COMISIÓN DE ESTUDIO
DEL SISTEMA TRIBUTARIO TERRITORIAL

Informe final
2020

COMISIÓN DE ESTUDIO
DEL **SISTEMA TRIBUTARIO**
TERRITORIAL

COMISIÓN DE ESTUDIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO TERRITORIAL

Informe Final

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Embajada de Suiza en Colombia
Cooperación Económica y Desarrollo (SECC

AECOM

CEDE
Centro de Estudios sobre desarrollo Economico

Julio de 2020

Miembros de la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial

Presidente
Juan Pablo Zárate
Viceministro Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Comisionados expertos
Olga Lucía Acosta Navarro
Cristina Arango Olaya
Fidel Castaño Duque
Daniel Felipe Escobar Valencia
Roberto Junguito Bonnet
Pedro Enrique Sarmiento Pérez
Ana Lucía Villa Arcila
Eduardo Wiesner Durán
Alejandro Gaviria Uribe

Delegados
Aníbal Gaviria Correa
Federación Nacional de Departamentos

Claudia López Hernández
Asociación Colombiana de Ciudades Capitales

Carlos Alberto Román Ochoa
Federación Colombiana de Municipios

Secretaría Técnica
Hernando Zuleta González
Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico (CEDE)

Equipo Asesor Permanente de la Comisión - Dirección General de Apoyo Fiscal
Luis Fernando Villota
Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

Claudia Helena Otálora
Daniel Antonio Espitia
Sebastián Pérez

Equipo Técnico – Viceministerio Técnico

Equipo Secretaría Técnica
María Medellín Esguerra
Fayber Alfonso Acosta Pardo
Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico - Universidad de los Andes

Contenido

Índice de recursos gráficos • 11

Presentación • 15

1. Introducción • 17

2. La descentralización en Colombia • 23
   2.1. El origen de la descentralización • 23
   2.2. Responsabilidades de los municipios y departamentos • 26
      2.2.1. Municipios • 27
      2.2.2 Departamentos • 28
   2.3. Revisión de la literatura: Un diagnóstico preliminar • 29
      2.3.1. Definir responsabilidades de gasto y fuentes estables de financiación para los diferentes niveles de gobierno • 29
      2.3.2 Continuar con el proceso de descentralización • 30
      2.3.3. Mejorar el diseño de incentivos para favorecer la descentralización • 30
      2.3.4. Mayor recaudo para asegurar la autonomía territorial • 31
      2.3.5 Mejorar la administración tributaria local • 32
      2.3.6 Avanzar en impuestos piguvianos • 33

2.3.7 Profundizar el proceso de descentralización para los departamentos • 34
2.4 Hacia una nueva ola de reformas • 34
2.5. Bibliografía • 36

3. Marco teórico • 41
3.1. ¿Por qué fortalecer el entorno institucional local? • 41
3.2. Literatura teórica sobre descentralización • 44
3.2.1. Primera generación • 44
3.2.2. Segunda Generación • 50
3.3. ¿Qué lecciones nos deja la teoría? • 62
3.4. Bibliografía • 63

4. Impuesto Predial Unificado • 67
4.1. Introducción • 67
4.2. Aspectos teóricos • 68
4.3. Diagnóstico • 72
4.3.1. Descripción del impuesto y marco normativo • 72
4.3.2. Estado actual del recaudo • 77
4.3.3. Actualización catastral • 81
4.3.4. Valor de los predios no actualizados • 90
4.3.5. Tarifa • 93
4.3.6. Aspectos de administración tributaria • 97
4.3.7. Problemas institucionales y de economía política • 99
4.4. Oportunidades de mejora • 102
4.5. Recomendaciones • 105
4.5.1. Base gravable del impuesto • 105
4.5.2. Tarifa • 109
4.5.3. Límite de crecimiento del impuesto • 111
4.5.4. Sujeto pasivo • 111
4.5.5. Hecho generador • 112
4.6. Bibliografía • 112

5. Impuesto de Industria y Comercio • 119
5.1. Introducción • 119
5.2. Antecedentes y marco normativo • 120
5.2.1. Hecho generador • 122
5.2.2. Base gravable • 123
5.2.3. Sujetos activos • 123

5.2.4. Sujetos pasivos • 125
5.2.5. Declaración y tarifas • 125
5.3. Estadísticas del recaudo del ICA • 126
5.4. Consideraciones de los impuestos locales a la actividad económica • 129
5.5. Consideraciones sobre ineficiencias del ICA • 130
5.6. Recomendaciones • 134
5.6.1. Modificar el impuesto de industria y comercio • 135
5.6.2. Reemplazar el impuesto de industria y comercio • 137
5.7. Bibliografía • 142

6. Impuestos a vehículos y combustibles • 147
6.1. Introducción • 147
6.2. Aspectos teóricos • 148
6.3. Experiencia internacional • 153
6.3.1. Impuesto al registro o la circulación de vehículos • 154
6.3.2. Impuestos al consumo de combustibles • 155
6.3.3. Tasas por congestión • 156
6.3.4. Tasas por kilómetro recorrido • 157
6.4. Diagnóstico • 158
6.4.1. Sobretasa a la gasolina • 159
6.5. Impuesto a vehículos • 171
6.5.1. Descripción del impuesto y marco normativo • 171
6.5.2. Estado actual del recaudo • 172
6.5.3. Oportunidades de mejora • 177
6.6. Otros impuestos al uso de vehículos • 178
6.6.1. Descripción y marco normativo • 178
6.6.2. Oportunidades de mejora • 179
6.7. Recomendaciones • 180
6.7.1. Sobretasa a la gasolina y al ACPM • 180
6.7.2. Impuesto a vehículos • 182
6.7.3. Otros impuestos a vehículos y transporte • 183
6.8. Bibliografía • 188

7. Estampillas • 195
7.1. Introducción • 195
7.2. Aspectos teóricos • 197
7.3. Experiencia internacional • 198
7.4. Diagnóstico • 200

7.4.1. Descripción del impuesto y marco normativo • 200
7.4.2. Estado actual del recaudo • 209
7.4.3. Economía política del tributo • 222
7.5. Oportunidades de mejora • 225
7.6. Recomendaciones • 228
7.7. Bibliografía • 229

8. Impuestos al consumo de licores, cerveza y tabaco • 241
8.1. Introducción • 241
8.2. Experiencia internacional • 242
8.2.1. Los efectos del consumo de tabaco y alcohol • 242
8.2.2. Efectos de los impuestos piguvianos • 243
8.2.3. La estructura de los impuestos al consumo de tabaco y alcohol • 246
8.2.4. Economía política y mitos relacionados con los impuestos al consumo de tabaco y alcohol • 246
8.3. Precios e impuestos Colombia y países vecinos • 248
8.4. Situación actual de los impuestos al consumo en Colombia • 251
8.4.1. Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas • 252
8.4.2. Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares • 256
8.4.3. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado • 260
8.5. Recomendaciones • 265
8.5.1. Impuestos al consumo de cigarrillos, tabaco, cerveza y licores • 265
8.5.2. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado • 266
8.5.3. Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares • 267
8.5.4. Impuesto a las cervezas, sifones, refajos y mezclas • 268
8.6. Bibliografía • 268

9. Administración tributaria • 273
9.1. Introducción • 273
9.2. Revisión de literatura • 274
9.3. Retos actuales de la administración tributaria y buenas prácticas internacionales • 277
9.4. Recomendaciones • 280
9.4.1. Marco normativo • 281

9.4.2. Marco institucional • 282
9.4.3. Fortalecimiento de capacidad institucional local • 284
9.4.4. Simplificación de procedimientos • 285
9.5. Bibliografía • 286

10. Otros impuestos departamentales y municipales • 289
10.1. Introducción • 289
10.2. Impuestos comunes a municipios y departamentos • 291
10.2.1. Contribución sobre contratos de obra pública • 291
10.3. Otros impuestos municipales • 292
10.3.1. Impuesto al servicio de alumbrado público • 292
10.3.2. Impuesto de delineación • 295
10.3.3. Sobretasa bomberil • 296
10.3.4. Impuestos al uso del espacio público y la publicidad • 298
10.3.5. Impuestos a actividades económicas • 300
10.4. Otros impuestos departamentales • 303
10.4.1. Impuesto de registro • 303
10.4.2. Impuesto de degüello de ganado mayor • 305
10.5. Nuevos impuestos propuestos – Impuesto territorial a las bebidas azucaradas • 306
10.6. Recomendaciones • 308
10.7. Bibliografía • 309

Índice de recursos gráficos

Figura 1. Composición del recaudo municipal y departamental, 2019 • 26

Figura 2. Recaudo de impuestos a la propiedad como porcentaje del PIB nacional y comparación internacional • 77

Figura 3. Distribución del recaudo del impuesto predial, vigencia actual y rezago según clasificación de ruralidad (2018) • 78

Figura 4. Distribución del recaudo del impuesto predial per cápita, por categorías de ruralidad (2018) • 79

Figura 5. Distribución del recaudo de otros conceptos del impuesto predial: intereses moratorios, valorización, plusvalía y sanciones • 80

Figura 6. Distribución geográfica del impuesto predial (2018) • 82

Figura 7. Evolución comparativa del Índice de Valoración Predial y la meta de inflación • 91

Figura 8. Evolución comparativa del Índice de Valoración Predial, el Índice de Precios al Consumidor y el Índice de Precios al Productor Agropecuario • 92

Figura 9. Distribución de las tasas efectivas del impuesto predial unificado según grupos 1-5 (G1-G5) de la Medición de Desempeño Municipal • 94

Figura 10. Participación de principales tributos territoriales • 126

Figura 11. Recaudo a precios constantes y participación en ingresos tributarios •127

Figura 12. Recaudo de las principales ciudades como proporción del total recaudado • 127
Figura 13. Destinación de recaudo • 128
Figura 14. Composición del recaudo de ICA por región • 129
Figura 15. Emisión de gases de efecto invernadero del sector transporte en Colombia, 1990-2014 • 151
Figura 16. Recaudo de la sobretasa a la gasolina, 2000-2019 • 161
Figura 17. Base gravable de la sobretasa a la gasolina, 2010-2018 • 162
Figura 18. Distribución municipal del recaudo de la sobretasa a la gasolina municipal (2018) y evolución 2013-2018 • 163
Figura 19. Distribución departamental del recaudo de la sobretasa a la gasolina municipal (2018) y evolución 2013-2018 • 165
Figura 20. Recaudo de la sobretasa de la gasolina por vehículo (2014-2019) • 167
Figura 21. Correlación entre participación de motos en el parque automotor y recaudo per cápita de sobretasa a la gasolina • 168
Figura 22. Correlación entre participación de vehículos de servicio público y recaudo per cápita de sobretasa a la gasolina • 168
Figura 23. Composición de costos del transporte de carga terrestre • 170
Figura 24. Recaudo del impuesto a vehículos para departamentos, 2000-2019 • 173
Figura 25. Aporte por departamento al aumento en recaudo del impuesto a vehículos (2013-2018) • 174
Figura 26. Distribución departamental del recaudo del impuesto a vehículos (2018) y evolución 2013-2018 • 175
Figura 27. Fuentes de gasto de inversión para transporte por categoría municipal (2018) • 185
Figura 28. Fuentes de gasto de inversión para transporte por categoría departamental (2018) • 187
Figura 29. Creación de estampillas según año de aprobación legal • 202
Figura 30. Recaudo municipal y departamental de estampillas, 2019 (millones COP) • 210
Figura 31. Composición del recaudo por tipo de estampillas, 2018 • 211
Figura 32. Mapa de calor de recaudo por estampillas por departamento, 2018 • 212
Figura 33. Dependencia de las estampillas en 2018 (departamentos) • 214

Figura 34. Mapa de calor de recaudo por estampillas por departamento, 2018 • 217
Figura 35. Dependencia de las estampillas en 2018 (municipios) • 219
Figura 36. Recaudo por estampillas y relación con ingresos de regalías y transferencias, 2018 • 223
Figura 37. Recaudo de los impuestos al consumo (precios constantes 2019) • 251
Figura 38. Distribución de los recursos recaudados por tipo de impuesto • 252
Figura 39. Recaudo de impuesto al consumo a la cerveza (precios constantes 2019) • 254
Figura 40. Dependencia del impuesto al consumo de cerveza • 255
Figura 41. Recaudo de impuesto al consumo de licores (precios constantes 2019) • 258
Figura 42. Dependencia de los ingresos del impuesto a licores • 259
Figura 43. Recaudo de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco (precios constantes 2019) • 262
Figura 44. Recaudo impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado por consumidor per cápita • 263
Figura 45. Dependencia de los ingresos del impuesto a cigarrillos • 264
Figura 46. Distribución de otros impuestos en los ingresos tributarios territoriales, 2019 • 290
Figura 47. Recaudo de la contribución sobre contratos de obra pública, 2013-2019 • 292
Figura 48. Recaudo del impuesto de alumbrado público, 2013-2019 • 294
Figura 49. Recaudo del impuesto de delineación urbana, 2013-2019 • 296
Figura 50. Recaudo de la sobretasa bomberil, 2013-2019 • 297
Figura 51. Recaudo de impuestos a la publicidad, 2013-2019 • 299
Figura 52. Recaudo del impuesto a registro, 2000-2019 • 305
Figura 53. Recaudo del impuesto a degüello de ganado mayor, 2000-2019 • 306

Ilustración 1. Economía e instituciones • 42
Ilustración 2. Relación entre equilibrios subnacionales y el entorno nacional • 42
Ilustración 3. Causas y consecuencias del desempeño subóptimo del impuesto predial unificado • 72

Recuadro 1. El impuesto predial como una herramienta de planeación urbana • 96
Recuadro 2. Estadísticas de gasto subnacional de inversión en transporte • 183
Recuadro 3. Monopolio como arbitrio rentístico sobre la producción de licores destilados • 260

Tabla 1. Rangos tarifarios aplicables del IPU • 73
Tabla 2. Bases gravables especiales • 123
Tabla 3. Gasto de inversión municipal en transporte e ingresos tributarios por impuestos a vehículos (2018) • 184
Tabla 4. Gasto de inversión departamental en transporte e ingresos tributarios por impuestos a vehículos (2018) • 186
Tabla 5. Valores mínimos de recaudo para la Estampilla Bienestar del Adulto Mayor • 205
Tabla 6. Resumen de estampillas locales con destinación para iniciativas de desarrollo • 206
Tabla 7. Estampillas cobradas a contratos departamentales por vehículos y combustible • 221
Tabla 8. Precios de cigarrillos y tabaco • 248
Tabla 9. Consumo de licores y cerveza • 249
Tabla 10. Precio promedio de cerveza y vino • 249
Tabla 11. Efectos negativos del consumo de licores y cerveza en países de América • 250
Tabla 12. Impuestos a actividades económicas • 301
Tabla 13. Impuestos a actividades económicas – Juegos de azar • 302
Tabla 14. Tarifas del impuesto a registro– Juegos de azar • 304

Presentación

El 21 de junio de 2019, el Gobierno Nacional conformó la Comisión de Expertos para el estudio del régimen tributario departamental, distrital y municipal de acuerdo con lo señalado por la Ley de Crecimiento Económico. La Comisión, conformada por nueve miembros ad honorem, tuvo como propósito estudiar los principales impuestos municipales y departamentales dentro del marco general de la descentralización. La Comisión tuvo un plazo de un año a partir de su conformación para entregar al Gobierno Nacional un informe con las recomendaciones para una reforma de los tributos territoriales.

La Comisión presenta este informe al Ministro de Hacienda y Crédito Público con sus recomendaciones para una reforma profunda de la estructura tributaria territorial, en un entorno económico difícil que plantea retos de gran calado tanto a nivel nacional como a nivel regional. Es un momento en el que, por las consecuencias de la pandemia, se requieren acciones oportunas y contundentes para recuperar el rumbo de la economía, pero también es una oportunidad para corregir fallas en la estructura y la administración tributaria y en la descentralización administrativa del país.

Colombia ha presentado tradicionalmente una gran heterogeneidad regional que se manifiesta en desigualdad en índices de pobreza, desarrollo institucional y violencia, entre otros. Por esto, con miras a garantizar la provisión de bienes y servicios públicos locales que contribuyan a construir tejido social, capacidad institucional y desarrollo económico en departamentos y municipios, los gobiernos locales requieren recursos estables. Así mismo, para fortalecer la autonomía y garantizar que los incentivos de los gobiernos estén alineados con los de los

ciudadanos es imprescindible un fortalecimiento del recaudo tributario local. No obstante, este aumento en el recaudo debe conseguirse siguiendo principios técnicos, preservando la equidad horizontal y vertical y procurando la eficiencia económica y administrativa.

Actualmente, el régimen tributario territorial presenta limitaciones. En los impuestos municipales de mayor recaudo, por ejemplo, hay claras oportunidades de mejora. El impuesto predial unificado genera un bajo nivel de recaudo frente al potencial, dado el rezago en la actualización catastral y la dispersión de tasas. Esto impide una mejor distribución del ingreso y dificulta la conexión que debe existir entre los impuestos locales y los beneficios derivados de la provisión de bienes públicos locales. El impuesto de industria y comercio, por su parte, en su diseño actual es inequitativo horizontalmente, es complejo y difícil de administrar, y puede estimular una localización geográfica de las firmas y actividades ineficiente. Por otro lado, para fortalecer la autonomía de los departamentos e inducir comportamientos socialmente responsables es necesario fortalecer el impuesto a los vehículos y el impuesto al consumo de cerveza, licores y cigarrillos y tabaco. Además, para simplificar la estructura tributaria, es posible la eliminación de varios impuestos de bajo recaudo.

A los problemas mencionados se suma la complejidad de la administración tributaria la cual dificulta el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las labores de recaudo y fiscalización de los gobiernos locales.

Con base en el marco teórico de la descentralización, la Comisión hizo un estudio detallado de los principales impuestos locales y, a partir de este estudio planteó una serie de recomendaciones.

La Comisión avanzó en el estudio, las deliberaciones y la redacción del informe de manera independiente. Se recibió el apoyo constante del Gobierno, en particular del equipo técnico de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuyos funcionarios manifestaron un respeto incondicional por los análisis y las decisiones de la Comisión. Asimismo, la Secretaría Técnica de la Comisión tuvo, durante los doce meses de operación, un buzón abierto para que individuos y agremiaciones hicieran llegar estudios y propuestas a la Comisión. Por último, se recibieron insumos por parte de agencias gubernamentales, el Banco Interamericano de Desarrollo, la OCDE, el Banco Mundial y de algunos académicos. Los comisionados y la Secretaría Técnica reconocen el valor de todos estos aportes para el desarrollo de las deliberaciones y para la redacción final del informe. Por último, la Comisión y la Secretaría Técnica agradecen a SECO la financiación de todos los gastos relacionados con la elaboración de este informe.

1. Introducción

La Ley de Crecimiento Económico creó la Comisión de Expertos para el estudio del régimen tributario departamental, distrital y municipal, con el objeto de proponer una reforma orientada a hacer el sistema tributario territorial más eficiente, reactivar la economía de las regiones, y combatir la evasión y la elusión fiscal. De acuerdo con la Ley, la Comisión fue convocada y comenzó a sesionar el 21 de junio de 2019. Luego de un año de trabajo, la Comisión presenta este informe al Ministro de Hacienda y Crédito Público con sus recomendaciones para una reforma al sistema tributario territorial.

Este informe refleja una serie de consensos que fueron surgiendo a medida que avanzaban las discusiones. El primer consenso fue acerca de la necesidad de abordar el problema de tributos territorial desde la perspectiva general de la descentralización y, por este motivo, el primer tema que se trató, así como el hilo conductor de este informe es la teoría de la descentralización.

El segundo consenso fue que la descentralización es deseable y que las reformas que propusiera la Comisión debían dirigirse a tres objetivos centrales: 1. Fortalecer la autonomía de las entidades territoriales. Para lograr este objetivo es imprescindible un aumento en el recaudo para reducir la dependencia de las transferencias del gobierno central y aumentar la libertad en la asignación del gasto de los gobiernos locales. 2. Reducir las ineficiencias de la estructura tributaria territorial. Esto implica eliminar impuestos distorsivos e inequidades horizontales, simplificar el sistema tributario territorial y mejorar

sensiblemente la administración tributaria. 3. Efectuar una provisión adecuada de bienes públicos, para lo cual es necesaria una clara correspondencia entre los bienes públicos y los impuestos locales, así como una estructura tributaria que permita la internalización de externalidades (positivas y negativas).

A partir de estos principios y un marco conceptual sólido, la Comisión abordó problemas específicos de tributación subnacional procurando que cada uno de los diagnósticos y cada una de las recomendaciones fuera consistente con los principios teóricos señalados en el marco conceptual. No obstante, este marco general también debe dar luces acerca de la dirección que deben tomar posibles reformas al Sistema General de Regalías (SGR) y el Sistema General de Participaciones (SGP) y, en este sentido, los comisionados aspiran a que este informe ayude a guiar un diagnóstico general de la descentralización que conduzca al fortalecimiento del marco institucional local.

El diagnóstico y las recomendaciones de la Comisión se nutren de una extensa literatura sobre descentralización y se construyen observando el contexto institucional y la historia de la descentralización en el país[1].

En las primeras fases de la descentralización de los años 80 y 90 hubo avances importantes que recayeron, principalmente, en la transferencia de recursos hacia los gobiernos locales. La necesidad ahora, para seguir avanzando en el proceso, es un diseño adecuado de incentivos para fortalecer las instituciones a nivel municipal y departamental. Por un lado, se requiere alinear los incentivos de los contribuyentes y los de los gobiernos locales para que los primeros perciban los tributos como un precio justo que se paga por los bienes y servicios públicos que proveen los gobiernos territoriales. Por otro lado, se deben alinear los incentivos del gobierno nacional con los de los gobiernos locales para que haya una asignación eficiente de recursos.

El diseño de incentivos también tiene que ser consecuente con la existencia de una restricción presupuestal agregada y, en este sentido, la descentralización debe ser un proceso de optimización intertemporal restringida. En otras palabras, la estructura de gasto y la estructura tributaria deben ser factibles en un contexto en el cual la deuda pública no presente dinámicas explosivas y sea

1 En la segunda sección de este informe se presenta un breve recuento histórico de la descentralización en Colombia.

fácil para los mercados asignar el riesgo de la deuda de cada entidad territorial y del gobierno nacional.

La estructura tributaria territorial existente es compleja y presenta dificultades que limitan su eficiencia. Existe un consenso entre expertos que el sistema actualmente carece de dinamismo, y es disperso, distorsionado y costoso en su recaudo. Así mismo, la eficiencia del sistema tributario territorial se encuentra limitada por una amplia dispersión normativa entre los territorios para la aplicación de un mismo tributo, una desactualización tributaria, y dificultades en la administración de los tributos, que se agudizan al considerar las diferencias en la capacidad institucional y administrativa existente entre los departamentos y los municipios (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).

Esta estructura tiene efectos negativos en el desarrollo de las regiones. En la práctica, las empresas que operan de manera simultánea en diferentes territorios del país tienen que cumplir con diversas bases, tarifas y calendarios tributarios con relación a un mismo tributo. Adicionalmente, múltiples impuestos locales recaen sobre la misma actividad económica, generando sobrecostos para las empresas, lo cual afecta su eficiencia y competitividad.

La complejidad del sistema se expande al analizar cada uno de los impuestos que lo componen, los cuales presentan amplios retos en su diseño para mejorar su eficiencia. Por ejemplo, el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), el cual grava la actividad económica y es una de las principales fuentes de recursos de los municipios, presenta varias dificultades que hacen compleja su aplicación y administración, y reducen su eficiencia, como lo son: su base gravable, la multiplicidad de tarifas entre las actividades económicas que grava y la territorialidad. Este último puede generar un efecto de múltiple tributación, ya que sobre una misma actividad económica se puede llegar a pagar varias veces el mismo impuesto en localidades diferentes.

Aun cuando el sistema tributario del orden nacional ha tenido avances y actualizaciones, la gran mayoría de los tributos del sistema territorial se establecieron hace varias décadas sin que su conveniencia o diseño haya sido evaluada. La última reforma tributaria general sobre impuestos locales se realizó en 1983 con la expedición de la Ley 14, la cual incluyó algunas de las recomendaciones de la Misión Bird-Wiesner de 1981 relacionadas con la simplificación y racionalización del sistema impositivo territorial. Actualizaciones recientes en la legislación sobre

tributación local han permitido el desarrollo de algunos de los impuestos como: la Ley 1816 de 2016 que estableció el nuevo régimen del impuesto al consumo de licores, la Ley 1819 de 2016 que definió nuevos elementos de la base gravable del impuesto de industria y comercio; la Ley 223 de 1995 que redefinió los elementos de los impuestos al consumo de acuerdo a estándares internacionales; y la Ley 788 de 2002 que hizo una revisión de los impuestos territoriales. No obstante, persisten dificultades que merecen atención.

Por las razones mencionadas, la nueva fase de descentralización debe dar prioridad al logro de un mayor recaudo de impuestos a nivel local. Este mayor recaudo, además de ayudar a la sostenibilidad y autonomía de los gobiernos municipales y departamentales, permite la compatibilidad de incentivos de los contribuyentes, los entes que recaudan y administran, los entes que ejecutan el gasto y quienes evalúan la efectividad y eficiencia del gasto y del sistema tributario como un todo.

La literatura empírica sobre descentralización sugiere que incrementar el recaudo tributario puede fortalecer las instituciones locales, la provisión adecuada de bienes públicos y, en general, una buena descentralización administrativa. No obstante, también plantea un reto mayor de economía política. En efecto, lograr estos objetivos requiere la confluencia de las voluntades de gobiernos locales, que pueden preferir otras fuentes de financiación sobre los impuestos locales; del gobierno nacional, cuyos esfuerzos en el ámbito fiscal, suelen concentrarse en los tributos nacionales y del Congreso, más interesado en llevar recursos del gobierno central a las regiones que en fortalecer los tributos subnacionales. En este orden de ideas, una de las tareas más importantes de esta Comisión es la difusión del informe.

Entendiendo que el problema tributario territorial es parte esencial de la descentralización política y administrativa del país y aceptando la importancia de entender el contexto histórico, el primer tema que aborda este informe es la descentralización desde una perspectiva general, comenzando por un breve recuento histórico y una descripción de la situación actual de la descentralización. Posteriormente, presenta un marco teórico que incluye un análisis de los tributos territoriales y su conexión con la provisión de bienes públicos locales y su importancia para una descentralización eficiente.

En los siguientes capítulos se presenta un estudio de los principales impuestos municipales: Impuesto predial unificado e Impuesto de Industria y Comercio

(ICA). Las recomendaciones sobre el impuesto predial pueden ayudar a reducir brechas de actualización catastral, desestimular usos improductivos de la tierra y estimular a los gobiernos locales a incrementar el recaudo. La Comisión también recomienda reemplazar el ICA por un impuesto de fácil recaudo y administración que no grave los ingresos brutos de las actividades económicas. Estas recomendaciones ayudarán a simplificar el tributo y a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

La Comisión también plantea recomendaciones acerca de los principales tributos departamentales: Sobretasa a la gasolina, Impuesto a los vehículos, Impuestos al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas y licores, vinos, aperitivos y similares y cigarrillos y tabaco elaborado y estampillas departamentales. También se analizan otros impuestos departamentales de menor recaudo como el Impuesto de registro; Impuesto de loterías foráneas y premios de loterías.

Del diagnóstico general se derivan recomendaciones como la necesidad de aumentar el recaudo con el objetivo de incrementar la autonomía de los municipios y departamentos, el fortalecimiento de impuestos piguvianos[2] y la reducción del número de impuestos con el fin de simplificar el sistema tributario. El fortalecimiento de los impuestos piguvianos conducirán la internalización de externalidades negativas, a un consecuente cambio en el comportamiento de los contribuyentes y, por supuesto, a un aumento en el recaudo. Por otro lado, muchos de los tributos actuales son ineficientes, por esta razón la Comisión propone la eliminación de impuestos distorsivos e inequidades horizontales.

Por su parte, también se analizan las estampillas, impuestos que gravan la firma de un contrato entre particulares, o entre éstos y el Estado, son impuestos comunes tanto en el ámbito municipal como en el ámbito departamental. Estos impuestos incrementan la complejidad de sistema tributario, al ser impuestos de destinación específica reducen la autonomía de los entes territoriales y, en muchos casos, encarecen la contratación pública. Por estas razones la Comisión propone la eliminación paulatina de estos tributos y su racionalización en el corto plazo.

2 Los impuestos piguvianos son aquellos que persiguen corregir externalidades negativas o positivas, es decir, costos o beneficios indirectos que no reflejan el precio del mercado de un bien o servicio.

Por último, se analiza la administración tributaria territorial encontrando que es compleja e ineficiente. Para atacar este problema, la Comisión propone una serie de acciones entre las cuales se destacan: (i) un sistema de información nacional donde estén registrados los datos que usa la DIAN y los datos de todos los municipios y departamentos. (ii) la promoción de acuerdos entre entidades territoriales y entidades financieras para garantizar que cualquier contribuyente pueda cumplir con sus responsabilidades de tributación electrónicamente. (iii) un estatuto tributario territorial, independiente del estatuto tributario nacional, que incluya toda la normativa relevante para los tributos territoriales.

Las recomendaciones de política acá contenidas son útiles para el Estado como un todo, todo, y pueden ser implementadas por asambleas departamentales, concejos municipales o por el Congreso Nacional. Por esto, se presenta de forma separada el diagnóstico y las recomendaciones sobre impuestos municipales e impuestos departamentales. No obstante, hay grupos de impuestos con características intrínsecas similares, independientemente de si su recaudo es municipal o departamental, y hay algunos impuestos existentes para ambos niveles de gobierno, como es el caso de las estampillas, para el cual la presentación del diagnóstico y las recomendaciones se hace de manera conjunta. El último capítulo del informe incluye las conclusiones y un resumen de recomendaciones.

2. La descentralización en Colombia

En este capítulo se presenta un contexto general de la descentralización en Colombia con el fin de ubicar el diagnóstico y las propuestas de la Comisión dentro de un contexto histórico e institucional. Con este propósito se comienza con un breve recuento histórico del federalismo fiscal en el país, en el cual se hace referencia al proceso político detrás de los cambios fundamentales en la organización administrativa. Posteriormente, se describe la actual organización administrativa y se presentan cifras de recaudo de las entidades territoriales con el fin de ilustrar la forma en la que la descentralización se traduce en flujos de recursos. Por último, con la idea de construir sobre lo construido se presenta una revisión de la literatura empírica sobre la descentralización con el objetivo de adelantar un diagnóstico preliminar y señalar propuestas realizadas por otros autores.

2.1. El origen de la descentralización

En dos trabajos recientes, Ocampo (2015) y Melo (2017) señalan que originalmente Colombia era un Estado Federal que tuvo la necesidad de centralizarse para modernizarse. Durante la Colonia, el territorio colombiano tenía una economía desarticulada con pocos flujos de bienes y factores entre las diferentes regiones y la escasa relación económica entre regiones trajo consigo una segmentación del poder político. No obstante, la sombrilla del imperio español fue una fuente

de unión política, durante la Colonia y durante las luchas de independencia. La consolidación de la independencia da un nuevo aire al federalismo, lo cual se refleja en tres constituciones federalistas durante el siglo XIX.[3] No obstante, el período federal estuvo caracterizado por guerras civiles locales, reflejo de las tensiones existentes, lo cual probablemente, fortaleció las ideas centralistas.
La Constitución de 1886 da inicio a un proceso constante pero gradual de centralización política, militar, legislativa y judicial, que culmina en 1910 con el dominio político de una clase dirigente nacional ligada al comercio exterior. La centralización fiscal fue consecuente con un aumento en las funciones que asumió el Estado en el proceso de desarrollo del país. Este proceso, fundamental para el despegue del capitalismo moderno en Colombia, fue exitoso gracias a concesiones de autonomía y poder fiscal a los gobiernos regionales, especialmente los más grandes. No obstante, la autonomía y el poder fiscal de los gobiernos regionales fueron reduciéndose desde la década de 1920. A partir de entonces hubo un proceso de concentración de los ingresos tributarios y de la inversión pública que se acentúa después de la Segunda Guerra Mundial.

La organización política y administrativa actual es producto de dos olas de reformas descentralizadoras realizadas en los años 80 y 90. No obstante, el primer impulso a la descentralización tiene lugar en 1968, con la creación del situado fiscal (una transferencia departamental para salud y educación) la cual generó un incremento en los recursos para las regiones. Sin embargo, la descentralización de recursos no estuvo acompañada de descentralización administrativa pues los gobiernos receptores tenían poca autonomía sobre el gasto, ya que los recursos eran administrados por agencias territoriales que respondían al nivel central. Además, no hay evidencia clara de que esta transferencia haya incrementado el gasto en salud y educación, mientras que sí desincentivó el esfuerzo fiscal local (Bird & Wiesner, 1982).

Los esfuerzos de los años 80 respondieron al debilitamiento del Estado en las regiones y la falta de efectividad de las políticas de prestación de servicios públicos, aunados a la necesidad de ajuste fiscal. Estas razones motivaron una serie de reformas a las competencias de los gobiernos central y local. Como describe el Departamento Nacional de Planeación (2002), éstas estuvieron enfocadas en garantizar la provisión de infraestructura para la oferta de bienes públicos; no obstante, no hubo descentralización administrativa pues los entes territoriales

3 La Constitución de 1853, la Constitución de 1858 y la Constitución de 1863.

no estaban directamente encargados de la prestación de los servicios. Por otro lado, las reformas se concentraron en darle funciones y recursos a los municipios, mientras que los departamentos asumieron un rol de asistencia técnica, planeación y coordinación de su territorio ante el gobierno nacional. En consecuencia, en 1986 se instauró la elección popular de alcaldes, pero no de gobernadores. Este sesgo a favor de los municipios es una de las características principales de la primera ola de descentralización, y sus consecuencias perduran en el marco legal actual.

La implementación de las primeras reformas buscaba incrementar la presencia del Estado en los territorios, pero en el diseño de las reformas no se observaron las amplias desigualdades económicas e institucionales entre municipios. Esto hizo que las brechas fueran un obstáculo para la descentralización efectiva.

La segunda ola de reformas buscó incorporar la diversidad de territorios, promoviendo el apoyo a los municipios más pequeños y buscando una mayor igualdad regional. La Ley 136 de 1994 definió las categorías municipales, que distingue a las ciudades según su población e ingresos y permiten asignar responsabilidades diferenciales. En la prestación de servicios públicos, el departamento adquirió el rol de intermediario en la delegación de la responsabilidad entre el Gobierno Central y los gobiernos municipales (Departamento Nacional de Planeación, 2002). En el caso de la educación, por ejemplo, el departamento presta el servicio para los municipios en su jurisdicción, a menos de que un municipio tenga las capacidades suficientes para hacerlo de manera autónoma. En el servicio de salud, los departamentos tienen funciones de planeación, vigilancia y control, así como de financiación de la prestación del servicio para la población más pobre. Dado que el departamento con frecuencia ocupa el lugar de las autoridades municipales, es frecuente que diferentes niveles de gobierno tengan funciones traslapadas y roles duplicados.

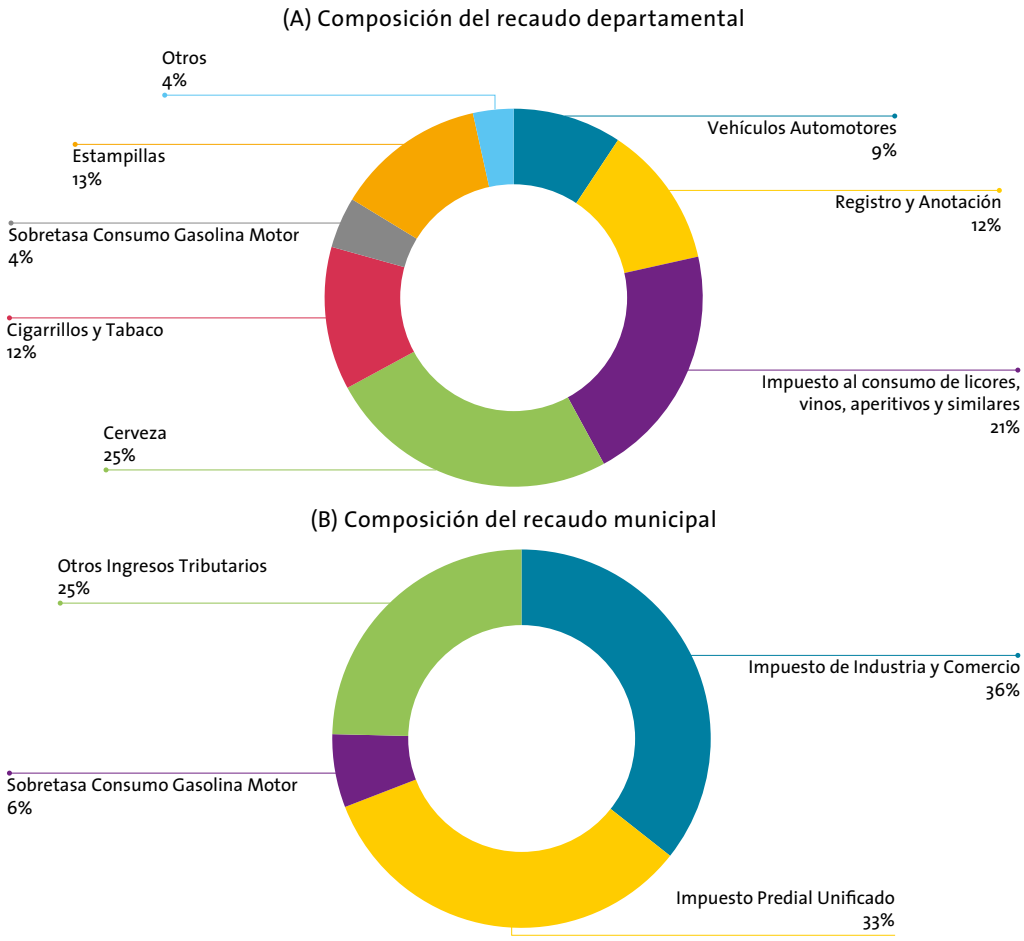
En suma, la descentralización en Colombia ha sido un proceso de pruebas y errores que, aunque ha producido efectos positivos, requiere de mejoras adicionales. Tanto la OCDE como la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria han señalado áreas en donde se requieren cambios, una de ellas es el componente tributario. En este aspecto, la multiplicidad de impuestos de baja productividad, la falta de un código tributario unificado para los entes territoriales, la existencia de tributos antitécnicos, la dispersión de tarifas y la carencia de incentivos adecuados para incrementar el recaudo tributario son algunos de los problemas señalados. Por estas razones, el Gobierno Nacional, a través de la Ley de Crecimiento, ha creado tres comisiones de expertos para analizar y

proponer reformas al Sistema General de Participaciones (SGP), Sistema General de Regalías (SGR) y al régimen tributario departamental, distrital y municipal.

2.2. Responsabilidades de los municipios y departamentos

El objetivo central de este informe es avanzar en un diagnóstico sobre el sistema tributario territorial y proponer reformas que conduzcan a aumentar la eficiencia del sistema y progresar en el proceso de descentralización fiscal y administrativa del país. Para este propósito, es útil una visión general de las fuentes de ingresos, las responsabilidades de gasto de los gobiernos locales en la actualidad y la forma en que se articulan los entes territoriales en la organización administrativa del país.

Figura 1. Composición del recaudo municipal y departamental, 2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda

Los ingresos de los departamentos y municipios son altamente dependientes de las transferencias del Gobierno Central. En 2019, los ingresos de gobiernos subnacionales provinieron de transferencias (cerca del 45% del total de ingresos), ingresos tributarios (28%) y otros ingresos que incluyen las regalías. En términos del PIB, los ingresos de las entidades territoriales fueron 3,51% en 2019, comparado con 10,2% en los países en la OCDE (OCDE, 2020). En los últimos años, la dependencia de los entes territoriales de las transferencias del Gobierno Central ha aumentado significativamente, pasando de 18% del total de ingresos en 1985 al 45% en 2019. Lo anterior resalta la importancia de discutir la distribución de responsabilidades, el arreglo administrativo y la relación entre el gobierno nacional y los gobiernos locales; analizar la forma de avanzar hacia un sistema tributario más eficiente y, al mismo tiempo, aumentar los ingresos (Bird, Poterba, & Slemrod, 2005).

2.2.1. Municipios

De acuerdo con la Constitución Política de Colombia, el municipio es la entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado. En consecuencia, a los municipios les corresponde prestar los servicios públicos de alcance local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, entre otras responsabilidades. En la misma dirección, las leyes 136 de 1994 y 1551 de 2012 establecen responsabilidades específicas para las administraciones municipales. Estas responsabilidades incluyen administrar los asuntos municipales, elaborar planes de desarrollo municipal, prestar servicios públicos, procurar la solución de las necesidades básicas insatisfechas de los habitantes del municipio, formular y adoptar los planes de ordenamiento territorial, garantizar la prestación del servicio de agua potable y saneamiento básico, ejecutar el Programa de Alimentación Escolar con sus propios recursos y los provenientes del Departamento y la Nación, entre otros.

Para la provisión de bienes públicos locales y para cubrir gasto de funcionamiento, los municipios cuentan con recursos propios y con recursos transferidos por el Tesoro Público originados en la recaudación de impuestos nacionales. Los recursos propios están constituidos por impuestos, tasas y contribuciones. Como se mencionó arriba, hay una alta dependencia de recursos transferidos por el Gobierno Nacional, razón por la cual es deseable un aumento en el recaudo tributario de los entes territoriales.

Actualmente, hay 21 tributos municipales vigentes excluyendo a las estampillas. Aunque, el 77% del recaudo fiscal de los municipios se explica por tres impuestos: ICA (36%), Predial (34%) y Sobretasa a la gasolina (7%). Al analizar los demás impuestos municipales, se concluye que muchos de ellos aumentan la complejidad del sistema, y si bien pueden representar a nivel local una fuente importante de ingresos, solo contribuyen marginalmente al recaudo agregado (figura 1).

2.2.2 Departamentos

De acuerdo con el artículo 298 de la Constitución Política de Colombia, "los departamentos tienen autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio en los términos establecidos por la Constitución. Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los Municipios y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes. La ley reglamentará lo relacionado con el ejercicio de las atribuciones que la Constitución les otorga".

La función principal de los departamentos es la coordinación de políticas y la articulación entre municipios y entre estos y el Gobierno Nacional. No obstante, en lo que respecta a la provisión de bienes públicos las funciones de los departamentos no están definidas de forma explícita e independiente como en el caso de los municipios. Si bien la Constitución y la ley observan planes de obras públicas y programas de desarrollo para los departamentos, estos deben ser coordinados e integrados con los planes y programas municipales, regionales y nacionales.

Como se verá en el siguiente capítulo, los impuestos territoriales se podrían interpretar como el precio que pagan los contribuyentes por los bienes públicos locales. En este sentido, la discusión acerca de los tributos departamentales no puede desligarse de los bienes públicos que los departamentos proveen en su jurisdicción. En este orden de ideas es importante una definición taxativa de las funciones y responsabilidades de los departamentos.

Actualmente, hay 14 impuestos departamentales vigentes. Sin embargo, los impuestos que más aportan al recaudo son impuestos piguvianos: consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas, licores, vinos, aperitivos y similares,

cigarrillos y tabaco elaborado y estampillas departamentales, sobretasa a la gasolina y al ACPM. Así, para el 2019, el 83% del recaudo de los departamentos está explicado por seis impuestos.

2.3. Revisión de la literatura: Un diagnóstico preliminar

La descentralización fiscal y administrativa ha sido objeto de interés para la academia y para los gobiernos nacionales desde hace décadas. Así, existe una amplia literatura empírica que ha evaluado diferentes aspectos de la descentralización y, en alguna proporción, ha adelantado propuestas de reforma. A continuación, se presentan siete líneas de acción que han surgido de las conversaciones entre los comisionados para avanzar hacia una descentralización más justa y eficiente y una breve revisión de literatura que aporta evidencia empírica a favor de cada línea de acción.

