplicación hoy en día se limita a los impuestos sobre la propiedad y recientemente al impuesto de industria y comercio.

Analizados los parámetros mencionados, solo resta presentar las conclusiones del estudio, teniendo en cuenta que la modificación de diferentes factores del hecho generador de los tributos territoriales, ya sea por conducto de ley o *motu proprio*, pueden conducir a la simplificación de un sistema tributario territorial haciéndolo más eficiente.

III. Conclusiones

Expuesto el estado del arte de la materia, y realizando el debido análisis a las disposiciones legales y de orden territorial a la luz de los postulados constitucionales estudiados, además de mostrar las posibilidades de implementación del sistema preferencial en el impuesto de industria y comercio, es necesario elaborar las conclusiones acerca del objeto de estudio, pues resulta claro que a pesar de encontrar respuesta a ciertos interrogantes que se plantean a partir de la sana interpretación de las normas estudiadas, es aún más notable el sinfín de preguntas que surgen.

A continuación se presentan las reflexiones recolectadas a lo largo del texto, de la siguiente forma: (1) el abandono jurídico de las entidades territoriales; (2) la interpretación como respuesta para establecer un régimen simplificado de tributación territorial, y (3) la autonomía territorial no basta.

A. El abandono jurídico de las entidades territoriales

Como se ha reiterado en numerosas ocasiones a lo largo del presente texto y se ha destacado por investigadores de esta casa de estudios, como Gallego (2016) y Cubides (2016), además del recuento realizado en el primer capítulo, las entidades territoriales tienen serios problemas de financiación, pues sus fuentes de ingresos son principalmente fuentes exógenas, y solo grandes ciudades obtienen algún porcentaje con-

siderable de recursos obtenido de fuentes endógenas, principalmente tributos.

Las pocas fuentes endógenas con las que cuentan son dispersas, se concentran principalmente en el impuesto predial unificado y en el impuesto de industria y comercio en el caso de los municipios y distritos, adoleciendo el primero de una grave desactualización catastral y el segundo de un sistema eficiente de cobro y fiscalización, por medio del cual las administraciones tributarias obtengan el gravamen sin mayores problemas.

Lo anterior resulta claro si se considera que las administraciones tributarias locales cumplen una importante función. Es evidente que en los municipios de menor categoría, o departamentos menos adelantados, el costo del recaudo de los tributos puede ser mayor al ingreso efectivamente percibido, pues es indispensable considerar que de alrededor de 1.122 municipios de Colombia, 950 pertenecen a la categoría sexta, según la Ley 617 de 2000 y, por ejemplo, en los municipios de categoría cuarta, quinta y sexta, los ingresos tributarios representaron 2,9%, 2,9% y 12,1%, respectivamente, del total de los ingresos tributarios del nivel nacional de la vigencia 2015. En contraste con lo anterior, las transferencias de la Nación superan el 70% para los municipios de estas categorías³⁰.

Aspectos tales como la complejidad en la aplicación de las normas tributarias sustantivas, la forzosa aplicación del procedimiento

³⁰ Estadísticas de la Contaduría General de la Nación sobre categorización de municipios, e informe de la situación fiscal de departamentos y municipios del Departamento de Planeación Fiscal para el año 2015.

tributario nacional, la inexistencia de desarrollos tecnológicos que apoyen las funciones de recaudo, fiscalización y control, y la debilidad de la estructura administrativa y del personal, han conllevado a la disminución de esfuerzo fiscal de las entidades territoriales de este nivel, generando una fuerte dependencia de los recursos de transferencia provenientes de la Nación.

Esta situación no es coherente con los propósitos definidos en la Constitución Política, que reconoce autonomía a los entes territoriales para la Administración de los recursos, cuyo núcleo esencial es desarrollado en el artículo 287. Por el contrario, plantea la necesidad de evaluar cuestiones como si en el caso de municipios pequeños la autonomía conduce a una mayor eficiencia (costo/beneficio) para el recaudo de las rentas, pues el diseño de los mismos y las herramientas que tienen para gestionarlos resultan desuetas y desproporcionadas, considerando por lo demás que el procedimiento tributario que existe para las entidades territoriales se aplica más o menos de manera uniforme para todos, dado el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Por esta circunstancia, se da cabida a la aplicación de los regímenes tributarios simplificados en la tributación territorial, en la medida en que son herramientas bastante versátiles que pueden ayudar a enfrentar el problema descrito, pues con la simple modificación de los elementos del tributo se pueden conseguir resultados bastante eficientes, dado que la adopción indiscriminada de tributos territoriales puede no adaptarse tanto a las necesidades del contribuyente, como a los alcances efectivos de la Administración Tributaria.

No obstante, también es necesario decir que las soluciones son múltiples y varían, puesto que frente a los municipios de sexta categoría podría plantearse un esquema en el que la administración y recaudo de los impuestos propios sean encargados a la Administración Tributaria Central (DIAN), que apoyaría estas funciones a través de las direcciones seccionales. El recaudo se mantendría en las cuentas y el presupuesto municipal, aunque estaría también apoyado por los sistemas de información de la DIAN, pero las funciones de fiscalización y cobro coactivo serían ejercidas por las Direcciones Seccionales con jurisdicción en el municipio correspondiente.

Con esto, se garantizaría el respecto por la autonomía reconocida por la Carta Política, en la medida en que los municipios seguirían recaudando los impuestos y mantendrían la autonomía en la ejecución de los mismos mediante el gasto, pero se maximizaría la eficiencia en el recaudo mediante un esquema de cooperación interinstitucional con el propósito de mejorar las rentas locales y la financiación de las necesidades locales de gasto.

Esta tarea se facilitaría por distintas razones, ya que impuestos como el de Industria y Comercio, que es el que representa el mayor recaudo para este tipo de municipios, tiene elementos similares al IVA en cuanto a contribuyentes, actividades gravadas, fuentes de información para cruce de información, lo cual facilitaría su control, en la medida en que estos entes locales pequeños y abundantes carecen de los recursos necesarios para realizar una gestión eficiente de sus recursos.

En cuanto al impuesto predial, se requeriría fortalecer los sistemas de cruce de

información con el IGAC, que tiene la base de datos del tributo, lo que requeriría fortalecer los sistemas informáticos ya existentes en la DIAN, agregando datos que en todo caso también constituyen fuente importante para otros tributos nacionales como el impuesto al patrimonio y el impuesto sobre la renta.

Esta propuesta permitiría optimizar la generación de recursos propios para las entidades territoriales con mayor debilidad en sus administraciones tributarias, y paralelamente disminuiría la presión sobre los recursos de cofinanciación o transferencias del orden nacional, ya que, al mejorar el recaudo de los recursos propios, las entidades podrían contar con mayores ingresos para suplir las necesidades de gasto local de sus comunidades³¹.

Considerando lo anterior, vale la pena destacar cómo esas diferencias entre municipios y los problemas de financiación de las entidades territoriales abren la posibilidad a nuevas y mejores concepciones de la tributación, permitiendo generar herramientas o fórmulas para superar estas adversidades, todo partiendo de unos postulados constitucionales y unas normas legales que pueden y deben ser modificadas según el caso.

De tal modo, con la existencia de los artículos de la C.P. 287 y 338 principalmente, se abren un sinnúmero de interpretaciones sobre las facultades impositivas de las entidades territoriales, las cuales debieron ser acotadas por la LOOT. No obstante, como esta situación no se produjo, y tampoco ha habido una reforma estructural del sistema tributario territorial,

las herramientas con las que cuentan los entes locales es la interpretación jurídica a partir de los postulados y normas existentes al día de hoy, ayudas que, como se verá en últimas, son paliativos insuficientes.

B. La interpretación jurídica como respuesta para establecer un régimen simplificado de tributación territorial

Los planteamientos esbozados previamente son caminos que deben seguirse descubriendo y planteando, abrir nuevos campos de interpretación y dejar atrás los dogmas centralistas para dar espacio a nuevas y mejores formas de organización tributaria territorial, esto en lo que tiene que ver con la estructura de los tributos, así como de las facultades de gestión que den a los entes territoriales.

Teniendo en cuenta lo anotado, el marco de acción del cual se debe partir en nuestro ordenamiento es siempre la Constitución Política, pues es a través de esta norma máxima que se deben revisar las demás disposiciones del ordenamiento jurídico. Así, para el caso, siempre deben tomarse en cuenta los artículos 287 y 338 de la C.P., fungiendo el primero como espectro de acción de la autonomía tributaria territorial, y el segundo como el delimitante de dichas potestades.

Con la anterior analogía puede entenderse mejor el postulado en el cual se basa el presente estudio, y es que es posible realizar todo aquello que no modifique la estructura tributaria de los gravámenes territoriales es-

³¹ Estas ideas e interpretaciones son el producto de sesiones de trabajo al interior de la Maestría en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario, principalmente de debates sostenidos con la Dra. Mary Claudia Sánchez Peña, experta en tributación territorial.

tablecidos en la ley. Esto significa completar los elementos que la norma de orden legal no estableció, e implementar todos aquellos mecanismos de gestión que no vayan en contravía de una norma superior.

Cabe recordar lo que la Corte Constitucional mencionó en Sentencia C-035 de 2009 sobre el entendimiento de estas normas:

Refiriéndose de manera particular a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, y más concretamente a la potestad que la Constitución les reconoce para la imposición de gravámenes, la jurisprudencia ha hecho ver que aunque de la lectura del artículo 338 superior parecería deducirse una total autonomía impositiva de los departamentos y municipios, sin embargo ello no es así, pues dicha disposición debe interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 de la Carta, conforme al cual tal autonomía impositiva se encuentra subordinada tanto a la Constitución como a la ley. De lo anterior ha concluido la Corte que para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere siempre de una ley previa que autorice su creación, y que sólo cuando se ha creado legalmente el impuesto, *los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo* (destacado fuera de texto).

Considerando lo descrito por la Corte, es conveniente insistir en que se debe dar paso a la adopción de este tipo de sistemas, así como todas aquellas herramientas por medio de las cuales las entidades territoriales administren los tributos de forma más eficiente, sin la necesidad de una autorización legal, ejerciendo las facultades que se otorgan directamente desde la C.P.

Así mismo, debe recordarse que los principios constitucionales permean todo el ordenamiento jurídico y son faro en el actuar de todos los sujetos que lo integran, por lo cual todos los mecanismos que se adopten deben encuadrarse en los criterios de eficiencia, equidad y justicia plasmados en los artículos 95-9 y 363 de la C.P.

También, es importante ser claros con la idea de que la mayoría de entidades territoriales son inexpertas. Por eso, para cada situación o problema deben presentarse soluciones diferentes, las cuales, a su vez, deben estar en constante renovación, pues podría suceder que los regímenes simplificados no funcionen para los municipios más pequeños y sea mejor ceder el recaudo a la Dian, pero son circunstancias que solo se conocerán llevándose a cabo y saliendo de la timidez jurídica en la que nos encontramos hoy.

En este punto, ya debe estar claro que los regímenes simplificados obran principalmente sobre los elementos del tributo, variándolos para facilitar su cumplimiento. En el caso de las entidades territoriales, es posible que esta modulación del gravamen se pueda hacer de pleno derecho en virtud del artículo 287 de la C.P., o que sea necesaria una ley de autorización si se está en contravía del artículo 338 de la C.P., circunstancias que se explican a continuación, haciendo referencia principalmente a los municipios que son las entidades territoriales donde ha habido más desarrollo de la materia, pero sin perder de vista que bajo los mismos postulados estas acciones pueden implementarse en los departamentos.