2.3.1. Definir responsabilidades de gasto y fuentes estables de financiación para los diferentes niveles de gobierno

Varios autores han estudiado las implicaciones macroeconómicas de la descentralización y, en particular, la relación entre la sostenibilidad de las finanzas públicas territoriales y la estabilidad fiscal nacional (Junguito, Melo, & Misas, 1995; Alesina, 2002; Alonso, Olivera, & Fainboim, 1997; Lozano, 2001). Alesina (2002) argumenta que la separación de recaudo y gasto entre distintos niveles del gobierno condujo a muchos entes territoriales a acumular deuda. En esta dirección, Melo (2001) encuentra que el aumento de las transferencias resultó en un mayor gasto en las entidades territoriales (*flypaper effect*), especialmente en las que más dependían de esta fuente de ingresos. Finalmente, Zapata et al. (2001) encuentran que la descentralización no produjo autonomía financiera local debido a bases tributarias locales poco dinámicas. El crecimiento del gasto territorial fue superior al de las transferencias y, por esto, el endeudamiento aumentó.

En resumen, esta literatura apunta a la necesidad de un marco regulatorio bajo el cual las responsabilidades de recaudo y de gasto estén asociadas y que garantice la autonomía financiera de los entes territoriales.

2.3.2 Continuar con el proceso de descentralización

La evidencia disponible indica que la descentralización ha tenido efectos positivos. El aumento en el gasto social en combinación con la autonomía de los entes territoriales ha tenido efectos positivos sobre indicadores de salud y educación y ha estimulado el crecimiento económico. En primer lugar, para los municipios con mayores niveles de autonomía en operación, el aumento en presupuesto condujo a la ampliación de la cobertura educativa de los municipios (Faguet & Sánchez, 2008; 2014; Lozano & Martínez, 2013). No obstante, no hay evidencia contundente con respecto al mejoramiento de la calidad de la educación (Lozano & Martínez, 2013; Melo Becerra, 2012). En segundo lugar, la mayor descentralización de funciones logró incrementar la cobertura de salud (Faguet & Sánchez, 2014). En tercer lugar, hay evidencia de que la descentralización tuvo un efecto positivo sobre el crecimiento económico regional (Lozano & Julio-Román, 2015). En suma, la literatura sugiere que la descentralización ha tenido un efecto positivo sobre la oferta de bienes públicos locales. En este sentido, es deseable seguir adelante con el proceso de descentralización.

2.3.3. Mejorar el diseño de incentivos para favorecer la descentralización

Existe evidencia que la descentralización ha tenido efectos negativos sobre la oferta de bienes públicos diferentes a la educación. Granados y Sánchez (2014), por ejemplo, encontraron que la Ley 142 de 1994 (Ley de Servicios Públicos), que permitió la participación de capital privado en la oferta de agua potable y saneamiento básico, provocó una desaceleración en el crecimiento de la cobertura y la reducción de la mortalidad infantil en los municipios que privatizaron la prestación. Los autores atribuyen este efecto a que los incentivos de los políticos locales están más alineados con estos objetivos que los de las empresas privadas. Por otro lado, Chacón (2017) argumenta que, en países en conflicto, otorgar más recursos a las regiones puede crear incentivos para que los grupos armados capturen a los gobiernos locales. Su trabajo ilustra cómo, después de las reformas de la década de 1990, los municipios que obtuvieron más transferencias de la Nación presentaron más asesinatos de autoridades locales, candidatos y políticos.

Otros autores han evaluado la hipótesis de pereza fiscal, es decir, el efecto negativo que tienen las transferencias sobre el recaudo. Los primeros trabajos no encuentran evidencia que apoye la hipótesis mencionada. Sánchez et al. (1994) señala que no existe evidencia que confirme la existencia de pereza fiscal, pero afirman que esta podría llegar a generarse y, por esto, sugieren la implementación de reformas administrativas. Posteriormente, Cadena (2002) encuentra que los ingresos tributarios municipales mejoraron simultáneamente con el aumento de las transferencias. No obstante, la dinámica del esfuerzo fiscal varía de acuerdo con las características demográficas y socioeconómicas de cada municipio. En trabajos más recientes, Zapata (2010; 2016) tampoco encuentran evidencia de pereza fiscal.

Por último, Ramírez y Bedoya (2014) y Martínez (2019) concluyen que sí hay evidencia de pereza fiscal, en particular un menor esfuerzo para la recaudación del impuesto predial en aquellos municipios con una alta participación de las regalías en los ingresos totales. Chacón y Sánchez (2020) encuentran que, para los municipios, la llamada pereza fiscal se manifiesta en menor recaudo del impuesto predial y mayor recaudo el impuesto de industria y comercio (ICA). Estos estudios indican que, si bien las transferencias no tienen un efecto claro sobre el esfuerzo fiscal agregado, sí afectan el recaudo del impuesto predial y la composición del recaudo tributario.

Esta literatura llama la atención acerca de los riesgos de la descentralización cuando no hay un diseño adecuado de incentivos e invita a un mejor esquema en lo que respecta a transferencias y la participación del capital privado en la provisión de bienes públicos locales.

2.3.4. Mayor recaudo para asegurar la autonomía territorial

La evidencia con respecto a los efectos negativos de depender de las transferencias del gobierno central es contundente. En primer lugar, Cortes y Vargas (2012) encuentran que en las economías municipales las buenas instituciones están asociadas a menores niveles de concentración política, menor corrupción, menores niveles de pobreza y mayor bienestar. Así mismo, una mayor participación de recursos propios en los ingresos de los gobiernos territoriales y una menor participación de las regalías y transferencias per cápita están asociados con un mejor desarrollo institucional. Así, la capacidad de generar ingresos

tributarios parece un requisito para mejorar la capacidad institucional, reducir corrupción y aumentar el bienestar.

De manera similar, Álvarez, Caputo, Quintana y Sánchez (2019) encuentran que la dependencia fiscal de transferencias y regalías está asociada a mayor probabilidad de corrupción y, por lo tanto, los incentivos fiscales a municipios y departamentos tienen efectos sobre la corrupción a nivel local. Así mismo, la articulación entre congresistas y mandatarios locales en redes clientelistas conduce a una asignación regional de la inversión arbitraria, ineficiente y sin consideraciones de equidad.

Martínez (2019) encuentra que la oferta de bienes públicos locales en áreas como educación, salud y agua potable se ve favorecida por el recaudo fiscal, el cual tiene un efecto muy superior que las regalías y las transferencias. También encuentra que un mayor recaudo fiscal reduce la probabilidad de investigaciones y acciones disciplinarias en contra de los mandatarios locales. Infortunadamente, en el corto plazo los esfuerzos por aumentar el recaudo fiscal generan resistencia y, en ocasiones, protesta social por lo cual es difícil superar trampas de pobreza institucional.

Así, la evidencia empírica sugiere que los esfuerzos destinados a aumentar el recaudo fiscal de los entes territoriales conducen a mayor capacidad institucional, mejor asignación del gasto y mayor provisión de bienes públicos.

2.3.5 Mejorar la administración tributaria local

La administración tributaria se define como el conjunto de funciones de registro, identificación y autenticación de contribuyentes, procesamiento de declaraciones y/o emisión de facturas, habilitación de canales de pago, verificación, recaudo y atención al contribuyente (OCDE, 2019). Por lo tanto, los problemas relacionados con la complejidad en las reglas de juego, las dificultades que enfrentan los contribuyentes y la dispersión de normas son del resorte de la administración tributaria.

La literatura con respecto a los efectos nocivos de la complejidad de la estructura tributaria es abundante (Acosta & Bird, 2003; Zapata, Acosta, & Gonzáles, 2001; Bonet J. , 2004; Cadena, 2002; Filippini & Zuleta, 2016; Hérnandez-Gamarra & Barreto, 2018; Sánchez & Zenteno, 2011; Lozano E. , 2015). En particular, la

dispersión de normas, tarifas y plazos incrementan los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos de seguimiento y recaudo para los entes territoriales. Estos problemas empeoran cuando los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones en diferentes jurisdicciones.

En algunos casos, las entidades territoriales tienen estatutos tributarios desactualizados o que no están alineados con lo establecido en el estatuto tributario nacional, generando inconsistencias legales para los contribuyentes. Una administración tributaria inadecuada puede fomentar la elusión y la evasión de impuestos (Ponce, 2005), en el sentido que el sistema tributario constituye una de las principales conexiones entre los ciudadanos y el Estado, por lo que la forma en que se administran los impuestos puede afectar la confianza pública en el gobierno (Bird, 2015).

Además de los problemas normativos y de diseño, hay un rezago tecnológico que debe superarse. Con el desarrollo de las comunicaciones es menester fomentar y avanzar en el uso de medios digitales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Varios autores han señalado la necesidad de un sistema de información unificado que facilite y agilice la comunicación entre contribuyentes y gobiernos. Así mismo, algunos estudios indican que es necesario modernizar sistemas de cobro y mecanismos de pago a través de facturación electrónica (Bonet, 2006; Bonet, Pérez, & Ricciulli, 2018; Lozano E. , 2015).

Con estas consideraciones en mente, y con el fin de clarificar y simplificar las reglas de juego y aumentar la capacidad de administración tributaria, varios autores han propuesto reducir el número de tributos territoriales, unificar calendarios tributarios, controlar la dispersión de tarifas, expedir un estatuto tributario territorial, entre otros, que ayuden a simplificar los procedimientos y así facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

2.3.6 Avanzar en impuestos piguvianos

Existen bienes cuyo consumo genera costos directos a sus demandantes y adicionalmente costos indirectos a terceros. Pigou (1920), indica que la decisión eficiente para estos bienes es gravarlos de tal manera que los consumidores paguen un impuesto que compense los costos indirectos incurridos por terceros. De esta manera, el consumidor tiene en cuenta los costos sociales que genera su consumo (Cnossen, 2007) y, por esto, los internaliza en sus decisiones. Si el

consumo de los bienes que generan grandes externalidades es muy demandado, entonces los impuestos son efectivos para reducir el consumo social más costoso (Griffith, O'Connell, & Smith, 2017).

La evidencia empírica ha mostrado que gravar el consumo de cigarrillo, tabaco y licores, bienes que generan costos indirectos a terceros, han sido estrategias de alto impacto para reducir los costos colaterales asociados al consumo de estos bienes (Markowitz, 2000; Markowitz & Grossman, 1999; Kenkel, 1993; Williams, Chaloupka, & Wechsler, 2002; Grossman, Chaloupka, Saffer, & Laixuthai, 1994).

En este sentido, se deben continuar fortaleciendo los impuestos piguvianos con el objetivo de corregir las ineficiencias que persistan en el sistema tributario. Además, en el corto plazo este tipo de impuestos puede ayudar a incrementar el recaudo.

2.3.7 Profundizar el proceso de descentralización para los departamentos

El esquema descentralizador en Colombia otorgó a los departamentos un rol de asistencia técnica, planeación y coordinación de su territorio ante el Gobierno Nacional. Sin embargo, la descentralización tributaria departamental es más débil frente a otros niveles de gobierno. Entre 2000 y 2019 los departamentos han perdido 1,5 puntos porcentuales de participación dentro de la composición total del recaudo tributario, mientras que los municipios, en el mismo periodo, aumentaron su recaudo en 2,3 puntos porcentuales. En 2019, el recaudo tributario departamental corresponde alrededor del 38% del recaudo de los municipios y los ingresos de libre destinación para los departamentos (51%) corresponden a una menor magnitud de sus ingresos totales tributarios en relación con los municipios (84%).

En este sentido, es deseable definir de forma taxativa las responsabilidades de los departamentos y potenciar la generación de recursos propios, para así brindar a estas entidades mayor autonomía y capacidad fiscal.

2.4 Hacia una nueva ola de reformas

La actual organización administrativa del país es fruto de dos olas descentralizadoras que fueron posibles gracias a la emergencia de consensos en momentos

históricos en los cuales tanto el Gobierno Central como los gobiernos locales querían profundizar y perfeccionar la descentralización. La primera ola tuvo como fin aumentar los recursos para las regiones, mientras que la segunda ola estuvo orientada a asegurar una mayor igualdad regional entendiendo las diferencias de los territorios. La literatura académica sobre los efectos de la descentralización, por su parte, nos enseña que los resultados de las reformas de los años 80 y 90 han sido positivos y han contribuido a aumentar la autonomía territorial y su capacidad para atender las necesidades de sus comunidades.

No obstante, persisten problemas de diversa índole que van desde el diseño del sistema de transferencias del Gobierno Central (SGR y SGP) hasta la estructura tributaria territorial[4]. En este sentido, es necesario continuar fortaleciendo el proceso descentralizador teniendo en cuenta los siguientes elementos orientadores: definición de responsabilidades de gasto y fuentes estables de financiación para los diferentes niveles de gobierno; continuación y profundización del proceso descentralizador; perfeccionamiento en el diseño de incentivos que favorezca la descentralización; aumento del recaudo que asegure las capacidades de los entes territoriales y su autonomía; progreso en la administración tributaria local; avance en el desarrollo de impuestos piguvianos; y profundización del proceso de descentralización para los departamentos.

La historia nos enseña que la nueva ola de reformas tiene que partir de consensos amplios, construidos a partir de un diálogo abierto y franco, entendiendo que existen diferencias en las necesidades de los municipios y los departamentos. En este diálogo, la labor de técnicos y expertos (como los miembros de la Comisión) comienza por presentar la información relevante y la evidencia empírica de forma transparente que ayuden en la toma de decisiones y se reflejen en la puesta en marcha de mejores políticas públicas en materia tributaria. Por esto, las recomendaciones de la Comisión surgen de consensos bien informados y discusiones propositivas con el fin de plantear mejoras al sistema tributario territorial para hacerlo más eficiente, reactivar la economía de las regiones, y combatir la evasión y elusión fiscal.

4 Es preciso aclarar que el Gobierno nacional puso en marcha una Misión de descentralización con el objetivo de revisar el modelo de descentralización del país frente a las realidades regionales y trazar apuestas en torno de las capacidades de las entidades territoriales para lograr mayor eficiencia en la ejecución de recursos y en la provisión de servicios públicos locales.

2.5. Bibliografía

Acosta, O. L., & Bird, R. (2003). Evaluación de las recomendaciones sobre impuestos locales en la reforma estructural del sistema tributario colombiano y estudio y recomendaciones sobre la situación de los ingresos tributarios de los departamentos. University of Toronto.

Alesina, A. (2002). Institutional reforms in Colombia. Documento de Trabajo Nº 21. Bogotá: Fedesarrollo.

Alonso, J., Olivera, M., & Fainboim, Y. (1997). La sostenibilidad de la política fiscal colombiana. Coyuntura Económica, 101-118.

Álvarez, D., Caputo, J., Quintana, A., & Sánchez, F. (2019). Factores políticos e institucionales asociados a la corrupción en gobiernos subnacionales en Colombia. Documentos CEDE.

Bird, R. (2015). Improving Tax Administration in Developing Countries. Journal of Tax Administration, 23-45.

Bird, R., & Wiesner, E. (1982). Informe de Finanzas Intergubernamentales. Bogotá: Departamento Nacional de Planeación.

Bird, R., Poterba, J., & Slemrod, J. (2005). Fiscal Reform in Colombia: Problems and Prospects. The MIT Press.

Bonet, J. (2004). Descentralización fiscal y disparidades en el ingreso regional: la experiencia colombiana. Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana.

Bonet, J. (2006). Desequilibrios regionales en la política de descentralización en Colombia. Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana; No. 77.

Bonet, J., Pérez, G. J., & Ayala, J. (2014). Contexto histórico y evolución del SGP en Colombia. En J. B. (Eds.), Sistemas de transferencias subnacionales: lecciones para una reforma en Colombia. Bogotá: Banco de la República.

Bonet, J., Pérez, G., & Ricciulli, D. (2018). ¿Hay pereza fiscal territorial en Colombia? Revista de Economía del Rosario, 21(2), 247-307.

Cadena, X. (2002). ¿La descentralización empereza? Efecto de las transferencias sobre los ingresos tributarios municipales en Colombia. Desarrollo y Sociedad, 67-108.

Chacón, M. (2017). In the Line of Fire : Political Violence and Decentralization in Colombia.

Chacón, M., & Sánchez, F. (2020). Efecto de las transferencias en el recaudo fiscal local en Colombia, 2000-2015. Documentos CEDE.

Cnossen, S. (2007). Alcohol taxation and regulation in the European Union. International Tax and Public Finance, 699-732.

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). Informe Final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Obtenido de Fedesarrollo: https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf

Cortés, D., & Vargas, J. F. (2012). Inequidad Regional en Colombia. Universidad del Rosario, Documento de trabajo No. 34.

Departamento Nacional de Planeación. (2002). Evaluación de la descentralización municipal en Colombia : balance de una década. En Gobierno de Colombia (Vol. 1). Departamento Nacional de Planeación.

Faguet, J. P., & Sánchez, F. (2008). Decentralization's Effects on Educational Outcomes in Bolivia and Colombia. World Development, 1294–1316.

Faguet, J. P., & Sánchez, F. (2014). Decentralization and access to social services in Colombia. Public choice, 227-249.

Filippini, F., & Zuleta, H. (2016). Inestabilidad Tributaria Y Crecimiento Económico En Colombia. Documento CEDE.

Griffith, R., O'Connell, M., & Smith, K. (2017). Design of optimal corrective taxes in the alcohol market. IFS Working Papers.

Grossman, M., Chaloupka, F. J., Saffer, H., & Laixuthai, A. (1994). Effects of alcohol price policy on youth: a summary of economic research. Journal of Research on Adolescence, 347-364.

Hernández-Gamarra, A., & Barreto, L. H. (2018). Descentralización y finanzas territoriales. Fedesarrollo.

Junguito, R., Melo, L., & Misas, M. (1995). La descentralización fiscal y la política macroeconómica. Banco de la Republica de Colombia.

Kenkel, D. S. (1993). Drinking, driving and deterrence: the effectiveness and social cost of alternative policies. Journal of Law and Economics, 877-913.

Lozano, E. (2015). Análisis general de impuestos de países extranjeros de gobiernos subnacionales frente al sistema tributario colombiano del nivel subnacional. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Lozano, I. (2001). Colombia's public finance in the 1990s: a decade of reforms, fiscal imbalance, and debt. Borradores de Economía N° 174. Bogotá: Banco de la República.

Lozano, I., & Julio-Román, J. M. (2015). Descentralización Fiscal y Crecimiento Económico: Evidencia regional en panel de datos para Colombia.

Lozano, I., & Martínez, M. A. (2013). Enrollment and quality levels of Colombia's public basic education: Has fiscal decentralization improved them?

Markowitz, S. (2000). An economic analysis of alcohol, drugs, and violent crime in the National Crime Victimization Survey. National Bureau of Economic Research.

Markowitz, S., & Grossman, M. (1999). Alcohol regulation and domestic violence towards children. Contemporary Economic Policy, 309-321.

Martínez, L. (2019). Sources of Revenue and Government Performance: Evidence from Colombia. Tomado de: SSRN: https://ssrn.com/abstract=3273001

Melo Becerra, L. A. (2012). The Results In The Provision Of Public Education Under Different Decentralized Contexts: The Colombian Case. The Journal of Developing Areas, 85–103.

Melo, J. O. (2017). Historia mínima de Colombia. El Colegio de Mexico AC.

Melo, L. (2001). The flypaper effect under different institutional contexts: the Colombian case. Public Choice, 317-245.

Ocampo, J. A. (2015). Café, industria y macroeconomía: ensayos de historia económica colombiana. Fondo de Cultura Económica.

OCDE. (2019). Asymmetric decentralisation: Policy implications in Colombia. OECD Multi-Level Governance Studies.

Perry, G., & Olivera, M. (2009). El impacto del petróleo y la minería en el desarrollo regional y local en Colombia. Documentos de Trabajo N° 51. Fedesarrollo.

Pigou, A. C. (1920). The economics of welfare. Palgrave Macmillan.

Ponce, C. (2005). La administración tributaria colombiana. Situación actual. Revista de Derecho Fiscal.

Ramírez, J. M., & Bedoya, J. G. (2014). Regalías directas por hidrocarburos y esfuerzo fiscal municipal en Colombia. Fedesarrollo.

Sánchez, F., & Zenteno, J. (2011). Descentralización y sostenibilidad fiscal subnacional: el caso de Colombia. Documentos CEDE.

Sánchez, J., Gutiérrez, C., & Parra, J. C. (1994). Transferencias intergubernamentales y comportamiento fiscal. Coyuntura Económica, 89-110.

Williams, J., Chaloupka, F. J., & Wechsler, H. (2002). Are there differential effects of price and policy on college students' drinking intensity?. National Bureau of Economic Research.

Zapata, J. G. (2010). Las finanzas territoriales en Colombia. Documento de Trabajo. Bogotá: Fedesarrollo.

Zapata, J. G. (2016). Finanzas municipales en Colombia: buen desempeño pero se mantienen las desigualdades. Documento de Trabajo. Bogotá: Fedesarrollo.

Zapata, J. G., Acosta, O. L., & Gonzáles, A. (2001). Evaluación de la descentralización municipal en Colombia. ¿Se consolidó la sostenibilidad fiscal de los municipios colombianos durante los años noventa? Archivos de Economía.

3. Marco teórico

3.1. ¿Por qué fortalecer el entorno institucional local?

North (1990) define las instituciones como "las reglas del juego en una sociedad o, formalmente, los instrumentos diseñados por los humanos para dar forma a la interacción entre personas" y enfatiza en las implicaciones: "En consecuencia, las instituciones estructuran el sistema de incentivos en el intercambio entre humanos, ya sea éste económico, social o político." Estas reglas de juego abstractas tienen efectos profundos sobre el crecimiento económico[5] y la perfección y la penetración de los mercados.[6]

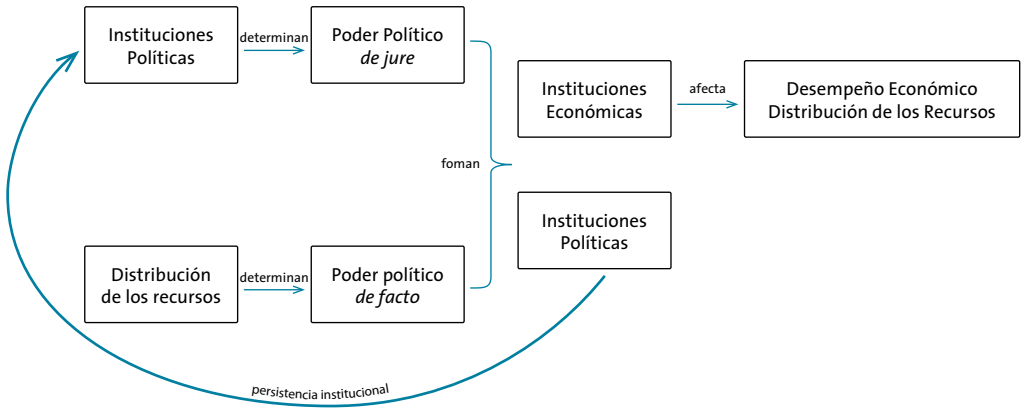
Varios académicos han examinado cómo la estabilidad de los derechos de propiedad, institución primordial del mundo capitalista, puede surgir a partir de un mundo sin instituciones formales. En otra línea de investigación, algunos autores han demostrado que la existencia de conflictos distributivos (ausencia de institucionalidad aceptada por todos los miembros de la sociedad) tiene implicaciones profundas sobre el crecimiento económico. Una tercera línea de investigación ha hecho hincapié en la perfección y la penetración de los mercados.[5]

5 Tornell y Velasco (1992), Murphy, Acemoglu (1995), Alesina y Perotti (1996).

6 Pirenne (1937), Rosenstein-Rodan (1943), Hicks (1969), Banerjee and Newman (1993), Galor and Zeira (1993), Murphy, Vishny y Shleifer (1989, 1991) y Acemoglu (1995, 1997).

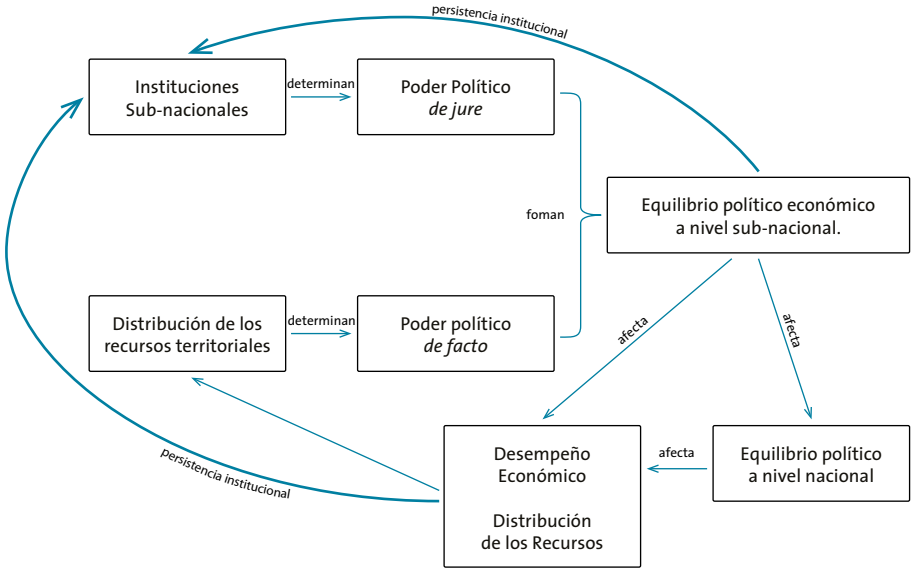
Acemoglu, Johnson y Robinson (2005) resumen las interacciones entre economía e instituciones en la Ilustración 1. La distribución de los recursos afecta el poder *de facto* mientras que el poder *de jure* está determinado por las instituciones políticas. La acción conjunta del poder *de facto* y el poder *de jure* modela las instituciones políticas y económicas y, estás últimas afectan el desempeño económico de las naciones y la distribución de los recursos. Así, el entorno institucional es persistente pero no inmodificable.

ILUSTRACIÓN 1. Economía e instituciones



Fuente: Elaboración propia

ILUSTRACIÓN 2. Relación entre equilibrios subnacionales y el entorno nacional



Fuente: Elaboración propia

A nivel subnacional, también se presentan las interacciones señaladas por Acemoglu, Johnson y Robinson (2005). Además, los poderes político y económico a nivel territorial influyen sobre la relación de fuerzas políticas a nivel nacional y, por esta vía, afectan el desempeño económico y la distribución de recursos. Por último, la distribución de recursos y el desempeño económico nacional se manifiestan en los territorios y afectan el equilibrio subnacional (Ilustración 2).

Así, existe una fuerte interacción entre los equilibrios subnacionales y el equilibrio nacional y, por esto, la construcción de una nación próspera e igualitaria pasa por la búsqueda de entornos institucionales justos y eficientes a nivel subnacional.

En este orden de ideas, la descentralización territorial y la operación de los gobiernos territoriales son fundamentales para lograr un buen equilibrio político administrativo. ¿Qué se requiere para que la descentralización funcione bien y para que los gobiernos locales sean justos y eficientes?

El efecto último de las reformas es fortalecer las instituciones locales, y hay varias razones para tener este norte. En primer lugar, la teoría de la descentralización evidencia que los gobiernos regionales son los más cercanos a las necesidades y preferencias de su electorado, y, por ende, serán más efectivos en la provisión de bienes públicos. Si las instituciones regionales promueven un funcionamiento autónomo y transparente del gobierno local, éste logrará suplir las necesidades de la población con mejores resultados que el gobierno central.

Los hallazgos de Cortés y Vargas (2012) indican que una mayor participación de recursos propios en los ingresos de los gobiernos territoriales y una menor participación de las regalías y transferencias per cápita están asociados con un mejor desarrollo institucional. Este mejor desarrollo tendría efectos concretos sobre el bienestar de la población: Martínez (2019) encuentra que la oferta de bienes públicos locales en áreas como educación, salud y agua potable se ve favorecida por el recaudo fiscal, el cual tiene un efecto muy superior que las regalías y las transferencias. También encuentra que un mayor recaudo fiscal reduce la probabilidad de investigaciones y acciones disciplinarias en contra de los mandatarios locales. Por tanto, la capacidad de generar ingresos tributarios parece un requisito para mejorar la capacidad institucional, reducir corrupción y aumentar el bienestar.

En línea con este resultado, Álvarez, Caputo, Quintana y Sánchez (2019) encuentran que la dependencia fiscal de transferencias y regalías está asociada a

mayor probabilidad de corrupción. Más aún, Chacón y Sánchez (2020) estudian el efecto de las transferencias sobre el recaudo fiscal local y encuentran evidencia parcial a favor de la hipótesis de "pereza fiscal": una relación negativa entre transferencias y el recaudo predial de los municipios.

Así, el incremento en el recaudo tributario local es fundamental para el mejoramiento de las finanzas territoriales, para el fortalecimiento institucional y la provisión adecuada de bienes públicos locales y, en general, para una buena descentralización administrativa. La teoría de la descentralización otorga soporte teórico a esta idea, y ofrece pautas de diseño tributario para lograr los objetivos de mejoramiento de la descentralización.

3.2. Literatura teórica sobre descentralización

En este capítulo se presenta una revisión de la literatura teórica acerca de la descentralización fiscal con el fin de ofrecer un marco teórico para analizar la descentralización fiscal, la estructura tributaria territorial y los impuestos municipales y departamentales.

Oates (1985) señala dos generaciones de la teoría de la descentralización fiscal. La primera generación comienza con los trabajos de Samuelson (1954) sobre la naturaleza de los bienes públicos, Arrow (1970) sobre los roles de los sectores público y privado, y Musgrave (1959) sobre finanzas públicas. Estos trabajos establecieron un papel positivo para el sector gubernamental en términos de corregir fallas de mercado, establecer una distribución equitativa del ingreso y estabilizar la macroeconomía en altos niveles de empleo con precios estables. Oates llama a esta visión de la economía pública como la perspectiva de Arrow-Musgrave-Samuelson (AMS). Los trabajos de la segunda generación de la teoría de descentralización fiscal señalan dos aspectos fundamentales que no son tenidos en cuenta en la primera generación: problemas de información incompleta y restricciones políticas.

3.2.1. Primera generación

Samuelson define los bienes públicos como bienes de consumo colectivo en el sentido de que el consumo de tal bien por parte de un individuo no conduce a la disminución del consumo de cualquier otro individuo (en la literatura moderna

esta es la definición de no rivalidad). Otra particularidad de los bienes públicos puede ser que el consumo de una persona o un grupo de personas genere beneficios para otros residentes de la comunidad en la forma de economías externas.

La perspectiva AMS parte del supuesto de que cada nivel de gobierno busca maximizar el bienestar social de su constituyente respectivo y puede explicarse a partir del teorema de la descentralización de Oates (1972) y el concepto de Mapeo Perfecto de Olson (1969).

Teorema de la descentralización

En un entorno con bienes públicos cuyo alcance es menor que el alcance nacional, el financiamiento descentralizado ofrece algunas oportunidades importantes para obtener ganancias en el bienestar social. Para tales "bienes públicos locales", los gobiernos locales pueden proporcionar niveles de producción pública que satisfagan las demandas de los residentes de sus respectivas jurisdicciones.

Mapeo Perfecto

Un entorno en el que los gobiernos, a diferentes niveles, proporcionan cantidades eficientes de bienes públicos cuyos patrones espaciales de beneficios están abarcados por el alcance geográfico de sus jurisdicciones.

Si hay Mapeo Perfecto, la descentralización es óptima. Pero los productos de algunos bienes públicos locales (como carreteras y ríos limpios) pueden producir beneficios derivados de la inter-jurisdicción: proporcionan beneficios para los residentes de otras jurisdicciones. Sin embargo, puede haber beneficios en el bienestar al permitir el suministro con una aplicación de la teoría tradicional de Pigou de los subsidios: el gobierno central debería proporcionar subsidios unitarios (es decir, subvenciones de contrapartida) a los gobiernos descentralizados que internalizarían los beneficios. En este sentido, bienes públicos de una localidad que generan externalidades en otras localidades, como un bosque que mejora el medio ambiente, deben recibir subsidios de la administración central.

Sin acceso a emisión monetaria y con economías locales abiertas, los gobiernos descentralizados tienen una capacidad limitada para influir en los niveles locales de empleo y precios. Por lo tanto, la función de estabilización macroeconómica de Musgrave debe recaer en el gobierno central. Así mismo, la movilidad de los hogares y empresas limita el potencial redistributivo de los gobiernos descentralizados.

Teorema de Tiebout

En el paradigma AMS, la provisión eficiente de bienes públicos requiere conocer las preferencias de todos los consumidores-votantes. No obstante, dado que no existe un mecanismo para forzar a los agentes a revelar sus verdaderas preferencias por los bienes públicos, la cantidad de tales bienes que se produce y el impuesto a los beneficios apropiado no puede determinarse.

Tiebout señala que este problema puede superarse en la medida en que el consumidor-votante elige a la comunidad que mejor satisfaga su patrón de preferencia por los bienes públicos. Para esto se requiere que los agentes tengan información completa sobre la provisión de bienes públicos y los impuestos de diferentes localidades, que haya muchas localidades que conozcan su estructura de costos y busquen atraer agentes para lograr el tamaño óptimo de la localidad y que no haya economías externas ni restricciones al empleo.

El análisis anterior tiene implicaciones de política para la integración municipal, la provisión para la movilidad y establece patrones locales de ingresos y gastos: (i) En lo que respecta al bienestar, la integración municipal se justifica solo si más de un servicio se presta al mismo costo total y sin menoscabo de ningún otro servicio. (ii) Las políticas que promueven la movilidad residencial y aumentan el conocimiento del consumidor-votante mejoran la asignación de gastos del gobierno en el mismo sentido que la movilidad entre empleos y el conocimiento relevante para la ubicación de la industria y el trabajo mejoran la asignación de recursos privados.

En respuesta a la afirmación de Samuelson de que la elección descentralizada no genera una provisión eficiente de bienes públicos, Tiebout demuestra que existen “bienes públicos locales”, para los cuales existe un mecanismo bajo el cual la elección individual da como resultado un estado Pareto-eficiente. Las personas se clasifican efectivamente en grupos que son homogéneos en cuanto a sus demandas de servicios locales. Algunos observadores (por ejemplo, Crémer, Estache y Seabright (1996)) han sugerido que el modelo de Tiebout es la pieza central de la teoría del federalismo fiscal. No obstante, el mecanismo de movilidad de los agentes es solo una parte de la historia. Incluso con individuos inmóviles, puede que existan diferencias sistemáticas en los gustos en las jurisdicciones que constituirían una razón para la provisión descentralizada de bienes públicos locales.

Descentralización en presencia de externalidades

Lockwood (1999) presenta un modelo que recoge los principales elementos de la primera generación de la teoría sobre descentralización fiscal. Para esto supone un país con dos regiones, un gobierno central y dos gobiernos locales y analiza los efectos de la provisión de un bien público que genera bienestar en la región donde se provee y efectos (positivos/negativos) sobre el bienestar de la región vecina. Por último, el bien público puede ser provisto por el gobierno central o por los gobiernos regionales.

Si el gobierno central provee los bienes públicos:

- El gobierno central elige su oferta de bienes públicos en todas las regiones.
- La oferta **no varía** por región.
- Elige el nivel de bienes públicos que maximice la utilidad de los hogares, **teniendo en cuenta los efectos indirectos** (*spillovers*) del bien público en otras regiones.
- El gobierno central también escoge el nivel de impuestos que financie la oferta de bienes públicos.

Si los gobiernos regionales proveen los bienes públicos:

- El gobierno regional elige su oferta de bienes públicos en su jurisdicción.
- La oferta varía por región.
- Elige el nivel de bienes públicos que maximice la utilidad de los hogares, **pero no incluyen los efectos indirectos** (*spillovers*) del bien público en otras regiones.

Para evaluar cuál de los dos modelos es más eficiente, se requiere determinar cuál de los dos sistemas produce una mayor suma de utilidades en todo el país. Si hay diferencias regionales en las preferencias o las características del bien público y no hay externalidades sobre otras localidades la provisión local del bien es más eficiente. En el otro extremo, si no hay diferencias regionales y sí

hay externalidades es más eficiente la provisión del bien público por el gobierno central. Por último, en el caso de diferencias regionales y externalidades se puede lograr eficiencia con provisión local de bienes públicos y subvenciones o impuestos piguvianos para que las localidades cuyos bienes públicos producen externalidades las internalice.

Impuestos

La aplicación de impuestos a factores móviles en niveles descentralizados de gobierno puede generar distorsiones en la ubicación y niveles de actividad económica (Gordon, (1983); Inman y Rubinfeld, (1996)). Por esto, los niveles descentralizados de gobierno deben usar impuestos sobre los beneficios de la localidad (por ejemplo, los impuestos a la propiedad y las tarifas de los usuarios). En el modelo de Tiebout, los impuestos son vistos como el "precio" que las familias pagan por su consumo de bienes públicos locales.

La eficiencia económica requiere que el impuesto sobre los beneficios que perciben los agentes móviles (hogares) sea igual al costo marginal de proporcionar servicios locales para inducir a los hogares y empresas a elegir las jurisdicciones que proporcionan al agente móvil un nivel eficiente de estos servicios (Oates & Schwab, 1988; Oates W. E., Fiscal federalism, 1972).

En este orden de ideas, **el diseño de la estructura tributaria debe ajustarse al tipo de bienes públicos que se ofrecen en cada nivel de gobierno**.

Subsidios

Además de las subvenciones piguvianas, algunas subvenciones a administraciones locales se justifican tanto por razones de equidad como de eficiencia. En el pasado, estas subvenciones han sido útiles para corregir patrones de migración distorsionados y para proporcionar la asistencia deseada a las jurisdicciones más pobres (Flatters, Henderson, & Mieszkowski, 1974). Estas subvenciones de igualación son una característica prominente de muchos sistemas de financiamiento federal.

Principales conclusiones de la literatura de primera generación

1. Se debe descentralizar la provisión de un bien o servicio público hasta el nivel de gobierno que garantice una provisión óptima.

II. En general, esto implica una descentralización de los bienes y servicios por los que cada región tiene preferencias diferenciadas, y la centralización de aquéllos que tienen la mayor cantidad de *spillovers* entre regiones.

III. El gobierno central debe quedar encargado de las funciones redistributivas. Esto justifica la existencia de un sistema de subvenciones.

IV. El impuesto local que recae sobre los agentes móviles debe ser igual al costo marginal de proporcionar servicios locales.

V. La estructura tributaria territorial debe ajustarse al tipo de bienes públicos que se ofrecen en cada nivel de gobierno.

Elementos de la primera generación que necesitan un examen más detenido

El teorema de la descentralización supone que la alternativa a la provisión local es un nivel uniforme y centralmente determinado de resultados públicos. Esta es una suposición fuerte. De hecho, con información perfecta, un gobierno central, a través de sus propios agentes, puede establecer los niveles de producción de los bienes públicos locales en cada jurisdicción con eficiencia de Pareto. ¿Qué impide tal resultado?

- Información. Los gobiernos locales, según este argumento, están más cerca de sus constituyentes; tienen un conocimiento superior de las preferencias o demandas de los residentes locales y de otras condiciones locales (por ejemplo, funciones de costo).

- Procesos políticos y comportamiento de los agentes políticos. Los funcionarios no se limitan a actuar en nombre del bienestar de sus electores. Esta línea de investigación involucra modelos de instituciones políticas con atención explícita a los incentivos. Inman y Rubinfeld (1997) han caracterizado la primera generación como "federalismo económico", que contrastan con los modelos más recientes que explican explícitamente los procesos políticos y su impacto en los resultados. Existen restricciones políticas en el gobierno central que le impiden proporcionar resultados más generosos en una jurisdicción que en otra. También, existe un cierto sentido de igualdad de trato a escala nacional que dificulta que

el gobierno central varíe los niveles de producción pública en todas las jurisdicciones.

La segunda generación aborda los temas anteriormente mencionados en profundidad. En primer lugar, plantea los problemas de información asimétrica que surgen cuando hay diferentes niveles de gobierno con responsabilidades de provisión de bienes públicos y, en segundo lugar, analiza el problema político que hay detrás de la asignación de responsabilidades.

3.2.2. Segunda Generación

Información

Parte del trabajo en el espíritu de la Segunda Generación se deriva de una aplicación de modelos de organización industrial a un entorno del sector público. Por ejemplo, uno de los modelos básicos en la literatura de I-O es el modelo estándar de agente principal. Aquí, en un entorno de información asimétrica con monitoreo imperfecto, el principio busca proporcionar un incentivo que induzca al agente a responder con un nivel de actividad (o esfuerzo) relevante que maximice la utilidad de cada parte en un contexto donde los resultados tienen un componente estocástico. La solución toma la forma de un contrato basado en el comportamiento (o resultado) observado. En una configuración de I-O, el modelo se ha empleado para estudiar la organización de la empresa, donde el propietario o gerente suele ser tratado como el principal y el trabajador como el agente. No está claro de inmediato cómo este marco se traduce en un entorno electoral con múltiples niveles de gobierno (Wilson & Wildasin, 2004). En tal contexto del sector público, ¿quién es exactamente el "principal" y quiénes son los "agentes"?

La literatura ha abordado este problema de tres maneras diferentes:

- El primer enfoque consiste en ignorar la dimensión electoral y tratar la estructura vertical del sector público de manera similar a la de la empresa. El gobierno central, actuando como principal, busca estructurar las relaciones fiscales intergubernamentales de tal manera que los gobiernos regionales o locales, los agentes, se comporten de manera que promuevan los objetivos de los funcionarios centrales en un entorno. El

centro solo tiene información imperfecta y control sobre las actividades fiscales de los agentes públicos descentralizados.

- Levaggi (2002) utiliza un enfoque de agente principal para demostrar que, bajo ciertas condiciones, un gobierno central, en lugar de proporcionar un presupuesto de suma global a los gobiernos locales, puede hacerlo mejor al limitar la flexibilidad de la prestación de servicios del gobierno local mediante el uso de una "restricción presupuestaria doble" que determina no solo el presupuesto general sino también la distribución precisa del gasto de los fondos en funciones específicas (o programas). Los resultados de las instituciones de elección colectiva dependen de manera fundamental de la información que poseen los diversos agentes.

- Tommasi y Weinschelbaum (2003) modela un sistema centralizado que toma la forma de un solo agente (funcionario público elegido) que sirve a toda la población, mientras que la descentralización consiste en un agente en cada jurisdicción. El problema es el diseño del "contrato óptimo" que implica un esquema de recompensa para el agente (funcionario público). El caso de la descentralización fiscal depende no solo de las diferencias en los gustos, sino también de la posibilidad de un mejor control local o "rendición de cuentas" bajo la provisión descentralizada.

En línea con Tommasi, Seabright (1996) proporciona un marco en el cual las elecciones se consideran "contratos incompletos", ya que cierta información relevante es "no verificable". La centralización permite una mayor coordinación de políticas (internalización de las externalidades interjurisdiccionales), pero la toma de decisiones descentralizada promueve la responsabilidad. La elección entre la centralización y la descentralización depende de la importancia relativa de los dos.

El modelo de Seabright plantea el equilibrio entre la coordinación y la responsabilidad local, pero no arroja mucha luz sobre la forma precisa de las relaciones fiscales intergubernamentales (como las subvenciones intergubernamentales). De hecho, la ausencia de subvenciones hace que el análisis sea un poco engañoso.

Si las subvenciones se introducen en el modelo de Seabright y modelos similares los beneficios de la coordinación y los beneficios de la rendición de cuentas pueden realizarse simultáneamente bajo una estructura descentralizada.

No obstante, en este punto surge de nuevo el problema de información. Como lo sugieren Crémer, Estache y Seabright (1996), la adquisición de información es endógena, y no hay razón por la cual una autoridad central no pueda hacer uso de una variedad de canales para reunir la información necesaria sobre las condiciones locales. Pero tales actividades no son gratuitas y, como observan Crémer, Estache y Seabright (1996), el hecho de que las autoridades centrales no obtengan dicha información debe reflejar su menor valor para los agentes públicos centrales que para los locales.

Si se sigue avanzando en este punto, es decir; si el gobierno central tiene poco conocimiento de las preferencias locales, ¿cómo puede determinar el nivel correcto para los subsidios de Pigou para los productos locales que generan beneficios derivados de las relaciones entre jurisdicciones? La medición de los beneficios de *spillovers* requiere información local sobre su valoración.

Información imperfecta, riesgo moral y restricciones presupuestarias difíciles

Weingast (1995) y McKinnon (1997) han enfatizado los peligros inherentes a un sistema donde los niveles descentralizados de gobierno dependen demasiado de las transferencias intergubernamentales o de las cuestiones de deuda para financiar sus presupuestos. En un entorno donde el sistema fiscal proporciona un "rescate" listo para los gobiernos provinciales o locales, existen incentivos virtualmente irreparables para que los gobiernos descentralizados saquen efectivamente "los bienes comunes" y extiendan los programas públicos mucho más allá de los niveles eficientes (Goodspeed, 2002).

En la literatura sobre el problema de la asignación de impuestos, existe un reconocimiento explícito del papel que deben desempeñar los impuestos locales para establecer un entorno adecuado para la toma de decisiones presupuestarias. Por ejemplo, en su tratamiento inicial y seminal de la exportación de impuestos, McLure (1967) señaló que donde las jurisdicciones tienen la capacidad de exportar parte de sus cargas fiscales locales a residentes de otras jurisdicciones, existirán incentivos para expandir el presupuesto local más allá de niveles eficientes, ya que el "precio del impuesto" local será efectivamente demasiado bajo. La importancia de confrontar a los tomadores de decisiones públicas con los precios correctos de los bienes públicos ha sido durante mucho tiempo un tema importante en la economía pública. Sin embargo, ciertamente es el caso

que la literatura más reciente ha ampliado y enriquecido nuestra comprensión del carácter y el papel de las restricciones presupuestarias difíciles.

Elección pública y problema político

La literatura de elección pública y parte de la nueva literatura (por ejemplo, Weingast, (1995); Qian y Weingast, (1997)) han respaldado el caso de la descentralización, viéndolo como un mecanismo para controlar las tendencias excesivamente intrusivas y expansivas del sector público y para apoyar el efectivo funcionamiento de los mercados privados.

Pero la descentralización fiscal también trae consigo peligros potenciales (Prud'Homme, 1995). En ciertos entornos, puede proporcionar un vehículo a través del cual los gobiernos regionales trasladen las cargas de los programas locales a la nación en su conjunto.

La literatura más reciente proporciona un tratamiento amplio del carácter político-económico de las "crisis" fiscales que pueden resultar de los incentivos perversos que pueden existir bajo ciertas formas bastante prevalentes de instituciones fiscales intergubernamentales. Este tratamiento hace una distinción básica entre las llamadas restricciones presupuestarias suaves y duras (Kornai J., 1980; 1986).

La "restricción presupuestaria blanda" describe el comportamiento de entidades económicas que pueden esperar que sus déficits sean cubiertos por alguna forma de "organización de apoyo" (Kornai, Maskin, & Roland, 2003). Aquí, el término se refiere a los gobiernos regionales o locales que buscan un nivel más alto de gobierno para rescatarlos de una condición de dificultades fiscales.

En presencia de restricciones presupuestarias blandas, los gobiernos locales tienen un incentivo para expandir sus programas y gastos más allá de sus posibilidades.

Si bien el gobierno central puede declarar sus intenciones de abstenerse de cualquier tipo de rescate, el verdadero problema es la credibilidad de esta afirmación. El tema es de expectativas. ¿Puede el gobierno central comprometerse de manera creíble a evitar operaciones de rescate fiscal?

Una forma natural de modelar este fenómeno es en términos de un marco teórico de juegos secuencial (por ejemplo, Goodspeed, (2002); Rodden, Eskeland and

Litvack, (2003); Inman, (2003)). El gobierno central hace un anuncio de no-rescate. Los agentes evalúan la viabilidad de esta promesa y luego tomar sus decisiones presupuestarias. El juego en esta etapa puede tomar la forma de un dilema del prisionero (Inman, 2003). En cualquier caso, los tomadores de decisiones locales pueden encontrar que la afirmación central no es creíble y, por lo tanto, proceder bajo la expectativa de que serán rescatados de sus déficits fiscales. La etapa final del juego involucra al gobierno central, que debe decidir si rescatar o no a las autoridades locales. Nuevamente, el gobierno central puede decidir que es mejor proporcionar el alivio fiscal necesario.

El comportamiento fiscal perverso está integrado esencialmente en el sistema. La solución al problema implica, por lo tanto, una reforma fundamental de las instituciones políticas y fiscales para alterar toda la estructura de incentivos para la toma de decisiones presupuestarias. Esto no es simplemente una teoría formal, sino un problema práctico generalizado que representa, para muchos de nosotros, uno de los principales peligros en un sistema fiscal descentralizado.

El reconocimiento de este problema plantea dos cuestiones principales. Primero, ¿por qué los gobiernos centrales no pueden comprometerse con credibilidad para evitar los rescates fiscales? ¿Cuál es la fuente de la motivación de lo que, al final, resulta ser un comportamiento perverso y destructivo?

El problema de la motivación puede, de hecho, ser bastante complicado y con varias facetas (Kornai, Maskin, & Roland, 2003). Goodspeed señala que el gobierno central sufre en dos aspectos básicos al no rescatar a gobiernos locales: (i) el bienestar de la propia localidad cae debido a niveles ineficientemente bajos de bien público local, y, (ii) esto puede tener consecuencias electorales para las autoridades centrales. Wildasin (1997) afirma que permitir que una localidad “falle” tiene repercusiones en todo el sistema. En particular, los rescates son más probables para jurisdicciones locales más grandes que para las más pequeñas (a pesar de los costos más altos), ya que las consecuencias externas probablemente serán de una magnitud mucho mayor para las primeras. Este es el llamado caso “Demasiado grande para fracasar”.

En el entorno intergubernamental, el rescate fiscal o los rescates pueden adoptar diversas formas. La mayoría de los países tienen sistemas de subvenciones intergubernamentales en virtud de los cuales los fondos se transfieren del centro a los gobiernos locales. Pero tales subvenciones también pueden ser un mecanismo para el rescate fiscal. Alternativamente, el centro puede asumir deudas

locales o hacer préstamos a los gobiernos locales para evitar crisis fiscales; en ciertos casos, esto hace que los recursos del banco central estén disponibles para los gobiernos de niveles inferiores.

Descentralización y tamaño del Estado

Según Niskanen (1971), el objetivo de los agentes públicos puede caracterizarse de manera útil como la maximización del tamaño de sus presupuestos. Brennan y Buchanan (1980) extendieron esta visión afirmando que el sector público puede ser visto como un "leviatán" que busca su propio engrandecimiento al maximizar los ingresos que extrae de la economía.

Brennan y Buchanan ven la descentralización fiscal como un mecanismo para restringir las tendencias expansivas del gobierno. La competencia entre los gobiernos descentralizados, al igual que la competencia en el sector privado, puede limitar las capacidades de un monopolista, en este caso un gobierno central monopólico, para aumentar su control sobre los recursos de la economía. La competencia entre los gobiernos en el contexto de un sistema fiscal descentralizado con hogares y empresas móviles "puede ofrecer sustitutos parciales o posiblemente completos de restricciones fiscales explícitas sobre el poder impositivo" (1980, p. 184). El enfoque de Brennan-Buchanan ofrece, por lo tanto, una visión muy diferente del papel de la descentralización en el sistema fiscal.

Las favorables implicaciones normativas de la visión de la competencia fiscal en el Leviatán contrastan con algunos tratamientos posteriores de este problema. En la actualidad, existe una amplia literatura que sostiene que la competencia fiscal activa entre jurisdicciones puede dar como resultado niveles y patrones de actividad económica distorsionados. Este tema es actualmente de gran importancia a la luz de la actual integración económica y política de Europa con numerosas propuestas para la armonización de las políticas fiscales y regulatorias de los países miembros. El trabajo teórico y empírico en curso está proporcionando una amplia gama de conocimientos sobre los efectos distorsionadores y de mejora de la eficiencia de dicha competencia.

Primero, en cuanto a la visión del Leviatán del papel de la descentralización fiscal, la evidencia temprana fue mixta. Oates (1985) encontró poco apoyo para la proposición de que la descentralización fiscal proporcionaba una restricción efectiva al crecimiento del gobierno. Posteriormente, Rodden (2003)

y otros señalan que no es la descentralización fiscal en sí lo que importa, sino qué forma toma. Rodden encuentra que, donde la descentralización implica la dependencia de los impuestos propios a nivel provincial y local se asocia con un gobierno más pequeño. Pero cuando el gobierno descentralizado se financia principalmente con transferencias desde arriba, las oportunidades para "asaltar los bienes fiscales" pueden resultar en programas perversos que en realidad aumentan el tamaño del presupuesto público en general.

La nueva literatura sobre el federalismo fiscal es amplia tanto en términos de sus fuentes como de sus direcciones. Como se afirmó antes, esta literatura se basa principalmente en dos fuentes básicas: (i) Política pública y política económica que se enfoca en los procesos políticos y el comportamiento de los agentes políticos. (ii) La literatura sobre problemas de información. Lo que surge de estas dos fuentes es una nueva literatura sobre el federalismo fiscal que examina el funcionamiento de diferentes instituciones políticas y fiscales en un entorno de información y control imperfectos con un enfoque básico en los incentivos.

En la amplia gama de modelos que abarca la segunda generación, la compensación entre la centralización y la descentralización adopta una variedad de formas diferentes. En varios modelos hay una compensación en términos de "responsabilidad" local (sensibilidad de los resultados a las preferencias locales) frente a una coordinación de políticas bajo centralización que sirve para internalizar las interdependencias interjurisdiccionales (Seabright, 1996).

Lockwood (2002) y Besley y Coate (2003) proporcionan marcos en los que el resultado centralizado es un vector de productos locales determinados por una legislatura central compuesta por representantes elegidos localmente. Estos autores se apartan explícitamente del supuesto anterior del Teorema de Descentralización de niveles uniformes de producción bajo un régimen centralizado. Dependiendo de cómo funciona la legislatura central, el resultado determinado centralmente exhibe varios tipos de asignaciones ineficientes. Estas ineficiencias deben sopesarse frente a las pérdidas derivadas de un resultado descentralizado, donde las localidades ignoran los efectos secundarios asociados con sus decisiones. Besley y Coate (2003) afirman que "a pesar de todo esto, la idea clave sigue siendo que la heterogeneidad y los efectos secundarios están correctamente en el centro del debate sobre los beneficios de la centralización".

Federalismo fiscal, riesgo compartido y seguro interjurisdiccional

Otro tema importante en la nueva literatura ha sido la exploración del papel del gobierno central en el desempeño de una función de seguro en el sistema fiscal intergubernamental (Persson y Tabellini, (1996), Bucovetsky, (1997), Lockwood, (1999). Las diferentes jurisdicciones o regiones en un sistema federal pueden estar sujetas a choques que reducen los ingresos o aumentan los costos para reducir el bienestar local. En principio, existe un sistema de asistencia intergubernamental que proporciona asistencia a las jurisdicciones que están experimentando choques negativos a su bienestar económico y fiscal.

En tal contexto, el centro tiene un rol básico en proporcionar "seguros" contra choques exógenos, y si es así, ¿qué puede decir el análisis económico sobre su forma particular?

Lockwood (1999) ha explorado este problema en un modelo en el que el gobierno central emplea subvenciones intergubernamentales tanto para internalizar los efectos derivados de la producción de bienes públicos locales como para proporcionar "contratos de riesgo compartido" entre las jurisdicciones en presencia de choques estocásticos. de varios tipos. Si los individuos muestran preferencias adversas al riesgo, Lockwood encuentra que la forma y la magnitud de la subvención de optimización pueden diferir de la medida de Pigou estándar, donde la tasa de coincidencia depende del nivel de los beneficios externos.

Un problema fundamental que surgen en los modelos de seguro es un problema de riesgo moral estándar (Bucovetsky, (1997), Persson y Tabellini, (1996)). Cuando el "seguro central" está disponible, una jurisdicción local tiende a sub-producir productos o programas que mejoren la capacidad de la economía local para adaptarse a los choques exógenos. Persson y Tabellini alcanzan el interesante resultado de que la magnitud del riesgo moral que se presenta depende de la naturaleza de la constitución fiscal federal.

Similares tipos de problemas han surgido en el contexto de la unión monetaria europea (UEM). Hubo una sensación general de que la unión monetaria requería un conjunto de reglas de comportamiento fiscal para evitar que las políticas de los países miembros socavaran la credibilidad del compromiso del Banco Central Europeo con la estabilidad monetaria (Balassone, Franco, & Francese, 2003). El resultado, bajo el Tratado de Maastricht en 1992, fue un acuerdo entre

las naciones que se unieron a la UEM a limitaciones estrictas sobre el tamaño de sus déficits (3% del PIB) y su deuda pública (60% del PIB). Esto fue reforzado en 1997 por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que requiere que los países miembros cumplan con una meta a mediano plazo de un presupuesto que está "cerca del equilibrio o en superávit". Más en general, como señala Rattso (2003), la evolución de las instituciones fiscales en la Unión Europea (así como en la UEM) implica "problemas comunes de fondo".

Un marco institucional para la descentralización

¿Qué tipo de instituciones económicas y políticas pueden minimizar estos incentivos perversos? Una respuesta obvia es una mayor centralización. Pero, los gobiernos centrales pueden explotar su posición de monopolio. De hecho, una parte contundente del caso de la descentralización fiscal es difundir los poderes de explotación del gobierno (Brennan y Buchanan, (1980); Qian y Weingast, (1997)).

El desafío consiste en determinar el tipo de instituciones que pueden adaptarse a la descentralización fiscal para obtener ventajas políticas y beneficios económicos del control local, al tiempo que se evitan los efectos potencialmente distorsionadores y desestabilizadores que pueden derivarse de las limitaciones presupuestarias blandas.

Primero, hay características de una economía de mercado bien desarrollada que pueden contribuir:

Los mercados de crédito eficientes pueden proporcionar una fuente importante de disciplina para el financiamiento del gobierno local. Un desempeño fiscal deficiente por parte de un gobierno local resulta en un acceso reducido al crédito y tasas de interés más altas.

Los mercados de tierras eficientes en el contexto de factores móviles también pueden fomentar la toma de decisiones fiscales locales responsables. La deuda excesiva o malas decisiones públicas pueden reducir el valor de propiedad locales y alentar la salida de agentes económicos. Además, como sostienen Qian y Roland (1998), la competencia entre los gobiernos locales para atraer capital móvil puede reducir los incentivos para los rescates al aumentar el costo de oportunidad de subsidiar a empresas ineficientes.

Segundo, hay instituciones fiscales:

1. La existencia de sistemas de pago de impuestos necesarios para proporcionar los ingresos para financiar los programas locales. Las jurisdicciones locales deben sopesar los beneficios y los costos de los programas públicos.

2. El sistema de subvenciones intergubernamentales debe funcionar sin estar sujeto a manipulación para proporcionar rescates fiscales.

Sin embargo, estas instituciones pueden no siempre existir, especialmente en los países en desarrollo y en transición. En tales casos, la literatura apunta a ciertos tipos de medidas que pueden servir para endurecer las restricciones del presupuesto local:

1. Restricciones de presupuesto equilibrado impuestas de manera constitucional o legislativa.

2. Limitaciones a las emisiones de deuda que limitan los préstamos para financiar proyectos de capital con definiciones detalladas de lo que abarca el gasto de capital.

3. Leyes de bancarrota pública bien diseñadas que especifican claramente cómo se manejarán las crisis fiscales.

Como señala Inman (2003) en su revisión de la experiencia de los EE. UU., "Una de las principales lecciones de esta historia fiscal es que los gobiernos centrales pueden resistirse a la necesidad política y económica de rescates del gobierno local si existen las instituciones fiscales y de mercado adecuadas..." (pág. 61).

Finalmente, hay una cierta ambivalencia comprensible, aunque curiosa: Muchos autores señalan la descentralización como un medio para controlar la tendencia del sector público a agrandarse y limitar las intrusiones perjudiciales en la operación de los mercados privados, así como fomentar el desarrollo de las instituciones democráticas.

Otros sugieren que un centro débil puede ser manipulado por fuertes intereses regionales de forma destructiva. Blanchard y Shleifer (2000) argumentan que la descentralización fiscal ha sido mucho más exitosa en China que en Rusia, porque un centro fuerte en China (en contraste con Rusia) ha permitido resistir la "captura local".

La descentralización fiscal, para ser efectiva, puede requerir un gobierno central razonablemente fuerte, con suficiente poder y resolución para resistir las demandas poco saludables de los niveles más bajos de gobierno.

Elementos de estabilidad y "auto-cumplimiento" en sistemas federales

Algunas publicaciones recientes ofrecen ideas provocativas sobre la naturaleza del pegamento económico que mantiene unidas a las naciones y las fuerzas opuestas que tienden a separarlas. La unión económica puede proporcionar grandes beneficios económicos en términos de reducir los costos de proporcionar importantes "bienes públicos nacionales", especialmente la defensa nacional. Riker (1964), ha argumentado que una amenaza u oportunidad militar-diplomática externa es una condición necesaria para la creación de un federalismo. Pero, como lo enfatiza la literatura económica, hay otras fuentes de ganancias importantes de la formación de la nación, incluida la facilitación del comercio. Bolton, Roland y Spolaore (1996) señalan que "cuando dos naciones se unen, los costos promedio de las transacciones se reducen, ya que algunas transacciones internacionales ahora se convierten en transacciones nacionales" (p. 700).

Sin embargo, puede haber costos significativos en dicha unión nacional, costos que, si son lo suficientemente grandes, pueden fomentar la secesión.

Buchanan y Faith (1987) consideran un modelo en el que ciertas jurisdicciones explotan otras a través de un sistema de impuestos y transferencias centralizados; cuando las jurisdicciones explotadas encuentran que sus pérdidas superan la ganancia del sindicato, tienen un incentivo para separarse. De hecho, tales incentivos pueden establecer límites en la extensión de dicha explotación interjurisdiccional.

Bolton y Roland (1997) muestran que las diferencias en los gustos regionales que no se pueden acomodar en un régimen nacional (en su caso, las diferencias en la distribución del ingreso y los programas redistributivos deseados) también pueden inducir la desintegración. Curiosamente, la amenaza de secesión puede poner límites a las políticas nacionales.

Pero la ruptura del buen funcionamiento de un sistema fiscal federal no implica la desintegración explícita de la nación. Las fuerzas que trabajan dentro de la sociedad y el sector público pueden socavar la estructura y el funcionamiento de un gobierno federal. De Figuereido y Weingast (2002) señalan dos fuentes de

separación: (i) La intrusión central y (ii) El deterioro de las instituciones federales a través de esfuerzos oportunistas a niveles descentralizados.

Hay muchos ejemplos de desgloses federales derivados de cada una de estas fuentes. Es interesante que algunos de los primeros escritores previeron la centralización como la principal tendencia y amenaza para la estabilidad de los sistemas federales.

La estabilidad de un sistema de gobierno federal es, de hecho, un delicado acto de equilibrio. Existen incentivos potencialmente muy poderosos para el comportamiento destructivo que pueden manifestarse a nivel central o regional / local.

Desde una perspectiva más amplia, el punto es que las instituciones políticas y fiscales tienen elementos que son endógenos al sistema. En algunos casos, estas instituciones pueden contener las semillas de su propia destrucción, mientras que, en otros casos, prevén su propia perpetuación, para un federalismo de "auto-cumplimiento".

Lo anterior sugiere que una estructura federal estable y duradera debe tener, por un lado, un gobierno central que sea lo suficientemente fuerte como para controlar a los gobiernos regionales y locales para que el sistema no sea socavado por una jurisdicción agresiva y, por otro lado, restricciones adecuadas para mantener al gobierno central dentro de su esfera.

¿Qué tipo de instituciones pueden crear este tipo de ambiente?

Qian y Weingast (1997) argumentan que un sistema federal adecuadamente estructurado y una economía de mercado pueden interactuar de manera que puedan reforzarse mutuamente para proporcionar lo que llaman un sistema de "federalismo que preserva el mercado". Desde esta perspectiva, un sector público en el que los gobiernos regionales y locales tienen la responsabilidad de brindar servicios públicos y ejercer poderes regulatorios clave, de un mercado común sin barreras al comercio y el establecimiento de restricciones presupuestarias difíciles puede proporcionar un sistema con un compromiso creíble con el fomento del funcionamiento de los mercados privados. A cambio, los mercados fuertes contribuyen a la viabilidad de la estructura federal del sector público.

Una dimensión crítica de esta perspectiva es el papel de la competencia fiscal. "La competencia entre jurisdicciones obliga a los gobiernos a representar los

intereses de los ciudadanos y a preservar los mercados" (Qian & Weingast, 1997). Dicha competencia castiga efectivamente a los funcionarios locales por intrusiones ineficientes en los mercados. Y, al hacerlo, refuerza las duras restricciones presupuestarias a nivel regional y local. Por lo tanto, la competencia generalizada tanto en los mercados privados como en el sector público ayuda a crear un entorno en el que las instituciones pueden persistir, en el que el comportamiento intrusivo y destructivo es desalentado por un conjunto efectivo de sanciones.

En resumen, la segunda generación sugiere que no se debe tomar a cualquier nivel de gobierno como un actor "benevolente", sino que se debe crear una estructura de impuestos y subsidios que alinee los incentivos del gobernante con los del electorado, y de los gobiernos locales con el gobierno central.

Esto implica crear y fortalecer mecanismos de rendición de cuentas, y crear instituciones que permitan a las regiones "fallar" en caso de mal comportamiento fiscal, evitando los efectos secundarios de su caída dentro de lo posible.

3.3. ¿Qué lecciones nos deja la teoría?

La distribución de los recursos y el desempeño económico tienen una relación de doble causalidad con el poder *de facto* y el poder *de jure*. Por esto, el equilibrio político-económico suele ser persistente tanto a nivel nacional como a nivel subnacional. En este sentido, esfuerzos por afectar el poder *de jure* pueden ser inútiles si no se cambia la distribución del poder *de facto*. Además, los equilibrios subnacionales y el equilibrio nacional están interrelacionados y, por esto, la búsqueda de entornos institucionales justos y eficientes a nivel subnacional es esencial para la consecución de una nación próspera y equitativa.

La primera generación de la teoría de la descentralización enseña que la descentralización en la provisión de bienes públicos debe darse hasta el nivel de gobierno que garantice una provisión óptima. Esto implica una descentralización de bienes para los cuales hay preferencias o necesidades diferentes a nivel territorial. El gobierno central, por su parte, debe encargarse de las funciones redistributivas y de la provisión de bienes públicos con gran cantidad de efectos interjurisdiccionales (*spillovers* entre regiones). En lo que respecta a tributos locales, la estructura tributaria debe ajustarse al tipo de bienes públicos que se ofrecen en cada nivel de gobierno. Los impuestos territoriales que recaen sobre agentes móviles deben ser iguales a los costos marginales de proporcionar bienes.

La segunda generación de la teoría de la descentralización aborda problemas de información e indica que la estructura de impuestos y subsidios debe alinear los incentivos del gobernante con los del electorado, y de los gobiernos locales con el gobierno central. Para esto se requiere la existencia de mecanismos fuertes de rendición de cuentas e instituciones que impidan al gobierno central responder por malos comportamientos fiscales a nivel subnacional. Por último, la competencia entre jurisdicciones es un factor inherente a la descentralización, y puede tener efectos positivos sobre el desempeño de los gobiernos locales o negativos en términos de provisión de servicios. Este punto aún es contencioso y no hay una conclusión al respecto.

3.4. Bibliografía

Acemoglu, D., Johnson, S., & Robinson, J. A. (2005). Institutions as a fundamental cause of long run growth. En P. A. (Eds.), Handbook of Economic Growth (pp. 386-464).

Álvarez, D., Caputo, J., Quintana, A., & Sánchez, F. (2019). Factores políticos e institucionales asociados a la corrupción en gobiernos subnacionales en Colombia. Documentos CEDE.

Arrow, K. (1970). Essays in the theory of risk-bearing.

Balassone, F., Franco, D., & Francese, M. (2003). Fiscal policy in Europe: the role of fiscal rules. National Tax Journal.

Besley, T., & Coate, S. (2003). Centralized versus decentralized provision of local public goods: a political economy approach. Journal of public economics, 2611-2637.

Bolton, P., & Roland, G. (1997). The break-up of nations: a political economy analysis. The Quarterly Journal of Economics, 1057-1090.

Bolton, P., Roland, G., & Spolaore, E. (1996). Economic theories of the break-up and integration of nations. European Economic Review, 697-705.

Brennan, G., & Buchanan, J. M. (1980). The power to tax: Analytic foundations of a fiscal constitution. Cambridge University Press.

Buchanan, J. M., & Faith, R. L. (1987). Secession and the limits of taxation: Toward a theory of internal exit. The American Economic Review, 1023-1031.

Bucovetsky, S. (1997). Insurance and Incentive Effects of Transfers among Regions: Equity and Efficiency. International Tax and Public Finance, 463–483.

Chacón, M., & Sánchez, F. (2020). Efecto de las transferencias en el recaudo fiscal local en Colombia, 2000-2015. Documentos CEDE.

Cortés, D., & Vargas, J. F. (2012). Inequidad Regional en Colombia. Universidad del Rosario, Documento de trabajo No. 34.

Crémer, J., Estache, A., & Seabright, P. (1996). Decentralizing Public Services: what can we learn from the Theory of the Firm? Revue d'économie politique, 37-60.

De Figueiredo, R., & Weingast, B. (2002). Pathologies of federalism, Russian style: political institutions and economic transition. Disponible en línea: https://www.researchgate.net/publication/242470914_Pathologies_of_Federalism_Russian_Style_Political_Institutions_and_Economic_Transition. Consultado en enero de 2020.

Flatters, F., Henderson, V., & Mieszkowski, P. (1974). Public goods, efficiency, and regional fiscal equalization. Journal of Public Economics, 99-112.

Goodspeed, T. J. (2002). Bailouts in a Federation. International Tax and Public Finance, 409–421.

Gordon, R. H. (1983). An optimal taxation approach to fiscal federalism. The Quarterly Journal of Economics, 567-586.

Inman. (2003). Transfers and Bailouts: Enforcing Local Fiscal Discipline with Lessons from US Federalism. En G. Rodden, & J. Litvack, Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraint. Washington, DC: MIT Press.

Inman, R. P., & Rubinfeld, D. L. (1996). Designing tax policy in federalist economies: an overview. Journal of Public Economics, 307-334.

Inman, R. P., & Rubinfeld, D. L. (1997). Rethinking federalism. Journal of economic perspectives, 43-64.

Kornai. (1986). The soft budget constraint. Kyklos, 3-30.

Kornai, J. (1980). The dilemmas of a socialist economy: the Hungarian experience. Cambridge Journal of Economics, 147-157.

Kornai, J., Maskin, E., & Roland, G. (2003). Understanding the soft budget constraint. Journal of economic literature, 1095-1136.

Levaggi, R. (2002). Decentralized budgeting procedures for public expenditure. Public Finance Review, 273-295.

Lockwood, B. (1999). Inter-Regional Insurance. Journal of Public Economics, 1–37.

Lockwood, B. (2002). Distributive politics and the costs of centralization. The Review of Economic Studies, 313-337.

Martínez, L. (2019). Sources of Revenue and Government Performance: Evidence from Colombia. Tomado de: SSRN: https://ssrn.com/abstract=3273001

McKinnon, R. I. (1997). Market-Preserving Fiscal Federalism in the American Monetary Union. En M. I.-M. (Eds.), Macroeconomic Dimensions of Public Finance (1st ed.). Londres.

McLure, C. E. (1967). The interstate exporting of state and local taxes: Estimates for 1962. National Tax Journal, 49-77.

Musgrave, R. A. (1959). Theory of public finance; a study in public economy.

Niskanen, W. A. (1971). Bureaucracy and representative government. New Brunswick: Aldine Transaction Press.

North, D. (1990). Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge University Press.

Oates, W. E. (1972). Fiscal federalism.

Oates, W. E. (1985). Searching for Leviathan: An Empirical Study. American Economic Review, 748–757.

Oates, W. E., & Schwab, R. M. (1988). Economic competition among jurisdictions: efficiency enhancing or distortion inducing? Journal of Public Economics, 333–354.

Oliver, B., & Shleifer, A. (2000). Federalism with and without political centralization: China versus Russia. NBER Working Paper No. 7616. Disponible en línea: https://www.nber.org/papers/w7616. Consultado en enero de 2020.

Olson, M. (1969). The Principle of “Fiscal Equivalence”: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government. American Economic Review, 479–487.

Persson, T., & Tabellini, G. (1996). Federal fiscal constitutions: Risk sharing and moral hazard. Econometrica: Journal of the Econometric Society, 623-646.

Persson, T., & Tabellini, G. (1996). Federal fiscal constitutions: risk sharing and redistribution. Journal of political Economy, 979-1009.

Prud'homme, R. (1995). The dangers of decentralization. The World Bank Research Observer, 10(2), pp. 201-220.

Qian, Y., & Roland, G. (1998). Federalism and the soft budget constraint. American economic review, 1143-1162.

Qian, Y., & Weingast, B. R. (1997). Federalism as a commitment to reserving market incentives. Journal of Economic perspectives, 83-92.

Rattso, J. (2003). Vertical imbalance and fiscal behavior in a welfare state: Norway. Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints, 133-160.

Riker, W. H. (1964). Federalism: Origin, Operation. Significance.

Rodden, J. (2003). Reviving Leviathan: fiscal federalism and the growth of government. International Organization, 695-729.

Rodden, J. A., Rodden, J., Eskeland, G. S., & Litvack, J. I. (2003). Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints. MIT press.

Samuelson, P. (1954). The Pure Theory of Public Expenditures. Review of Economics and Statistics, 350-356.

Seabright, P. (1996). Accountability and decentralization in government: An incomplete contracts model. European economic review, 61-89.

Tommasi, M., & Weinschelbaum, F. (2003). Centralization versus decentralization: a principal-agent analysis. Leitner Program in International and Comparative Political Economy Working Paper.

Weingast, B. R. (1995). The Economic Role of Political Institutions: Market-Preserving Federalism and Economic Development. Journal of Law, Economics, & Organization, 1–31.

Wildasin, D. E. (1997). Externalities and bailouts. International Institute of Public Finance.

Wilson, J. D., & Wildasin, D. E. (2004). Capital tax competition: bane or boon. Journal of public economics, 1065-1091.

4. Impuesto Predial Unificado

4.1. Introducción

El impuesto predial unificado (IPU) es un eje fundamental de la estructura tributaria territorial. En 2019, su recaudo superó los $8,5 billones, representó el 34 % de los ingresos tributarios municipales y más de la tercera parte de los ingresos corrientes de libre destinación. Además de ser una fuente de recursos que fomenta la autonomía territorial, es un ingreso cuya evolución es predecible en el tiempo y permite a los municipios planificar a largo plazo. Más aún, los impuestos a la propiedad raíz se utilizan a nivel internacional como una herramienta de planificación urbana, puesto que generan incentivos para determinar el nivel y el ritmo de expansión de las ciudades. Similarmente, en áreas rurales, el impuesto puede servir para aumentar la eficiencia en el uso de la tierra.

Al mismo tiempo, dado que el impuesto grava factores inmóviles, los sujetos pasivos son, con frecuencia, beneficiarios de la oferta de bienes públicos que financia el tributo. Además, es un impuesto altamente visible para el contribuyente y su base gravable se calcula según parámetros técnicos. Esto lo convierte en un mecanismo de escrutinio del votante a la autoridad local; en caso de un aumento en la tasa impositiva, el contribuyente se da cuenta fácilmente, y busca que el mandatario rinda cuentas sobre los ingresos adicionales que recaudó.

En teoría, el impuesto predial unificado es un tributo eficiente y transparente, cuyas condiciones lo convierten en una piedra angular del esquema de financiación de los municipios. Sin embargo, el potencial de recaudo en Colombia tiene amplias oportunidades de ser mejorado. En 2019, los ingresos del impuesto predial representaron 0,8 puntos porcentuales del PIB, mientras que algunos autores sugieren que bajo condiciones óptimas se podrían alcanzar 1,5 o 2 puntos del PIB (Ahmad, Brosio, & Jiménez, 2019), y países como Canadá, Estados Unidos y el Reino Unido recaudan cerca de 3 puntos (Awasthi, 2019).

En particular, uno de los retos es el avalúo de la propiedad para definir la base gravable; el costo de este tipo de información hace que la mayoría de los países que aplica este tributo tienen, en mayor o menor medida, rezagos en la actualización de los avalúos. Colombia no está exenta de este obstáculo. De hecho, la amplia diversidad de capacidades institucionales de los municipios redunda en disparidades significativas en la disponibilidad de información. Esto, a su vez, impone obstáculos para la liquidación y cobro del impuesto y el seguimiento al contribuyente.

Por otra parte, este impuesto, al ser altamente transparente y relativamente fácil de comprender, acarrea restricciones significativas de economía política. Como consecuencia, la evidencia empírica muestra que las tarifas tienden al límite inferior del rango permitido, y la consolidación de consensos para su aumento requiere un alto nivel de legitimidad y confianza en la administración local. Esto limita la capacidad de las autoridades locales de fijar tarifas con criterios de planeación urbana, por ejemplo.

Frente a estas dimensiones, el presente capítulo expone una serie de recomendaciones para incrementar el recaudo del impuesto predial, mejorar la gestión tributaria y clarificar el panorama normativo del tributo. En las siguientes secciones, se expandirá en el análisis teórico del Impuesto Predial Unificado a la luz de la teoría de la primera y segunda generación del federalismo fiscal, se analizará el estado actual del impuesto, y concluye con las recomendaciones de la Comisión.

4.2. Aspectos teóricos

La Comisión considera que, para el fortalecimiento de las finanzas municipales, es necesario el fortalecimiento del impuesto predial unificado. Las razones

teóricas para robustecer este impuesto son la facilidad de determinación de la territorialidad, la transparencia del tributo, la generación de ingresos predecibles en el tiempo y su relativa progresividad. Estas ventajas se discuten y detallan en esta sección del documento.

El Impuesto Predial Unificado (IPU) es parte de la tradición de los impuestos sobre la propiedad. Como describe Youngman (2016), es uno de los tributos de más antigüedad, ya que sus orígenes se remontan a la época del medievo. Su longevidad no es gratuita; el impuesto tiene múltiples ventajas desde el punto de vista teórico.

En primera medida, la primera generación del federalismo fiscal estableció que los gobiernos locales deberían recaudar ingresos sobre factores inmóviles para evitar la relocalización y la imposición del tributo sobre residentes de otras regiones. La tierra es un ejemplo por excelencia de esta condición. Al mismo tiempo, el valor de los predios depende de la provisión de bienes públicos locales, al igual que de los beneficios pecuniarios y no pecuniarios derivados de la propiedad (Oates & Fischel, 2016).

Por otro lado, el impuesto predial es un tributo transparente, en el sentido que los contribuyentes usualmente entienden que se cobra con base en el valor de la propiedad inmueble; el atributo de transparencia se acrecienta porque hay metodologías técnicas para la definición de la base gravable. Así mismo, interpretan la tarifa aplicada como un reflejo del costo de los bienes públicos de la región. De esta manera, el impuesto sirve como señal al electorado acerca de la gestión del gobierno local (Youngman, 2016, pág. 1). Por tanto, en un contexto dinámico, el impuesto afecta y es afectado por la legitimidad y confianza en las instituciones: el gobierno de una localidad con poca provisión de bienes públicos debe convencer a los ciudadanos que el pago del predial conllevará a un aumento en su provisión.

Ligado a los anteriores puntos, la naturaleza de la base gravable permite que los ingresos por este tributo sean constantes a través del tiempo, incluso en períodos de fluctuaciones económicas significativas (Bonet, Muñoz, & Pineda Mannheim, 2014). Esto permite a las regiones financiar proyectos a mediano y largo plazo, además de facilitarles el acceso a mecanismos de financiación.

Finalmente, varios autores argumentan que una de las ventajas más significativas del impuesto es su progresividad, dado que la carga impositiva usualmente se

adjudica a los dueños del capital. Ahora bien, este beneficio ha sido cuestionado porque depende del supuesto de que el valor del inmueble refleja el flujo de ingresos de su propietario u ocupante. En los casos en los que este supuesto no se cumple, podría tener efectos regresivos (Musgrave R. , 1974).

La literatura ha listado varias desventajas de un impuesto como el predial. Entre ellas, se menciona que, aunque la tierra tiene una oferta inelástica, las edificaciones y mejoras son acumulables. Por tanto, las decisiones de inversión en el margen pueden desviarse a razón del impuesto (Oates & Fischel, 2016). Esto abre una discusión acerca de si las tasas deben ser iguales para la tierra y el área construida. A nivel internacional, se observa que cuando existen impuestos separados para la tierra y las construcciones, las construcciones y mejoras suelen tener una tasa más baja que el tributo a la tierra. Sin embargo, autores como Blöchliger (2015) argumentan que un impuesto a la tierra sin complementarse con impuestos a mejoras es menos distorsivo en el proceso de decisión de los agentes, y más efectivo en el control de la expansión urbana.

Por otro lado, la misma transparencia del impuesto, añadida al hecho de que es de naturaleza presuntiva[7] y puede no reflejar el flujo de ingresos de los contribuyentes, lo convierte en un punto de contención política. Esto lleva a que los políticos locales sean reacios a formular estrategias para la mejora del recaudo, como la actualización del catastro, el incremento de tarifas o la aplicación de sanciones (Bonet et al, 2014, pág. XI). Al mismo tiempo, un gobierno con poca legitimidad y confianza ciudadana puede tener poco margen de maniobra para aumentar el recaudo, lo que, paradójicamente, podría permitirle ofrecer más y mejores bienes públicos y así aumentar la confianza del electorado. En estos casos, el gobierno central puede asistir en la provisión de bienes públicos para que los gobiernos locales cobren, a través del predial, el costo de estos.

Un aspecto central en lo que respecta al recaudo del predial es la valoración de la base gravable. En una revisión de los esquemas de tributos a la propiedad en varias jurisdicciones alrededor del mundo, Lozano (2015) encontró que en varios países de la tradición jurídica del *common law*, la valoración seguía siendo un obstáculo importante para la administración tributaria. Mantener

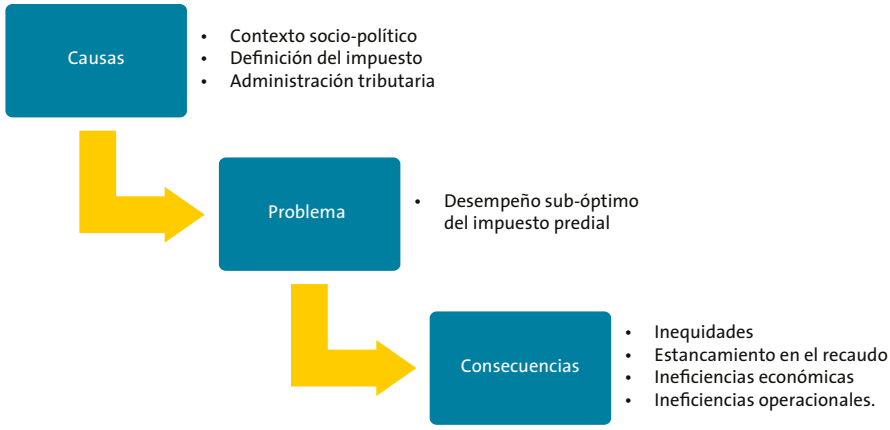
7 El impuesto es de naturaleza presuntiva porque su base gravable es una aproximación al valor de mercado del bien inmueble, que solo se observa cuando efectivamente se transa (Blöchliger, 2015).

valoraciones cercanas a los precios de mercado de los predios implica gastos de mantenimiento del catastro y actualización de los registros de propiedad que no todas las jurisdicciones pueden asumir. Este es un obstáculo significativo para la administración del impuesto.

En suma, el IPU tiene sustento en la teoría del federalismo fiscal como un ingreso local para financiar la provisión de bienes públicos, y especialmente en las conclusiones de la primera generación de esta literatura (Tiebout, 1956). Como se mencionó anteriormente, entre sus ventajas se cuenta la inmovilidad de la base gravable, la transparencia del tributo, su rol como mecanismo de monitoreo de la gestión del gobierno local, la estabilidad de los ingresos que genera y su progresividad. No obstante, estos beneficios no han estado exentos de debate. Algunos autores argumentan que, al recargar la imposición sobre los clientes del mercado de vivienda, se estarían generando efectos regresivos. A su vez, la inmovilidad de la base gravable aplica únicamente para la tierra, pero afecta la inversión marginal en ella -construcciones y mejoras-, que puede desplazarse de una jurisdicción a otra. Al mismo tiempo, es un tributo contencioso políticamente y con altos requerimientos de información sobre las valoraciones, lo que supone un obstáculo a su administración.

El desempeño del recaudo del impuesto predial unificado depende de una serie de factores, entre los que se destacan tres: el contexto socio-político, el diseño del tributo y los obstáculos administrativos al recaudo (Awasthi, 2019). El contexto socio-político determina la capacidad, disponibilidad presupuestal y voluntad de los entes territoriales para incrementar el recaudo. Así mismo, la definición de los elementos constitutivos del impuesto, tales como la base gravable –con sus exclusiones y exenciones- facilitan o dificultan el funcionamiento óptimo del tributo. Por último, los aspectos de administración tributaria incluyen la definición acertada de la base a partir de avalúos de las propiedades actualizados, la evaluación y mitigación de riesgos en el recaudo, los procedimientos de liquidación del impuesto, y el servicio al contribuyente o las instancias de resolución de disputas entre el ente territorial y los ciudadanos. Este aspecto impone una carga significativa al gobierno local, y como consecuencia, se puede llegar a enfrentar estancamiento del recaudo e ineficiencias económicas y operacionales, que generan a su vez inequidades entre gobiernos locales dependiendo de su capacidad de gestión (Ilustración 3).

Ilustración 3. Causas y consecuencias del desempeño subóptimo del impuesto predial unificado



Fuente: Awasthi (2019, p. 8).

4.3. Diagnóstico

4.3.1. Descripción del impuesto y marco normativo

El IPU es un impuesto de recaudo municipal por mandato Constitucional; el artículo 317 de la Constitución Política establece que solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble.

El IPU recae sobre los bienes raíces[8] y su base gravable es el avalúo catastral establecido por la autoridad catastral o el autoavalúo (Ley 44 de 1990). El impuesto hoy vigente fue creado por el Congreso a través de la Ley 44 de 1990, la cual definió los elementos sustantivos del mismo como base gravable, rango de tarifas (Ley 1450 de 2011) y sujetos pasivos. No obstante, las entidades territoriales tienen autonomía para definir la tarifa de acuerdo con el rango establecido por el Congreso. Así, las tarifas son fijadas por los concejos municipales y distritales.

Como resume Villaveces (2017), hubo intentos por establecer un impuesto a la propiedad inmobiliaria en Colombia a mediados del siglo XIX, después durante la dictadura del general Gustavo Rojas Pinilla en 1954 y nuevamente en 1961. En

8 Como documenta la Dirección de Apoyo Fiscal (2019), el hecho generador del IPU fue definido por jurisprudencia de la Corte Constitucional como la existencia del predio (Sentencia C-903 del 30 de noviembre de 2011).

cada ocasión, las medidas fueron anuladas, rechazadas o resultaron inefectivas. Solo hasta la Ley 14 de 1983 se creó el impuesto predial, sus ingresos fueron asignados a los municipios y se especificó la obligación de las autoridades catastrales de formar o actualizar el catastro. En su momento, se estableció un rango de tarifas para el impuesto predial entre el 4 y 12 por mil dependiendo de la destinación económica del predio (art. 17). Posteriormente, el Decreto 1333 de 1986 definió el reajuste de los avalúos de año a año, la sujeción de los catastros subnacionales a las normas técnicas establecidas por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), entre otros lineamientos.