Lo primero que se debe tener en cuenta es la información: es indispensable que las entidades territoriales fortalezcan sus sistemas informáticos y de recolección de datos, teniendo en cuenta que los puede exigir de sus contribuyentes u obtenerlos de forma indirecta por medio de otras entidades, que si son públicas deben contar con convenios permanentes de cooperación. Sobre este punto, se refiere Osorio (2017) en el caso del Impuesto de Industria y Comercio y el artículo 344 de la Ley 1819 de 2016 s la creación de un formulario único del impuesto:

Para los entes territoriales también constituye una buena oportunidad en lo que se refiere al intercambio de información de contribuyentes comunes. No obstante, en lo que tiene que ver con la administración de su propia información (contribuyentes, declaraciones y pagos) habrá que coordinar una nivelación de sistemas de información de los diferentes municipios como quiera que son pocos los que tienen un sistema de información estructurado (p. 690).

También debe permitirse a los contribuyentes realizar un registro sencillo y rápido en los entes locales, donde deberán dejar constancia si aceptan pertenecer o no al régimen simplificado que se establezca, pues vale la pena recordar que estos sistemas funcionan para cierto tipo de sujetos establecidos en la norma. Por tal razón, es necesario citar las normas que definen este asunto en el caso de los municipios y el impuesto de industria y comercio, lo cual es una remisión del artículo 346 de la Ley 1819 de 2016 a las normas de régimen simplificado en el impuesto a las ventas del artículo 499 del E.T.

Lo que puede observarse es que las normas establecidas para el caso de los municipios se dirigen a personas naturales comerciantes, artesanos, agricultores y ganaderos que cumplan con determinados requisitos de ingresos y sobre la forma como desarrolla la actividad económica gravada, dejando de lado cualquier tipo de sociedad y otras actividades. Así, en una posición personal, se considera que hubiera sido mejor dar un margen más amplio de acción para que la entidad territorial identificara qué sujetos debieran ser destinatarios de la norma, pues puede dejar por fuera otro tipo de actividades como la pequeña minería y la prestación de servicios, entre otros.

Lo anterior resulta importante porque se debe recordar que esa norma faculta a los municipios a variar el aspecto cuantitativo del impuesto de industria y comercio, lo que únicamente puede hacerse por medio de una disposición legal, en virtud del artículo 338 de la C.P. En tal medida, los municipios deben adaptarse estrictamente al campo de acción que les ha dado la ley.

Con lo anterior, queda claro que ni municipios ni distritos ni departamentos pueden variar la ley para definir cómo estructuran el hecho generador de un tributo. Sin embargo, cuando el legislador ha dado un marco de acción suficiente, en donde solo autorice la creación del tributo o únicamente indique su hecho generador, bien podría una entidad territorial establecer métodos de estimación objetiva del tributo, pues siempre y cuando respete criterios de equidad y eficiencia, puede como sujeto activo completar los demás elementos del tributo territorial.

Es imperativo hacer énfasis en la necesidad de establecer criterios objetivos de determinación de la obligación tributaria, pues esta se adapta a criterios de equidad y aumenta la eficiencia, más cuando son sujetos que se encuentran dispersos y su fiscalización resultaría casi imposible como ocurre hoy en día. Si se crean criterios de liquidación sencilla, lo mismo ocurrirá posteriormente con la fiscalización.

En lo referente al aspecto material de los tributos en el régimen simplificado, no cabe duda de que, así como cambia la forma de cuantificar el gravamen, puede verse afectada la naturaleza del tributo, más aún cuando se unifican exacciones tan disímiles como el impuesto sobre la renta y el impuesto a las ventas.

Por su parte, hablando de tributación territorial, se pudieron observar varios aspectos: en primer lugar, es claro que las entidades territoriales no pueden unificar tributos de carácter nacional con aquellos de orden territorial; en contraste, la ley sí puede fusionar tributos de orden nacional con gravámenes municipales o departamentales, tal como sucedió con el impuesto de vehículos automotores y el impuesto de timbre. El tercer aspecto es que resulta jurídicamente plausible que las entidades territoriales realicen una unificación de sus tributos, siempre y cuando respeten la estructura que se estableció en la ley; por último, al igual que funcionó en el Régimen para Pequeño Contribuyentes – Repecos, en México, es posible que en un

régimen simplificado nacional se incluyan tributos territoriales que posteriormente son girados al respectivo sujeto activo.

De lo anterior, vale la pena destacar la posibilidad de fusión de los tributos territoriales, con lo cual resulta necesario recordar cómo fue posible que el Distrito Capital fusionara el impuesto sobre espectáculos públicos y el cobro por explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, facultad que fue posteriormente trasladada a los demás municipios, no obstante, de nuevo bajo la interpretación que se ha acogido en el presente trabajo, se considera que los departamentos también tienen ese poder de administración, y bien podrían fusionar estampillas y cobros sobre la contratación pública, por ejemplo³².

Otro aspecto importante para resaltar es la modificación del aspecto temporal del tributo, que se obtiene por cuatro caminos diferentes: el primero es la autorización legal de modificación del periodo de causación; segundo, el establecimiento de anticipos, para lo cual también resulta necesaria una autorización legal, dado que en el fondo tiene repercusiones en el hecho generador del tributo y por ende se produce una afectación al artículo 338 de la C.P.; el tercero es la aplicación de retenciones en la fuente, lo cual resulta en una operación de administración de recursos que debe enmarcarse dentro de unos parámetros de lógica y eficiencia; por último, las periodicidades optativas, las cuales se dan cuando se otorga un beneficio con la condición de realizar pagos de forma anticipada.

³² Es importante destacar que lo que se pretende es una fusión de los tributos para facilitar su cobro, con lo cual los gravámenes que se van a unificar deben tener una estructura similar, y en caso contrario, como el Impuesto Predial y el Impuesto de Industria y Comercio, se deben conciliar estas serias diferencias, considerando su forma de declaración, el régimen sancionatorio, etc.