La Ley 44 de 1990 unificó el impuesto predial, de parques y arborización, de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral en un nuevo tributo denominado "Impuesto Predial Unificado" (art. 1). Adicionalmente, permitió que la base gravable fuera el avalúo catastral o el autoavalúo (art. 3), este no podrá ser inferior al avalúo catastral, ni inferior al producto del número de metros cuadrados de área o construcción por el precio de metro cuadrado promedio establecido por la autoridad catastral. Así mismo, determinó que las tarifas del impuesto debían oscilar entre el 1 y 16 por mil, según tres factores: los estratos socioeconómicos, los usos del suelo (para predios urbanos) y la antigüedad de formación o actualización del catastro. Desde la ley 44 de 1990 el límite superior de la tarifa es 33 por mil para los lotes urbanos. Estas tarifas se modificaron por la ley 1450 de 2011 así (Tabla 1).

Tabla 1. Rangos tarifarios aplicables del IPU

Características del predio	*Rango tarifario aplicable (pesos por mil de avalúo)*
General	5-16
Propiedad inmueble urbana con destino económico habitacional o rural con destino económico agropecuario estrato 1, 2 y 3 con precio inferior a 135 SMLMV	1-16
Terrenos urbanizables no urbanizados	5-33
Terrenos urbanizados no edificados	5-33

Fuente: Artículo 4 de la Ley 44 de 1990, modificado por el art. 23 de la Ley 1450 de 2011

Como indica la Tabla 1, los terrenos urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados pueden tener tarifas de hasta 33 por mil, con el fin de incentivar el aprovechamiento de la tierra urbana. Por su parte, los inmuebles urbanos con

destino habitacional o rurales con destino económico agropecuario de estratos 1, 2 y 3 con avalúos inferiores a 135 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) podrían tener tarifas entre 1 y 16 pesos por cada mil. Los concejos municipales y distritales deben establecer las tarifas dentro de estos rangos. Así mismo, se determinó que el avalúo catastral de los inmuebles en procesos de formación y actualización catastral no podrían ser menores al 60 % de su valor comercial (art. 24).

En principio, los sujetos pasivos del impuesto serían "las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto", así como "los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión" (Ley 1430, 2010, art. 54). Esta norma fue modificada mediante la Ley 1607 de 2012 reemplazando a los tenedores a título de concesión por los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión en puertos aéreos y marítimos.

La Ley 1430 de 2010 también aclaró el responsable de declaración y pago del impuesto cuando un inmueble hace parte de un patrimonio autónomo. El parágrafo del artículo 54 establece: "Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos".

Además, los concejos municipales tienen la potestad de establecer exenciones por un plazo máximo de 10 años, al final del cual se puede volver a decretar la exención (Ley 14 de 1983, art. 38).

El IPU se ve afectado por dos límites. El primero es al crecimiento anual de la base; es decir, del avalúo de los inmuebles no actualizados. Inicialmente, la Ley 44 de 1990 estipuló que el porcentaje de ajuste debía ser equivalente, como mínimo, al 70 % de la variación del Índice de los Precios al Consumidor, y como máximo, al 100 %. Este factor de ajuste se modificó con la Ley 242 de 1995, asignando al Gobierno Nacional la responsabilidad de establecer el porcentaje de variación anual, sin que este fuera superior a la meta de inflación vigente. En el caso de predios rurales, el porcentaje no puede exceder además la variación anual del Índice de Precios al Productor Agropecuario.

Actualmente, esta tasa de ajuste es determinada por el Gobierno Nacional previo concepto del Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES), y para el año 2020, se fijó en 3% para predios urbanos y rurales (Departamento Nacional de Planeación, 2019). Este reajuste aplica a todos los municipios, con excepción de Bogotá (Ley 601 de 2000, art. 3) y los catastros descentralizados que decidan calcular un índice de valoración predial diferencial (Ley 1607 de 2012, art. 190). Esta modificación permitió la aplicación de tasas de crecimiento más cercanas a las dinámicas locales del mercado inmobiliario, aumentando el recaudo y reduciendo el costo de las siguientes actualizaciones.

El segundo límite es al monto del impuesto. La Ley 44 de 1990 estableció que el total a pagar no podrá exceder el doble del monto liquidado por el mismo concepto el año inmediatamente anterior (art. 6). Este límite no aplica a los predios que se incorporen por primera vez al catastro, ni a los predios urbanizables no urbanizados, urbanizados no edificados, ni aquellos que aparecen como lotes y su mayor valor obedece a una construcción.

La Ley 1995 de 2019 modifica este límite por un término de 5 años, y define que el incremento de la liquidación del impuesto será de hasta IPC más 8 puntos porcentuales[9]. Para los predios que no se hayan actualizado, el límite del crecimiento del impuesto será hasta el 50% del monto liquidado en el año anterior, y para las viviendas pertenecientes a los estratos 1 y 2, y con avalúo de hasta 135 SMMLV, el incremento anual del IPU no podrá sobrepasar el IPC. Es importante mencionar que, previo a la expedición de la Ley 1995 de 2019, las entidades territoriales aplicaban límites al crecimiento del impuesto después de una actualización catastral, de acuerdo con sus propios criterios y sin superar el límite al que se refiere la Ley 44 de 1990. Además, la Ley 1995 de 2019 permitió a los propietarios solicitar una revisión catastral si consideran que el valor del impuesto no es coherente con las características del predio; impuso efectos suspensivos sobre el tributo mientras se tramite un recurso de reconsideración; y habilitó la modalidad de pago por cuotas.

9 Aunque la Ley 1995 de 2019 modificó el límite de crecimiento del impuesto, el límite anterior (artículo 6 de la Ley 44 de 1990) sigue aplicando para los predios auto-avaluados, con avalúos auto-estimados por la autoridad catastral, los predios que hayan cambiado de destino económico, los predios que hayan tenido modificaciones en áreas de terreno y construcción y predios no formados.

Adicionalmente, el artículo 317 de la Constitución Política estableció que un porcentaje de los ingresos por concepto de los impuestos a la propiedad inmueble deben destinarse a la protección del medio ambiente. La ley 99 de 1993 establece que los municipios deben destinar del 15 % and 25,9 % del recaudo total del impuesto predial para este fin, o en su defecto, establecer una sobretasa al IPU con tarifas entre 1,5 y 2,5 por mil pesos del valor del avalúo. Este ingreso se transfiere de los municipios a las Corporaciones Autónomas Regionales, y el 50 % de dichos recursos se destinan a la gestión ambiental en la jurisdicción del municipio o distrito si la población del área urbana supera el millón de habitantes (art. 44, art. 46).

Recientemente, la Ley 1753 de 2015 introdujo varias normas que tuvieron efectos en el impuesto predial unificado. Por un lado, introdujo el catastro nacional con enfoque multipropósito y ordenó la reglamentación de la implementación de un Sistema Nacional de Gestión de Tierras[10] (art. 104). Además, permitió a los municipios y distritos el establecimiento de bases presuntas mínimas para la liquidación privada del impuesto (art. 187), y modificó el mecanismo de compensación para que los municipios en donde existen territorios colectivos de comunidades negras recibieran ingresos del presupuesto nacional a título de compensación del impuesto[11] (art. 255). Por último, permitió la delegación de funciones de formación, actualización y conservación catastral en municipios, distritos y áreas metropolitanas con más de 500.000 habitantes (art. 180, parágrafo 2º).

Resultan pertinentes también los cambios normativos relacionados al catastro, puesto que la gestión catastral es fundamental para la definición correcta de la base gravable del impuesto predial unificado. En este sentido, la Ley 1955 de 2019 (Plan de Desarrollo "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad") implicó un giro significativo en la política. Esta norma definió la gestión catastral como un servicio público y permitió que otros entes diferentes al IGAC actuaran como gestores catastrales y contrataran operadores, públicos o privados, para adelantar sus labores. Esto implica un paso significativo hacia la descentralización del catastro en Colombia. Para asegurar los estándares de calidad del servicio, el IGAC mantuvo la función reguladora en materia de gestión catastral, mientras

10 Este sistema integraría la información catastral, de registro público de la propiedad y el ordenamiento territorial.

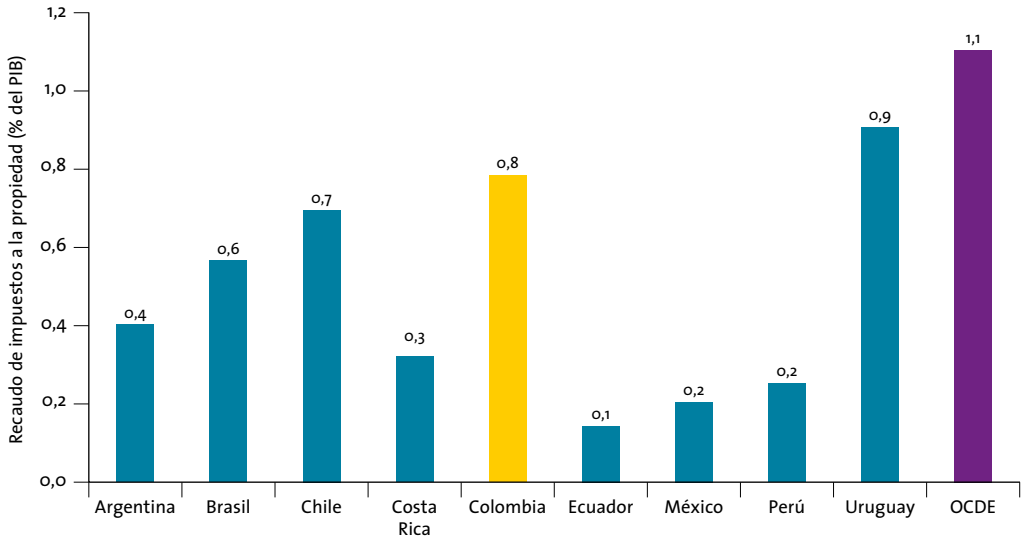
11 Desde el artículo 24 de la Ley 44 de 1990, se establece que el presupuesto nacional compensará los ingresos del impuesto predial a los municipios donde existen resguardos indígenas.

que la Superintendencia de Notariado y Registro adquirió los roles de inspección, vigilancia y control (art. 79).

4.3.2. Estado actual del recaudo

El recaudo del impuesto predial unificado representó $8,7 billones en 2019, lo que representa alrededor de 0,8% del PIB. Este nivel de recaudo, comparado con otros países latinoamericanos, es relativamente alto. No obstante, es inferior al nivel reportado por los países pertenecientes a la OCDE (OCDE, CEPAL, CIAT & BID, 2019). Mientras que, en promedio, el impuesto a la propiedad representa el 0,5 % del PIB en países latinoamericanos, en los países de la OCDE supera el 1 %, y en algunos como Canadá, Estados Unidos y el Reino Unido, supera el 3 % (Figura 2).

Figura 2. Recaudo de impuestos a la propiedad como porcentaje del PIB nacional y comparación internacional



Fuente: OCDE, CEPAL, CIAT & BID. (2019). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, 1990-2017. Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44526/1/RevenueStatsLA1997-2017_mu.pdf

El predial supone el 34 % de los ingresos tributarios municipales[12] y representa el 24 % del total de recaudo subnacional. Los ingresos por este tributo han

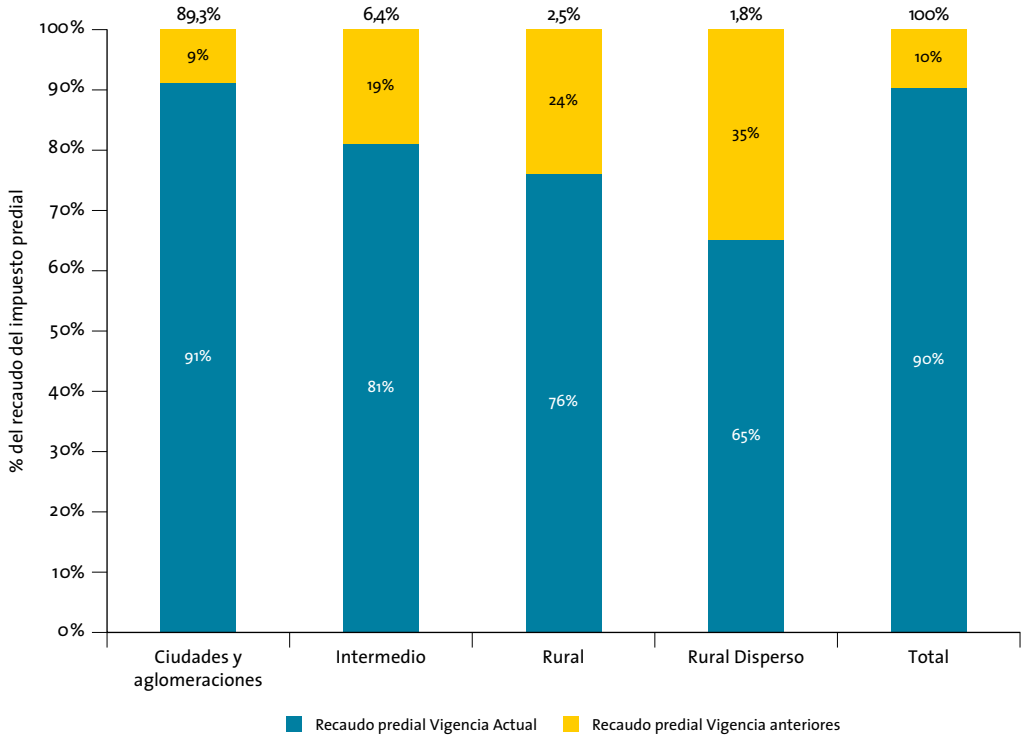
12 Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Cifra preliminar para 2019.

aumentado de manera sostenida desde el año 2000; en el periodo 2013-2019, su variación promedio anual fue de 11,8 %, por encima del promedio de ingresos tributarios. Es destacable también que el 87 % del recaudo del IPU es de libre destinación legal, por lo que es un tributo que contribuye de manera significativa a la autonomía municipal.

En promedio, el 78 % del recaudo del impuesto predial corresponde a cobros de la vigencia actual, 9 % son cobros de vigencias anteriores, 7 % corresponde a la participación con destinación ambiental, 5 % a la sobretasa ambiental y el 1 % restante representa las compensaciones del impuesto predial por resguardos indígenas.

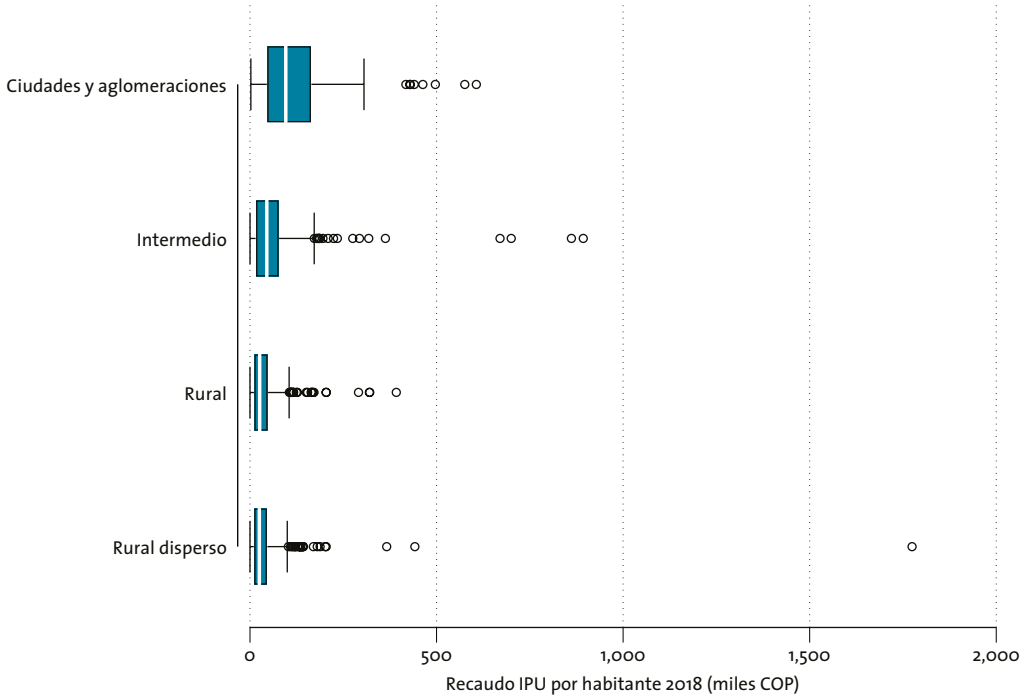
No obstante, la dependencia relativa de cobros de vigencias anteriores varía significativamente entre municipios. La Figura 3 y la Figura 4 ilustran la distribución de los ingresos del impuesto entre recaudo de la vigencia actual y vigencias anteriores según los cuatro niveles del índice de ruralidad. Según el análisis de la Dirección de Apoyo Fiscal a partir del reporte de las Secretarías de Hacienda

Figura 3. Distribución del recaudo del impuesto predial, vigencia actual y rezago según clasificación de ruralidad (2018)



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Figura 4. Distribución del recaudo del impuesto predial per cápita, por categorías de ruralidad (2018)



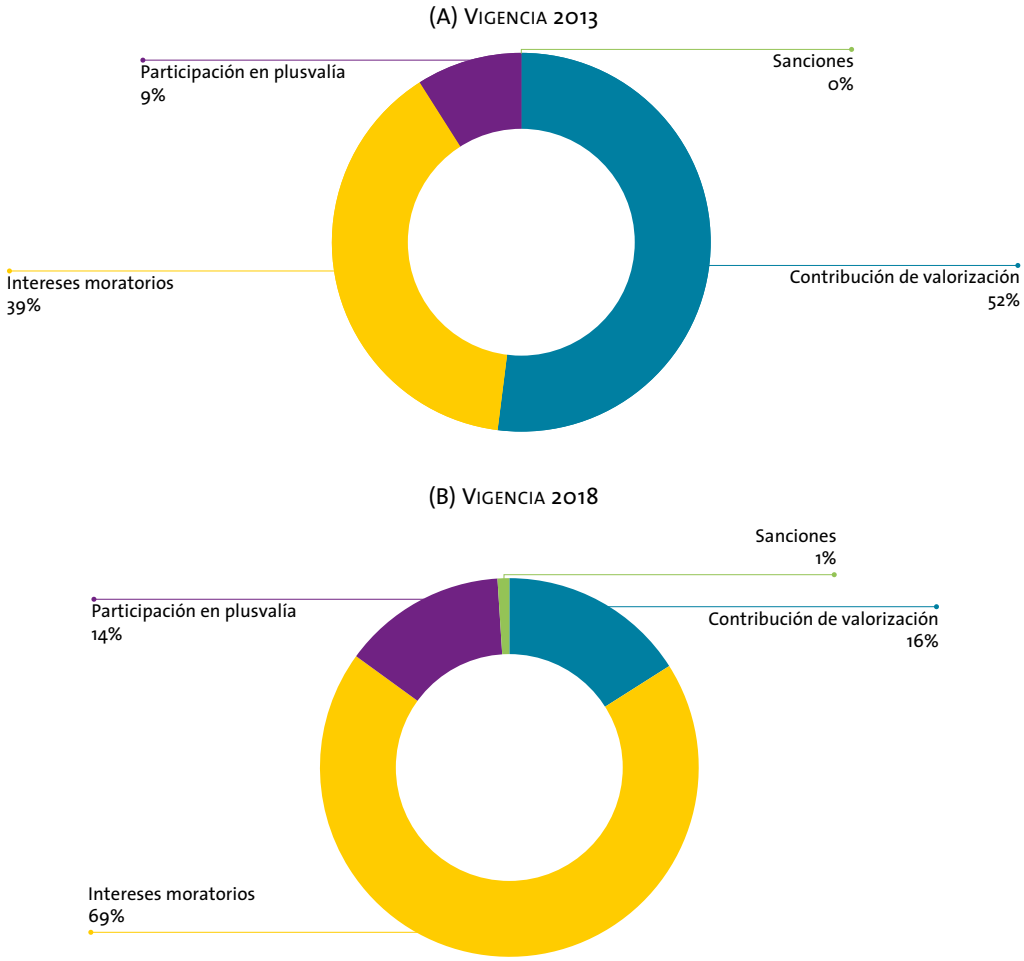
Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

al FUT, el 90 % de los ingresos corresponden a la vigencia actual, pero en municipios rurales y rurales dispersos este porcentaje alcanza 76 % y 65 % respectivamente. La mayor dependencia de cobros de vigencias anteriores es sintomática de limitaciones en el ejercicio de la administración tributaria. Adicionalmente, la figura ilustra la diferencia del recaudo per cápita entre ciudades y aglomeraciones y los demás municipios del país: mientras que en las ciudades el recaudo supera 200 mil pesos por habitante, en los municipios intermedios, rurales y rurales dispersos, los ingresos son inferiores a 65 mil pesos por habitante. No obstante, incluso al interior de estas categorías hay grandes variaciones. En el caso de los municipios rurales dispersos, hay municipios como Cumaribo (Vichada) y El Charco (Nariño), que no registraron ingresos por el impuesto predial en 2018, y otros como Taraira (Vaupés) que recaudan más de $1,7 millones por habitante.

A pesar de los retos en términos de administración tributaria, hay evidencia de que se han registrado mejoras en ese ámbito durante el último quinquenio. La Figura 5 muestra el cambio entre la composición del recaudo de otros conceptos relacionados con el predial –valorización, intereses moratorios, sanciones

y plusvalía– entre 2013 y 2018. El cambio más significativo es el incremento en la importancia relativa de los intereses moratorios, lo cual puede indicar un mejoramiento en el manejo de la cartera vencida, puesto que actualmente el 80 % del recaudo por intereses y sanciones está concentrado en ciudades y aglomeraciones. En contraste, los municipios más rurales, que son más dependientes en cobros de las vigencias anteriores, recaudan proporcionalmente menos intereses de mora. De igual forma, las ciudades concentran el 96 % de los ingresos por valorización y plusvalías.

Figura 5. Distribución del recaudo de otros conceptos del impuesto predial: intereses moratorios, valorización, plusvalía y sanciones



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

En efecto, una de las particularidades de este tributo en Colombia es su altísima concentración geográfica (Figura 6). En 2018, el 40% del recaudo provino de la ciudad de Bogotá, y cinco ciudades principales (Bogotá, Medellín, Cali, Barranquilla y Cartagena) concentran el 60% de los ingresos nacionales. Como resultado, el coeficiente de Gini calculado para el recaudo fue de 0,93. Esto refleja el hecho de que, al comparar ciudades, existe un alto nivel de heterogeneidad en la capacidad de cobro de la administración tributaria.

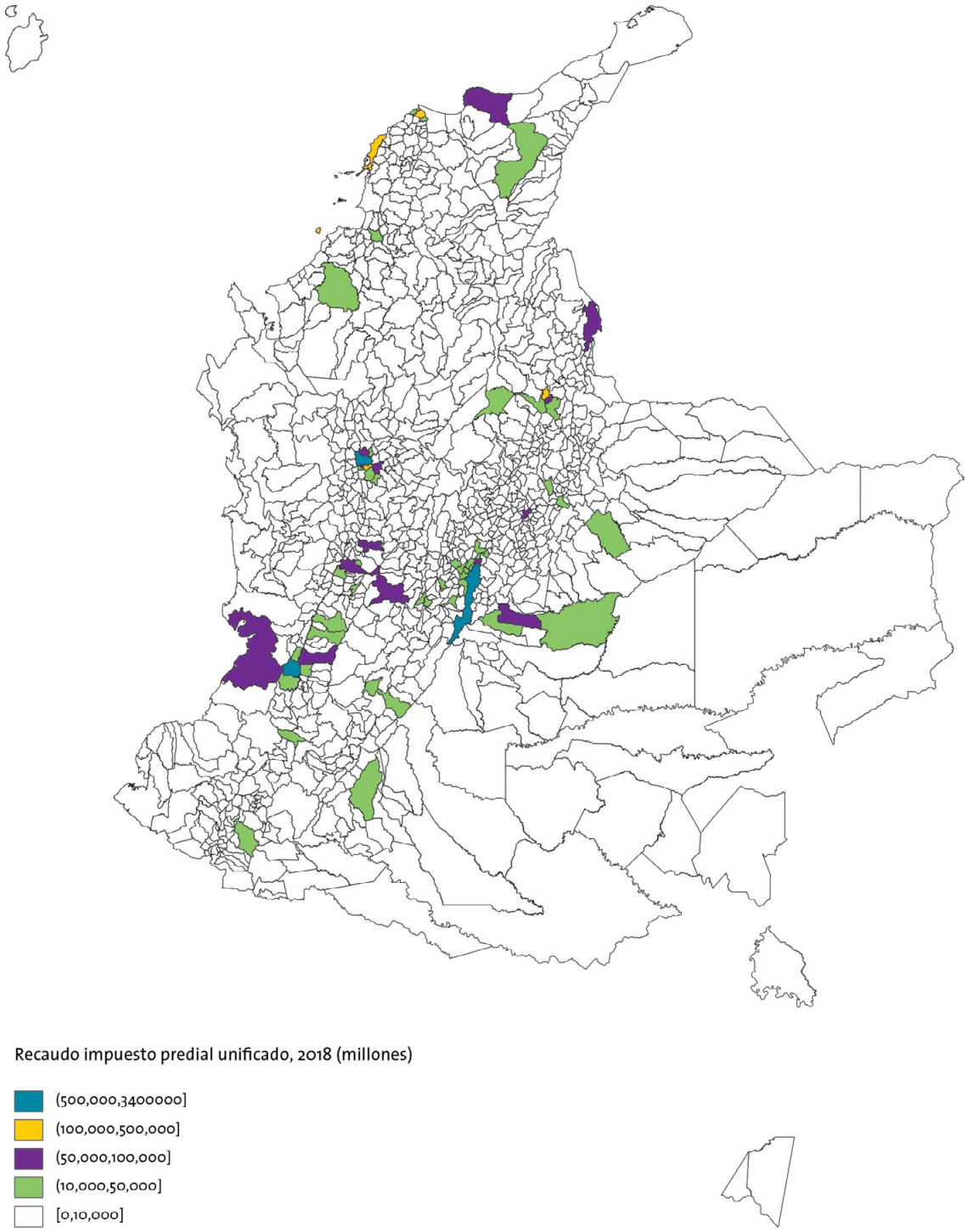
4.3.3. Actualización catastral

La actualización catastral y el autoavalúo son las dos fuentes de información para la valoración del predio, que define la base gravable. Algunos autores argumentan que los rezagos en la actualización catastral son, de hecho, la principal razón detrás del bajo nivel de recaudo con relación al potencial que registra el IPU. Esto debido a que la desactualización, por un lado, lleva a subvalorar los inmuebles existentes, y por el otro, implica un retraso en la incorporación de nuevos predios a la base tributaria (Sánchez & España, Cobrar como la ley manda: maximizando el potencial del impuesto predial en Colombia, 2014).

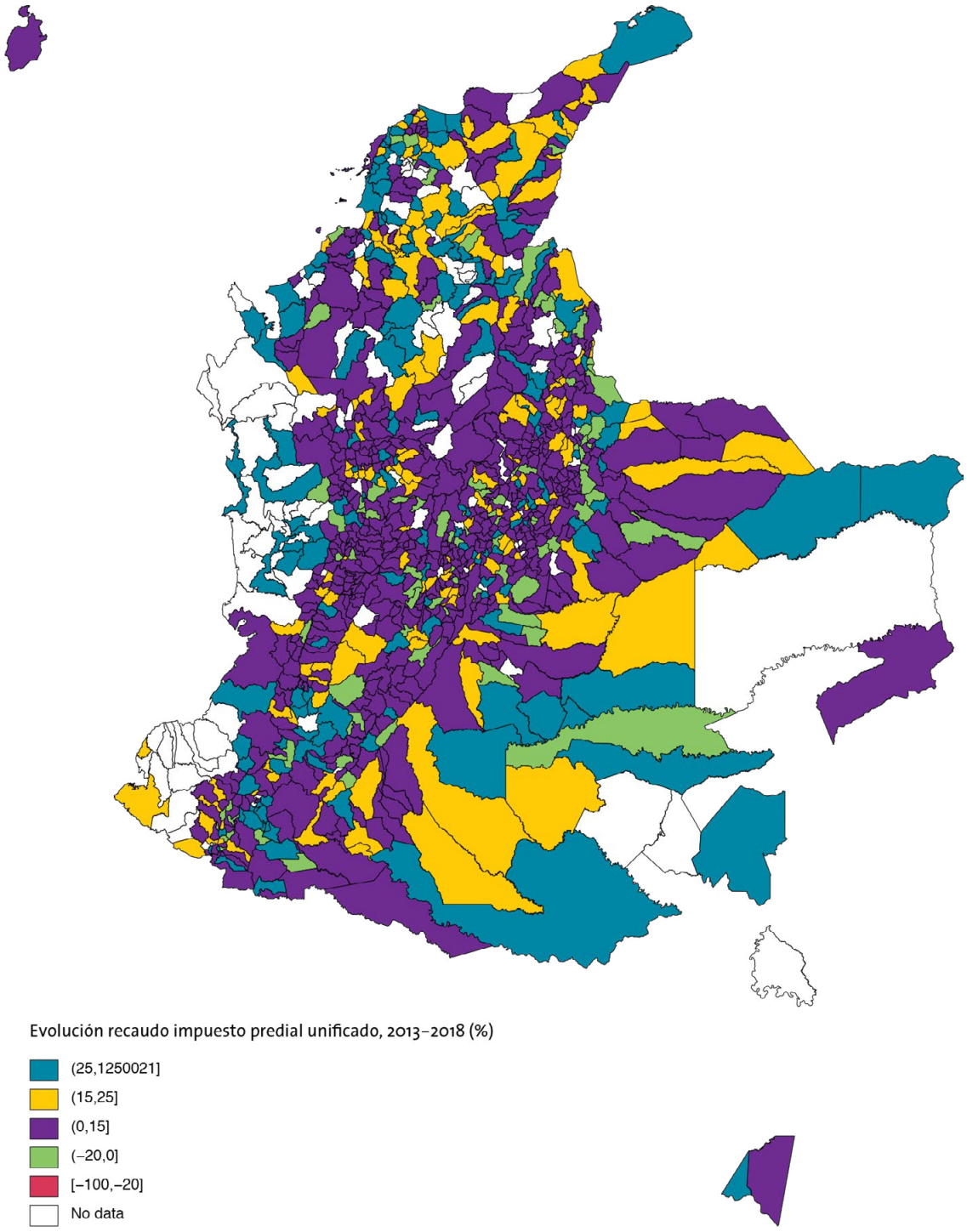
En un escenario de información perfecta, las autoridades municipales tendrían datos en tiempo real del valor de mercado de los predios, de sus características, usos y propietarios. A partir de esta información, y según las tarifas y exenciones definidas por el concejo municipal, la administración tributaria emitiría una factura con el valor correspondiente al pago del impuesto para cada predio. Este procedimiento minimizaría los costos de cumplimiento, puesto que el formato de la factura sería estándar y la carga administrativa asociada a la atención al ciudadano se limitaría a los casos donde hay desacuerdos con el cobro. Sin embargo, el problema fundamental es que la adquisición de la información es altamente costosa en términos fiscales –para construir, mantener, almacenar, actualizar, corregir y analizar los datos necesarios– y políticos –los agentes tienen incentivos a obstaculizar el levantamiento de la información–. Incluso cuando la información se encuentra actualizada y en poder del gobierno municipal, no hay una integración completa entre los datos del catastro y la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos; se estima que sólo el 46 % de los predios rurales y el 68 % de los predios urbanos registrados con información catastral encontraron su pareja en la información de registro (Ospina, 2019).

Figura 6. **Distribución geográfica del impuesto predial (2018)**

(A) Vigencia 2018 por municipio



(B) Variación promedio anual, 2013-2018



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Para el 1 de enero de 2019, el 5,68% del territorio nacional tenía información catastral actualizada, 66% tenía información desactualizada y el 28,32 % no tenía información catastral formada; adicionalmente, hay una desactualización promedio de 12,2 años (Departamento Nacional de Planeación, 2019, pp. 9-10).

Las razones detrás del nivel de desactualización pueden ser múltiples. Por un lado, hay razones políticas, porque la actualización de la base gravable puede disparar el nivel de impuesto por el que responden los contribuyentes. Villaveces (2017), por ejemplo, encontró una correlación entre el nivel de concentración política en un municipio y el rezago en la actualización catastral. Sánchez y Chacón (2020) encuentran que las transferencias reducen el recaudo predial al desincentivar la actualización catastral.

Por otro lado, la capacidad institucional en la gestión del catastro enfrenta múltiples obstáculos. En el centro de la discusión está la estructura y funciones del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC). Hasta el 2019, el IGAC tenía a su cargo la regulación, operación y vigilancia del catastro a nivel nacional sin tener la capacidad para cumplir con todas las funciones de manera simultánea. Al mismo tiempo, tenía el monopolio de la gestión catastral para el 89 % de los municipios del país (Departamento Nacional de Planeación, 2019). Si bien existía el instrumento de la delegación del catastro –planteada en la Ley 1753 de 2015–, que permitía la desconcentración de la gestión, los avances fueron limitados. Al mismo tiempo, el IGAC actualmente no cuenta con las herramientas para incorporar un sistema de actualización permanente a la información, a partir, por ejemplo, de la evolución del mercado inmobiliario -manteniendo y aplicando metodologías rezagadas frente a la tecnología y sin mayores diferencias entre lo rural y urbano. Esto, a su vez, incrementa los costos del levantamiento de información física y del trabajo de campo (Departamento Nacional de Planeación, 2019).

Con este trasfondo, las siguientes subsecciones discuten consideraciones relevantes a la adecuada determinación de la base gravable del impuesto: en primer lugar, se introduce la política pública del Catastro Multipropósito, que actualizaría la información catastral y mejoraría su integración con datos registrales. Seguidamente, se discute la reforma a la descentralización de la gestión catastral, y por último, se discute el mecanismo de autoavalúo como herramienta complementaria al catastro actualizado.

4.3.3.1. Catastro Multipropósito

El Catastro Multipropósito se planteó en 2019 como un "catastro integral, completo, actualizado, confiable, consistente con el sistema de registro de la propiedad inmueble, digital e interoperable con otros sistemas de información" (Departamento Nacional de Planeación, 2019, p. 3). La innovación consiste en complementar la información puramente catastral, que comprende las características físicas, económicas y de tenencia, con datos de registro, servicios domiciliarios, servicios sociales, transporte, subsuelo, usos del suelo, aspectos ambientales, entre otros. De esta manera, el catastro se convertiría en una fuente de información esencial para la planeación y gestión del territorio, así como para la ejecución de políticas públicas.

En lo que concierne a la actualización de avalúos, el Catastro Multipropósito busca incorporar nuevas tecnologías que permitan reducir los costos de levantamiento. En particular, se anticipa que la información con escala superior a 1:5000 podría recopilarse a través de tecnología satelital, permitiendo habilitar grandes áreas geográficas. Estos avances reducen, pero no eliminan, la necesidad de ejecutar operativos de campo que suponen un costo administrativo importante. No obstante, una vez actualizados los predios, el Catastro Multipropósito busca fortalecer el mantenimiento de los avalúos utilizando información externa, para así reducir la frecuencia requerida de las actualizaciones.

Inicialmente, se esperaba que la implementación de la política costara cerca de $2,4 billones. Sin embargo, la realización de un piloto en 11 municipios reveló niveles de informalidad superiores a los esperados, lo cual incrementó la cantidad de predios a visitar y la dificultad de la operación. Además, los requerimientos de información de la metodología especificada no correspondían con las limitaciones encontradas en el campo. Por ejemplo, solo 23 de las 46 estaciones de la red geodésica en Colombia se encontraban en operación, dificultando la caracterización de los predios a través del sistema de coordenadas (Departamento Nacional de Planeación, 2019). Como resultado, actualmente se espera que la puesta en marcha del Catastro Multipropósito cueste más de $5 billones .

Para cubrir el costo, se cuentan con recursos del Presupuesto Nacional, del ahorro corriente de libre destinación de los municipios, del Sistema General de Participaciones, de regalías y de créditos de entidades multilaterales. El Gobierno Nacional estima que 410 municipios pueden autofinanciar la actualización,

otros 468 requerirían cofinanciación y los 244 restantes tendrían que ser cubiertos con recursos de la Nación. Resulta importante que las metodologías que se definan resulten costo-eficientes para los municipios que las apliquen y no se desincentiven las actualizaciones catastrales (Departamento Nacional de Planeación, 2019).

Los obstáculos que ha enfrentado el Catastro Multipropósito durante las pruebas piloto dan luces acerca de la heterogeneidad de condiciones a las que debe adaptarse la metodología de actualización. En este sentido, se evidencia una disyuntiva entre la necesidad de producir información estandarizada, que permita comparaciones a nivel regional, e implementar metodologías que se adapten a cada contexto. La Comisión cree que las autoridades locales pueden jugar un papel fundamental en la adaptación de las metodologías a los retos de su jurisdicción.

4.3.3.2. Definición de la gestión catastral

Como se discutió en la sección sobre el marco normativo, la Ley 1955 de 2019 atendió algunas limitaciones a la gestión catastral asociadas a la centralización de la prestación del servicio en el IGAC. En primer lugar, el artículo 79 definió la gestión catastral como "un servicio público que comprende un conjunto de operaciones técnicas y administrativas orientadas a la adecuada formación, actualización, conservación y difusión catastral, así como los procedimientos del enfoque catastral multipropósito que sean adoptados".

De este modo, se abrió una vía de descentralización del catastro al permitir a los entes territoriales convertirse en gestores catastrales y prestar sus servicios a otros departamentos y municipios. En particular, el artículo 79 definió a los gestores catastrales como "entidades públicas nacionales o territoriales, incluyendo, entre otros, esquemas asociativos de entidades territoriales" encargados de "adelantar la [...] formación, actualización y conservación catastral, así como los procedimientos del enfoque catastral multipropósito que sean adoptados". Los gestores tienen la opción de prestar el servicio directamente, o de contratar operadores públicos o privados; todos estos actores deben atenerse a las disposiciones regulatorias del IGAC y a la vigilancia de la SNR.

Además, transfirió las funciones de vigilancia y control de la gestión catastral a la Superintendencia de Notariado y Registro (SNR), liberando capacidad operativa del IGAC, quien ahora solo actúa como regulador y ejecutor de última instancia.

Debido a la novedad de la norma, el marco regulatorio para el ejercicio de la función catastral se encuentra en construcción. En la Resolución 828 de 2019, el IGAC determinó las condiciones habilitantes para los gestores catastrales, que se dividen en tres clases: jurídicas, económicas y financieras, y técnicas. Para ser habilitado, un municipio o esquema asociativo territorial debe demostrar su existencia y representación legal, presentar fuentes de financiamiento acreditadas y proyecciones financieras y una propuesta técnica. Para acreditar las condiciones económicas, los municipios deben haber alcanzado un Índice de Desempeño Fiscal igual o mayor a 70 %, o un indicador de Ejecución de Recursos en la Gestión de Medición de Desempeño Municipal igual o mayor al 70 %.

Actualmente, la reglamentación del esquema inició con el Decreto Reglamentario 1983 de 2019, en el que se definen las condiciones para la habilitación de los gestores catastrales. Como resultado, en el mismo año, se habilitaron tres entidades como gestores catastrales –Área Metropolitana de Centro Oriente, Área Metropolitana de Bucaramanga y el Departamento del Valle– y se recibieron solicitudes de habilitación por parte de 12 entidades más.

De otro lado, el Decreto Reglamentario 148 de 2020 creó una instancia asesora para la regulación de la gestión catastral, integrada por el DANE, la SNR, y 4 expertos nacionales e internacionales. Así mismo, se definieron los procedimientos, métodos, actores y características generales del servicio de gestión catastral.

La Ley 1955 de 2019 también definió un régimen de infracciones y un régimen sancionatorio. Las infracciones definidas fueron (art. 81):

1. No suministrar información al IGAC;

2. Incumplir los lineamientos fijados por el IGAC;

3. Modificar registros del Sistema Nacional de Información Catastral sin cumplir los requerimientos técnicos o documentales que disponga el IGAC;

4. Modificar información por fuera de los términos establecidos por el IGAC;

5. Exigir requisitos adicionales para la ejecución de trámites o servicios;

6. No adelantar las actividades de gestión catastral pese a haber sido habilitado para hacerlo;

7. Aplicar incorrectamente o no aplicar las metodologías definidas por el IGAC;

8. Atrasar injustificadamente la validación de documentos en el Sistema Nacional de Información Catastral;

9. Realizar modificaciones de información sin soportes;

10. Presentar desactualización injustificada de la gestión catastral;

11. Incumplir estándares de entrega de información a ciudadanos y atención de trámites;

12. No cargar información al Sistema Nacional de Información Catastral, o cargarla de manera incompleta;

13. Incumplir normativa del IGAC o las instrucciones y órdenes de la SNR.

La infracción de presentar una desactualización injustificada es aplicable también para el IGAC cuando ejerce como gestor catastral por excepción. Sin embargo, la ley otorgó un período de cuatro años de gracia, durante los cuales esta infracción no le aplica al IGAC. Se espera que la definición de esta infracción, que puede tener sanciones desde 25 y 241.645 UVT, sea un incentivo suficiente para la actualización oportuna.

4.3.3.3. Autoavalúo

La Ley 44 de 1990 especifica que el autoavalúo también puede tomarse como base gravable para el impuesto predial. Corresponde al concejo municipal establecer la base gravable bajo el sistema de autoavalúo y, salvo Bogotá, muy pocos municipios han optado por esta opción. El autoavalúo traslada la responsabilidad de valorar el predio al contribuyente, bajo el supuesto de que el dueño es el agente con mejor información acerca del bien inmueble. Sin embargo, el dueño también tiene incentivos a subreportar el avalúo con el propósito de reducir su carga tributaria[13]. Incluso si el dueño del predio reporta lo que él

13 Cabe aclarar que el autoavalúo debe ser superior al avalúo catastral en todos los casos. No obstante, esto no precluye la posibilidad de que el dueño reporte un valor superior al

considera el valor correcto, es difícil para la administración tributaria verificar si hay inconsistencias. Como describe Levmore (1982), incluso si los avalúos se calculan con valores de mercado es posible que no haya coincidencia; esto debido a que, cuando el mercado inmobiliario tiene costos de emparejar la oferta con la demanda, los dueños pueden terminar vendiendo el inmueble en un valor de mercado inferior al avalúo. En suma, el autoavalúo es un ejemplo clásico del problema principal-agente, donde el gobierno (principal) quiere exhortar al contribuyente (agente) a tener un comportamiento deseable (reporte correcto del avalúo). Sin embargo, el contribuyente tiene mejor información que el gobierno, y los costos de monitoreo son especialmente altos.

Puentes (2002) resume la experiencia de Bogotá al implementar el autoavalúo como estrategia complementaria a la actualización catastral para definir la base gravable del predial. La primera vigencia en la que se implementó fue 1994. En ese momento, inició la obligación de reporte del predio por parte del contribuyente, y el avalúo que reportara no podía ser inferior a (a) el 50% del valor comercial del predio; (b) el avalúo catastral y (c) el autoavalúo del año anterior más la inflación[14].

El resultado fue que el recaudo más que se duplicó (tuvo una tasa de crecimiento interanual de 117 %), y el número de predios que pagaron el impuesto aumentó de 450 mil a 930 mil entre 1993 y 1994. Según Puentes, esto se debe a que pocos contribuyentes tuvieron un comportamiento oportunista, lo cual fue afortunado dada la carga administrativa adicional que tuvo que enfrentar el gobierno local. La administración tributaria tuvo que asumir la responsabilidad de identificar y sancionar no sólo a quienes evadieran el impuesto, sino a quienes omitieran el reporte del avalúo. Al mismo tiempo, la alcaldía no tenía los recursos para procesar el volumen y formato de la información que recibía de parte de los ciudadanos.

Actualmente, la base mínima vigente para el autoavalúo catastral se calcula a partir de un precio mínimo del metro cuadrado fijado por la autoridad catastral por sector y estrato (art. 14, Ley 44 de 1990). Los contribuyentes, en general, tienden a reportar la base mínima, lo que refuerza la importancia de definir claramente su valor. En el período entre 1994 y 2001 hubo una serie de fallos y reformas legales

avalúo, pero inferior al valor de mercado.

14 Decreto Ley 1421 de 1993

que eliminaron los límites inferiores del 50 % del valor comercial del predio y el autoavalúo del año anterior. Esto permitió a los contribuyentes disminuir, si lo consideraban, la base gravable, y por ende, el monto pagado del impuesto.

En suma, el mecanismo del autoavalúo permite la revelación de información que es costosa de adquirir para la administración y ha generado aumentos significativos en el recaudo. No obstante, es difícil monitorear su correcto funcionamiento, requiere de una infraestructura administrativa sólida y la capacidad operativa para educar a los ciudadanos, recopilar y analizar la información, y fiscalizar no solo a quienes evaden el tributo, sino a los que no reportan el valor del predio. Por esta razón, se plantea como una medida complementaria en el sistema de administración tributaria del impuesto predial.

4.3.4. Valor de los predios no actualizados

El establecimiento de la base gravable del impuesto predial tiene dos retos adicionales: la inclusión de los predios nuevos y el ajuste del valor del avalúo de los predios no actualizados. Esta sección resume el diagnóstico de la situación actual en ambos frentes.

4.3.4.1. Ajuste del avalúo de los predios no actualizados

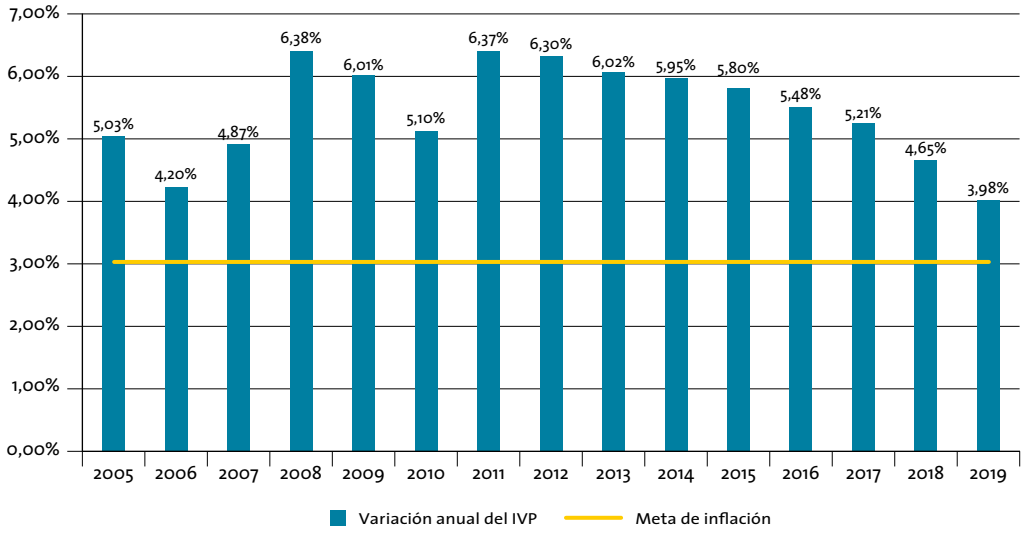
Como se describió en la revisión normativa, la Ley 242 de 1995 establece que los predios que no hayan sido actualizados reajustan su avalúo según un porcentaje determinado por el Gobierno Nacional, pero que en ningún caso puede superar la meta de inflación para ese año. Esta medida obliga a que, en promedio, el impuesto predial esté creciendo a una tasa inferior a la dinámica del mercado inmobiliario.

En noviembre de 2001, el Banco de la República declaró que el objetivo de inflación de largo plazo sería una tasa anual de 3 %, y en 2002 se estableció un rango meta de entre 2 y 4 %. La Figura 7 muestra los cambios porcentuales anuales en el mercado inmobiliario, capturado por el Índice de Valoración Predial (IVP) calculado por el DANE, junto con el objetivo de inflación de largo plazo.

El IVP es un índice de avalúos comerciales realizado a partir de una muestra de predios urbanos con destino habitacional. Su objetivo es estimar la variación porcentual de los avalúos comerciales en 22 ciudades. Para ello, peritos contratados por el IGAC recopilan información del terreno, así como de las estructuras,

acabados principales, baños y cocina de los predios a través de visitas presenciales (DANE, 2013).

FIGURA 7. Evolución comparativa del Índice de Valoración Predial y la meta de inflación



Fuente: Meta de inflación – Banco de la República. Índice de Valoración Predial – Serie encadenada, DANE.

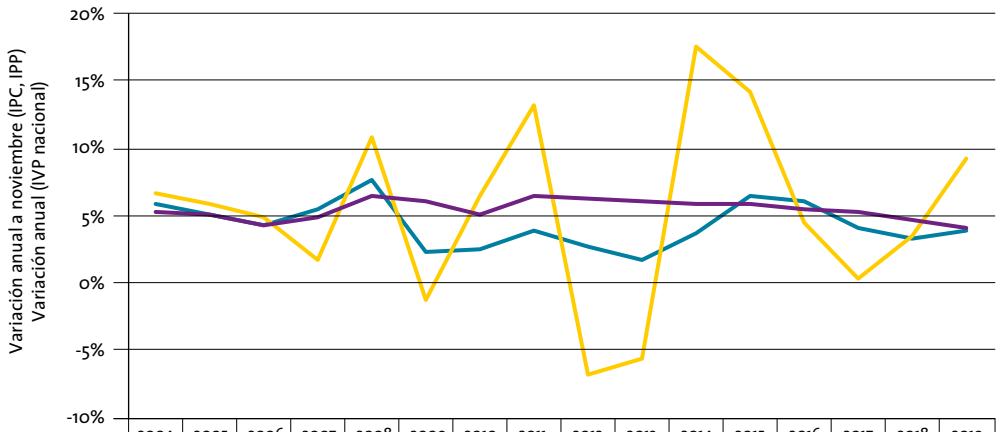
Se evidencia que, en todos los años desde 2004, el IVP ha presentado tasas de crecimiento anuales superiores a la meta de inflación. De hecho, de acuerdo con las tasas de crecimiento, un predio avaluado en $100 millones en 2004 estaría valiendo $223 millones en 2018, pero su base gravable sería de $156 millones. Esto representa una subvaloración equivalente al 30 % del valor del predio después de 14 años de desactualización. Si el rezago en el catastro es el promedio registrado (12,2 años), la subvaloración sería del 27,6 % del valor comercial del predio.

El hecho de que la fórmula de reajuste no responda a las dinámicas del mercado inmobiliario implica que, cuando se realice la actualización, el propietario podría enfrentar incrementos portentosos en el monto a pagar por impuesto predial. Con los límites impuestos en las leyes 44 de 1990 y 1995 de 2019, se desincentiva la actualización de la base gravable. Al vincular el reajuste de avalúos de los predios no actualizados al Índice de Valoración Predial, se disminuiría la brecha entre el avalúo no actualizado y el verdadero valor de mercado, puesto que el índice es especializado para capturar las fluctuaciones del mercado inmobiliario urbano.

Actualmente, la variación máxima de los predios rurales no actualizados está sujeta al Índice de Precios al Productor Agropecuario, en caso de que su variación sea inferior a la meta de inflación. Ahora bien, como ilustra la Figura 8, este índice

es altamente variable, y sus fluctuaciones, calculadas basadas en variables de flujo, no reflejan necesariamente el valor de las existencias. Atar la evolución de los avalúos a un índice más estable podría ser un mejor reflejo de la realidad en mercados inmobiliarios menos dinámicos, estabilizarían la tendencia del IPU, y en consecuencia, facilitarían la planeación de los municipios con mayores índices de ruralidad. En esta línea, la solución propuesta es sujetar la variación de los avalúos no actualizados en el área rural al Índice de Precios al Consumidor.

Figura 8. Evolución comparativa del Índice de Valoración Predial, el Índice de Precios al Consumidor y el Índice de Precios al Productor Agropecuario



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Variación IPC	6%	5%	4%	5%	8%	2%	3%	4%	3%	2%	4%	6%	6%	4%	3%	4%
Variación IPPA	7%	6%	5%	2%	11%	-1%	6%	13%	-7%	-6%	18%	14%	5%	0%	3%	9%
Variación IVP	5%	5%	4%	5%	6%	6%	5%	6%	6%	6%	6%	6%	5%	5%	5%	4%

Fuente: Departamento Administrativo Nacional de Estadística.

4.3.4.2. Valoración de los predios no incorporados al catastro (predios nuevos)

Sánchez y España (2014) señalaron que uno de los factores que afectaba la actualización de la base gravable era la incorporación de nuevos predios al catastro. En efecto, las limitaciones de capacidad institucional pueden retrasar la inclusión de un terreno en la base.

Para incorporar estos terrenos de manera expedita, ciudades como Bogotá[15] han integrado el uso de bases presuntas para el cobro del predial. Las bases

15 Bogotá tuvo la disposición legal para establecer bases presuntas desde antes de 2015. Esta alternativa se extendió a otros municipios con la Ley 1753 de ese año.

presuntivas mínimas definen valores por metro cuadrado para inmuebles que no cuentan con avalúo catastral. Al establecerlas, su valor es cercano al valor comercial y el monto por impuesto a pagar es muy superior a si el mismo bien contara con avalúo catastral. Este hecho estimula a que los constructores registren en el catastro los predios nuevos a la mayor brevedad. De esta forma, el impuesto se calcula sobre el avalúo catastral y no sobre el valor calculado con la base presunta. El mayor éxito de esta medida es la identificación de predios nuevos y la posibilidad de que tributen, pero exige de los municipios el establecimiento del autoavalúo o autoliquidación como forma de cumplir con la obligación.

El uso de bases presuntas está permitido para todos los municipios a partir de la Ley 1753 de 2015. Sin embargo, ha habido limitaciones importantes en su implementación. Para poder incorporar la medida, los municipios deben contar con la tabla de precios por metro cuadrado, y por requerir que se complemente con el autoavalúo, demanda el establecimiento de un canal de atención al contribuyente, lo cual acarrea costos administrativos y pone barreras de entrada a los municipios con capacidad institucional limitada.

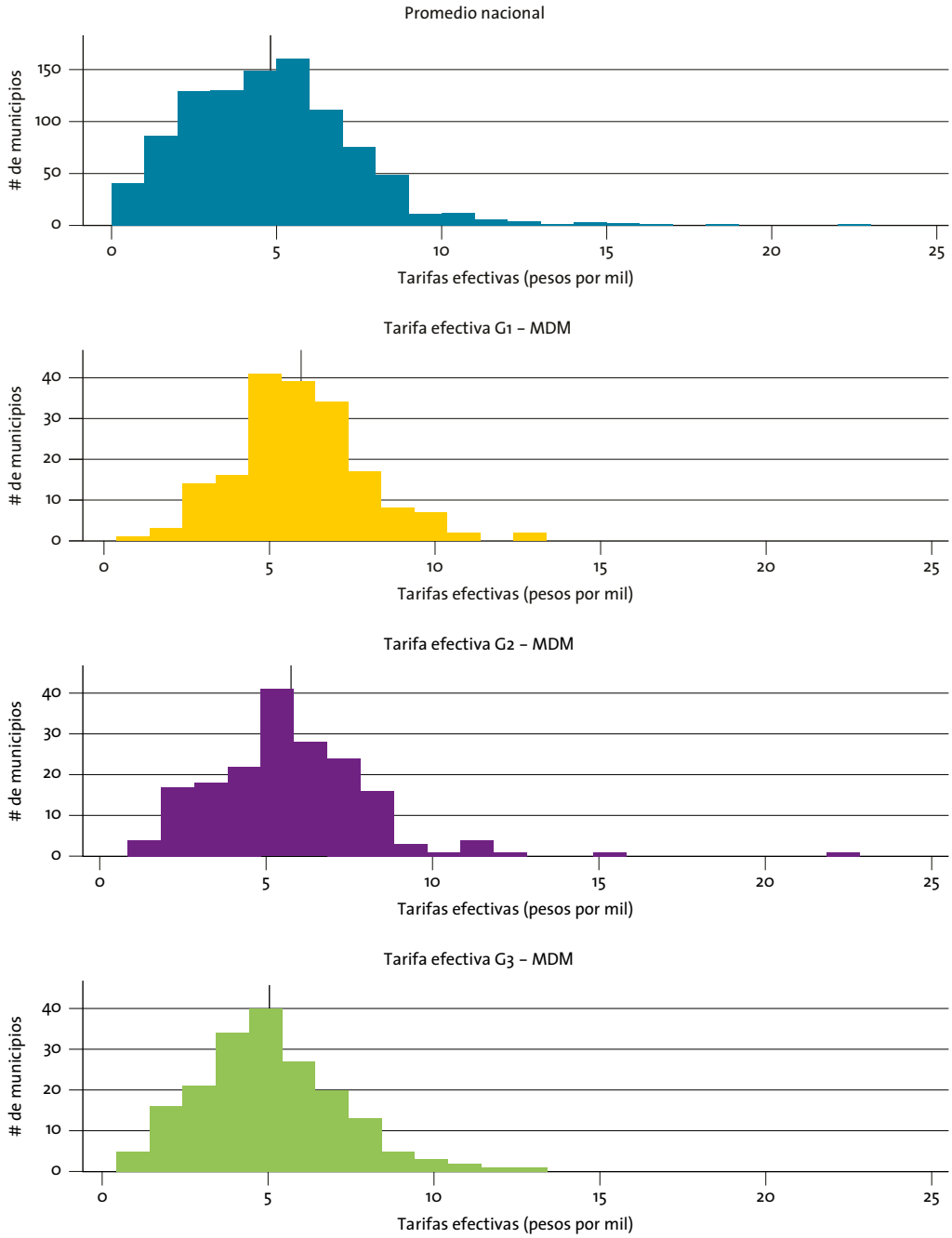
4.3.5. Tarifa

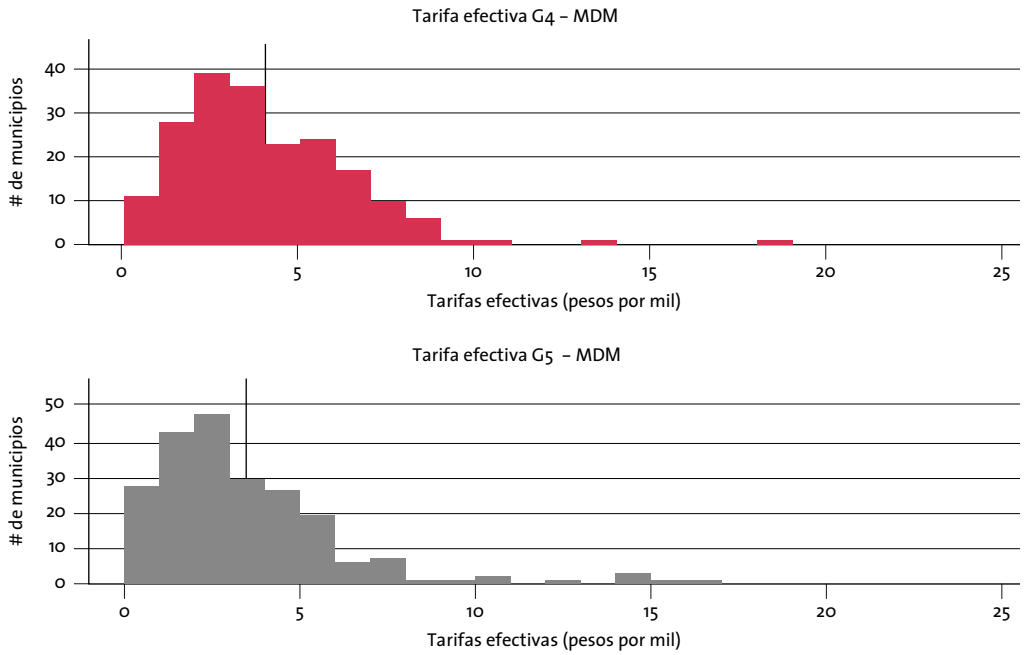
Como se describió en la sección de descripción y marco normativo, la tarifa del impuesto predial unificado puede fluctuar entre 5 y 16 pesos por cada mil pesos del valor del avalúo, con excepción de los lotes urbanos con destino habitacional o rurales con destino económico agropecuario de estratos 1, 2 y 3 con precios inferiores a 135 SMMLV, que pueden tener una tarifa mínima de 1 por mil. Es potestad de cada concejo municipal determinar la tarifa a aplicar.

En términos de las tasas efectivas del impuesto, la Figura 9 ilustra la distribución nacional y para los cinco niveles de la Medición de Desarrollo Municipal (MDM). Las tarifas graficadas son las efectivas y no las nominales establecidas por los concejos municipales. Para calcularlas, se divide el recaudo del impuesto predial por municipio sobre el total de los avalúos, y en consecuencia, pueden estar capturando el efecto de descuentos y exenciones, e incluso fenómenos como la evasión. En efecto, las exenciones son un mecanismo utilizado con frecuencia por los gobiernos locales para mitigar los efectos políticos del impuesto. Desafortunadamente, no hay información consolidada de las tarifas estatutarias

para todos los municipios en Colombia, por lo que no se puede realizar la comparación con los datos existentes.

Figura 9. Distribución de las tasas efectivas del impuesto predial unificado según grupos 1-5 (G1-G5) de la Medición de Desempeño Municipal





Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con datos del Formulario Único Territorial e Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

En general, se observa que las tarifas efectivas están concentradas por debajo de 6 por mil, y no parece haber una correspondencia entre éstas y el nivel de desempeño municipal, lo cual es congruente con los cálculos de Sánchez y España (2014) para el período entre 1993 y 2009. Aunque esto parece contradecir el principio de la fijación progresiva de tarifas, hay que tener en cuenta que los municipios con los avalúos más actualizados suelen tener tarifas inferiores, pero esto no redunda negativamente en el recaudo. Incluso teniendo esto en cuenta, en general los municipios con menor capacidad institucional suelen tener tarifas levemente menores. Es destacable que la tarifa efectiva más alta observada en la muestra es de 22 pesos por cada mil, cuando el máximo legal permitido es de 33 pesos por cada mil para los lotes urbanos o urbanizables.

A grandes rasgos, la concentración de tarifas en el límite inferior del rango sugiere que las tarifas están por debajo del nivel óptimo que maximizaría el recaudo. Para determinar cuál es este nivel óptimo, es necesario conocer la sensibilidad del recaudo ante las fluctuaciones en la tarifa (elasticidad). Brockmeyer, Estefan, Ramírez y Suárez (2019) realizaron un ejercicio de esta índole para la Ciudad de México a partir de información administrativa, y encontraron que

aumentos exógenos en la tarifa tenían efectos positivos netos sobre los ingresos. Ahora, la sensibilidad de los ingresos aumentaba si el incremento era más pronunciado, pero en cualquier caso el efecto era positivo. Es difícil extrapolar este resultado al contexto colombiano, pero en cualquier caso una estimación de esta índole podría otorgar evidencia a favor o en contra de incrementos en la tasa impositiva del predial.

Ahora bien, se debe reconocer que la tarifa ideal del impuesto predial no es solo aquella que maximice el recaudo del municipio, sino también la que, como fin extra fiscal, induce comportamientos en la ciudadanía conducentes al cumplimiento de los objetivos de desarrollo del Gobierno local, y en particular de la expansión urbana. El recuadro 1 hace una revisión de este potencial del impuesto predial.

Por otra parte, la Ley establece que la fijación de tasas deberá ser progresiva y diferencial, y establece factores para considerar como los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano, la antigüedad de la formación o actualización del catastro, el rango del área y avalúo catastral (art. 4, Ley 44 de 1990). No obstante, estos criterios no contemplan factores que permitan garantizar los principios para las tarifas en el ámbito rural. La única disposición para predios rurales es la que permite fijar tarifas inferiores a 5 pesos por cada mil del valor del predio, para estratos 1,2 y 3, y cuyo precio sea inferior a 135 SMMLV. De tal manera, la actual regulación de las tarifas para el ámbito rural impide su progresividad al no definir criterios propios de la actividad agropecuaria que aseguren tener tarifas diferenciales por uso del suelo rural y desincentiven la improductividad de la tierra.

Recuadro 1. El impuesto predial como una herramienta de planeación urbana

La Misión para el Fortalecimiento del Sistema de Ciudades (Departamento Nacional de Planeación, 2014) diagnosticó que, en la mayoría de las áreas metropolitanas y ciudades conurbadas, el crecimiento poblacional de las ciudades satélite superaba al de la urbe principal, como resultado de "[...] decisiones aisladas y atomizadas sin ninguna planeación de los servicios requeridos" (pág. 35). Las consecuencias de la expansión espontánea de la frontera urbana son múltiples. Por un lado, la expansión suele caracterizarse por una baja densificación, que demanda más tierra para albergar a un número definido de residentes. Esto acarrea impactos ambientales (Camagni, Gibelli, & Rigamonti, 2002; Toro, 2005) y genera ineficiencias, puesto que al dedicar la mayor parte de los nuevos predios al uso habitacional,

aumenta la distancia a los centros de servicios y por tanto, los tiempos de desplazamiento. Esta situación se agrava si la zona no está conectada con la red de transporte público (Bazant, 2008). Además, y como destaca la Misión de Ciudades, "los municipios pequeños no cuentan con infraestructuras (de movilidad, de servicios públicos, de equipamientos, etc.) para soportar las exigencias de las actividades de gran escala ya sean de vivienda, comercio o industria, ni con la institucionalidad para atender ese tipo de desarrollo. De manera que los requerimientos de estas actividades se están proveyendo con las carreteras nacionales y redes regionales de servicios públicos" (Departamento Nacional de Planeación, 2014, pág. 35).

Para solucionar este problema, la literatura económica sugiere que el diseño del impuesto predial puede ser una herramienta significativa. Brueckner y Kim (2003) señalan que los impuestos a la propiedad tienen dos componentes: el impuesto a la tierra y el impuesto a los mejoramientos (capital). Un aumento del impuesto predial disminuye la cantidad de mejoramientos de equilibrio, mientras que la tierra no se ve afectada; esto sucede porque los mejoramientos son un factor móvil en el largo plazo. Ahora, también puede suceder que el inversionista responda a un mayor impuesto disminuyendo el tamaño promedio de las viviendas para distribuir entre más agentes el costo del impuesto. Por ende, un aumento del impuesto predial puede tener efectos positivos (vía desplazamiento de los mejoramientos) o negativos (vía aumento de la densidad) sobre la expansión urbana. Song y Zenou (2006) encuentran que, en promedio, aumentar el impuesto predial disminuye el tamaño de las ciudades y Banzhaf y Lavery (2010) sugieren que el crecimiento de las ciudades puede limitarse si se aplican tarifas mayores a la tierra y menores a los mejoramientos. Los resultados parecen depender del contexto, y hasta ahora la evidencia cobija primordialmente a algunos estados de Estados Unidos.

Cuando menos, las entidades territoriales en Colombia deberían tener la posibilidad legal de experimentar imponiendo tasas más altas en las zonas de borde para explotar el potencial del predial como herramienta de planeación urbana.

4.3.6. Aspectos de administración tributaria

En la sección sobre actualización catastral, se planteó que el escenario ideal para la administración y cobro del impuesto predial es uno donde la administración tributaria tiene información perfecta, gratuita y en tiempo real del valor de mercado de los predios, sus características, usos y propietarios. A partir de la información disponible, la administración emite una factura anual por el concepto del impuesto predial, aplicando la tarifa o las exenciones que haya definido el concejo municipal. A este escenario ideal se puede añadir el uso de la información de los propietarios para hacer un seguimiento al contribuyente, recordándoles periódicamente el pago de la obligación, documentando el proceso de cobro y aplicando sanciones en caso de incumplimiento.

En la realidad, el costo de adquisición y mantenimiento de la información es un obstáculo significativo al funcionamiento efectivo del impuesto predial a cargo de la administración tributaria. En su momento, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria llamó la atención sobre la alta heterogeneidad en procedimientos para el cobro del impuesto predial, donde algunos municipios emitían facturas, otros liquidaciones sugeridas, otros recibos y algunos únicamente cobraban el impuesto a quienes acudieran presencialmente a pagarlo (2015, pág. 197). Su recomendación fue la homogeneización del procedimiento de facturación. En efecto, la Ley 1111 de 2006 es la primera en establecer la posibilidad de emitir factura como acto administrativo de liquidación oficial del impuesto, que preste mérito ejecutivo. Posteriormente, la Ley 1819 de 2016 en su artículo 354 modificó esta norma precisando que la factura es el acto administrativo de determinación oficial, que debe notificarse a través de la Web y en la cartelera del municipio y que presta mérito ejecutivo. La medida hace más expedito el procedimiento y abarata los costos de correo y prensa en la notificación de los actos administrativos. No obstante, es claro que este estándar no es alcanzable para todas las jurisdicciones debido a la heterogeneidad de capacidades institucionales.

Existen dos tipos de alternativas para mitigar la sobrecarga de la administración tributaria que puede generar el impuesto predial. Se pueden delegar ciertas funciones a niveles de gobierno superiores, o se puede crear capacidad instalada local.

La generación de capacidad instalada local, es decir, proveer a los municipios con las condiciones necesarias para gestionar el impuesto predial, es crucial para facilitar la implementación de un procedimiento homogéneo. Esto se debe a que en el nivel local siempre se tomarán las decisiones de gasto e inversión en cabeza del gobierno municipal. De igual manera, incluso si se delegan otras funciones a otros niveles de gobierno, en el nivel local siempre se desarrollarán actividades administrativas como la compilación de información primaria y la atención al contribuyente. Es fundamental que los programas de capacitación, apoyo y asistencia técnica a las administraciones tributarias locales incluyan ambos aspectos.

Por otra parte, otras funciones pueden delegarse en niveles de gobierno superiores para aprovechar economías de escala. Un ejemplo de las funciones que pueden ser delegables es la administración de sistemas de información

catastral y del contribuyente, de tal forma que se integren con otras bases de datos geográficas, como las que propone el Catastro Multipropósito.

En la misma línea, una manera alternativa de delegar las labores de recaudo es implementando sistemas similares a la retención en la fuente con mecanismos relacionados al hecho generador del tributo, como créditos hipotecarios. En adición, también es posible delegar la gestión de la cartera vencida a través de su compra; sin embargo, la implementación de este mecanismo requiere información completa y detallada de la cartera vencida, que frecuentemente no existe. Por tanto, la delegación de determinadas funciones administrativas demanda acceso a entidades financieras y la producción y gestión de información; en otras palabras, una institucionalidad administrativa sólida. Este problema se aborda a fondo en el capítulo 9 del presente informe.

4.3.7. Problemas institucionales y de economía política

4.3.7.1. Economía política del tributo

La visibilidad del impuesto predial lleva a que tenga implicaciones profundas de economía política, y esto se evidencia en dos aspectos principales: la definición de la tarifa y la decisión de actualizar la base gravable.

Respecto a la tarifa, en teoría, la Ley 14 de 1983 permitió un rango entre 5 y 16 pesos por cada mil de avalúo con el fin de permitir cobros diferenciales de acuerdo con las características de los predios, pero también según las preferencias de provisión de bienes públicos que tuviera cada municipio. Sin embargo, es importante tener en cuenta que el municipio tiene una economía política interna, en la que confluyen los intereses del concejo municipal, que define las tarifas y vela por la progresividad del impuesto, y del alcalde, que propone y ejecuta el gasto, establece la provisión de bienes públicos y se responsabiliza del recaudo. Como las funciones de definición de la tarifa y provisión de bienes públicos están divididas entre dos agentes con incentivos diferentes, es probable que en realidad las preferencias sobre bienes públicos sean secundarias a la hora de establecer el nivel de recaudo del impuesto predial. En efecto, Villaveces (2017) encuentra un nivel de homogeneidad significativo entre las tarifas efectivas del tributo en todo el país. Esto sugiere que la tasa impositiva tampoco está

respondiendo al principio de progresividad, bajo el cual los municipios con más ingresos cobrarían tasas más altas[16].

De igual manera, y como se mencionó en secciones anteriores, Villaveces también encuentra una correlación positiva entre la concentración política en un municipio y el número de años de rezago en la actualización del catastro. Esto sugiere que la decisión de incrementar o no la base gravable responde a cálculos políticos.

La deliberación política en este sentido no es necesariamente perversa, puesto que es una manifestación de autonomía de los gobiernos locales. Sin embargo, evidencia la necesidad de incorporar estas dinámicas en el diseño del esquema institucional en torno al impuesto predial, de tal manera que los alcaldes que deseen aumentar el recaudo tengan herramientas para sortear las restricciones de economía política. La delegación hacia niveles de gobierno superiores puede ser una forma de relajar estas restricciones, pero esto se hace con el riesgo de incluir más actores en la cadena e inducir cooperación de su parte.

Ante este panorama, una posible solución sería el fortalecimiento del componente de las transferencias nacionales que está condicionado al recaudo municipal. Aunque este componente existe, su incidencia actualmente es marginal. De esta manera, los gobiernos locales pueden tener incentivos para alinear los intereses del alcalde y del concejo e incrementar la provisión de bienes públicos. Esto, a su vez, puede generar un ambiente político que permita actualizar la base gravable.

Otra forma en la que recientemente se han expresado los conflictos políticos asociados al impuesto ha sido a través de la fijación de límites más estrechos para el crecimiento anual del tributo. En algunos municipios, los incrementos del impuesto después de una actualización catastral generaron malestar entre los ciudadanos y fomentaron la aprobación de la Ley 1995 de 2019. Esta ley, como se mencionó en la sección de descripción y marco normativo, fijó un límite de crecimiento del IPU para los predios que hayan sido objeto de actualización catastral del IPC más ocho puntos porcentuales durante los próximos cinco años. Como se ha discutido en secciones anteriores, este límite disminuye los retornos que cada administración

16 Ahora bien, las tasas más bajas pueden corresponder con los municipios más actualizados en avalúos, por lo que una tarifa inferior no necesariamente implica un menor recaudo municipal.

local recibiría del proceso de actualización, desincentivando que éste se lleve a cabo. Más aún, imponer un límite homogéneo para todos los municipios limita su capacidad para adoptar medidas adaptadas a su contexto particular.

Las desventajas de esta reforma pueden contrarrestarse revisando los límites de crecimiento del impuesto, como se discutirá en la sección de Recomendaciones.

4.3.7.2. Puntos de economía política para la reforma

La última sección presenta una serie de recomendaciones orientadas hacia la aclaración normativa del impuesto predial, la definición de la base gravable, el incremento de la eficiencia de las tarifas y el mejoramiento de aspectos de administración tributaria. En muchos de los casos, las recomendaciones implican reformas de ley, que por la misma naturaleza del impuesto predial pueden ahogarse en el proceso de deliberación política. Este aparte incluye algunas recomendaciones para facilitar el tránsito de un proyecto de esta naturaleza por el legislativo.

Hay varias razones por las que el impuesto predial es visible políticamente: la base gravable es clara y tangible, el nivel de gobierno que recauda el tributo es el mismo que fija la tarifa, lo cual facilita al contribuyente la exigencia de rendición de cuentas por parte de autoridades locales, entre otros factores. Una de las desventajas del tributo es que grava un activo fijo, pero obliga al contribuyente a responder con flujos; en este sentido han surgido las críticas sobre la regresividad del impuesto. Para atender estas críticas, se pueden contemplar exenciones, y no tarifas más bajas, a los predios de menor valor o con uso habitacional. Esta propuesta supone que los ingresos por concepto de predial de estos inmuebles son marginales con relación a otros; esto tendría que corroborarse con los datos, y probablemente variará según el municipio. En general, esto permitiría a la administración tributaria concentrarse en asegurar el recaudo de los predios con mayor valor, así como dar una medida que generará una reacción política favorable a la reforma.

Otro aspecto relevante es calcular el efecto distributivo de la reforma y visibilizar sus resultados. En la medida que la reforma cree un esquema fácil de explicar y entender, al tiempo que se resaltan los efectos redistributivos de la misma, se puede ayudar a crear un ambiente político propicio para la reforma. En la misma línea, es relevante visibilizar la interrelación entre el recaudo por el impuesto predial y la provisión de bienes públicos locales. Se ha demostrado

empíricamente, en contextos similares al colombiano, que el énfasis en la provisión de bienes públicos en lugar de castigos y multas es más efectivo en la reducción de la evasión del impuesto a la propiedad[17].

4.4. Oportunidades de mejora

El impuesto predial unificado es, teóricamente, el tributo municipal por excelencia, pues grava a quienes se benefician de los bienes públicos municipales de manera directa –por residir en la jurisdicción donde se proveen– e indirecta –por tener propiedades que adquieren valor gracias a la oferta pública–. Aunque hoy supone la segunda fuente más importante de ingresos para los municipios, su potencial no ha sido plenamente explotado en Colombia, debido a la desactualización de la base gravable, las limitaciones de información y falta de claridad normativa que dificultan la gestión del impuesto, y las restricciones a la fijación de tarifas con criterios de aprovechamiento del uso del suelo.

En términos de la desactualización de la base gravable, la Comisión considera que la política pública del Catastro Multipropósito es oportuna y pertinente, y la descentralización del catastro en entidades territoriales es una alternativa que puede incentivar la eficiencia en los procesos de actualización, mantenimiento y conservación de la información. No obstante, la Comisión comprende que el reto de implementación es significativo, y considera que se deben tener en cuenta los siguientes aspectos para asegurar que la política resulte en un sistema de actualización de avalúos confiable y efectivo.

Respecto al Catastro Multipropósito, cabe destacar que se espera que más del 35 % de los municipios autofinancie la actualización, pero no es claro que las metodologías actuales ofrezcan una solución costo-efectiva. Aunque ha habido ahorros importantes desde el primer piloto, y se continúa trabajando en la incorporación de nuevas tecnologías que faciliten la operación, la ley 1995

17 Brockmeyer, Estefan, Ramírez y Suárez Serrato (2019) realizaron un experimento aleatorio en Ciudad de México. 17 mil contribuyentes con deudas pendientes recibieron una comunicación de la autoridad tributaria; para un grupo de ellos, la comunicación resaltaba los castigos y multas, y para otros, la autoridad explicaba en qué se invertía el recaudo. La comunicación enfocada en castigos aumentaba las tasas de pago en 7 puntos porcentuales, mientras que la comunicación que abordaba la relación con la oferta de bienes públicos aumentó las tasas de pago en 10 puntos porcentuales. Ambas variaciones se calcularon con base en un grupo de control.

de 2019 limita los ingresos que obtendrán los alcaldes en el mediano plazo y desincentiva su inversión.

Por esta razón, la reducción de costos se vuelve prioritaria, y la Comisión considera que una forma de lograrlo es a través de permitir la innovación por parte de los gestores catastrales. Para lograrlo, la regulación del IGAC debería estar centrada en los resultados del proceso de actualización, mas no en el proceso como tal. Esto implica una flexibilización de las metodologías con respecto al marco con el que anteriormente se regían los catastros descentralizados. Por supuesto, la costo-efectividad en este contexto no debe evaluarse únicamente considerando los ingresos adicionales del impuesto predial después de la actualización. En cambio, una metodología costo-efectiva sería aquélla que maximice la cantidad y calidad de información recopilada sujeta a las restricciones presupuestales locales.

En la medida en que el catastro provea información completa e interoperable, las autoridades locales tendrán más herramientas para realizar el seguimiento al contribuyente, y todos los niveles de gobierno se beneficiarán de la creación de información completa y confiable para la gestión del territorio y el diseño de políticas públicas. Las Corporaciones Autónomas Regionales, a su vez, contarán con mayores recursos –financieros y datos– para cumplir su labor. Por ende, y en línea con el principio de beneficio, todos los entes gubernamentales que se beneficien potencialmente de la implementación deberían contribuir a su financiación.

Más allá de los retos de financiación, la Comisión percibe limitaciones importantes en la disponibilidad de recurso humano calificado para sostener el nuevo modelo de catastro descentralizado. Este problema había sido identificado por el CONPES 3859 de 2016, cuando en su momento estableció que “no se puede certificar qué personas están en capacidad de realizar actividades de formación, actualización y conservación catastral multipropósito” (pág. 29). Como solución, se propuso la reglamentación de un Registro Nacional de Reconocedores Prediales, pero aún no se ha implementado. La Comisión, sin embargo, cree que es necesaria una caracterización de otros requerimientos específicos de capital humano en materia legal, fiscal y de tierras, así como de su régimen de contratación y políticas vigentes para la retención de personal. A partir de ello, se puede profundizar sobre los planes de formación que actualmente se están desarrollando con el Servicio Nacional de Aprendizaje y la Escuela Superior de Administración Pública.

Otra serie de inquietudes gira en torno a la definición de la gestión catastral como servicio público. Esto implica la apertura de un mercado que antes no existía, y por ende no hay información que permite prever su dinamismo o el nivel de regulación que requerirá. En este escenario, se plantea la disyuntiva de si fortalecer al IGAC como entidad regulatoria o como entidad ejecutora, teniendo en cuenta que se mantiene a cargo del catastro de más del 80 % de los municipios mientras ingresan los gestores catastrales al mercado. La definición de un plan de transición a medida que se vaya desenvolviendo la descentralización es crucial para evitar traumatismos en el cambio de régimen. Las primeras indicaciones en este sentido provienen del proyecto de Resolución IGAC 145 de 2020, en la que se especifica que el IGAC y la SNR tendrán tres meses para entregar la información a los nuevos gestores habilitados de acuerdo con una lista de insumos preestablecida por cada una de las entidades, y la documentación que explique en qué estado se entrega cada insumo (art. 5).

Así mismo, aún está abierta la pregunta de cómo garantizar el óptimo funcionamiento del mercado de gestión catastral, de tal manera que opere de forma transparente y con estándares de calidad internacional. Dado que ya ha habido avances en el establecimiento de las especificaciones técnicas para los productos de información generados por la actualización y formación catastral con enfoque multipropósito (Resoluciones IGAC 388 y 509 de 2020), surge la necesidad de moldear la estructura de mercado para facilitar la competencia y el flujo adecuado de información.

Otro factor que incide sobre el dinamismo del mercado es la demanda por el servicio, dado que no es claro si la descentralización elimina los obstáculos de economía política que enfrentan los mandatarios locales para llevar a cabo la actualización. La imposición de sanciones por la desactualización injustificada del catastro es una medida conducente a este fin, pero está condicionada a la capacidad sancionatoria de la SNR. La Comisión propone redefinir la obligación de actualización del catastro para que, al estar alineada con los períodos de gobierno de los alcaldes, exista una responsabilidad política inequívoca para la actualización.

En los períodos entre actualizaciones, la Comisión considera que debe aprovecharse toda la información disponible para ajustar la base de avalúos de manera que se corresponda cercanamente a los valores de mercado. Esto disminuiría el costo monetario y político de las actualizaciones futuras.

Una vez completada la actualización, la siguiente tarea pendiente consiste en aprovechar el potencial del impuesto predial como herramienta de planeación del uso del suelo. La Comisión sugiere que una mayor flexibilidad tarifaria conduciría a este objetivo. En particular, los gobiernos locales hoy pueden incorporar criterios de uso del suelo en la definición de la tarifa solo para el área urbana, cuando puede ser del interés de los entes territoriales incentivar un uso del suelo eficiente en las áreas rurales. En la misma medida, si la política de uso del suelo municipal tiene externalidades positivas para otros niveles de gobierno, como sería el caso del uso para conservación, la primera generación de la teoría del federalismo fiscal apunta a que el gobierno central sería el llamado a compensar los beneficios interjurisdiccionales.

Ahora bien, la Comisión reconoce que, incluso bajo un escenario de actualización completa del catastro y un diseño tarifario óptimo, es fundamental la gestión efectiva del tributo para aumentar el recaudo del predial. La Comisión abordó los principales obstáculos de la gestión tributaria con las soluciones planteadas en el capítulo 9 (Administración tributaria), como la deficiencia de información completa y actualizada del contribuyente o la capacidad administrativa limitada.

4.5. Recomendaciones

4.5.1. Base gravable del impuesto

4.5.1.1. Actualización catastral y catastro multipropósito

1. **La Comisión expresa su apoyo decidido al Catastro Multipropósito y exhorta al Gobierno Nacional a acelerar su implementación y asegurar su financiamiento.** El Catastro Multipropósito es la solución planteada por el Gobierno Nacional para actualizar la base de datos catastral del país. No obstante, vemos oportunidades de mejora en su desarrollo e implementación.

2. **La definición del catastro como servicio público y la creación de la figura del gestor catastral son avances importantes, pero se deben precisar elementos claves para su entrada en funcionamiento.** La Comisión reconoce los avances en la definición de las condiciones habilitantes para los gestores catastrales, así como los requisitos de idoneidad para los operadores catastrales. Con el propósito de continuar fortaleciendo el

esquema descentralizado de la gestión catastral, la Comisión sugiere al IGAC establecer regulaciones claras para la prestación del servicio en condiciones de competencia, y que garanticen el acceso y aplicabilidad de este por parte de los municipios.

3. **La Comisión recomienda que la metodología de actualización catastral tenga las siguientes características.**

   3.1. A nivel nacional, existiría una distinción entre la metodología de actualización de zonas rurales y la de predios en el sector urbano.

   3.2. Teniendo en cuenta esta distinción, se sugiere fijar criterios unificados a nivel nacional que permitan comparaciones regionales de avalúos rurales y urbanos.

   3.3. La aplicación de las metodologías se adaptaría a las necesidades, características, capacidad y acceso a información con la que cuenten los municipios.

   3.4. Las metodologías deben garantizar la generación de información completa, estandarizada y confiable.

4. **Se recomienda que las metodologías de actualización y formación catastral sean diseñadas, elegidas y aplicadas con un criterio de costo-eficiencia.** El catastro multipropósito será una herramienta central en la planeación y gestión de los territorios, además de un elemento esencial para los ingresos tributarios municipales. Al mismo tiempo, y teniendo en cuenta los retos de financiamiento que enfrentan los entes territoriales y el Gobierno Nacional, la Comisión sugiere priorizar la elección de metodologías que maximicen los beneficios del catastro multipropósito (incluyendo la calidad y cantidad de información recopilada) con el menor costo posible.

5. **Buscar sinergias entre expertos, universidades y las entidades encargadas de la formación y capacitación de talento humano del sector público, para fortalecer las estrategias o programas de formación necesarios para apoyar la gestión catastral.** La descentralización de la gestión catastral y la inclusión de nuevos agentes exige definir un plan de formación del

capital humano. Para lograr esto, en el marco de la política de catastro multipropósito, el IGAC y los gestores catastrales serían los responsables de coordinar los procesos de socialización de las metodologías de actualización catastral y de capacitación, con el apoyo de entidades públicas o privadas.

6. **Establecer la obligación de actualizar el catastro como máximo cada 4 años, y vincularla con los períodos de gobierno de los alcaldes.** Aunque hoy existe la obligación legal para los municipios de actualizar sus catastros cada 5 años, los intervalos de actualización en muchos casos superan este límite. Parte del problema puede deberse a que, como los períodos de cinco años coinciden con dos períodos de gobierno diferentes, no hay un alcalde que tenga la responsabilidad política directa de hacer la actualización. Para atribuir dicha responsabilidad a un solo mandatario, se recomienda reducir el límite máximo de 5 a 4 años, de tal manera que cada alcalde deba hacer una actualización en su período de gobierno. En general, lo ideal es que los municipios realicen actualizaciones permanentes, sobre todo aquellos donde se ha descentralizado la gestión catastral.

7. **La financiación de las actualizaciones catastrales debe ser un elemento central en la reglamentación del catastro multipropósito.** La Comisión propone las siguientes vías para hacerlo:

   7.1. En primer lugar, establecer la obligación de los municipios y distritos de categorías Especial a 4 de evaluar la costo-efectividad de la implementación del catastro multipropósito, con el fin de identificar posibles fuentes de financiamiento. Para municipios y distritos de categoría 5 y 6, el estudio debe ser realizado por el IGAC o el gestor catastral competente.

   7.2. En segundo lugar, se propone que en la financiación participen todos los niveles de gobierno beneficiados directamente con la actualización; es decir, la Nación, los Departamentos y las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR). El beneficio puede producirse con el aumento de ingresos directos (como es el caso de las CAR) o con la generación de información completa y precisa para la planeación, diseño y ejecución de políticas públicas.

7.3. Así mismo, se recomienda promover y potenciar el uso de recursos del Sistema General de Regalías para cerrar el financiamiento de las actualizaciones catastrales, siguiendo los lineamientos del Documento CONPES 3958 de 2019. Para ello, es aconsejable brindar a los municipios acompañamiento y asistencia técnica en la estructuración de las actualizaciones catastrales como proyectos de inversión.