Por fuera de las modulaciones del hecho generador encontramos la forma de determinación de los tributos, en donde observamos que el método tradicional de autoliquidación puede ser remplazado por sistemas de liquidación oficial, partiendo de una base de información con la que debe contar la Administración. De tal manera, se pueden emplear mecanismos como la declaración sugerida o la facturación de los gravámenes, permitido este último en la determinación del impuesto de industria y comercio en el sistema preferencial.

Otro aspecto diferente al hecho generador es lo referente al procedimiento tributario, pues todas las entidades territoriales están supeditadas a la aplicación del estatuto tributario nacional en relación con los impuestos que administran, situación que resulta inconveniente, pues existen jurisdicciones que no tienen el andamiaje administrativo para cumplir estos procesos y garantías, que por lo demás pueden no necesitarse, y en tal caso deben pensarse nuevos mecanismos que solucionen controversias de menor escala.

A la par de lo anterior se encuentran las obligaciones formales, las cuales deben disminuirse y llevarlas a los mínimos requerimientos unificando las declaraciones tributarias para varios gravámenes, eliminando formalidades como la contabilidad y facturación, y facilitando en general el registro y permanencia de los contribuyentes en estos regímenes, se facilita el cumplimiento de los deberes tributarios en general, que

por lo demás no se exigirían en la mayoría de los casos.

A veces resulta paradójico considerar necesario el otorgamiento de tantas prerrogativas en la formulación de estos regímenes simplificados, pero los mismos obedecen a una realidad fáctica que se debe combatir. Lo realizado por ejemplo con el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio es un buen inicio, pero sin duda alguna pudo realizarse de una mejor forma si se hubiera sido más ambicioso.

Lo anterior resulta claro si se tiene en cuenta que en la misma Ley 1819 de 2016, desde los artículos 165 y siguientes, se estableció el monotributo, el cual es un sistema preferencial del impuesto sobre la renta para personas naturales, por medio del cual se cancela el gravamen nacional con base en unos factores objetivos. Así, era posible que en este cobro se incluyera también el pago del impuesto de industria y comercio³³, considerando que era un tributo que se podía fusionarse y que permitía acceder a sistemas de beneficios en el régimen de seguridad social. De esta manera, se potencia la eficiencia del recaudo y se contribuye a la formalización laboral, entre otras cosas.

Entre tanto, resulta claro que lo único que resta es el establecimiento de mecanismos que se pueden implementar a partir de la interpretación del artículo 287 de la C.P., no obstante, para el caso de los municipios ya existe una ventana que es necesario revisar

³³ Señala Osorio (2017): “Ese sistema preferencial es una respuesta desganada que solo tiene la función de disimular la inclusión del impuesto en el régimen del monotributo, como lo había sugerido la Comisión de Expertos y que funciona en ciudades como Buenos Aires” (p. 691).

e implementar, y es el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio, el cual es una alternativa que cumple con diferentes criterios que deben tener los regímenes simplificados.

Esta nueva norma permite determinar el impuesto territorial por medio de factores objetivos como el consumo de servicios públicos, área del establecimiento de comercio, personas afectas a la actividad, etc. No es una cláusula cerrada, por lo cual, en combinación con lo visto sobre unificación de tributos territoriales, podría establecerse que para las personas que realicen actividades de comercio desde un predio de su propiedad, pueden pagar este tributo junto con el gravamen a la propiedad, considerando como factor objetivo de capacidad económica determinada por el avalúo del predio.

Sin embargo, también es posible que este tributo se facture teniendo en cuenta los factores objetivos comentados, con lo cual resulta viable pensar en que este procedimiento se realice por medio de la factura de un servicio público, donde simplemente se agregue el valor a cargo por el impuesto municipal, el cual debe ser trasladado después al respectivo sujeto activo. La anterior situación demuestra cómo a través de la interpretación se pueden ir configurando varias alternativas para realizar estos cobros, por ejemplo, la misma norma establece la posibilidad de variar los periodos del tributo, lo cual encaja en la propuesta de ser cobrado por medio de un servicio público.

Estas mismas interpretaciones deben aplicarse a otros campos de la tributación territorial; tal es el caso de la solución alternativa de conflictos, lo que atañe a terminación anticipada de procesos tributarios en sede administrativa o judicial, y amnistías, entre otros temas, en vista de que las últimas directrices apuntan a la necesidad de autorización legal para diferentes circunstancias, con la obligación de aplicarlo a los contribuyentes territoriales, lo que de nuevo, insisto en Cubides (2017), no es necesario dentro del entendimiento y alcance del artículo 287 de la C.P. y resultaría por lo demás inconstitucional si se quieren implantar estos instrumentos de forma imperativa por la ley.

También se debe ser consciente en que medidas actuales como el sistema preferencial del Impuesto de Industria y Comercio de Bogotá D.C., establecido en el artículo 55 del decreto 352 del Distrito Capital, no es ni de lejos un régimen simplificado, sino una simple maximización de los esfuerzos de fiscalización con las herramientas con las que se cuenta hoy en día, pues las entidades territoriales, incluso las más fuertes, se ven en graves aprietos para gestionar sus recursos.

Por eso es que resultan tan importantes estos estudios, análisis y avances, pues, por ejemplo, con la implementación del sistema preferencial del impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá D.C., un porcentaje bastante alto de contribuyentes puede acceder al mismo, como se verá enseguida³⁴:

³⁴ Información obtenida por medio de derecho de petición a la Secretaría Distrital de Hacienda, que contestó con base en sus soportes tributarios, con fecha de corte a 01 de junio de 2017.