8. **Fomentar la interoperabilidad de sistemas de información que permitan la identificación plena del predio y los contribuyentes, así como el acceso a la información por parte de los gobiernos municipales y gestores catastrales.** La política catastral debe incluir acciones que conduzcan a la interoperabilidad no solo de los sistemas de catastro y registro, sino también de los sistemas de la Registraduría Nacional del Estado Civil, con el fin de permitir la identificación plena de los contribuyentes y facilitar el seguimiento tributario. De igual forma, es pertinente lograr la articulación con la información tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para facilitar la gestión del impuesto. Todas estas acciones de mejoramiento de la información deben estar acompañadas por una estrategia que promueva y facilite el acceso de las entidades territoriales y los gestores catastrales a los datos.

9. **Un catastro actualizado permite un mayor recaudo del impuesto predial, pero su materialización depende de una mejora en la gestión y administración tributaria.** Para la Comisión, es fundamental reiterar que el catastro es una herramienta tributaria central para los municipios, pero que su potencial no puede ser aprovechado plenamente sin mejoras en la atención y seguimiento a contribuyentes, el procesamiento de pagos y devoluciones y la recolección de impuestos.

4.5.1.2. Base gravable de predios no actualizados

10. **Ajustar anualmente los avalúos catastrales durante el tiempo en el que no son objeto de actualización a partir de la evolución del mercado inmobiliario local.** Actualmente, los avalúos de los predios no actualizados se ajustan año a año según la meta de inflación establecida por el Banco de la República. Este indicador lleva al rezago del valor de los avalúos, puesto que no es un indicador representativo de las fluctuaciones en los mercados inmobiliarios. Para que el factor de ajuste acerque al avalúo

lo más posible a su valor de mercado en los años donde no se actualiza, es necesario usar toda la información disponible sobre los mercados inmobiliarios locales. Con este objetivo, la Comisión recomienda redefinir los factores de ajuste según los siguientes criterios:

10.1. Los municipios y distritos con catastro descentralizado, al igual que aquellos que se habiliten como nuevos gestores catastrales, incluyendo los esquemas asociativos, estarán encargados de calcular y aplicar su propio índice de variación de precios de inmuebles, diferenciando por características de este: si es urbano o rural, su estrato y uso, etc. Para ello, el índice debería partir de la interrelación de bases de datos relevantes, como el catastro y registro, y en general información del mercado inmobiliario.

10.2. Los municipios sin catastro descentralizado o que no cuentan con la información necesaria para calcular su propio índice, y para los cuales el DANE calcula el Índice de Valoración Predial (IVP), deberán usar este indicador para ajustar los avalúos no actualizados.

10.3. En ausencia de los elementos anteriormente descritos, se recomienda actualizar los avalúos usando la inflación anual a noviembre del año en el que se define el incremento.

4.5.2. Tarifa

11. **Permitir la definición de tarifas a partir del avalúo y del uso del suelo, para promover usos eficientes.** El impuesto predial unificado sirve como instrumento para incentivar el uso eficiente del suelo urbano y rural, y que la actual estructura legal de las tarifas del predial induce a los concejos a gravar con la tarifa más alta los predios urbanos no utilizados (lotes de engorde). Así mismo, el establecimiento de tarifas diferenciales por uso en el sector rural no está permitido en la ley actual (Consejo de Estado Sección Cuarta - Radicado 15906, 2008). Teniendo en cuenta estos puntos, la Comisión propone que se indique a los concejos municipales el establecimiento de tarifas en función de un uso eficiente de la propiedad, conforme los usos existentes en su territorio según el POT, así como del reconocimiento e incentivo de usos de conservación

ambiental, urbano y rural. Se recomienda que la tarifa aplicable a cada predio sea la resultante de sumar dos componentes: el primero calculado según el valor catastral o autoavalúo y el segundo a partir del uso del suelo.

12. **Incluyendo el uso del suelo dentro del componente de definición de la tarifa, se recomienda modificar las tarifas aplicables a los predios en zonas rurales donde la autoridad catastral haya determinado que existe subutilización del suelo, para que puedan ser mayores a 16 por mil sin que excedan del 33 por mil.** Esta propuesta busca dar a las administraciones municipales las mismas herramientas de planeación del uso del suelo en zonas rurales y urbanas, ampliando el rango de tarifas para predios rurales subutilizados para equiparar el de predios urbanos no utilizados. El criterio de subutilización debe estar basado en una evaluación técnica de la autoridad catastral.

13. **Evaluar la expansión de la compensación del impuesto predial para municipios con predios de conservación y protección.** En línea con la Misión de Transformación del Campo, la Comisión considera deseable crear incentivos para que los municipios reduzcan la tarifa de los predios de conservación y protección que cumplan la función ecológica de la propiedad. Ahora bien, previo a determinar el nivel de compensación de ingresos para los municipios que apliquen una tarifa inferior a estos predios, se recomienda realizar una estimación del impacto integral de esta iniciativa en las finanzas públicas.

14. **Establecer tarifas diferenciales para las zonas de expansión urbana con el fin de racionalizar el crecimiento de las ciudades.** Esta tarifa diferencial deberá incorporar el costo asociado a la expansión urbana, acorde con la etapa en la que se encuentre el plan parcial (solicitud, formulación, concertación). En todo caso, se recomienda para efectos de la fijación de la tarifa del impuesto predial, que los inmuebles ubicados en suelos de expansión urbana con plan parcial expedido sin completar el pago de sus cesiones urbanísticas para convertirse en suelo urbano se graven como predios urbanos, sujetos al rango tarifario hoy vigente de los lotes urbanos de hasta el 33 por mil.

4.5.3. Límite de crecimiento del impuesto

15. **Se propone exceptuar de la aplicación del límite definido en el artículo 6º de la Ley 44 de 1990 a los predios con incrementos mayores al 100 % del área construida.** El artículo 6 de la Ley 44 de 1990, hoy aplicable para las excepciones definidas en el artículo 2 de la Ley 1995 de 2019, determina que el valor pagado por el impuesto no puede exceder el doble del valor del año inmediatamente anterior. La Comisión sugiere no aplicar este límite cuando el área construida se ha incrementado de manera significativa, puesto que limitaría la captura del nuevo valor de mercado del inmueble.

16. **Se propone establecer un esquema de límites de crecimiento del impuesto que permita mayores incrementos a medida que los municipios aumentan de categoría.** La aplicación homogénea de un límite de crecimiento del impuesto a todos los municipios del país desconoce la heterogeneidad de condiciones, capacidad institucional y dinámicas de los mercados inmobiliarios locales. A medida que las autoridades locales ganan mayor capacidad administrativa y de gestión de la información, tendrían más herramientas para fortalecer la gestión y el recaudo del Impuesto Predial Unificado. Por esta razón, se recomienda establecer límites progresivos por categoría municipal al crecimiento del impuesto, dando más libertad a los municipios y distritos de categorías primera y especial; de esta manera se está creando un incentivo para que los municipios aumenten de categoría, realizando una gestión catastral y tributaria más eficiente.

4.5.4. Sujeto pasivo

17. **Definir expresamente en la Ley a los voceros o administradores de patrimonios autónomos y otros vehículos contractuales con efectos registrales sobre la propiedad en oficina de instrumentos públicos como sujetos pasivos del impuesto predial unificado.** Esta propuesta busca solucionar las instancias en las que el sujeto pasivo del impuesto aún no es claro. En el caso de los patrimonios autónomos, se ha debatido si la obligación recae sobre los fideicomitentes o el administrador. Esta recomendación acoge la jurisprudencia del Consejo de Estado (2016, Radicado 19972).

4.5.5. Hecho generador

18. **Aclarar el hecho generador del impuesto predial a partir de un criterio que incorpore los altos niveles de informalidad de la tierra en Colombia, así como la diversidad en formas de tenencia.** En este sentido, la jurisprudencia de la Corte Constitucional determinó que el hecho generador es la existencia del predio. En tal sentido se recomienda la siguiente definición, teniendo en cuenta el artículo 26 de la Ley 1617 de 2013: *El impuesto predial unificado es un gravamen real que tiene como hecho generador la existencia física o jurídica del bien inmueble, ubicado en la respectiva jurisdicción municipal o distrital. Todo bien de uso público será excluido del impuesto predial, salvo aquellos que se encuentren expresamente gravados por la Ley. Podrán ser gravados con el impuesto, las construcciones, edificaciones o cualquier tipo de mejora sobre bienes de uso público, cuando estén en manos de particulares. Los particulares ocupantes serán responsables exclusivos de este tributo. El pago de este impuesto no genera ningún derecho sobre el terreno ocupado.* Es importante resaltar que la disposición de este párrafo está vigente hoy solo para los distritos, no para los municipios, por lo que la propuesta implica su ampliación a todos los municipios.

4.6. Bibliografía

Awasthi, R. (30 de septiembre de 2019). International Experience: Good Practices in Property Taxation. Banco Mundial.

Ahmad, E., Brosio, G., & Jiménez, J. P. (2019). Options for retooling property taxation in Latin America. *VIII Jornadas Iberoamericanas de Financiación Local*. Ciudad de México.

Banzhaf, S., & Lavery, N. (2010). Can the land tax help curb urban sprawl? Evidence from growth patterns in Pennsylvania. *Journal of Urban Economics, 67*(2), 169-179.

Bazant, J. (2008). Procesos de expansión y consolidación urbana de bajos ingresos en las periferias. *Bitácora Urbano Territorial, 13*(2), 117-132.

Blöchliger, H. (2015). *Reforming the Tax on Immovable Property: Taking Care of the Unloved*. Obtenido de OCDE: https://www.oecd.org/

officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2015)23&docLanguage=En#:~:text=Across%20the%20OECD%2C%20taxation%20of,as%20Luxemburg%2C%20Greece%20and%20Mexico

Bonet, J., Muñoz, A., & Pineda Mannheim, C. (2014). Introducción. En J. Bonet, A. Muñoz, & C. Pineda Mannheim, *El potencial oculto: Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria* (págs. IX-XX1). Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo.

Brockmeyer, A., Estefan, A., Ramírez, K., & Suárez, J. (2019). *Taxing property in developing countries: Theory and Evidence from Mexico.* [Borrador de artículo académico, versión agosto 2019).

Brueckner, J., & Kim, H.-A. (2003). Urban Sprawl and the Property Tax. *International Tax and Public Finance, 10*, 5-23.

Camagni, R., Gibelli, M. C., & Rigamonti, P. (2002). Urban Mobility and Urban Form: The Social and Environmental Costs of Different Patterns of Urban Expansion. *Ecological Economics, 40*(2), 199-216.

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). *Informe Final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.* Obtenido de Fedesarrollo: https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf

Congreso de Colombia. (6 de julio de 1983).Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. [Ley 14 de 1983].

Congreso de Colombia. (18 de diciembre de 1990). Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias. [Ley 44 de 1990].

Congreso de Colombia. (22 de diciembre de 1993). Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones. [Ley 99 de 1993]. DO: 41.146

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 1995). Por la cual se modifican algunas normas que consagran el crecimiento del índice de precios al consumidor del año anterior como factor de reajuste de valores, y se dictan otras disposiciones. [Ley 242 de 1995]. DO: 42.169

Congreso de Colombia. (26 de julio de 2000). Por la cual se concede una autorización a los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado en el Distrito Capital. [Ley 601 de 2000]. DO: 44.100

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2006). Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [Ley 1111 de 2006]. DO: 46.494

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2010). Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. [Ley 1430 de 2010]. DO: 47.937.

Congreso de Colombia. (16 de junio de 2011). Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014. [Ley 1450 de 2011]. DO: 48.102.

Congreso de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 1607 de 2012]. DO: 48.655.

Congreso de Colombia. (9 de junio de 2015). Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país". [Ley 1753 de 2015]. DO: 49.538.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101

Congreso de Colombia. (25 de mayo de 2019). Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. [Ley 1955 de 2019]. DO: 50.964

Congreso de Colombia. (20 de agosto de 2019). Por medio de la cual se dictan normas catastrales e impuestos sobre la propiedad raíz y se dictan otras disposiciones de carácter tributario territorial. [Ley 1995 de 2019]. DO: 51.051

DANE. (2013). *Metodología del Índice de Valoración Predial*. Obtenido de Dirección de Metodología y Producción Estadística: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/fichas/Met_IVP_08_13.pdf

DANE. (4 de febrero de 2020). Por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 79, 80, 81 y 82 de la Ley 1955 de 2019 y se modifica parcialmente el Título 2 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1170 de 2015 'Por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Administrativo de Información Estadística. [Decreto 148 de 2020].

Demanda de Alianza Fiduciaria S.A. contra la Secretaría de Hacienda Distrital, 25000-23-27-000-2011-00053-01(19972) (Consejo de Estado 10 de marzo de 2016).

Departamento Nacional de Planeación. (2014). *Misión para el Fortalecimiento del Sistema de Ciudades*. Bogotá: Gobierno de Colombia.

Departamento Nacional de Planeación. (26 de marzo de 2019). *Estrategia para la implementación de la Política Pública de Catastro Multipropósito*. Obtenido de Documento CONPES 3958: https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Económicos/3958.pdf

Departamento Nacional de Planeación. (13 de junio de 2016). *Política para la adopción e implementación de un Catastro Multipropósito Rural-Urbano*. Obtenido de Documento Conpes 3859: https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Econ%C3%B3micos/3859.pdf

Departamento Nacional de Planeación. (20 de diciembre de 2019). *Reajuste de avalúos catastrales para la vigencia 2020*. Obtenido de Documento CONPES 3980: https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Econ%C3%B3micos/3980.pdf

Dirección General de Apoyo Fiscal. (2011). El impuesto predial en inmuebles pertenecientes a patrimonios autónomos, Oficio 009517 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público 2011).

IGAC. (15 de julio de 2019). Por la cual se hace público el proyecto de resolución Por la cual se hace público el proyecto de resolución y su anexo técnico por la cual se fijan las condiciones jurídicas, técnicas , económicas y financieras para la habilitación de los gestores catastrales del servicio público catastral, y se dictan otras disposiciones. [Resolución IGAC 828 de 2019].

IGAC. (13 de abril de 2020). Por la cual se establecen las especificaciones técnicas para los productos de información generados por los procesos de formación y actualización catastral con enfoque multipropósito. [Resolución IGAC 388 de 2020].

IGAC. (1 de junio de 2020). Por la cual se modifica el parágrafo del artículo 1, el artículo 8 y los anexos 1 y 3 de la Resolución 388 del 13 de abril de 2020 "Por la cual se establecen las especificaciones técnicas para los productos de información generados por los procesos de formación y actualización catastral con enfoque multipropósito". [Resolución IGAC 509 de 2020].

Levmore, S. (1982). Self-Assessed Valuation Systems for Tort and Other Law. *Virginia Law Review, 68*, 771-862.

Lozano, E. (2015). PFM-2014-2.4.1. Presentar un análisis general de impuestos de países extranjeros de gobiernos subnacionales frente al sistema tributario colombiano del nivel subnacional (departamental y municipal). *Consultoría para la Secretaría de Estado para Asuntos Económicos (SECO) de la Confederación Suiza y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.* Bogotá.

Musgrave, R. (1974). Is a property tax on housing regressive? *American Economic Review, 64*(2), 222-229.

Oates, W., & Fischel, W. (Junio de 2016). Are local property taxes regressive, progressive or what? *National Tax Journal, 69*(2), 415-434.

OCDE, CEPAL, CIAT & BID. (2019). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2017.* Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44526/1/RevenueStatsLA1997-2017_mu.pdf

Ospina, P. N. (2019). Política Pública de Catastro Multipropósito y Formalización. *Presentación realizada a la Comisión de Estudio sobre el Sistema Tributario Territorial.* Bogotá.

Presidencia de Colombia. (14 de mayo de 1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. [Decreto Ley 1333 de 1986]. DO: 37.466.

Puentes, C. (2002). El dilema de diseño institucional para la administración del impuesto predial en Colombia. *Contexto*, 58-72.

Tiebout, C. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy, 64*(5), 416-424.

Toro, C. (2005). Los servicios públicos y su relación con la expansión urbana en zonas de borde. *Revista Ingenierías Universidad de Medellín, 4*(6), 98-107.

Sánchez, F., & España, I. (2014). Cobrar como la ley manda: maximizando el potencial del impuesto predial en Colombia. En J. Bonet, A. Muñoz, & C. Pineda Mannheim, *El potencial oculto: Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en Colombia* (págs. 59-84). Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo.

Sánchez, F., & Chacón, M. (2020). El efecto de las transferencias sobre el recaudo fiscal local en Colombia, 2000-2015. *Estudio elaborado para la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial.*

Song, Y., & Zenou, Y. (2006). Property tax and urban sprawl: Theory and implications for US cities. *Journal of Urban Economics, 60*(3), 519-534.

Villaveces, M. (2017). Instituciones locales y el impuesto predial rural en Colombia, 1998-2010. *Semestre Económico, 20*(42), 161-192.

Youngman, J. (2016). *A Good Tax: Legal and Policy Issues for the Property Tax in the United States*. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy.

5. Impuesto de Industria y Comercio

5.1. Introducción

El impuesto de industria y comercio (ICA) es la principal fuente de recaudo para los municipios de Colombia (36% del recaudo total) y grava las actividades industriales, comerciales y de servicios que se realizan dentro de una jurisdicción. No obstante, de acuerdo con cifras para el 2019, la participación del ICA dentro del total de ingresos tributarios ha disminuido en cerca de 4 puntos porcentuales respecto al año 2000.

Un impuesto municipal a la actividad económica se justifica en la medida en que estas se benefician de la provisión de bienes públicos locales en los municipios donde operan. Existe un beneficio directo, relacionado con la seguridad, las vías y la conectividad, y un beneficio indirecto, pues la mayor provisión de bienes públicos atrae residentes y, por esta vía, aumenta la demanda de bienes y servicios privados. Además, en la medida en que las actividades económicas generen externalidades negativas como congestión o contaminación los impuestos a estas actividades ayudan a internalizar la externalidad.

No obstante, el diseño del impuesto de industria y comercio lo hace un tributo ineficiente, pues al gravar los ingresos brutos genera una carga tributaria más onerosa para las empresas que operan en competencia, pues tienen menores

márgenes de ganancia, y para las empresas cuya tecnología de producción es intensiva en trabajo, pues la remuneración al capital y a la actividad emprendedora es baja comparada con los ingresos brutos.

Además de los problemas de diseño del ICA, en la práctica hay varios problemas de administración tributaria, relacionados con la dispersión normativa y tarifaria, que redundan en altos costos de transacción para los contribuyentes.

Por estas razones, el presente capítulo presenta una serie de recomendaciones para reducir las distorsiones generadas por el ICA, mejorar la gestión tributaria y clarificar el panorama normativo del tributo. Incluso, se contemplan tres escenarios posibles para la sustitución del ICA por una nueva fuente de ingresos que corrija las distorsiones generadas por el diseño del ICA. En las siguientes secciones, se presentan los antecedentes y el marco normativo del impuesto (sección 5.2). Posteriormente, se describe el recaudo (sección 5.3) y se analiza la eficiencia del ICA (sección 5.4). Finalmente, a partir del diagnóstico general se presentan las recomendaciones.

5.2. Antecedentes y marco normativo

El impuesto de industria y comercio (ICA) tiene su origen en la Ley 97 (Congreso de la República de Colombia, 1913). Esta ley aprobó gravar a los establecimientos industriales, clubs, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase. Inicialmente fue aprobado para Bogotá, pero podía ser adoptado por los demás municipios mediante autorización de las asambleas departamentales.

La Ley 14 (Congreso de la República de Colombia, 1983) en sus capítulos II y III, definió el ICA tal como se conoce en la actualidad. Esta norma concretó los elementos del tributo y delimitó las actividades que se entendían como industriales, comerciales y de servicios. También definió los detalles de la aplicación del impuesto de industria y comercio para el sector financiero. Además, precisó la base gravable del ICA como el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho. Esta ley fue compilada por el Decreto Ley 1333 (Congreso de la República de Colombia, 1986) que precisó los alcances

normativos de los concejos municipales en relación con el tributo. El Decreto especificó las facultades de fiscalización, comprobación, liquidación y sanción de los municipios. También señaló que el ICA se entenderá sin perjuicio de la vigencia de los impuestos a los espectáculos públicos y determinó que los concejos municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto.

El Decreto Reglamentario 3070 de 1983 en su artículo 1 y más adelante la Ley 49 de 1990 señalan que los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. El gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

El periodo de exigibilidad de pago del impuesto es anual para todos los municipios, sin embargo, el Decreto 1421 (Congreso de la República de Colombia, 1993) creó la excepción para el recaudo de Bogotá al permitir un periodo de liquidación bimestral. La Ley 1819 (Congreso de la República de Colombia, 2016) modificó las especificaciones de la base gravable. A partir de 2017, la base gravable del ICA está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones. También exige a los contribuyentes presentar la declaración del ICA en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La Ley 2010 (Congreso de la República de Colombia, 2019) creó la posibilidad de tributar el ICA consolidado junto con el impuesto sobre la renta, en lo que se denomina el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE). El ICA consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil. Esta norma también señala que el contribuyente que tribute bajo el régimen simple debe reportar la territorialidad de los ingresos obtenidos para la distribución del recaudo en el municipio o municipios donde se ubicó el hecho generador. Adicionalmente, el contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. A partir del año gravable 2022, el descuento será del 100%.

Aunque se trata de un impuesto local, los principales elementos del tributo son definidos por el legislativo. Los concejos municipales pueden definir las tarifas dentro del rango legal, establecer las exenciones y principalmente establecer las herramientas de la gestión tributaria, como la retención en la fuente y los regímenes de sujetos (Piza, 2016). Es un impuesto autoliquidado como los impuestos de renta e IVA. Los municipios tienen facultades de fiscalización, comprobación, liquidación y sanción.

5.2.1. Hecho generador

El hecho generador del ICA está dado por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. Por actividades comerciales se entienden, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio.

Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual. También están gravadas de acuerdo con la Ley 14 de 1983, las instituciones financieras definidas como tales por la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera).

En todo caso, el Decreto Ley 1333 de 1986 prohíbe gravar con este impuesto la producción primaria agrícola, ganadera o avícola; la producción nacional destinada a la exportación; y los establecimientos educativos públicos, entidades de beneficencia, culturales, deportivas, partidos políticos, sindicatos, asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, a menos que estos últimos realicen actividades industriales o comerciales.

5.2.2. Base gravable

El impuesto se liquida sobre la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en la norma. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. A continuación, la Tabla 2 expone las bases gravables especiales que presenta la norma.

Tabla 2. Bases gravables especiales

Actividad económica	*Base gravable*
Sector financiero	Solo ciertos ingresos operacionales por tipo de entidad
Intermediarios, agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros	Corresponde a los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí
Distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles	Margen bruto de comercialización
Entidades del Sistema de Seguridad Social en Salud	Solo ingresos diferentes a POS
Empresas de servicios públicos	El valor promedio mensual facturado
Generación de energía eléctrica	$5 pesos (de 1983) por kilovatio de capacidad instalada
Servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados	Corresponde a los costos de administración, imprevistos y utilidad (AIU) que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato
Empleos temporales	Valor del servicio de colaboración temporal menos salarios, Seguridad Social, Parafiscales, indemnizaciones y prestaciones sociales de los trabajadores en misión
Compraventa de medios de pago de servicios de telecomunicaciones prepago	Diferencia entre precio de venta y su costo de adquisición
Productos gravados con el impuesto al consumo	Sin incluir el valor de los impuestos al consumo

Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal

5.2.3. Sujetos activos

Los sujetos activos del ICA son los municipios donde se realiza la actividad gravada, de acuerdo con las siguientes medidas:

I. En la actividad industrial, se entiende que la comercialización de productos elaborados por la firma es la culminación de la actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza de este.

II. En la actividad comercial:

a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren.

b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta.

c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.

d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.

III. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación de este, excepto en los siguientes casos:

a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona.

b) En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio.

c) En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización.

5.2.4. Sujetos pasivos

El sujeto pasivo de este impuesto es cualquier persona natural, persona jurídica o sociedad de hecho que incurra en el hecho generador del impuesto y aquellas que se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos.

Cuando el hecho generador del impuesto de industria y comercio se realice a través de patrimonios autónomos, son responsables por el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales los fideicomitentes y/o beneficiarios de estos, según corresponda.

5.2.5. Declaración y tarifas

De acuerdo con la Ley 1819 de 2016 modificada por la Ley 1955 (Congreso de la República de Colombia, 2019), la presentación de la declaración del ICA se realizará en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). Para la presentación de la declaración y el pago, los municipios y distritos podrán suscribir convenios con las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, con cobertura nacional, de tal forma que los sujetos pasivos puedan cumplir con sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país, y a través de medios electrónicos de pago, sin perjuicio de remitir la constancia de declaración y pago a la entidad territorial sujeto activo del tributo. La Ley 1955 (Congreso de la República de Colombia, 2019) también indica que las administraciones departamentales, municipales y distritales deberán armonizar la clasificación de actividades económicas de sus registros de información tributaria (RIT) con la clasificación CIIU.

Como se trata de un tributo local, la definición de tarifas está a cargo de los concejos municipales de acuerdo con los siguientes límites:

a. para actividades industriales la tarifa será del 2 al 7 por mil

b. para actividades comerciales y de servicios la tarifa será del 2 al 10 por mil

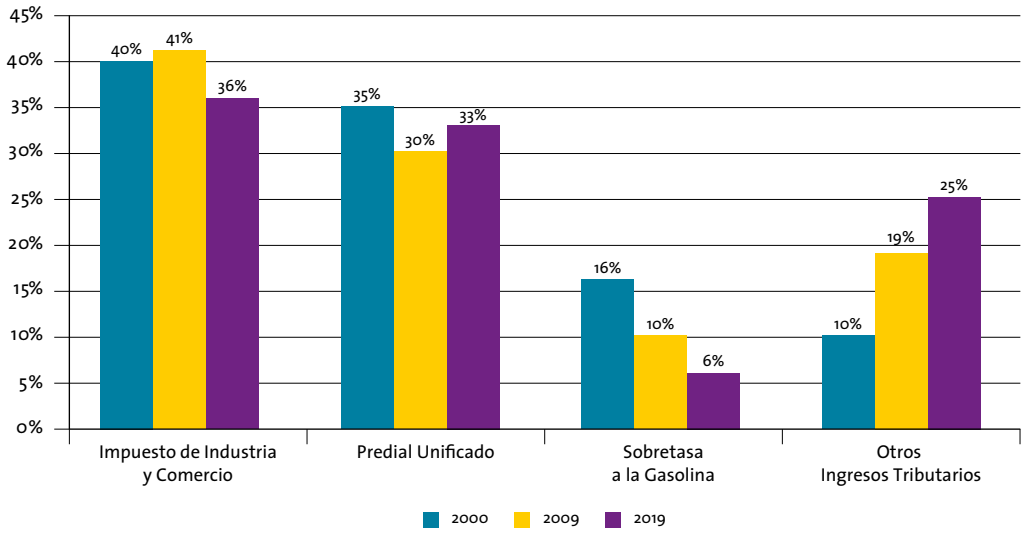
c. para actividades relacionadas con el sector financiero la tarifa es del 5 por mil.

Bogotá cuenta con un rango de tarifas entre el 2 y el 30 por mil para la generalidad de las actividades, en virtud de lo establecido en el Decreto Ley 1421 de 1993. Debido a que el impuesto se causa a favor del municipio en el cual se realiza la actividad gravada y que cada concejo municipal establece la tarifa para su jurisdicción, esto genera distorsiones sobre las decisiones de ubicación de las firmas. Por esta razón, gran parte de la actividad industrial de la capital está localizada en la periferia, en la búsqueda de mejores tarifas.

5.3. Estadísticas del recaudo del ICA

El impuesto de industria y comercio representó para el 2019, el 36% de los ingresos tributarios de los municipios, equivalentes al 0,88% del PIB. Aunque la participación dentro del total de ingresos tributarios ha disminuido (en cerca de 4 puntos porcentuales respecto al año 2000), el ICA es el impuesto territorial de mayor recaudo a nivel local, seguido por el impuesto predial y la sobretasa a la gasolina (Figura 10).

Figura 10. Participación de principales tributos territoriales

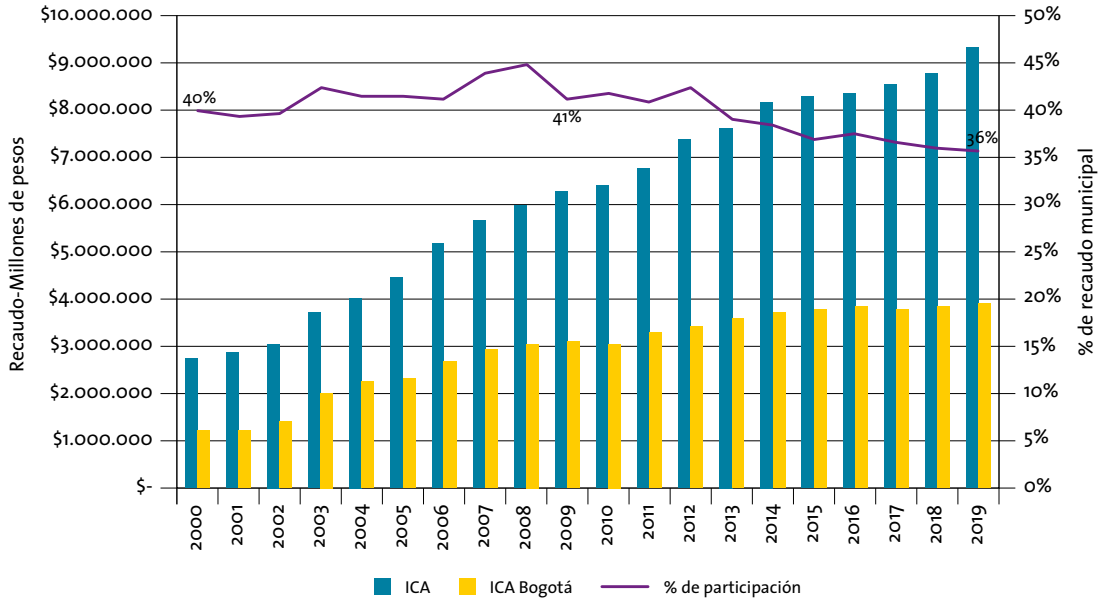


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

A pesar de la menor participación en el total de ingresos tributarios de los municipios, el recaudo real del ICA ha aumentado de manera significativa (Figura 11). Los ingresos por recaudo en 2018 representan un poco más de tres veces lo recaudado en el año 2000. La participación del ICA como proporción del PIB ha sido muy sensible al ciclo económico. El tributo es procíclico puesto que la dinámica económica determina su base gravable. El aumento persistente en el recaudo del ICA entre los años 2000 y 2009, coincide con el crecimiento económico de esos años. Después del 2009, el crecimiento en el recaudo ha sido leve.

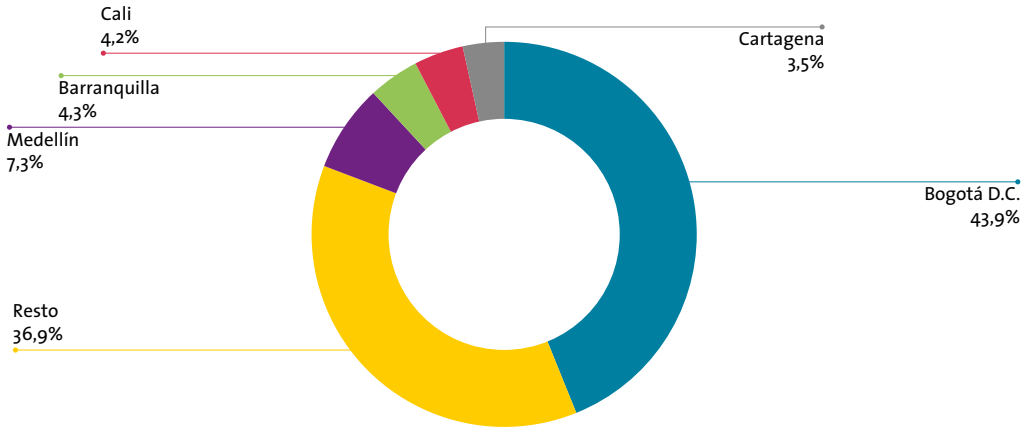
Debido a las características intrínsecas de la base gravable, el ICA está muy concentrado en los mayores centros urbanos del país. Para el año 2018, Bogotá D.C. (43.9%), Medellín (7.3%), Barranquilla (4.3%), Cali (4.2%) y Cartagena (3.5%), representaron cerca del 63% del total del recaudo nacional de ICA (Figura 12). El 70% del recaudo nacional por ICA se concentra en 10 municipios, el 80% en 27 municipios y el 90% en 71 municipios. Cálculos de la DAF indican que el índice de Gini del ICA es de 0.95.

FIGURA 11. Recaudo a precios constantes y participación en ingresos tributarios



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

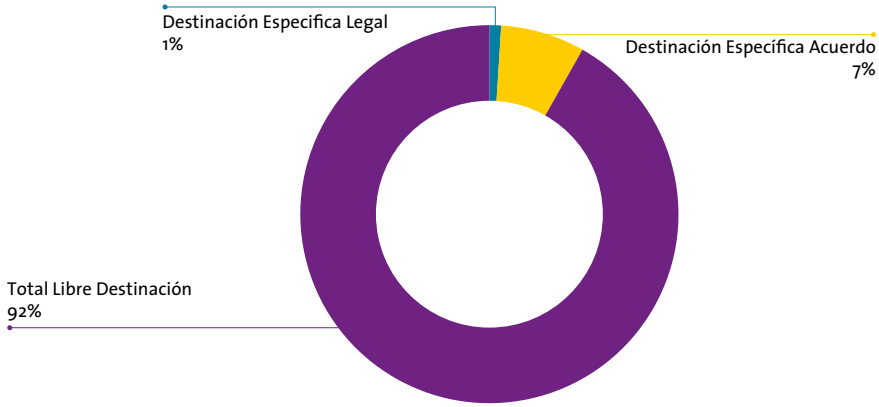
FIGURA 12. Recaudo de las principales ciudades como proporción del total recaudado



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

La discrecionalidad del ICA para la destinación de los recursos recaudados es alta. En el caso del impuesto predial, el 13% del recaudo es de destinación específica legal y 5% de destinación específica por acuerdo municipal. En el ICA el 92% del recaudo es de libre destinación, lo cual hace del impuesto una renta significativa para la autonomía financiera de las entidades territoriales.

FIGURA 13. Destinación de recaudo

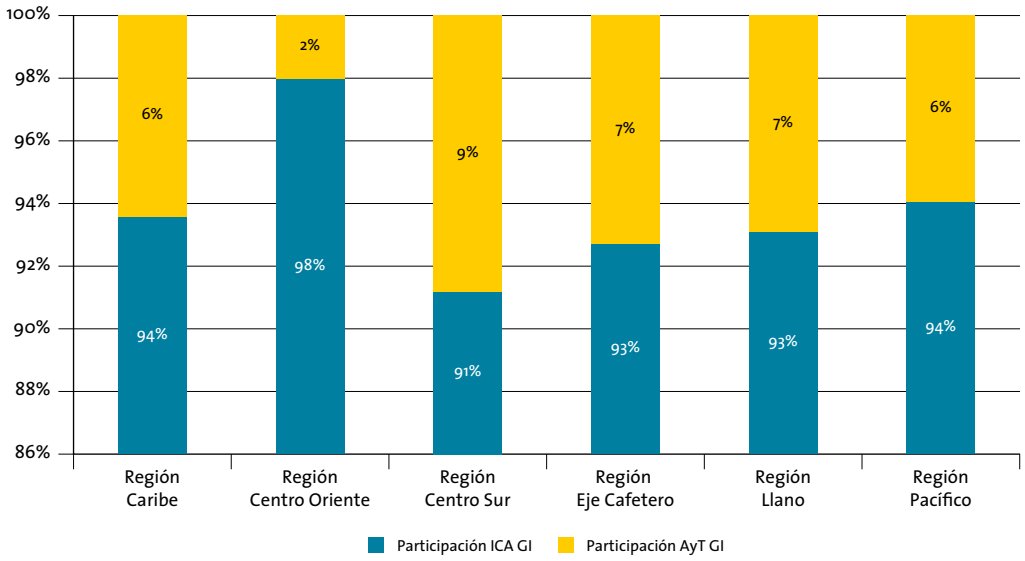


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Al desagregar los ingresos por regiones, del total de recaudo entre ICA y avisos y tableros, en promedio, los ingresos obtenidos por el impuesto complementario de avisos y tableros corresponde al 7% del total recaudado por el ICA consolidado. A excepción de la Región Centro Oriente en la cual, la participación del

impuesto complementario es inferior. Esto obedece a que el Distrito de Bogotá no discrimina en sus ingresos entre el ICA y sus complementarios.

FIGURA 14. Composición del recaudo de ICA por región



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

5.4. Consideraciones de los impuestos locales a la actividad económica

Los impuestos a la actividad económica pueden ser una fuente de financiamiento importante para el gasto público local. Además, de acuerdo con Bird (2003), existen al menos tres argumentos para apoyar los impuestos locales a las actividades económicas: eficiencia, equidad y política.

Cobrar impuestos a las firmas que se beneficien de bienes públicos es eficiente. Las rentas de las empresas dependen en cierta medida de la provisión de bienes públicos donde llevan a cabo su actividad económica. Por ejemplo, una mejor infraestructura vial les permite a las empresas transportar sus mercancías a menores costos y en menores tiempos.[18]

18 En promedio, alrededor del 40% de los gastos locales (diferentes a educación) benefician a los inmuebles no residenciales en Canadá, aunque la proporción es inferior al 20% si se toma la educación en cuenta (Kitchen & Slack, 1993). En forma similar, la participación

Por otro lado, la actividad económica de las firmas puede generar impactos negativos en la población que generen costos a las entidades territoriales y que no son asumidos directamente por las empresas. Por ejemplo, la producción de las empresas puede generar contaminación del aire generando la multiplicación de consultas y tratamientos por enfermedades respiratorias en el sistema público de salud. En este sentido, se justifica que las empresas contribuyan a la financiación de bienes públicos locales mediante el pago de tributos locales.

De acuerdo con Bird (2003), la equidad está relacionada con el principio de correspondencia. En tributación, este principio, propuesto por Oates (1972), indica que la provisión de bienes públicos debe realizarse al nivel gubernamental más bajo. Esto permite una correspondencia aproximada entre quienes se benefician de su provisión, quienes tienen que pagar y quienes deciden sobre la cantidad provista (Bird, Dafflon, Jeanrenaud, & Kirchgässner, 2003). En este sentido, es adecuado que el ICA sea un tributo local y no uno nacional.

Finalmente, el argumento para justificar los impuestos locales a las empresas es el de carácter político. Los ciudadanos consideran que los impuestos a las empresas los pagarán la población más adinerada y la posibilidad que quienes paguen esos impuestos sean no residentes. En este sentido, los residentes esperan que una buena parte de los ingresos del municipio provengan de la actividad económica y no solo de su renta y patrimonio.

5.5. Consideraciones sobre ineficiencias del ICA

Eficiencia y equidad horizontal

Los argumentos señalados por Bird para apoyar los impuestos locales a las actividades económicas son contundentes. No obstante, estos impuestos también generan problemas de eficiencia en la medida en que reducen el margen de ganancias, lo cual redunda en una menor demanda de factores de producción (como capital y trabajo). A su vez, esto reduce la inversión y la generación de empleo, lo cual genera salarios más bajos y menores rendimientos de las inversiones. Finalmente, la caída en la remuneración a los factores reduce el consumo

relacionada con las empresas de los gastos locales y estatales en Estados Unidos es alrededor del 13% (Oakland & Testa, 1995).

privado y ocasiona que el producto total de la economía sea mayor. Existe abundante evidencia de que los impuestos a las empresas afectan negativamente la actividad económica (Giroud & Rauh, 2019) y estos efectos negativos parecen ser más fuertes cuando se trata de impuestos locales (Bird R. , A New Look at Local Business Taxes, 2003). Por otro lado, los impuestos a las empresas pueden convertirse en barreras para la formalización de empresas y la expansión de nuevas y pequeñas firmas.

Por otro lado, los impuestos a las empresas no solo afectan la dinámica de la actividad económica sino además distorsionan las decisiones de ubicación de las firmas (McLure C. , 1983) y por consiguiente la provisión de bienes públicos. Las empresas buscarán establecerse en localidades con tarifas más bajas para aumentar sus ganancias. Sin embargo, esta decisión de localización puede afectar la provisión de bienes públicos de poblaciones pequeñas. Además, la competencia en tarifas entre las entidades territoriales puede llevar a tasas bajas que redunden en bajos niveles de provisión de bienes públicos (Devereux & Rachel, 1998; Cummins, Hassett, & Hubbard, 1998; Chirinko, Fazzari, & Meyer, 1999). No obstante, existen dos elementos positivos de la competencia: las tasas bajas generan aumentos de la inversión privada local y sin competencia el tamaño del gobierno puede ser muy grande (Edwards & Keen, 1996).

En el caso del ICA hay un problema adicional: los impuestos sobre ingresos brutos son contrarios al principio de equidad horizontal. Naitram (2019) propone un principio básico para gravar a las empresas: las empresas deben contribuir a la provisión de bienes públicos de acuerdo con los beneficios que reciben del uso de estos bienes públicos. Esta es una aplicación del principio clásico de la imposición basada en los beneficios a las corporaciones (Weinzierl, 2018). Dado que los beneficios que reciben las firmas son las utilidades, cualquier impuesto que grave los ingresos brutos viola el principio de Naitram (2019).

Al problema de equidad horizontal se suman otros problemas. La actual estructura del ICA constituye una alta carga para su administración y el cumplimiento por parte de los contribuyentes. El Banco Mundial (2016) determinó que, en el caso de Bogotá, los costos de cumplimiento del impuesto representaban el 2,3 % de los ingresos brutos promedio año de un negocio, y el 3 % de los ingresos brutos de las empresas pequeñas. Además, las empresas reportaron gastar el 55 % de su tiempo y dinero para el cumplimiento tributario únicamente en ICA, seguido de los pagos de nómina, a los que dedicaban el 25 % de sus recursos de cumplimiento. Además, la determinación del ICA se hace más compleja a medida que

se desarrollan las economías locales y se incorporan actores multirregionales, o que atienden varias líneas de negocio.

Con el objetivo de calcular las pérdidas en eficiencia que genera el ICA, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizó simulaciones valiéndose de un modelo de equilibrio general calibrado para Colombia. Las simulaciones indican que el ICA reduce el retorno a las inversiones generando un menor stock de capital en el largo plazo porque no permite deducir la depreciación, ni intereses sobre préstamos. También distorsiona las decisiones de contratación e incentiva la integración vertical ineficiente al no permitir deducir compras de bienes intermedios. De acuerdo con las estimaciones, al eliminar el ICA el consumo, la inversión, el empleo y el producto aumentarían en el largo plazo en 2%, 3.7%, 1% y 2.1% respectivamente.

Pago local del impuesto

La naturaleza del impuesto señala que cada actividad realizada por los sujetos pasivos debe pagarse en la jurisdicción municipal respectiva. Cuando se realizan actividades diferentes para la elaboración de un mismo bien pero en diferentes municipios, se debe tributar en todos los municipios puesto que el hecho imponible para cada caso es distinto (Parra, 2004). Dado que el ICA se paga en todos los municipios en los que haya operaciones de una firma, esto genera costos de transacción, máxime cuando los formularios y procedimientos varían en cada jurisdicción[19]. Para los contribuyentes del ICA la multiplicidad de tarifas y casos especiales les impide tener claridad sobre sus obligaciones tributarias, llevándolos en muchos casos a sanciones (Romero, 2015). Es plausible incluso que la complejidad de la declaración del impuesto puede incentivar la evasión del pago del ICA.

Multiplicidad de tarifas

El impuesto se causa a favor del municipio en el cual se realiza la actividad gravada y cada concejo municipal establece la tarifa para su jurisdicción dentro de los límites permitidos por la normatividad. Aunque el impuesto grava tres grandes actividades (comercio, industria y servicios), con la adopción de la codificación CIIU, las actividades gravadas son alrededor de 460. Por lo tanto,

19 Aunque existe un formulario único nacional, hay municipios que introducen variaciones sobre dicho formulario.

existen tantos estatutos tributarios, tarifas y exenciones como municipios tiene Colombia. En este sentido, aquellas empresas que tengan operaciones en varios municipios deben liquidar el impuesto de acuerdo con las tarifas de cada una de las actividades y tiempos de cada jurisdicción. Esta situación puede alentar la evasión en el pago y la generación de posibles sanciones si las empresas no tienen claras las tarifas y calendarios de cada municipio.

Por otro lado, la diferenciación de tarifas no solo dificulta la administración tributaria de los municipios sino además genera distorsiones en el nivel de exenciones y preferencias tributarias para sus propias jurisdicciones. Para aumentar el recaudo, los concejos municipales pueden pensar en reducir tarifas o incrementar el número de exenciones para atraer mayor cantidad de actividad económica hacia su territorio. Sin embargo, el municipio que atrajo los contribuyentes debe realizar mayores inversiones en infraestructura para soportar el desarrollo de esas actividades, pero como se otorgaron algunos beneficios, el flujo de recursos recibidos de estos nuevos contribuyentes puede no ser suficiente (Romero, 2017).

Base gravable

Como se mencionó, la base gravable del ICA está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable y la evidencia sugiere que los impuestos que se cobran sobre ingresos brutos tienen efectos muy diferentes entre sectores y entre firmas, lo cual redunda en que los impuestos como proporción de las utilidades varíen enormemente. En este momento, el ICA castiga a las empresas que tienen costos altos. Aunque, la motivación inicial de gravar los ingresos obedeció a un beneficio de las finanzas territoriales para lograr un flujo constante de ingresos, gravar los ingresos brutos puede significar menores utilidades para las firmas en lugar de gravar los beneficios netos.

Regresividad del impuesto

El ICA es un impuesto regresivo cuando se hace referencia a su base gravable, debido a que esta recae sobre los ingresos brutos de los contribuyentes. En este sentido, las empresas que tienen menores márgenes de utilidad pagan una proporción mayor del impuesto puesto que las tarifas no discriminan entre agentes. Menores márgenes de utilidad pueden estar asociados con agentes económicos que realizan su actividad económica de manera menos eficiente,

que a su vez, es posible relacionar con una producción de escala baja o menor tecnología. Es decir, el impuesto atribuye mayores costos a quienes tengan bajos márgenes de ganancia y altos niveles de ingresos brutos.

Aunque en la práctica, gravar los ingresos brutos facilita el recaudo porque resulta menos costoso de conocer que las utilidades. Además, gravar los ingresos les permite a los sujetos activos tener un flujo más constante que las utilidades, debido a que estas pueden ser más volátiles. En todo caso, es importante tener en cuenta la regresividad del impuesto para mejorar su diseño.

Otros problemas de administración tributaria

En lo que respecta a administración tributaria hay varios problemas: (i) falta de uniformidad y claridad de los sistemas de liquidación, requisitos para realizar pagos, calendarios de liquidación y pago, retención y autorretención del impuesto, (ii) muchos municipios no siguen la normatividad respecto al formulario único nacional de declaración manteniendo altos costos de transacción para las firmas, y tampoco existe un formulario único de retenciones y autorretenciones (iii) en algunos municipios no es posible realizar pagos electrónicos debido a la incapacidad de una estructura financiera o una conexión precaria que soporte este tipo de pagos, (iv) algunos municipios en ejercicio de sus funciones de control tributario, adelantan procesos administrativos a firmas por incumplir con las obligaciones del ICA. Esta práctica, aun si el litigio resulta a favor de la firma, es muy costosa.

5.6. Recomendaciones

Para mitigar los problemas de eficiencia, equidad y dificultades de administración tributaria, es necesario ajustar los elementos del impuesto y pensar en nuevas estrategias que aseguren el recaudo de las entidades territoriales por ICA minimizando las distorsiones actuales. Para solucionar de raíz los problemas de eficiencia y equidad se requiere una reforma de fondo que incluya un cambio en la base gravable. No obstante, es posible reducir problemas de administración tributaria y obtener mejoras marginales de eficiencia con reformas que no implican cambios en la base gravable.

Por estas razones, la Comisión plantea una serie de propuestas que mitigan las ineficiencias generadas actualmente por el ICA. Adicionalmente, la Comisión

presenta tres alternativas de reforma profunda que implican sustituir el ICA por un impuesto municipal a la renta, una sobretasa única territorial al IVA o un impuesto al consumo local.

La primera propuesta busca mejorar el diseño actual del impuesto sin cambiar sus elementos esenciales y, por esto, es relativamente fácil de implementar. Las otras tres propuestas resuelven problemas de fondo, pero implican un cambio profundo que demanda la construcción de consensos políticos. Los miembros de la Comisión recomiendan tratar de construir consensos alrededor de alguna de las reformas profundas e ir avanzando, simultáneamente, para mejorar el funcionamiento del impuesto tal cual está concebido hoy.

5.6.1. Modificar el impuesto de industria y comercio

Las siguientes propuestas están dirigidas a reducir inequidades horizontales, esto es, tratos diferentes para actividades similares y a reducir costos de transacción para contribuyentes y recaudadores.

19. **Precisar el hecho generador.** El ICA debe recaer sobre los ingresos de todas las actividades comerciales, industriales o de servicios, y la definición actual del hecho generador lleva a que los ingresos de algunas actividades no sean gravados con el criterio de equidad horizontal. Aunque la jurisprudencia ha subsanado algunos vacíos en la definición del hecho generador, se requiere aclarar que ciertos ingresos, como los dividendos, rendimientos financieros y regalías (*royalties*) derivadas de actividades profesionales deben estar gravados con el impuesto de industria y comercio. Así mismo, la Comisión recomienda incorporar en el hecho generador los servicios profesionales de arrendamiento de inmuebles. Para ello, se puede definir el arrendamiento como actividad comercial a partir del artículo 28 de la Ley 820 de 2003, que cobija a todas las personas naturales o jurídicas que como propietarios o subarrendadores celebren más de 5 contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles.

20. **Aplicabilidad y adopción de criterios de sujeción en el marco de la iniciativa BEPS: El surgimiento de modelos de negocio basados en plataformas digitales, comercio electrónico y economía colaborativa facilitan las transacciones transfronterizas y aumentan la disponibilidad**

de bienes para los consumidores. Al mismo tiempo, plantean retos para las autoridades municipales, en el sentido de que estas plataformas utilizan los bienes públicos locales para acceder a los mercados, pero las grandes compañías digitales no requieren la presencia corporativa local para operar de forma significativa en un mercado, y por tanto, no están sujetos a los impuestos territoriales. Al respecto, la Comisión recomienda evaluar la aplicabilidad y posible adopción de criterios de sujeción identificados por la OCDE en el marco de la iniciativa BEPS, para su aplicación a actividades de economía digital en los municipios.

21. **Permitir a los municipios diferentes a Bogotá establecer tarifas de ICA para actividades financieras en un rango determinado.** Actualmente, los municipios pueden cobrar una tarifa única del 5 por mil a los servicios financieros, mientras que Bogotá tiene la potestad de cobrar tarifas en el rango de 2 a 30 por mil. La Comisión recomienda aplicar un rango tarifario para actividades financieras, teniendo en cuenta que dentro del mismo las autoridades locales podrán establecer la tarifa que mejor se adapte a sus objetivos. Igualmente se recomienda revisar el criterio de territorialidad para las entidades financieras.

22. **Eliminar el impuesto complementario de avisos y tableros para el ICA.** Debido a su naturaleza complementaria, el pago del impuesto de avisos y tableros solo se aplica a los contribuyentes del ICA siempre que incurran en el hecho generador del impuesto de avisos, y la verificación de la existencia del hecho generador es costosa para las administraciones tributarias. Por lo anterior, la Comisión recomienda eliminar el impuesto complementario de avisos y tableros y sustituirlo por un impuesto a la publicidad local más amplio que incorpore los impuestos de avisos y tableros y publicidad exterior visual, y que permita gravar en el largo plazo la publicidad digital basado en la ubicación geográfica del consumidor de la información.

23. **Unificar los formularios de retención y autorretención a nivel nacional.** Los sistemas de retención y autorretención han sido adoptados por los municipios para facilitar el recaudo del ICA y para aumentar su flujo de caja. La unificación de formularios de declaración de ICA fue un avance significativo para reducir los costos de cumplimiento del impuesto. Sin embargo, aún no se ha adoptado un formulario único para retenciones y autorretenciones, y dado que éstas se realizan con periodicidad mensual,

bimestral, trimestral o semestral –según determine el municipio–, éstas representan mayores costos para los contribuyentes. La Comisión recomienda garantizar la unificación de formularios y plazos para los sistemas de retención y autorretención con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

24. **Revisar la prohibición de gravar actividades establecidas en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986.** Debido a las necesidades particulares de las entidades territoriales y con el propósito de fortalecer su autonomía fiscal, la Comisión recomienda que las entidades territoriales tengan la potestad de elegir qué actividades, definidas en el artículo mencionado como prohibiciones, deben ser objeto de tributación del ICA en su jurisdicción.

25. **Prescindir del descuento sobre el impuesto a la renta establecido en el artículo 115 de la Ley 2010 de 2019.** La Ley 2010 de 2019 establece que el 50 % del impuesto de industria y comercio puede tomarse como descuento tributario del impuesto sobre la renta. Este porcentaje aumentará a 100% para 2022. La Comisión considera que este descuento genera incentivos para que las administraciones municipales aumenten las tarifas del ICA sin que esto tenga un costo adicional para los contribuyentes, lo cual disminuye la probabilidad de que éstos exijan rendición de cuentas del uso de los recursos. Además, el descuento es una transferencia implícita del nivel central a los entes territoriales que no responde a criterios de equidad o de internalización de costos sociales. La Comisión propone retornar al esquema anterior, menos distorsivo, en el que el ICA es deducible del impuesto de renta[20].

5.6.2. Reemplazar el impuesto de industria y comercio

Para la modificación del ICA se contemplan tres propuestas de sustitución: un impuesto municipal de renta, una sobretasa única territorial a IVA e impuesto al consumo local. El ICA es un gravamen directo cuya base son los ingresos brutos

20 En línea con la posición del Gobierno Nacional en las últimas reformas, Ley 1943 de 2018 y 2010 de 2019, el Viceministro Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Juan Pablo Zárate, en calidad de comisionado, se opone a esta recomendación

y, por esta razón, dada la tasa impositiva, el impuesto como proporción de las utilidades de las firmas puede variar sensiblemente. Por otro lado, la dispersión de tasas impositivas y las diferentes prácticas de los municipios en lo referente a la administración tributaria aumentan la complejidad del impuesto y la dificultad de cumplimiento para los contribuyentes. Las tres propuestas que se presentan a continuación buscan reducir tanto la falta de equidad horizontal como los problemas de administración tributaria.

26. **Impuesto municipal de renta.** Este escenario supone la eliminación del ICA y su sustitución por un impuesto municipal, similar al impuesto de renta nacional, que permita que la entidad territorial mantenga las competencias de administración y control, es decir, que mantenga la calidad de renta endógena.

    Esta propuesta supone que el hecho generador del tributo es la obtención de ingresos en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. Por su parte, la base gravable del tributo sería la renta líquida determinada según el impuesto de renta nacional, sin considerar las exenciones de dicho impuesto.

    Así mismo, el sujeto pasivo lo conformarían los contribuyentes del impuesto a la renta nacional según lo dispuesto en el Estatuto Tributario. Los concejos municipales serán los encargados de definir las tarifas del impuesto aplicables en cada jurisdicción, estableciendo rangos diferenciados para personas jurídicas y naturales, y criterios de progresividad en su definición, así como las exenciones del impuesto. Finalmente, el sujeto activo es el municipio o distrito donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal. Es necesario definir cuidadosamente las reglas para la determinación del domicilio fiscal, principalmente de las personas jurídicas.

    Este panorama configura al impuesto municipal a la renta como un impuesto simple de administración y recaudo. Así, se propone que el impuesto se liquide de manera simultánea con el impuesto de renta nacional, pagando unos puntos adicionales para el impuesto de renta local. Aun con esta simplificación en su liquidación, son los municipios los responsables de la fiscalización del impuesto, buscando mediante esta gestión que las declaraciones reflejen la realidad económica de

los sujetos pasivos, así como el nexo con el territorio. Se propone que el sujeto activo del impuesto sea el municipio o distrito en el cual el contribuyente tenga su domicilio. De acuerdo con esta regla de territorialidad, una vez pagado el impuesto, se remitirá copia de la declaración al respectivo sujeto activo, para el desarrollo de su actividad de fiscalización, y la entidad financiera girará los recursos respectivos al municipio correspondiente indicado por el contribuyente en su declaración.

Para la transición del ICA a este nuevo impuesto, se recomienda evaluar el establecimiento de un fondo de compensación que permita nivelar los ingresos a los municipios, que, por la sustitución del impuesto, perciban ingresos inferiores al recaudo en ICA. Este fondo podrá ser financiado con los aportes de los municipios con ganancias producto del cambio del impuesto y la Nación, una vez se evalúe el impacto integral sobre las finanzas públicas.

Una de las consideraciones para tener en cuenta en la adopción de esta propuesta, es su relación con el impuesto de renta nacional. Así, se recomienda establecerse cuidadosamente los elementos del tributo local para evitar que el impuesto vaya en contravía de los principios constitucionales.

27. **Sobretasa única territorial a IVA.** Esta propuesta supone la eliminación del ICA y su sustitución por una sobretasa única a las tarifas actuales del IVA y cuyos recursos adicionales tienen destinación municipal. El hecho generador lo constituye la venta de bienes y prestación de servicios gravados con el impuesto sobre las ventas. El beneficiario del recaudo es el municipio donde se realiza la venta o se presta el servicio. Es necesario definir algunas situaciones específicas en las que la territorialidad no está definida como el caso de las compras por Internet. La base gravable es el valor de las ventas y de la prestación de servicios. El pago del impuesto recae sobre quien realice la compra de un bien o un servicio. Serán responsables de declarar y pagar las personas naturales, jurídicas, y/o asimiladas responsables del impuesto sobre las ventas IVA. La tarifa es una sobretasa única nacional del IVA con destino a los municipios.

La sobretasa se declararía y pagaría en la misma declaración de IVA ante la DIAN, indicando en el anexo el valor de ventas correspondiente a cada municipio. La DIAN compartirá con los municipios la información

de las declaraciones para efectos de la fiscalización en cada territorio, a cargo de la entidad territorial. Se propone que los contribuyentes realizarán un único pago, y la Nación será la encargada de transferir los recursos a los municipios de conformidad con el anexo. Los municipios y distritos son titulares de la sobretasa única territorial al IVA y en tal sentido tienen facultades de fiscalización, discusión, devoluciones y cobro. En caso de que este impuesto redunde en un recaudo inferior al que obtenía el municipio con el ICA, podrá ser compensado con cargo a un fondo financiado con aportes de los municipios. Esta alternativa tiene la ventaja de que, en la medida en que el IVA se extiende para cubrir actividades de economía digital y colaborativa, los entes territoriales podrán participar de los ingresos. La regla de territorialidad en este sentido puede definirse a partir de los criterios de nexo local (conforme iniciativas BEPS de la OCDE), medida a través de ingresos derivados de un mercado, transacciones o usuarios en la jurisdicción del municipio.

Con la implementación de esta propuesta, se pasa de un impuesto directo a un impuesto indirecto y se soluciona el problema de equidad horizontal. Del mismo modo, dado que hay una sola tasa y que el recaudador es el Gobierno Central, los problemas de administración tributaria se reducen sensiblemente.

La principal desventaja de esta iniciativa es que elimina la independencia y autonomía de las entidades frente a los ingresos al fijar una tarifa de sobretasa única sin dar margen de maniobra a las entidades territoriales. La sobretasa tiene problemas esenciales en la fiscalización porque la estructura de sobretasa impediría un diseño del tributo sin descontables. En el caso que se permitieran los descontables, no existirá una forma sencilla de conocer si los descontables fueron efectuados en otras jurisdicciones.

Finalmente, el impuesto sobre las ventas es un impuesto indirecto que por definición es regresivo. Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que los impuestos regresivos deben tener un grado de progresividad. En el caso del IVA, la progresividad se refleja en los bienes considerados como exentos (tarifa del cero por ciento) y excluidos (no se les causa el tributo). Al llevar la sobretasa al nivel territorial, se pueden presentar problemas de regresividad al administrar el sistema de exentos y excluidos al mismo tiempo en las entidades territoriales, en el sentido que

un mismo bien tendría diferentes tratamientos a lo largo del territorio nacional. Sin embargo, una alternativa es aplicar las mismas condiciones de exención y exclusión del impuesto a nivel nacional a las diferentes entidades territoriales.

28. **Impuesto al consumo local.** La iniciativa consiste en la eliminación del ICA y la creación de un nuevo impuesto local que grava el consumo de bienes y servicios. El hecho generador lo constituye la compra de bienes o servicios en un determinado municipio. El beneficiario del recaudo es el municipio donde se realiza la compra del bien o servicio gravado, y en el caso de las compras en línea, la ubicación geográfica del consumidor final. En este aspecto, el reto es un diseño cuidadoso de las reglas de territorialidad aplicables a la compra de bienes y servicios. La obligación tributaria recae sobre quien compra el bien o servicio y serán responsables de la declaración y pago al municipio, los vendedores del bien y prestadores de servicios en el correspondiente municipio. La tarifa será fijada por los concejos municipales entre un rango para la totalidad de bienes y servicios, sin embargo, los municipios podrán definir productos excluidos de este impuesto.

Al igual que con la propuesta anterior, con la implementación de esta propuesta, se pasa de un impuesto directo a un impuesto indirecto y se soluciona el problema de equidad horizontal. Dado que puede haber dispersión de tasas y que el recaudador es el municipio el efecto de reducir problemas de administración tributaria es menor.

En caso de que los municipios perciban ingresos inferiores al recaudo del ICA, se recomienda el establecimiento de un fondo de compensación, el cual podrá ser financiado con los aportes de los municipios y la Nación.

Esta iniciativa está alineada con los desarrollos jurisprudenciales que abogan por la autonomía territorial, mientras se mantenga la posibilidad de definir tarifas y bienes gravados por parte de los gobiernos locales. Sin embargo, el tributo podría generar una distorsión porque en la actualidad el impuesto al consumo no admite descontables y esta situación repercutiría en un problema de equidad. La Corte Constitucional ha manifestado que los impuestos indirectos, por tratarse de impuestos regresivos por definición, deben impedir convertirse en tributos

en cascada. Para aminorar el riesgo, debe asegurarse que la tarifa del tributo sea muy baja.

Cada una de las propuestas anteriores tiene ventajas y desventajas entre ellas y en relación con el ICA sin modificaciones. De esta manera, establecer un orden entre las tres alternativas de sustitución dependerá de los criterios orientadores que se pongan en consideración. La posibilidad de un impuesto local de renta fortalece la descentralización y está enmarcada en las consideraciones realizadas por la OCDE de gravar cada vez más a las personas que a las empresas. El pago de un impuesto local de renta junto con el impuesto de renta nacional facilita su recaudo. Sin embargo, la coexistencia de una doble tributación puede afectar el diseño de este impuesto. Por su lado, la sobretasa única territorial a IVA es una fuente fácil de recaudo del impuesto. Ahora bien, esta alternativa puede ir en contravía de los principios de descentralización al considerar los ingresos como una especie de transferencia del orden nacional. Finalmente, la alternativa de un impuesto al consumo local promueve la descentralización en el sentido que cada concejo municipal puede fijar los bienes exentos y las tarifas que consideren más pertinentes. No obstante, puede convertirse en un impuesto altamente costoso en lo relacionado con su administración tributaria.

Así, considerando los principios descentralizadores que promueve la Comisión y teniendo en cuenta la administración del tributo, el orden de preferencia de las alternativas propuestas para sustituir el ICA es: 1) impuesto local de renta, seguido del 2) impuesto al consumo local y 3) la sobretasa única territorial a IVA.

5.7. Bibliografía

Bird, R. (2003). A New Look at Local Business Taxes. *Tax Notes International*.

Bird, R. (2015). Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 23-45.

Bird, R., Dafflon, B., Jeanrenaud, C., & Kirchgässner, G. (2003). Assignment of responsibilities and fiscal federalism. En *Federalism in a changing world: Learning from each othe* (págs. 349-516). McGill-Queen's University Press.

Casanegra de Jantscher, M., & Bird, R. M. (1992). The Reform of Tax Administration, in Bird,R. M., & Casanegra de Jantscher, M. Improving Tax Administration in Developing Countries. *International Monetary Fund*.

Chirinko, R., Fazzari, S., & Meyer, A. (1999). How Responsive Is Business Capital Formation to Its User Cost?AnExploration with Micro Data. *Journal of Public Economics*, 53-80.

Congreso de Colombia. (24 de noviembre de 1913). Que da autorizaciones especiales a ciertos concejos municipales. [Ley 97 de 1913]. DO: 15.062

Congreso de Colombia. (6 de julio de 1983).Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. [Ley 14 de 1983].

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101

Congreso de Colombia. (25 de mayo de 2019). Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. [Ley 1955 de 2019]. DO: 50.964

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2019). Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. [Ley 2010 de 2019]. DO: 51.179.

Cummins, J., Hassett, K., & Hubbard, G. (1998). Tax Reforms and Investment: A Cross-Country Comparison. *Journal of Public Economics*, 237-273.

Devereux, M., & Rachel, G. (1998). Taxes and Location of Production: Evidence from a Panel of US Multinationals. *Journal of Public Economics*, 335-367.

Edwards, J., & Keen, M. (1996). Tax Competition and Leviathan. *European Economic Review*, 113-140.

Giroud, X., & Rauh, J. (2019). State Taxation and the Reallocation of Business Activity: Evidence from Establishment-Level Data. *Journal of Political Economy, 127*(3), 1262-1316.

Gordon, R. &. (2009). Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. *Journal of Public Economics*, 855-866.

Gordon, R. H. (1983). An optimal taxation approach to fiscal federalism. *The Quarterly Journal of Economics*, 567-586.

Inman, R. P., & Rubinfeld, D. L. (1996). Designing tax policy in federalist economies: an overview. *Journal of Public Economics*, 307-334.

Johnson, S. (2016). The future of american tax administration: conceptual alternatives and political realities. *Columbia Journal of tax law.*

Kehoe, P. (1989). Policy Cooperation Among Benevolent Governments May Be Undesirable. *Review of Economic Studies*, 289-296.

Kitchen, H., & Slack, E. (1993). Business Property Taxation. *Government and Competitiveness Paper 93-24, School of Policy Studies, Queen's University, Kingston*.

McLaren, J. (2003). Institutional Elements of Tax Design and Reform. *World Bank*.

McLure, C. (1983). Tax assignment in federal countries. *Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, in association with the International Seminar in Public Economics*.

Ministerio de Gobierno de Colombia. (22 de julio de 1993). Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá. [Decreto Ley 1421 de 1993]. DO: 40.958.

Naitram, S. M. (2019). *Optimal Benefit-Based Corporate Income Tax*. In 112th Annual Conference on Taxation. NTA.

Núñez, J. (2005). Diagnóstico básico de la situación de los ingresos por impuestos del orden municipal en Colombia. *Documento CEDE*.

Oakland, W., & Testa, W. (1995). Community Development-Fiscal Interactions:-Theory and Evidence from the Chicago Area. *Working Paper Series,Research Department,Federal Reserve Bank of Chicago*.

Oates, W. E. (1972). *Fiscal federalism*.

Ogbonna, G. N. (2011). Burning issues and challenges of the Nigerian tax systems with analytical emphasis on petroleum profit tax. *International Journal of Finance and Accounting*, 36-48.

Parra, H. (2004). *El impuesto de industria y comercio.* Bogotá: Temis.

Piza, J. R. (2016). El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros. En J. R. Piza (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico* (Primera ed., págs. 133-183). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Presidencia de Colombia. (14 de mayo de 1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. [Decreto Ley 1333 de 1986]. DO: 37.466.

Romero, E. (2015). *Administración y finanzas públicas en el Estado colombiano*. Ediciones de la U.

Romero, E. (2017). Aproximación a la problemática del ICA y la necesidad de un estatuto tributario único territorial. *Revista internacional de contabilidad y auditoría*(71), 115-140.

Shoup, C. (1991). Melding Architecture and Engineering: A Personal Retrospective on Designing Tax Systems. *Retrospectives on Public Finance*.

Weinzierl, M. (2018). Review of Global Tax Fairness. *Journal of Economic Literature*, 673–684.

Whalley, J. (1997). Efficiency Considerations in BusinessTax Reform. *Working Paper 97-08,Technical Committee on Business Taxation, Department of Finance, Ottawa*.

Wilson, J. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, 269-304.

6. Impuestos a vehículos y combustibles

6.1. Introducción

Los impuestos locales a vehículos y combustibles en Colombia son la tercera fuente de recaudo para municipios y departamentos. Los dos principales tributos en esta categoría son la sobretasa a la gasolina y el ACPM y el impuesto a la propiedad de vehículos, y sus ingresos conjuntos representaron alrededor de $4,1 billones en 2019.

Estos impuestos se basan teóricamente en dos principios: el principio de beneficio y el principio piguviano. El principio de beneficio establece que los usuarios de un bien público deben ser quienes primordialmente ayuden a financiarlo; en el caso de la infraestructura vial, quienes conduzcan mayores distancias y con mayor frecuencia deben contribuir más a la financiación de su expansión y manutención. El principio piguviano determina que si una conducta individual genera externalidades, el individuo debe pagar un impuesto que compense el costo social. En este caso, la elección del transporte privado por encima del transporte público genera contaminación ambiental y local, congestión y accidentalidad. Por ende, se justifica la utilización de los ingresos de impuestos a vehículos para fortalecer la infraestructura vial y los sistemas de transporte masivos.

En años recientes, varios países europeos han fortalecido los impuestos a vehículos como política ambiental, y a nivel internacional han surgido nuevas

formas de tributación que atacan la congestión y financian las expansiones en infraestructura. Estas nuevas formas de tributación incluyen peajes urbanos, tasas por congestión y tasas por kilómetro recorrido. Su surgimiento está asociado con que los impuestos al consumo de combustibles, como la sobretasa a la gasolina, están llegando a un límite natural en donde mayores incrementos, si bien financian las externalidades ambientales, generan descontento social. Más aún, a medida que los medios de transporte migren a combustibles más limpios y a consumos más eficientes, estos tributos deben ser reemplazados por otros que logren capturar la intensidad y frecuencia del uso de la infraestructura.

En el caso colombiano, se evidencia una necesidad de ampliar las fuentes tributarias con las que se financia la inversión en transporte, eliminando inequidades horizontales y generando un incremento sostenible en el recaudo. Este capítulo pretende evaluar la evidencia teórica, las experiencias internacionales y las estadísticas relevantes para establecer el camino más eficiente para llevar a cabo esta expansión.

6.2. Aspectos teóricos

Los impuestos al uso de vehículos y al consumo de combustibles, en general, se cimientan sobre dos principios teóricos: el principio de beneficio y el principio piguviano, o de internalización de las externalidades.

El principio de beneficio establece que los usuarios de un bien proveído por el Estado, dado que obtienen réditos de este, deberían pagar un impuesto que ayude a subsidiar su mantenimiento y expansión. En el caso de los impuestos a combustibles y vehículos, esto implica que los conductores paguen un impuesto que varíe según la intensidad de uso de la infraestructura de transporte. Es razonable entonces esperar que el cobro de estos tributos sea destinado al mejoramiento de la infraestructura vial.

La responsabilidad de proveer infraestructura de transporte suele dividirse entre los gobiernos centrales y subnacionales, de acuerdo con los beneficios que genera y la inversión que requiere. Teniendo en cuenta estas responsabilidades, los impuestos a la propiedad o el uso de vehículos y el consumo de combustibles deben distribuirse para cada nivel de gobierno, dependiendo de las necesidades de gasto en infraestructura de cada uno. Esto puede hacerse vía contribuciones, para asegurar que son los usuarios de los bienes públicos quienes contribuyen

a financiarlos, o vía impuestos, reconociendo que todos los contribuyentes se benefician de una jurisdicción más y mejor conectada.

El segundo principio que justifica la existencia de estos impuestos es el principio piguviano o de internalización de externalidades. La idea subyacente es que cada medio de transporte tiene efectos positivos y negativos para sus usuarios: basados en dicha información, cada transeúnte elige un modo que maximiza su utilidad. Aunque la decisión puede ser óptima individualmente, la agregación de elecciones individuales tiene costos sociales, como la congestión, la contaminación y la accidentalidad. Dado que dichos efectos no son observados o valorados por el individuo, éste no los incluye en su proceso de decisión. Por ejemplo, si un grupo lo suficientemente grande de personas decide individualmente transportarse en automóvil particular, se genera congestión y contaminación. Los conductores seguramente anticipan esto, pero el costo personal que les genera es inferior a la utilidad que les proporciona el modo que eligieron. No obstante, los efectos nocivos de la congestión y contaminación sobre otros ciudadanos hacen que esa elección sea colectivamente subóptima. Por tanto, para inducir a los conductores a incluir estos costos "externos" en su proceso de decisión, el gobierno puede gravar la tenencia y el uso de vehículos (Ubbels, Enoch, Potter, & Nijkamp, 2004).

Bajo este mismo principio, puede justificarse la utilización de los recursos recaudados a través del impuesto para la financiación de sistemas de transporte público masivo. Estos sistemas, como explican Ubbels et al. (2004), reducen la congestión y tienen efectos redistributivos porque benefician a los segmentos de la población que no pueden acceder al transporte privado. Dado que estos beneficios se extienden a los no usuarios del sistema y su producción no se cubre con el precio de mercado, es razonable subsidiar el servicio desde la perspectiva de Pigou.

De hecho, la necesidad de contar con más recursos para ampliar la oferta de infraestructura en las ciudades, o para mejorar los sistemas de transporte público masivo, es creciente. A nivel mundial, el desarrollo desordenado de las ciudades hacia la periferia ha implicado grandes costos en términos de conexión con la infraestructura existente[21]. Más aún, los nuevos barrios que se construyen son

21 El fenómeno de la expansión urbana se discute brevemente en recuadro 1 del capítulo sobre Impuesto Predial Unificado de este informe. Es una problemática que ya fue analizada en el caso colombiano por la Misión para el Fortalecimiento del Sistema de Ciudades, y que

frecuentemente menos densos –por lo que cubren una mayor área de superficie para albergar a una población determinada– y más alejados de los centros de servicios, lo cual incrementa los tiempos de viaje. Al mismo tiempo que se acrecienta la necesidad por una mejor infraestructura de transporte, el sistema público enfrenta mayores obstáculos para prestar un servicio eficiente (Ermini & Santolini, 2017; Ubbels et al., 2004).

Paralelamente, los requerimientos de gasto en mitigación de externalidades ambientales están ganando importancia. Entre 2002 y 2014[22], las emisiones de gases de efecto invernadero del sector transporte en Colombia aumentaron de 19 a 29 millones de toneladas de CO2 equivalente (IDEAM & PNUD, 2016; IDEAM, PNUD, MADS, DNP, & CANCILLERÍA, 2018). Así mismo, el Departamento Nacional de Planeación (2018b) estimó que los costos asociados de la contaminación del aire urbano ascienden a $12,2 billones anuales, debido al incremento en hospitalizaciones, visitas a urgencias, incidencia de enfermedades respiratorias y días de actividad restringida asociados, así como muertes por cáncer de pulmón y enfermedades cardiovasculares (figura 15).

A grandes rasgos, la contaminación es una externalidad que tiene efectos globales, nacionales y locales, por lo que la internalización de estos costos debe atacarse con medidas en todos los niveles. En el caso de la contaminación con material particulado, que tiene los mayores efectos sobre la salud, el impacto es relativamente localizado. Dado que las entidades territoriales participan del gasto estatal en salud, es justificable imponer tributos locales sobre la contaminación.

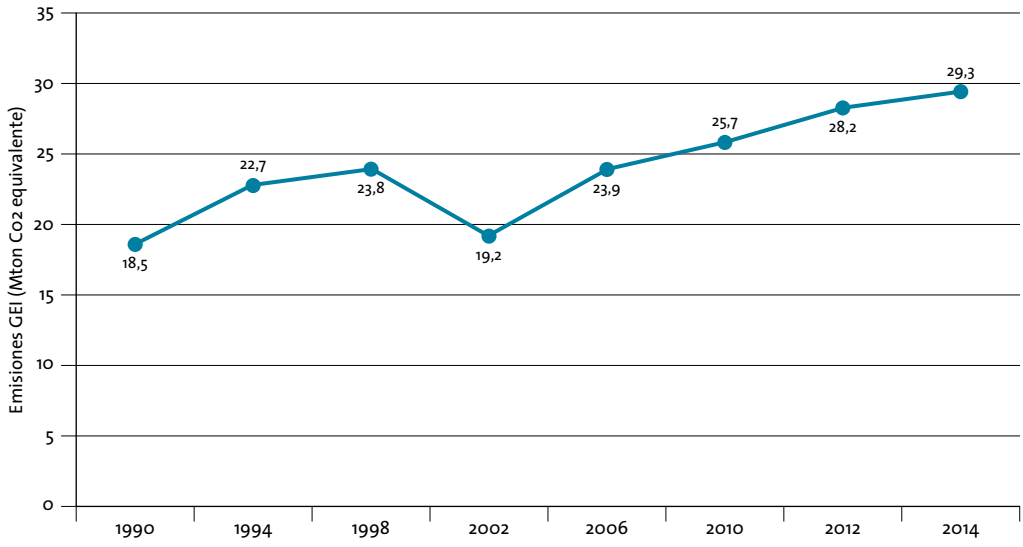
Como medida correctiva, los impuestos al uso y la propiedad de los vehículos tienen grandes ventajas en términos administrativos: al ser activos de alto valor y al estar integrados en sistemas de registro asociados a la seguridad vial, es fácil identificar al sujeto pasivo y gravarlo sin generar distorsiones importantes.

Ahora bien, los impuestos a la propiedad de los vehículos pueden tener problemas de territorialidad debido a que éstos no usan únicamente los bienes públicos del municipio en el que fueron adquiridos. Esto se mitiga con los impuestos al

aunque puede mitigarse afectando el costo de la propiedad de la tierra en la frontera urbana, está asociado cercanamente con la informalidad. Por ende, las necesidades de conexión seguirán creciendo, y con ellas, la demanda de recursos para infraestructura y transporte (Departamento Nacional de Planeación, 2014).

22 2014 es el último año para el que el IDEAM realizó el inventario de emisiones.

Figura 15. Emisión de gases de efecto invernadero del sector transporte en Colombia, 1990-2014



Fuente: IDEAM & PNUD, 2016 para cifras entre 1990 y 2012; IDEAM, PNUD, MADS, DNP, & CANCILLERÍA, 2018 para la cifra de 2014.

combustible, puesto que se causan en el lugar donde efectivamente ocurrió el consumo; pero no impide que los consumidores arbitren si existen diferencias entre las tarifas al consumo de combustible en jurisdicciones aledañas (Nelson, 2002). Al mismo tiempo, hay evidencia de que los consumidores son más propensos a cambiar su comportamiento ante una modificación de los impuestos a la propiedad que de los impuestos al combustible. Esto se debe a que, para un comprador, es difícil estimar cuánto será su consumo futuro de combustible, y por ende, tiene limitaciones para anticipar los costos de un impuesto sobre este consumo (Ciccone, 2018).

Sin embargo, los impuestos a los combustibles son altamente controversiales, y a nivel mundial han sido parte de las plataformas de exigencias de movimientos de protesta ciudadana. Las razones para la controversia son múltiples: en primer lugar, y a pesar de que frecuentemente el sujeto activo es algún agente intermedio en la cadena de distribución del combustible, la literatura ha evidenciado que estos impuestos se transmiten casi completamente al consumidor final (Alm, Sennoga, & Skidmore, 2009; Marion & Muehlegger, 2011; Pirog, 2011). Además, aún hay preguntas sin resolver respecto a los efectos distributivos de los impuestos a los combustibles y los impuestos ambientales en general. Algunos autores han establecido que estos tributos imponen una carga adicional a los sectores de la población con menor nivel de ingresos (Eliasson, Pyddoke,

& Swärdh, 2018), otros establecen que sus efectos netos son progresivos dado que los hogares más pobres gastan una menor proporción de su ingreso en combustible (Agostini & Jiménez, 2015; Poterba, 1991). Para el caso de Colombia, hay evidencia de que los impuestos al carbono tienen efectos negativos sobre el bienestar social, pero los hogares más pobres se ven menos afectados; esto se debe a que son los hogares de mayores ingresos los que gastan proporcionalmente más en combustibles y transporte (Romero, Álvarez-Espinosa, Calderón, & Ordóñez, 2018).

A raíz de estos debates sobre la progresividad del tributo, los impuestos a los combustibles suelen tener tarifas inferiores a las que serían necesarias para internalizar los costos ambientales[23] (Decker & Wohar, 2007; Hirte & Tscharaktschiew, 2015). Sin embargo, autores como Parry (2005) sugieren que no vale la pena llevar estos tributos a niveles impositivos óptimos, porque las restricciones de economía política son cada vez más fuertes. Además, los impuestos a los combustibles tienen una perspectiva de disminución de recaudo en el largo plazo a medida que los vehículos se vuelven más eficientes, por lo que no son una fuente de ingresos confiable para la financiación de grandes proyectos de ampliación o construcción de sistemas de transporte público masivo.

Por tanto, el reto de las administraciones tributarias a nivel internacional consiste en diseñar un esquema de impuestos al uso de vehículos y combustibles que permita derivar ingresos de largo plazo, que sea diferencial dependiendo de la magnitud de las externalidades producidas y que sea fácil de recaudar y monitorear. Para ilustrar algunos de los aspectos que pueden incorporarse en el análisis de esta estructura, se puede recurrir a planteamientos teóricos como el de Parry y Small (2005).

En su modelo, Parry y Small plantean un agente representativo que tiene preferencias sobre bienes de consumo, sobre la cantidad de millas recorridas en un día, sobre el tiempo gastado conduciendo, sobre la oferta de bienes públicos y sobre su propio tiempo de ocio. Simultáneamente, se ve perjudicado por la contaminación, que se produce por la cantidad de combustible consumido y el número de kilómetros recorridos a diario. Igualmente, el consumidor se ve

23 Decker y Wohar (2007), por ejemplo, mostraron que los estados de Estados Unidos fijaban tarifas más bajas si una mayor proporción del empleo estatal provenía del transporte de carga.

afectado por la accidentalidad, que varía con la distancia recorrida por todos los conductores –si hay más congestión, hay más accidentes leves, mientras que a menor congestión se presentan menos accidentes, pero de mayor severidad-. El consumidor maximiza su utilidad individual sujeto a su restricción presupuestal y su restricción de tiempo.

Bajo este planteamiento, las personas preferirían siempre conducir mayores distancias. Sin embargo, si todos deciden hacerlo al mismo tiempo, generarán contaminación, incrementarán la accidentalidad y perderán tiempo en embotellamientos que podrían dedicarle al mercado laboral o a actividades de ocio. Por ende, un impuesto óptimo al uso de vehículos debería tener tres componentes: un componente piguviano, un componente que penalice el consumo de gasolina por encima de otros bienes de consumo, y un componente que internalice los beneficios de una menor congestión sobre la oferta de trabajo. El componente piguviano variaría dependiendo de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de cada vehículo, así como de las externalidades negativas que aumentan con la distancia conducida –la accidentalidad, la congestión y la polución local–, pero que también pueden atribuirse a características individuales del conductor, como los hábitos de conducción. Por su parte, el componente de penalización diferencial del consumo de gasolina busca equiparar al combustible con otros bienes de consumo, dado que la demanda de combustible suele ser más insensible a cambios en el precio. El componente de internalización busca que el individuo vea reflejados en su balance los beneficios de un menor tiempo gastado en el tráfico, dado que puede reasignarlo a incrementar su oferta laboral o su tiempo de ocio.

Esto implica que el ideal teórico de la estructura de impuestos al uso de vehículos variaría con la distancia recorrida, el tipo de vehículo, el nivel de emisiones, los hábitos de conducción y el momento en el que se produce el viaje. La implementación de este tributo requiere un nivel de información altamente detallado y puede no ser factible en la práctica; no obstante, señala los aspectos centrales que se deben tener en cuenta para el diseño de incentivos.

6.3. Experiencia internacional

A nivel internacional, cada jurisdicción ha implementado medidas diferentes para internalizar los costos ambientales, de accidentalidad y congestión asociados al uso y la propiedad de vehículos. Los principales instrumentos tributarios en este

sentido son los impuestos al registro o la circulación de vehículos, los impuestos al consumo de combustibles y las tasas por congestión. Adicionalmente, se han planteado alternativas nuevas como las tasas por kilómetro recorrido. En esta sección se resumen los principales resultados de estas iniciativas.

6.3.1. Impuesto al registro o la circulación de vehículos

Esta sección cubre los cobros únicos al registro de vehículos y los impuestos periódicos por derechos de circulación, que usualmente se cobran con frecuencia anual.

En Europa, este tipo de impuestos tenían su base gravable en las características del motor, el tamaño del vehículo o su valor de mercado. Entre 2005 y 2010, a raíz de una recomendación de la Unión Europea, una serie de países modificó estos tributos para que aplicaran tarifas diferenciadas dependiendo de las emisiones de CO_2 de cada vehículo. Esta política funciona por dos vías: por un lado, un mayor impuesto al registro disminuye la cantidad de vehículos en las vías, y por otro, amplía la participación de mercado de los vehículos con menores tasas de emisiones.

Esta modificación logró reducir las emisiones en Noruega en 7.5 g de CO_2/km, lo que corresponde a una disminución de 4,3 %. Esto se dio, primordialmente, por el incremento de la participación de mercado de los vehículos a diésel, que tenía un mejor estándar de emisiones (Ciccone, 2018). Este desplazamiento de los vehículos más contaminantes también se vio en Irlanda (Giblin & McNabola, 2009; O'Connell, 2019), Dinamarca (Mabit, 2014) y Francia (Klier & Linn, 2015). En contraste, en Francia y Alemania hay evidencia de que el impuesto redujo la cantidad de vehículos registrados, independientemente del combustible utilizado (Klier & Linn, 2015).

Como señala Ciccone (2018), los impuestos a vehículos pueden ser más efectivos que los impuestos a los combustibles en inducir a los usuarios a sustituir los vehículos más contaminantes. Esto es porque los impuestos a combustibles implican incrementos pequeños a través del tiempo que los conductores no pueden dimensionar tan fácilmente como un aumento en el costo asociado a registrar un vehículo nuevo.

Si bien estos impuestos han mostrado cierta efectividad, existen varias consideraciones para su aplicación. En primer lugar, es difícil determinar el nivel de emisiones de cada vehículo particular (Fullerton & West, 2002); y en segundo lugar, es una medida que incide sobre los vehículos nuevos pero que tiene una aplicación limitada a los vehículos existentes. Esto último podría mitigarse si un estándar similar se implementa para los impuestos de circulación. En tercer lugar, usar las emisiones de CO_2 como la variable de definición de la tarifa genera incentivos a disminuir la polución global, pero no la polución local generada por el material particulado. Esto podría contrarrestarse construyendo una fórmula que incorpore ambos componentes.

6.3.2. Impuestos al consumo de combustibles

Varios estudios destacan la preponderancia de los impuestos a los combustibles como herramienta de política ambiental. Por ejemplo, Sterner (2007) los denomina como la "política ambiental más exitosa de las últimas décadas" y Hayashi, Kato y Teodoro (2001) presentan evidencia de que son altamente efectivos en la reducción de emisiones. Esto a pesar de que la efectividad de los impuestos a los combustibles para reducir emisiones requiere que se cumplan una serie de condiciones: primero, el impuesto debe generar un aumento de precio lo suficientemente grande para inducir cambios en la demanda. Esto puede no suceder porque la demanda de combustibles es altamente inelástica; sin embargo, Rivers y Schaufele (2012) y Li, Linn y Muehlegger (2014) muestran que cambios en estos tributos efectivamente logran inducir cambios en la demanda de gasolina en países desarrollados. Una vez se logra el alterar la demanda de combustibles, la siguiente condición es que esta modificación debe ser lo suficientemente significativa para cambiar las preferencias sobre vehículos, modos de transporte o distancia recorrida. La última condición es estos cambios de preferencias redunden efectivamente en menores emisiones de gases de efecto invernadero o material particulado[24].