Año gravable	Contribuyentes	Régimen Común	Régimen Simplificado	Recaudo
2012	187.922	168.501	19.421	2.075.744.923.225
2013	191.783	169.413	22.370	2.172.398.350.632
2014	200.763	174.494	26.769	2.418.202.177.597
2015	205.133	178.062	27.071	2.566.535.711.153
2016	206.131	180.933	25.198	2.756.260.882.908

Rango de base gravable (millones)		Vigencia				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	0 - 100	93.278	92.756	94.033	94.438	92.342
2	100 - 500	58.606	61.151	65.772	67.971	69.759
3	500 - 1.000	14.015	14.713	16.123	16.634	17.264
4	1.000 - 5.000	16.116	17.092	18.364	19.247	19.740
5	Más de 5.000	5.907	6.071	6.471	6.843	7.026
Total		187.922	191.783	200.763	205.133	206.131

Con base en estos datos, se puede considerar que veinticinco mil personas (25.000) en el Distrito Capital son potenciales sujetos del régimen preferencial del Impuesto de Industria y Comercio, esto es alrededor de un quince por ciento (15%) del total de contribuyentes formalizados de este gravamen, lo que equivale a unos cuatrocientos cincuenta mil millones de pesos (\$450.000.000). Del mismo modo, se observa que hay casi cien mil (100.000) contribuyentes con ingresos inferiores a cien millones de pesos (\$100.000.000); en otro tipo de jurisdicciones de menor tamaño, esta medida podría ser incluso más eficiente y de utilidad, dado que seguramente un gran porcentaje de sus contribuyentes encajarán en los criterios establecidos para acceder a este sistema simplificado.

Con todo, queda como enseñanza que se debe ser más audaz la creación de estas fórmulas, ver cómo funcionan, proponer nuevas alternativas y, sobre todo, que el gobierno nacional y el legislador le presten atención a la materia, pues la misma está realizando una acción autopoiética para dar soluciones sin los recursos suficientes, lo que resulta en

bastantes limitaciones que pueden dar fin a cualquier esfuerzo de cambio.

C. La autonomía tributaria territorial no basta

Lo que puede visualizarse en un futuro con base en las perspectivas actuales es que hasta el momento no se le ha prestado la atención necesaria a la tributación en general, y mucho menos a la territorial. Múltiples reformas tributarias en periodos de dos años demuestran el afán de recaudo de los gobiernos, pero no la solución económica de fondo; así, los vicios estructurales se mantienen e imposibilitan la gestación de un sistema tributario, simple, eficiente y ordenado.

Con lo anterior, solo resta esperar que el legislador decida revisar de fondo la tributación territorial, reglamentando las potestades dentro de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial, redefiniendo la estructura impositiva territorial, depurando tributos y fortaleciéndolos con herramientas y programas de gestión, pues las medidas actuales son

pocas y difíciles de llevar a cabo, con lo cual vale la pena pensar en un verdadero estatuto de la tributación territorial en Colombia, donde se definan y aclaren todas aquellas inconsistencias y falencias que se han resaltado en el trabajo³⁵.

Con esto, puede denotarse cómo las problemáticas y señalamientos realizados preocupan a varios operadores de la materia, pues la experiencia ha mostrado que la solución a estos asuntos no se encuentra ni siquiera en estudio por parte de las autoridades competentes. Así, solo les ha restado a la jurisprudencia, doctrina, y a las mismas entidades territoriales dar solución paulatina a todas las dolencias de índole tributaria que las aquejan.

En tal sentido, aunque las interpretaciones sobre el poder tributario de las entidades territoriales son útiles, y permiten de diferentes maneras extender las potestades impositivas de los entes locales, sobre todo en relación con la administración de sus tributos, muchas veces es necesaria una norma de orden legal que permita la modificación de las exacciones locales, lo que bloquea de nuevo el actuar de estos sujetos activos, considerando por lo demás que es una mo-

dificación menor que no se realiza la mayor parte de las veces.

Aun así, según el esquema normativo actual, es posible realizar varias modificaciones a la tributación territorial, empezando por definir de forma técnica y sencilla los tributos que pueden completar partiendo de la ley, y luego usando las potestades de gestión que se le otorgaron al Distrito Capital y fueron ampliadas a los demás municipios, o todas aquellas acciones estudiadas que sin vulnerar el artículo 338 de la C.P. pueden usar las entidades territoriales de pleno derecho.

Es así como hoy en día el esquema de un régimen de simplificación territorial propiamente dicho, y que emplee todas las modificaciones a los elementos del tributo, se puede aplicar únicamente al impuesto de industria y comercio, pues es a través del régimen preferencial de este gravamen que se puede cuantificar la obligación de manera objetiva, variar la periodicidad del tributo, se puede emplear el método de facturación, e incluso podría fusionarse con el impuesto predial bajo ciertos parámetros.

En este sentido, la autonomía tributaria territorial ayuda, pero no basta. Como se

³⁵ Por su parte, otros autores, también han resaltado esta problemática, y sobre los recientes cambios normativos uno de ellos, Osorio (2017), dice:

“Concluyendo: Las normas de la Ley 1819 que tienen impacto en la tributación territorial una vez más son un contentillo parcial a los entes territoriales. En lugar de fortalecer la gestión de recursos propios generan nuevos espacios de incertidumbre y discusión, aun cuando parten de buenas intenciones, dada la prisa con la que son elaboradas e incorporadas en un texto en forma accesoria, desarticuladas de una visión integral y que casi siempre responden a la presión y visión de las grandes ciudades, y sin consultar la realidad de los departamentos y pequeños municipios. Para el Gobierno, así como para los organismos que representan a los entes territoriales como la Federación De Departamentos, la Federación de Municipios de Colombia, y los representantes a la Cámara, sigue pendiente saldar la deuda con las entidades territoriales de hacer una revisión articulada y operativa del sistema tributario territorial” (p. 694).

mencionó anteriormente, las soluciones dadas son herramientas creadas desde la interpretación para dar respuesta práctica a problemas actuales. No obstante, debe reconocerse, desde un punto de vista leal con la investigación realizada, que estos mecanismos no son suficientes y de ninguna manera son la respuesta a las diversas dificultades que enfrenta la tributación subnacional en nuestro país.

Teniendo en cuenta lo mencionado, aun con la autonomía tributaria que se demostró que tienen las entidades territoriales a lo largo del texto, en la práctica, la mayoría de estos entes no tendrían el andamiaje técnico, administrativo ni jurídico para poner a marchar las diferentes fórmulas de simplificación que se estudiaron, pues simplemente sus administraciones tributarias son tan pequeñas e inexpertas que los operadores jurídicos que laboran allí se verían en serios problemas para aplicarlas. Por ejemplo, cabe recordar que para el uso de estos instrumentos se necesitan sistemas de información amplios (para calcular el tributo de forma oficiosa, notificarlo, etc.), con los que no cuentan la mayoría de entes locales.

Por otra parte, es imperativo destacar que la autonomía tributaria territorial puede convertirse en un serio problema y costo operativo para el contribuyente que realiza su actividad económica en distintas jurisdicciones territoriales, pues el sujeto se vería compelido (como ya ocurre hoy en día) a cumplir diferentes tipos de obligaciones en varios lugares, las cuales pueden tener, además, unas formalidades y requisitos especiales por cada lugar. Esto significa que una mayor autonomía no implica por sí misma

mayor simplicidad en la tributación, sino todo lo contrario.

Lo descrito no resulta disparatado. En las breves páginas en las que se ha venido describiendo el problema se pudieron observar diferentes combinaciones para gestionar los tributos y simplificarlos; sin embargo, dada la estructura político-administrativa de nuestro país, puede haber 1.155 (1.122 municipios y 32 departamentos) estructuras tributarias territoriales diferentes, que pueden ser útiles para un contribuyente ubicado en una única jurisdicción, pero que pueden ser una pesadilla para aquel que desarrolle su actividad en más de una.

De allí también la importancia precisamente del debate sobre la financiación de las entidades territoriales, pues hay quienes consideran que los departamentos y municipios cuentan con las fuentes de financiamiento más débiles, para lo cual se debe revisar el informe del Departamento Nacional de Planeación (artículo 79 Ley 617 de 2000) “desempeño fiscal de los departamentos y municipios 2015”.

De esta manera, es necesario analizar cada caso en particular, dadas las profundas diferencias que existen entre estas entidades territoriales (Ley 617 de 2000). Así, en municipios de categoría especial y primera, los ingresos tributarios representaron el 58,7% y el 14,8%, respectivamente, mientras que en el caso de los municipios de segunda, tercera, cuarta, quinta y sexta categorías los ingresos tributarios fueron de 6,5%, 3,3%, 2,2%, 2,8% y 11,4% correspondientemente. Así mismo, es importante denotar cómo cuatro (4) grandes municipios de Colombia

representaron el 57,2% de la tributación territorial municipal, lo que demuestra aún más las grandes diferencias entre las regiones del país. La tributación de cada ciudad que se enuncia a continuación respecto de la tributación municipal total fue la siguiente para 2013: Bogotá 40,2%, Medellín 8,2%, Cali 4,8% y Barranquilla 4%.

Considerando todo lo comentado, se puede ir concluyendo lo siguiente: debe ser un requisito previo a una mayor descentralización tributaria la formación estructural de las entidades territoriales sobre el tema impositivo y un mayor control y eficiencia del gasto público, en vista de que, dada la experiencia, los entes locales no han sido juiciosos con la imposición tributaria dentro de los marcos legales y constitucionales, y que mayores recursos pueden intensificar los focos de corrupción en cada centro de decisión territorial.

En relación con lo anterior, es necesario que el legislador ordene la materia a propósito de la comisión tributaria que se conformó en virtud del artículo 44 de la Ley 1739 de 2014 y su respectivo informe, pues generalmente las normas que contemplan tributos territoriales y su regulación se encuentran dispersas en el ordenamiento jurídico, lo que hace difícil la comprensión del tema en cuanto a la existencia y alcance de un determinado impuesto, tasa o contribución de carácter territorial. El informe de la comisión de expertos al que hace referencia el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014 indicó:

Hay un elevado número de tributos departamentales y municipales. Su normatividad

es dispersa y no existe una articulación a nivel territorial ni con los impuestos departamentales. Además, se cobran numerosos gravámenes que no tienen un sustento en la ley. En la actualidad hay 13 tributos departamentales vigentes, 20 municipales y se cuenta con por lo menos 24 gravámenes y contribuciones que no tienen soporte legal. Sin contabilizar dentro de estos, las cerca de 60 estampillas que existen con distintas variantes regionales. Muchos de estos tributos están desactualizados y no generan ingresos importantes para los gobiernos locales. Sin embargo, representan altos costos de transacción para su cumplimiento, tanto para las administraciones como para los contribuyentes, problema que se agudiza por las diferencias en la capacidad institucional y administrativa existente entre departamentos y municipios.

Precisamente, estos problemas derivados de la autonomía tributaria territorial dan lugar a pensar hoy en día en un replanteamiento de las normas de juego actuales, pues el sistema tributario territorial es insuficiente, ambiguo, e incluso peligroso e ineficiente, considerando tantas entidades territoriales en Colombia y, por ende, la variedad de normas que se deben aplicar en cada caso concreto.

La solución debe venir del Gobierno Central, y debe darse previo un estudio serio y concienzudo acerca de la tributación territorial en nuestro país, sobre todo teniendo en cuenta que se necesita simplificación para los contribuyentes y las administraciones tributarias. No obstante, se reitera que se necesitan un cuestionamiento y un análisis de fondo, no unos simples ajustes aislados o

soluciones que no se tornan prácticas; ejemplo de esto es el caso del monotributo, el cual en la actualidad ha sido usado por un número ínfimo de contribuyentes³⁶:

Concepto	43 – Monotributo ARL	44 – Monotributo BEPS	Total
Total nacional	23	32	55

En tal sentido, en una posición personal, estoy de acuerdo con disminuir la autonomía de las entidades territoriales en la adopción y gestión de sus recursos, con el fin de evitar la promulgación indiferente de normas territoriales, siempre y cuando haya un marco claro del cual partir y que hoy es inexistente, que se aclaren las facultades que debieron ser reglamentadas en la LOOT según el artículo 288 de la C.P., y que se establezca un estatuto tributario territorial³⁷, eliminando tributos desuetos, fortaleciendo los necesarios, robusteciendo las administraciones tributarias territoriales y permitiendo ejercer un procedimiento diferencial cuando se necesite.

Así, con menor autonomía pero mayor claridad, se busca simplificar la tributación territorial. Por ejemplo, en el caso de los regímenes simplificados, considero mucho más apropiado crear un número concreto de fórmulas específicas o modelos para ser adoptados por los entes locales según sus necesidades, y no dejar a su albedrío el diseño

y aplicación de estas, pues caeríamos en el mismo problema de multiplicidad de normas territoriales y elevados costos de cumplimiento para algunos contribuyentes.

Con la expedición de ese estatuto tributario territorial, debe verificarse cuáles tributos se derogan y cuáles se modifican, y de esta forma replicar su contenido a través de las respectivas ordenanzas departamentales y acuerdos municipales, considerando dentro de estas modificaciones hacer cambios para cuantificarlos de forma objetiva, revisar su liquidación, periodicidad, etc.

De igual medida, en este compilado normativo deberían establecerse, al menos, los parámetros necesarios para crear de forma unificada formularios tributarios, sistemas de recolección de información, medidas de control y fiscalización, y un procedimiento de cobro expedito, cambiando el dogma de mayor autonomía por el de mayor eficiencia, lo cual solo puede lograrse con cambios de fondo.

³⁶ Información obtenida por medio de solicitud de información de congresista, a la que se refiere el artículo 258 de la Ley 5 de 1992, solicitada por el senador Antonio Navarro Wolff, en junio de 2017.

³⁷ Hago referencia a una reforma estructural del sistema tributario subnacional en Colombia, no a simples remedos de reformas parciales como el proyecto de Ley 302 de 2009, de Cámara de Representantes, presentado en su momento por el ministro de Hacienda Óscar Iván Zuluaga. Gaceta 191 de 2009. En una anterior ocasión, comenté sobre el tema:

“Teniendo en cuenta todo lo anterior, se ha observado que ya existen bastantes experiencias en relación con el poder tributario de las entidades territoriales, pues el aporte jurisprudencial y doctrinal han contribuido en gran medida en lograr un entendimiento sobre la materia, además de las problemáticas que se presentan al interior de la misma, por lo tanto, es tiempo de pensar en una solución de fondo frente al asunto y afrontar el debate de una vez por todas, tomando decisiones legislativas concretas que permitan esclarecer la materia como es debido” (Cubides, 2016, p. 105).

Lo que en últimas interesa a las entidades territoriales es un mínimo de recursos para cumplir sus fines, con lo cual, tratándose de sus fuentes endógenas, bien podría el legislador limitar su autonomía en virtud del artículo 338 de la C.P., estableciendo a cambio su estructura de forma idónea, y dotando de herramientas versátiles para realizar un control efectivo de sus tributos, concentrándose en pocas pero sustanciosas exacciones.

Yo había llegado a similares conclusiones cuando en 2016 realicé un estudio más general sobre el poder tributario territorial en Colombia, encontrando que las dificultades de la tributación territorial en nuestro país son profundas y claman desde hace tiempo una urgente revisión. En aquella ocasión, expresé y cito ahora *in extenso*:

Así, con la vista sobre el *lege data*, respecto las normas que existen (constitucionales, legales y jurisprudenciales) y su interpretación, ya es posible formular soluciones de *lege ferenda*, en tanto que se recalca, ya parece existir una posición relativamente predominante, producto de la evolución jurisprudencial y doctrinal en torno a la interpretación de las normas constitucionales que regulan la materia.

El posconflicto tarde o temprano llegará y traerá consigo un replanteamiento del papel económico y social de las regiones, por cuanto ha sido el abandono de estas una de las causas más notables del conflicto, por lo tanto es imperativo adelantarse a la situación, y superar el sistema tributario anquilosado que tenemos hoy en día, así es necesario considerar desde ahora un sistema

estructural, que involucre la tributación nacional y local, además concibiendo esta última como una herramienta de progreso en las entidades territoriales.

Queda claro que los financiamientos parciales y esporádicos, según las necesidades de cada región, no fueron la solución, tal como lo demuestra la creación de multiplicidad de estampillas para enfrentar diferentes problemas de ausencia de recursos frente a una situación particular, pues estos mecanismos vuelven progresivamente desigual, ineficiente y complejo el sistema tributario territorial, dando lugar a estados de inequidad y distorsiones económicas.

Pero en todo caso, adóptese la solución que sea, deben atenderse patrones y medidas como las responsabilidades de cada entidad territorial, su extensión y número de habitantes, pues existen diferentes problemas que afrontar en cada uno de los 32 departamentos y alrededor de 1120 municipios en el país, por lo tanto su asignación de recursos al igual que su capacidad impositiva debe atender a lo anterior, esto es los deberes y responsabilidades de cada entidad territorial, en aras de propiciar un verdadero principio de equidad horizontal y vertical (Cubides, 2016, p. 105).

Puede notarse cómo antes de la expedición de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, se esperaba un cambio sustancioso en relación con la tributación territorial y la coyuntura nacional del proceso de paz, lo cual significa un papel protagónico para las regiones, que por lo demás se traduce en la necesidad urgente de recursos para estas zonas del

país, no obstante ni siquiera una situación de tal magnitud ha llamado la atención del Congreso o del Gobierno para estudiar el tema.

Solo se puede decir para terminar que las entidades territoriales presentan graves problemas de financiamiento, lo que imposibilita cumplir sus fines de manera adecuada; es un asunto grave que ha venido afianzándose y profundizándose, sin que los órganos competentes para cambiar la situación hagan algo. Así, las soluciones jurídicas actuales, aunque innovadoras y creativas, no son de ninguna forma la respuesta de fondo que la tributación territorial necesita. Los esfuerzos y reflexiones realizados desde la academia no se pueden quedar en simples textos, sino que deben presentarse en un debate amplio y serio donde se encuentren salidas a la encrucijada en la que nos encontramos hoy en día.

Bibliografía

I. Doctrina privada

Buitrago Díaz, Esperanza (2016). *La crisis de los impuestos locales. El caso del ICA, alumbrado público y estampillas*. Bogotá D.C., Universidad del Rosario.

Cubero Truyo, Antonio (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario desde de la perspectiva constitucional*. Madrid: Marcial Pons.

Cubides Durán, Eduardo Andrés (2016). Poder tributario de las entidades territoriales, en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Cubides Durán, Eduardo Andrés (2017). Las amnistías tributarias. Un análisis crítico de la jurisprudencia constitucional en Colombia, en *25 años de jurisprudencia tributaria constitucional en Colombia*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Cubides Durán, Eduardo Andrés (2017). El monotributo, en *Análisis crítico de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Erreguerena Albaiteiro, José M. (2006). *Determinación objetiva de la base imponible en el impuesto a la renta, aplicado a las pequeñas y medianas empresas en México*, XXIII jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Osmar D. Buyatti. Buenos Aire: Librería Editorial.

Ferreiro Lapatza, José Juan (2005). *La justicia tributaria en España*. Madrid: Marcial Pons.

Gallego Vásquez, Juan Esteban (2016). *Consideraciones previas sobre el régimen impositivo de las entidades territoriales. La fortaleza fiscal territorial. Reflexiones sobre una descentralización inconclusa*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

González, Darío (2006). *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo - BID.

Hernández Rodríguez, Isidro (2014). *Economía política de la tributación en Colombia*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, Roberto Carlos (2015a). El poder tributario: Organización y estructura en el Estado colombiano, en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, Roberto Carlos (2015b). Los principios constitucionales del sistema tributario, en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, Roberto Carlos y Medina Salazar, Andrés Mauricio (2015). Cuantificación de la obligación tributaria, en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Lozano Rodríguez, Eleonora (2014). Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia, en *Revista de Derecho Privado* n.º 51. Universidad de los Andes, enero – junio de 2014.

Osorio Cantillo, Sonia Alejandra (2017). Tributación territorial: una deuda sin saldar, en *Análisis crítico de la Reforma tributaria, Ley 1819 de 2016*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Pecho Trigueros, Miguel (2012). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, Regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina, Dirección de estudios e investigaciones tributarias, Documento de trabajo n.º 2-2012.

Piza Rodríguez, Julio Roberto (2001). Los principios y su función en el ordenamiento jurídico tributario, en *El derecho de la hacienda pública y el derecho tributario, estudios en honor a Andrea Amatucci*, volumen II. Bogotá D. C. – Napoli.

Piza Rodríguez, Julio Roberto (2006). Sistema de estimación objetiva en el ordenamiento jurídico colombiano, *XXIII jornadas latinoamericanas de derecho tributario*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

Piza Rodríguez, Julio Roberto (2010). Retención en la fuente y otros pagos a cuenta del impuesto, en *Derecho tributario Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Quiñones Cruz, Diego (2014). Experiencias del Derecho Comparado en materia de regímenes simplificados, bases presuntas e impuestos mínimos con relación a la tributación de la renta de las personas naturales: Francia, México, Suráfrica, Chile, Estados Unidos y Canadá, en *El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*. Bogotá D.C.

II. Documentos oficiales

Contraloría General de la Nación (2016). *Boletín Macrofiscal*, Año 2, n.º 20, Bogotá D.C., noviembre de 2016.

Departamento de Planeación Nacional (2015). *Desempeño fiscal de los departamentos y municipios 2014*. Bogotá D.C.

Banco Interamericano De Desarrollo – BID (2016). *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*, elaborado por Darío González (Consultor).

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015). *Informe de la comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria*. Bogotá D.C.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016). 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”. Bogotá D.C..

III. Jurisprudencia

Corte Constitucional

- Sentencia C-219 de 1997.
- Sentencia C-740 de 1999.
- Sentencia C-1097 de 2001.
- Sentencia C-809 de 2007.
- Sentencia C-035 de 2009.
- Sentencia C-891 de 2012

Consejo de Estado, sección cuarta

- Sentencia CE-8388 de 1997.
- Sentencia CE-8828 de 1998.
- Sentencia CE-13080 de 2003.
- Sentencia CE-14317 de 2007.
- Sentencia CE-18398 de 2011.
- Sentencia CE-18398 de 2011.
- Sentencia CE-18814 de 2012.
- Sentencia CE-18016 de 2012.
- Sentencia CE-18814 de 2012.
- Sentencia CE-20432 de 2014.
- Sentencia CE-20327 de 2015.

IV. Tesis de Maestría

González Rubio, Carlos (2015). *Autorretención del impuesto de industria y comercio en el distrito de Barranquilla respecto al principio de reserva de ley*. Bogotá D.C., Universidad Externado de Colombia.

González Olier, Elis Johana (2015). *Las formas de pago anticipado en el impuesto de industria y comercio: retención, autorretención, anticipo y otras figuras. Análisis del caso de los distritos de Barranquilla y Cartagena*. Bogotá D.C., Universidad Externado de Colombia.