Las ventajas de los impuestos a los combustibles se extienden más allá de la internalización de costos ambientales. Por un lado, logran capturar de manera

24 En materia ambiental, solo hay un estudio que evalúa el caso colombiano y no encuentra un impacto de la sobretasa a la gasolina sobre el mejoramiento de la calidad del aire (Rozo, 2006).

efectiva el hecho de que el usuario que más utilice los bienes públicos debería pagar más para reflejar su participación en la depreciación. Grigolon, Reynaert y Verboven (2018) encuentran que, en el contexto europeo, son una herramienta más efectiva para reducir la distancia conducida promedio que los impuestos a vehículos, dado que los impuestos a los combustibles penalizan más a los conductores que conducen largas distancias. Además, Grabowski y Morrisey (2006) encuentran efectos significativos entre el incremento en estos tributos y disminuciones en la tasa de accidentalidad. Montag (2015) argumenta que un impuesto óptimo a los combustibles puede estar enteramente basado en información pública, a diferencia de un impuesto óptimo a la distancia recorrida.

Los impuestos a los combustibles, sin embargo, han sido sujetos de un amplio debate sobre su regresividad, como fue discutido en la sección anterior. Además, cuando son impuestos locales tienen la desventaja de gravar un factor móvil, por lo que los conductores pueden arbitrar sobre diferencias tarifarias. Esto, añadido al hecho de que nuevos combustibles de transporte están ganando participación de mercado –como la electricidad-, señala la necesidad de replantear el impuesto sobre los combustibles para adaptarlo a las nuevas iteraciones de las tendencias de transporte a nivel mundial y garantizarlo como fuente de recaudo.

6.3.3. Tasas por congestión

Los cobros por congestión fueron implementados por primera vez en Singapur en la década de 1970, y consisten en cobrar el ingreso a ciertos puntos de alto tráfico en un período de tiempo limitado. Desde entonces, ha sido implementado en otras ciudades capitales; en Londres, por ejemplo, el primer cobro por congestión se aplicaba a los vehículos que transitaran por una zona delimitada del centro entre 7 de la mañana y 6 de la tarde de lunes a viernes.

Sus efectos han sido objeto de debate. Por un lado, es una forma directa de evitar la congestión que ha sido altamente efectiva (Eliasson, Hultkrantz, Nerhagen, & Rosqvist, 2009; Leape, 2006; Prud'homme & Bocarejo, 2005). De hecho, los efectos de reducción de la congestión fueron tan importantes en una prueba piloto en Estocolmo, que los índices de aceptación de la política cambiaron significativamente una vez culminada la prueba (Schuitema, Steg, & Forward, 2010). Al mismo tiempo, redujo las emisiones de gases de efecto invernadero, aunque el efecto es moderado (Tonne, Beevers, Armstrong, Kelly, & Wilkinson, 2008), así

como la tasa de accidentalidad al desplazar a los conductores de automóviles a otros modos de transporte más seguros (Green, Heywood, & Navarro, 2016).

Por otro lado, Prud'homme y Bocarejo (2005) argumentan que, si bien el recaudo fue significativo, los costos operativos superaron los ingresos, al punto que lo denominan "un pequeño Concorde". Esta conclusión debería refrendarse con los avances tecnológicos disponibles actualmente. Ciertamente, las tasas por congestión son una medida que requiere una inversión en infraestructura apreciable, pues se cobra a través de cámaras que compaginan las placas de los automóviles con bases de cobro. Además, implican retos en implementación incluso para los gobiernos locales institucionalmente más sólidos.

En suma, los cobros por congestión son una herramienta que ha sido evaluada positivamente a nivel mundial respecto al control del tráfico, y que ha tenido beneficios ambientales secundarios, aunque su implementación ha sido política y administrativamente costosa.

6.3.4. Tasas por kilómetro recorrido

Este es un modelo de impuesto promovido por algunos estados de Estados Unidos en reemplazo de los impuestos a los combustibles, y en respuesta a las expectativas de un menor recaudo en las próximas décadas. Bajo este modelo, cada vehículo tiene un dispositivo que registra la distancia recorrida y cobra una tasa fija por kilómetro, que puede ser mayor o menor dependiendo de sus características.

Las ventajas de este modelo es que es un impuesto sostenible en el largo plazo, puesto que puede implementarse con vehículos que utilicen cualquier tipo de combustible. Adicionalmente, y al igual que la sobretasa a la gasolina, el tributo mantiene la proporcionalidad de pago con respecto al uso de los bienes públicos.

Este modelo fue implementado parcialmente en el estado de Oregon en 2013, permitiendo la inscripción de 10 mil usuarios a los que no se cobraría el impuesto local a la gasolina si aceptaban acogerse al programa (Moran & Ball, 2016). La recepción fue favorable, a diferencia de otros estados como Texas, en donde los usuarios expresaron preocupación por la seguridad de la información y los efectos potencialmente regresivos del impuesto (Baker & Goodin, 2011). No obstante, no hay evidencia de que el tributo haya sido regresivo en las pruebas piloto de

Oregon (Zhang, McMullen, Valluri, & Nakahara, 2009). Hasta el momento, no hay evidencia empírica que dilucide sus efectos ambientales.

Un reto de administración tributaria para estos impuestos es el manejo de la territorialidad. Si el odómetro con el que se registra la distancia recorrida en el vehículo tiene GPS incorporado, es posible registrar cuántos kilómetros recorrió en las vías de una jurisdicción determinada. Sin embargo, el procesamiento de estos datos es altamente demandante en términos tecnológicos. Incluso si la captura y el procesamiento de los datos fueran perfectos, se trata de información sensible que requiere un manejo especializado.

Actualmente, el impuesto por distancia recorrida en Oregon es de declaración mensual para las empresas de transporte de carga. Cada empresa reporta la medición del odómetro de cada vehículo al inicio y final de cada período, y el número de millas recorridas en vías públicas estatales. Existen una serie de reglas de determinación que reducen las incidencias de sub-reporte del impuesto. Por ejemplo, la administración publica tablas de distancias mínimas desde y hacia diferentes puntos del estado por ruta para referencia de los contribuyentes. Además, se realizan auditorías periódicas, y se aplican sanciones si se encuentran diferencias mayores a 15 % respecto de los valores reportados (Oregon Department of Transportation, 2020).

Este tipo de impuestos son una alternativa de largo plazo que está más alineada con los principios teóricos del tributo óptimo al tránsito vehicular. Sin embargo, implica retos significativos de implementación y control, y sus resultados no han sido suficientemente examinados.

6.4. Diagnóstico

Esta sección presenta un análisis de las cifras de recaudo de impuestos a combustibles y vehículos en Colombia. Como se mencionó en secciones anteriores, los principales tributos en esta categoría son la sobretasa a la gasolina y el impuesto a vehículos. Aunque no existe una destinación específica general para transporte, en la práctica las ciudades comprometen estas rentas, y en particular las de la sobretasa a la gasolina, para la financiación de sistemas de transporte público masivo. En el caso de los departamentos, las rentas de la sobretasa al ACPM sí tienen una destinación específica a transporte al ser cedidas de la Nación. Por ende, el análisis del recaudo requiere una exploración paralela de

las tendencias en el gasto en transporte de municipios y departamentos, que se presenta en el Recuadro 2.

6.4.1. Sobretasa a la gasolina

6.4.1.1. Descripción del impuesto y marco normativo

La sobretasa a la gasolina fue creada por el artículo 5 de la Ley 86 de 1989, "Por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento". Este artículo permitía a los municipios "cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público", y establecía que los ingresos por concepto de esta sobretasa debían dedicarse exclusivamente a la financiación de sistemas de transporte masivo de pasajeros.

Actualmente, la sobretasa a la gasolina y al ACPM se rigen por la Ley 488 de 1998. La sobretasa a la gasolina motor extra y corriente es un ingreso municipal y departamental de libre destinación (Sentencia C-897 de la Corte Constitucional, 1999; Dirección General de Apoyo Fiscal, 2019). Por otro lado, la sobretasa al ACPM es una contribución nacional, recaudada por el gobierno central, cuyas rentas son cedidas en un 50 % a los departamentos y el distrito capital para el mantenimiento de la red vial. El 50 % restante es un ingreso de la Nación destinado a la construcción y mantenimiento de vías nacionales, a través del INVÍAS. El Decreto Legislativo 678 de 2020, con ocasión de la crisis a las finanzas territoriales por el COVID-19, modificó temporalmente esta repartición de recursos de la sobretasa al ACPM, y determinó que hasta diciembre de 2021 los departamentos y el Distrito Capital recibirán el 100% del recaudo de este impuesto. Durante este término, los ingresos de la sobretasa al ACPM serán de libre destinación.

El hecho generador es "el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento" y "el consumo de ACPM nacional o importado en la jurisdicción de cada departamento o el Distrito Capital [...]" (Ley 488, 1998, art. 118). Por tanto, las exportaciones no generan el impuesto. Se excluye el ACPM utilizado para generación eléctrica en Zonas No Interconectadas (ZNI), el turbocombustible de aviación, las mezclas usadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas y las gasolinas 100/130 usadas para la operación de aeronaves. Están exentos los combustibles

utilizados para la pesca, el cabotaje y los consumos propios de las actividades del cuerpo de guardacostas de la Armada Nacional. Las empresas acuicultoras y la Armada Nacional tienen cupos de consumo anuales exentos definidos por la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME).

El sujeto pasivo es el distribuidor mayorista y los productores e importadores de gasolina motor extra, corriente y de ACPM. Esto no implica que el distribuidor minorista no tenga responsabilidad: los minoristas cancelan el valor de la sobretasa al responsable mayorista, quien a su vez paga el impuesto a las entidades territoriales o a la Nación, según sea el caso. Si el responsable minorista no logra justificar la procedencia del combustible que comercializó –presentando una factura que acredite la compra de algún distribuidor mayorista–, él debe responder por el valor de la sobretasa. El pago al ente territorial se hace durante los 18 primeros días de cada mes.

La base gravable de la sobretasa a la gasolina y al ACPM, tal y como está definida en el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, es "el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía". Sin embargo, esta definición fue declarada inconstitucional por la Sentencia C-030 de 2019. El argumento central fue que el artículo 121 no definía con "suficiente claridad y precisión" la base gravable del tributo, dado que no se establecían claramente unos parámetros o criterios para el cálculo del valor de referencia. Como resultado, la Corte Constitucional dio un plazo de dos legislaturas para que el Congreso redefina la base gravable.

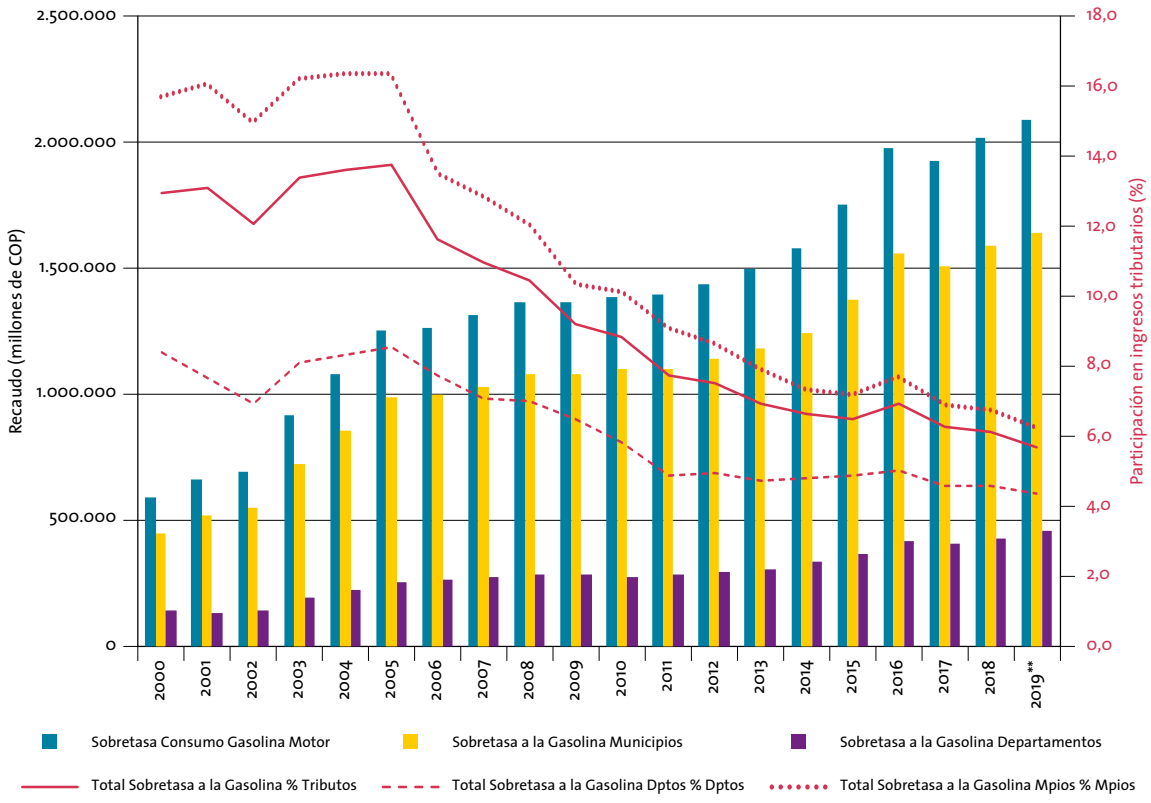
Las tarifas de la sobretasa a la gasolina fueron definidas en el artículo 55 de la Ley 788 de 2002. Para municipios y distritos, se cobra el 18,5 % de la base gravable, para los departamentos se cobra el 6,5 % y Bogotá puede cobrar el 25 %. La sobretasa al ACPM tiene una tarifa fija de 6 %.

6.4.1.2. Estado actual del recaudo

En 2019, el recaudo de la sobretasa a la gasolina ascendió a $2,1 billones, donde $1,6 billones fueron ingresos de los municipios y el restante se adjudicó a los departamentos. En total, esta suma equivale al 6 % y 4 % de los ingresos tributarios municipales y departamentales respectivamente. La sobretasa al ACPM, que por ser una renta cedida no se contabiliza como ingreso tributario, representó para los departamentos cerca de $310 mil millones.

El recaudo por concepto de la sobretasa a la gasolina ha crecido en promedio 5,9 % en términos nominales desde 2013, mientras que el total de los impuestos territoriales registra una tasa promedio de aumento de 9,3 %. Como consecuencia de este crecimiento más lento, la importancia relativa de la sobretasa a la gasolina en los ingresos tributarios de los entes territoriales ha disminuido, pasando de 8,8 % al inicio de la década a 5,7 % en 2019.

Figura 16. Recaudo de la sobretasa a la gasolina, 2000-2019

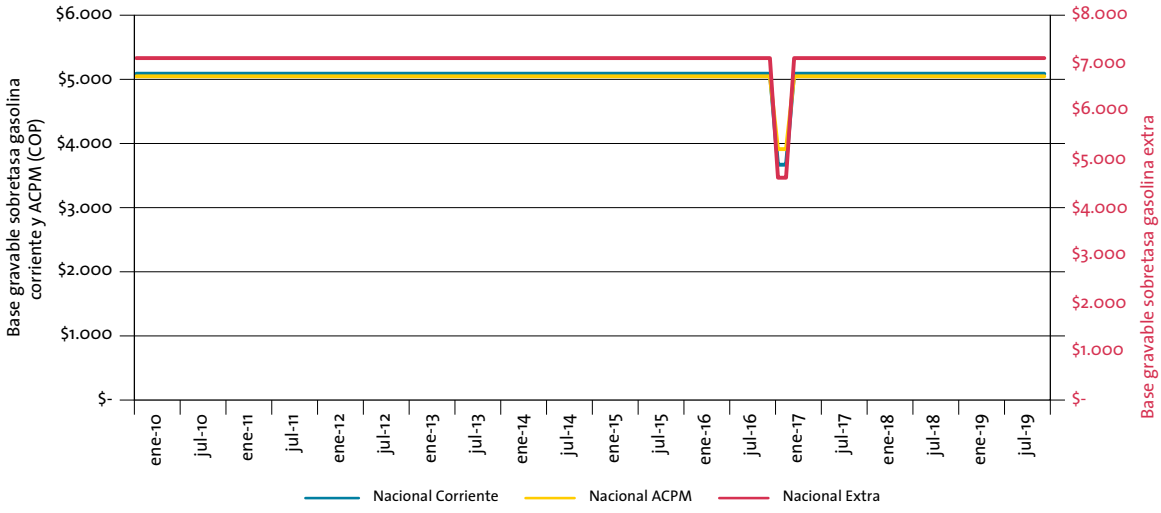


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

La tendencia decreciente no parece compadecerse con el incremento constante en el parque automotor durante el período de estudio, que pasó de cerca de 3 millones de vehículos en el año 2000 a 15,3 millones al cerrar 2019, y cerca de dos tercios son motocicletas. El recaudo tiene una tendencia decreciente por efecto de la base gravable, que es un valor de referencia de venta al público que mensualmente certifica el Ministerio de Minas y Energía. Este se ha mantenido

congelado desde 2010[25] en $5,079 por galón de gasolina corriente, $7,108 por galón de gasolina extra, y $5,026 por galón de ACPM. Desde enero de 2010, el Ministerio expidió 35 resoluciones actualizando el valor de referencia, pero solo hubo dos modificaciones en 2017: la primera redujo el valor de referencia a $3,661 para gasolina corriente, $4,594 para gasolina extra y $3,881 para ACPM. La segunda modificación retornó estos valores a los prevalentes entre 2010 y 2016. Este fue uno de los argumentos que sustentó la demanda contra el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, pues la ausencia de fluctuaciones en la base gravable no se correspondía con las variaciones en los precios de la cadena de valor de los combustibles.

Figura 17. Base gravable de la sobretasa a la gasolina, 2010-2018



Fuente: Recopilación de resoluciones del Ministerio de Minas y Energía, elaboración propia.

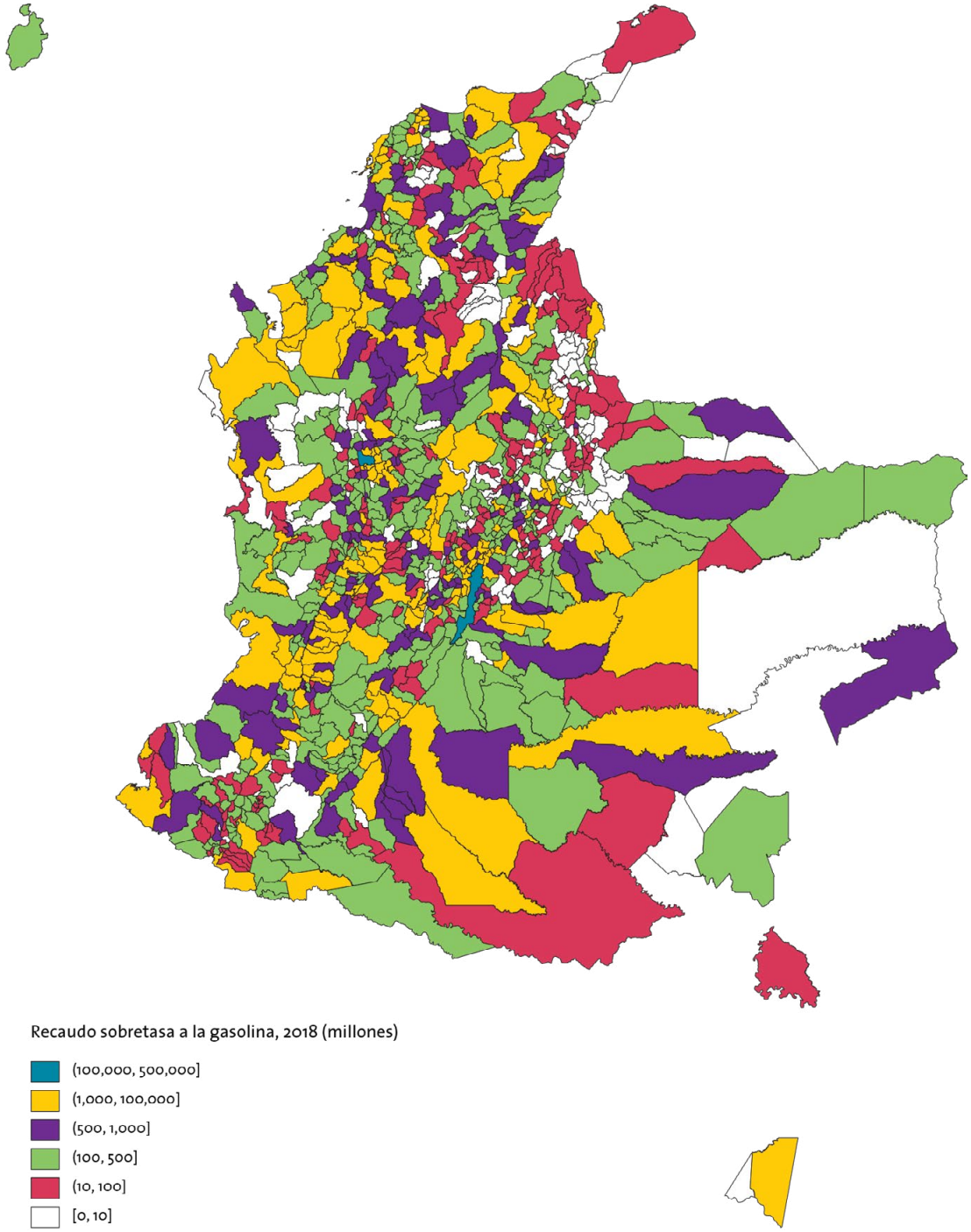
El recaudo de la sobretasa a la gasolina municipal se encuentra altamente concentrado en las principales ciudades. Bogotá, Medellín, Cali, Barranquilla y Cartagena acumulan el 42 % de los ingresos por este concepto a nivel nacional, y el coeficiente de Gini municipal calculado para este tributo en 2018 fue de 0,84[26].

25 La revisión de resoluciones sobre la que se basa este capítulo se inició a partir de enero de 2010. No obstante, y de acuerdo con el registro de resoluciones del Ministerio de Minas y Energía, es posible establecer que por lo menos desde junio de 2008 se mantuvo la base gravable para el galón de gasolina extra y el ACPM. El valor actual de la base gravable del galón de gasolina corriente se fijó por primera vez en enero de 2010.

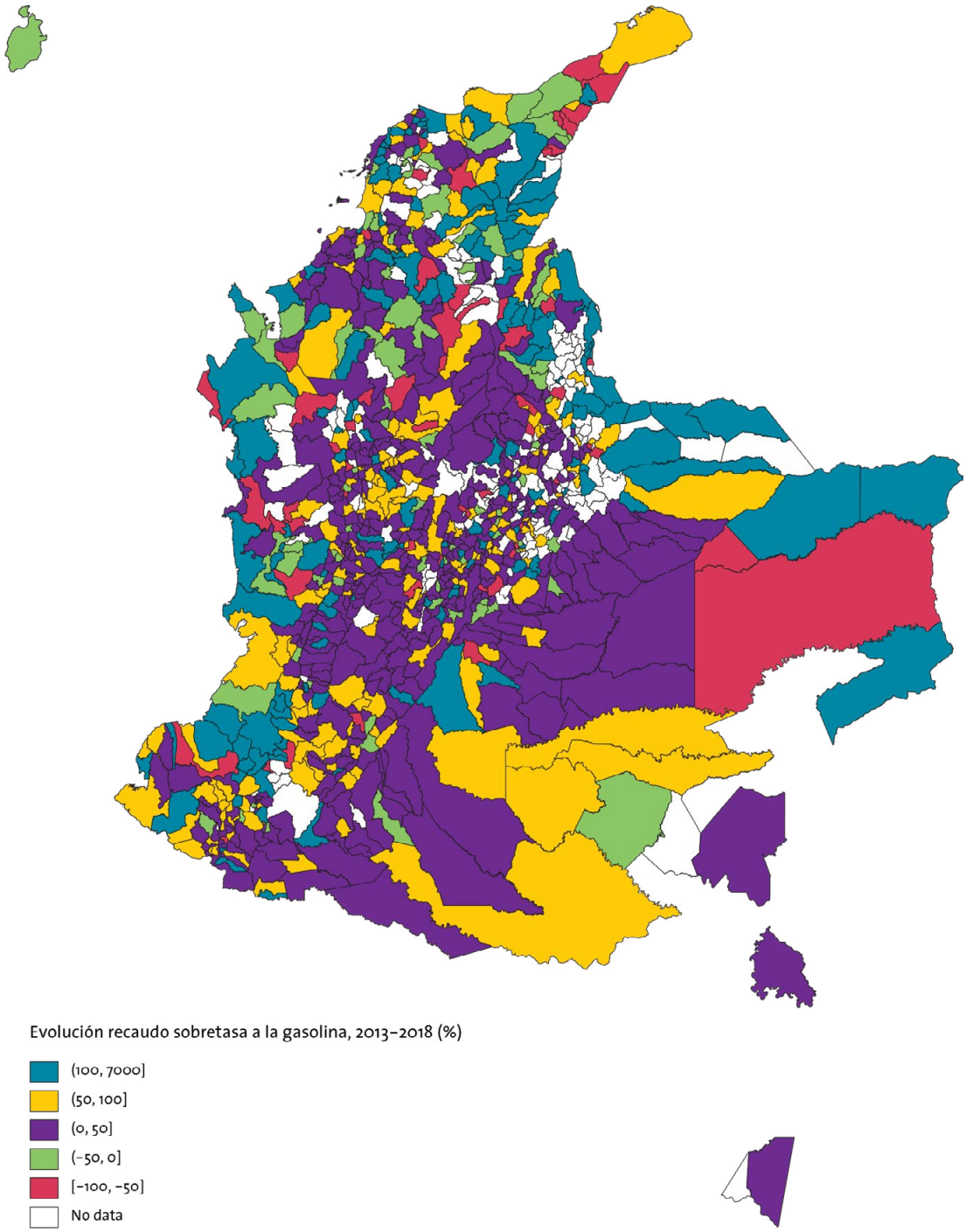
26 Parte de este efecto es atribuible a que Bogotá puede cobrar una tarifa más alta que otros distritos y municipios.

Figura 18. Distribución municipal del recaudo de la sobretasa a la gasolina municipal (2018) y evolución 2013-2018

(A) Recaudo municipal, 2018



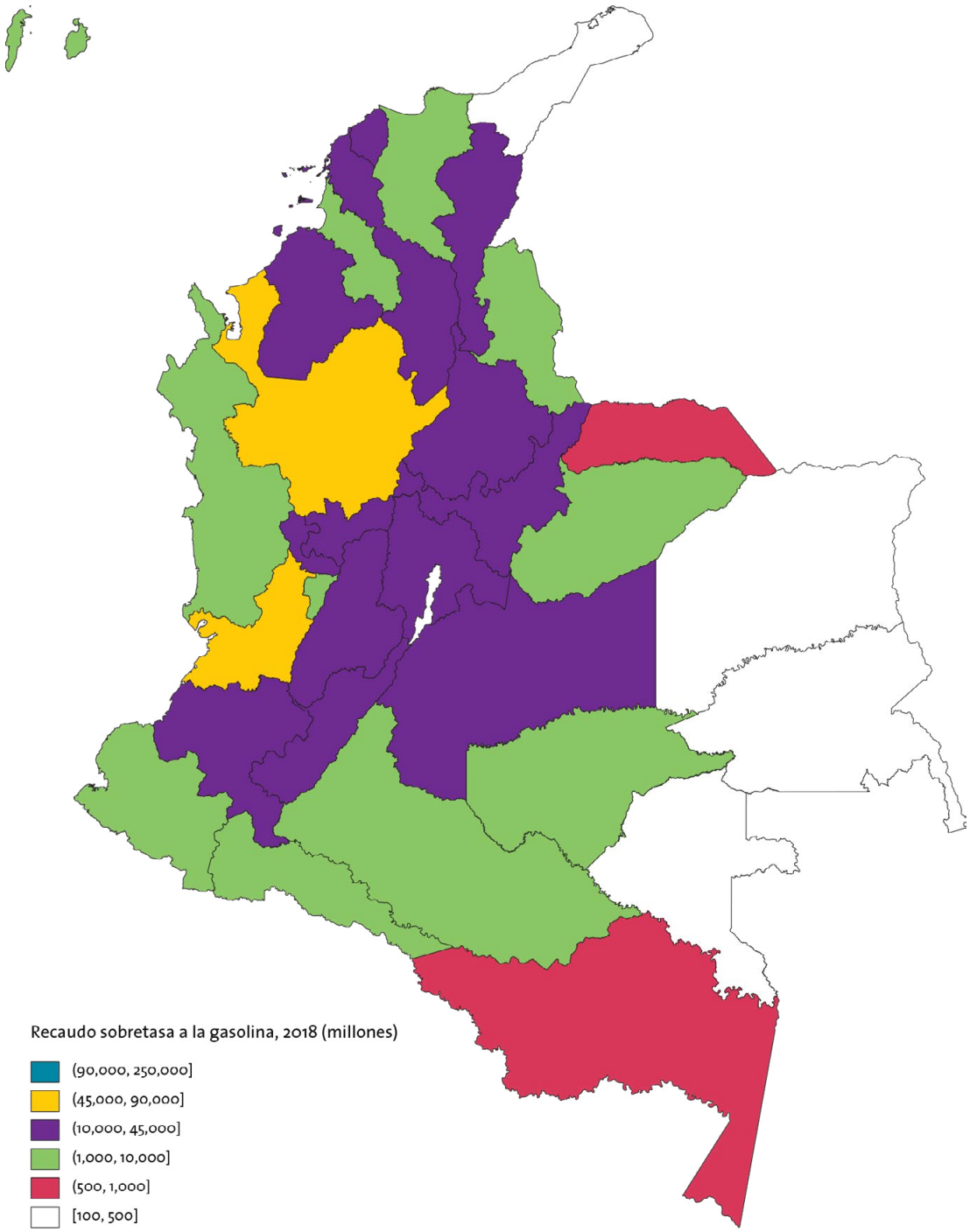
(B) Variación del recaudo municipal, 2013-2018



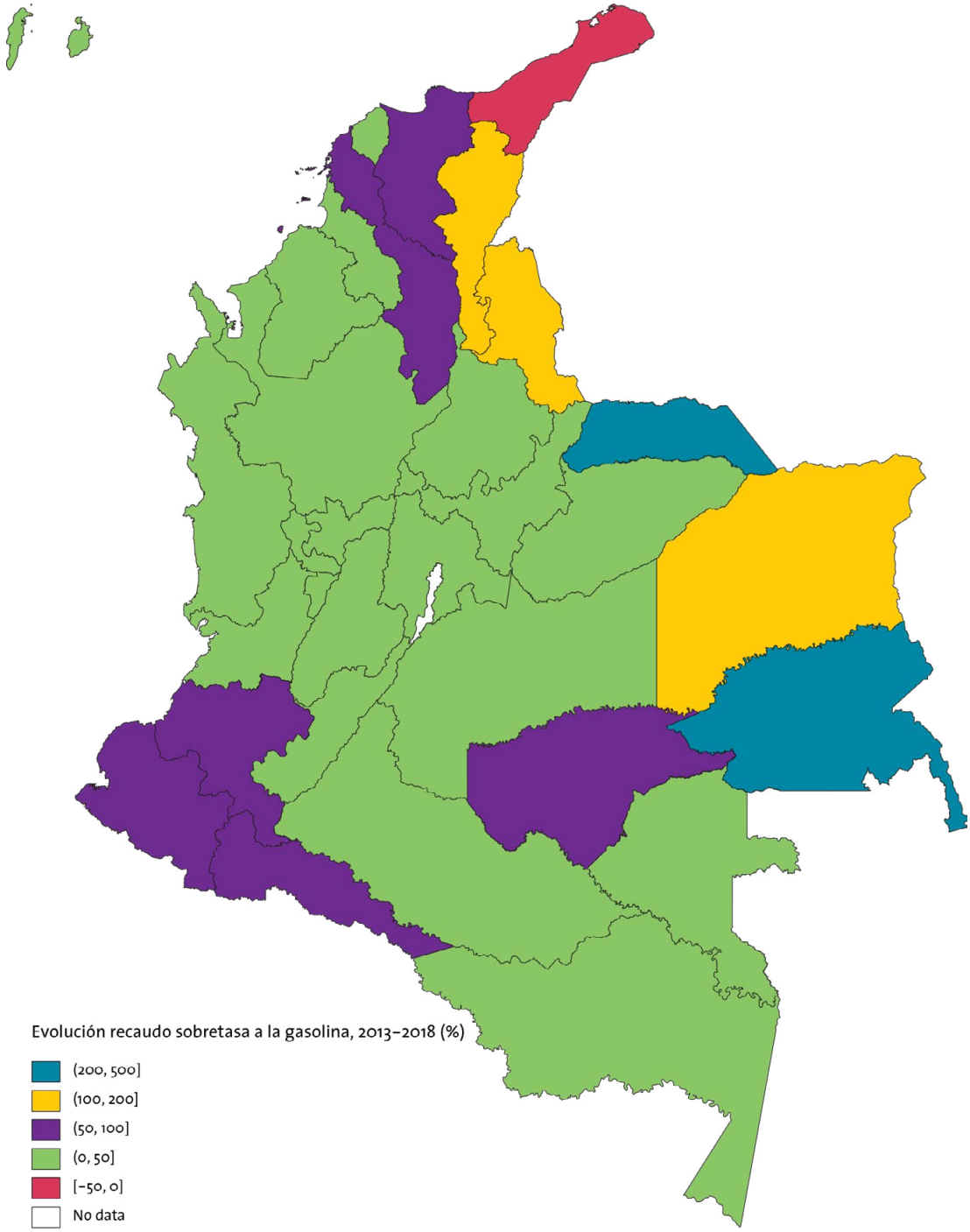
Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

Figura 19. **Distribución departamental del recaudo de la sobretasa a la gasolina municipal (2018) y evolución 2013-2018**

(A) Recaudo departamental, 2018



(B) Variación del recaudo departamental, 2013-2018

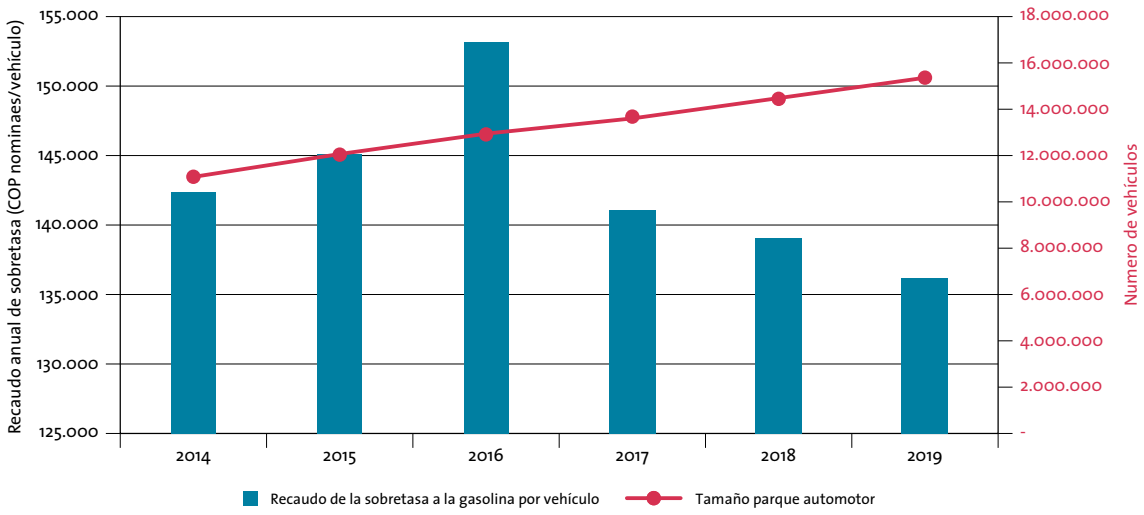


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

Por su parte, las urbes que han presentado las mayores tasas de crecimiento del tributo en los últimos cinco años forman parte de las zonas de frontera, particularmente de la frontera colombo-venezolana. A nivel departamental se evidencian tendencias similares, con el recaudo concentrado en Antioquia y Valle del Cauca, y tasas de crecimiento más aceleradas para los municipios de Cesar, Norte de Santander, Arauca, Vichada y Guainía. Resalta el bajo crecimiento del tributo en la Guajira, comparado con otros departamentos de la frontera noreste.

Entre 2014 y 2019, el recaudo anual de la sobretasa a la gasolina por vehículo registró, en promedio, $144,220 por vehículo, llegando a un máximo de $153,226 en 2016. Para 2018, había descendido por debajo de $140,000 (Figura 20).

FIGURA 20. Recaudo de la sobretasa de la gasolina por vehículo (2014-2019)

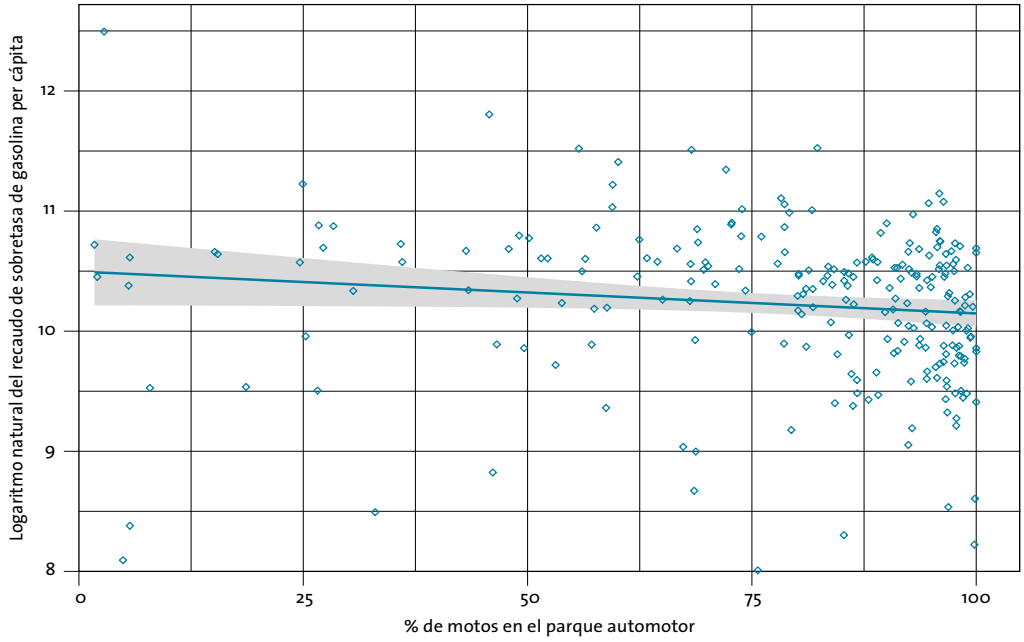


Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda; RUNT. Elaboración propia.

Sin embargo, diferentes vehículos y usos tienen tasas de consumo diferentes. Esto lleva a que, por ejemplo, el recaudo per cápita está correlacionado negativamente con el porcentaje de motos en el parque automotor; se estima que un aumento de 1 punto porcentual en la participación de las motos en el parque automotor está correlacionado con una disminución de 1,4 % en el recaudo municipal per cápita de la sobretasa a la gasolina[27]. De manera similar, la proporción de vehículos de servicio público está correlacionada positivamente con

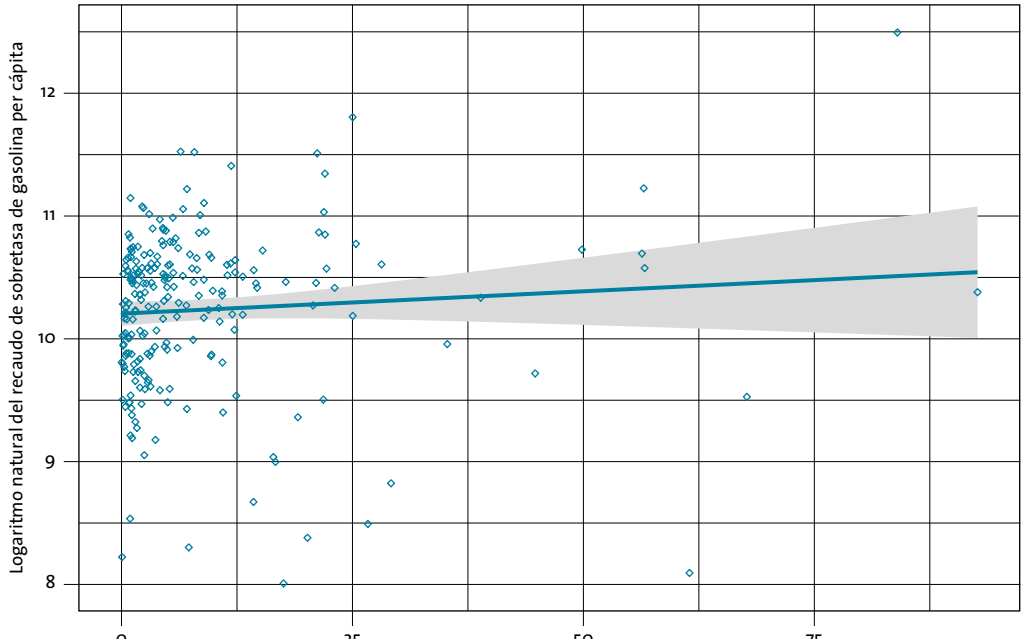
27 Esta correlación es significativa al 1%.

Figura 21. **Correlación entre participación de motos en el parque automotor y recaudo per cápita de sobretasa a la gasolina**



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda; RUNT. Elaboración propia.

Figura 22. **Correlación entre participación de vehículos de servicio público y recaudo per cápita de sobretasa a la gasolina**



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda; RUNT. Elaboración propia.

el recaudo de la sobretasa–, un aumento de 1 punto porcentual en la participación está asociado con un incremento de 1,41 % en el recaudo per cápita[28]. Este último fenómeno se puede atribuir a una mayor edad promedio de los vehículos pertenecientes a este segmento.

6.4.1.3. Oportunidades de mejora

La sobretasa a la gasolina es un impuesto altamente eficiente para la compensación de externalidades del transporte privado, incluyendo los costos ambientales, de congestión y de accidentalidad. En el corto y mediano plazo, es fundamental fortalecer el alcance de este impuesto, que además es una fuente de recaudo significativa para las entidades territoriales.

El principal vacío en el marco normativo es la definición de la base gravable de la sobretasa, que debe llevarse a cabo en el término de dos legislaturas.

Hasta ahora, han surgido iniciativas legislativas que buscan solventar este problema fijando un indicador de precio nacional de la gasolina con base en precios internacionales de referencia. Este enfoque puede aplicarse de manera inmediata y facilita la transparencia, dado que los precios de referencia ya están disponibles para consulta y se definen con criterios técnicos externos. La principal desventaja de este diseño es que incrementa la sensibilidad del precio minorista a las fluctuaciones del mercado internacional. Actualmente, el precio de la gasolina se determina mayoritariamente por el ingreso regulado al productor, que se calcula para tener una dinámica aproximada al precio paridad de exportación en la Costa del Golfo estadounidense (Unidad de Planeación Minero-Energética, 2014). Ante un aumento exógeno del precio del petróleo, este ingreso aumenta. El segundo componente más importante son los impuestos nacionales y territoriales; si la sobretasa se vuelve procíclica a las fluctuaciones del petróleo, los consumidores percibirían el aumento por dos vías y no solo por una.

Una alternativa consiste en replantear la sobretasa para que sea un impuesto ad-quantum en UVT por galón o litros, de tal manera que se conserve el recaudo actual de las entidades territoriales. La ventaja de este enfoque es la simplicidad de la aplicación y la generación de un ingreso más fácil de predecir en el largo plazo, lo que facilitaría la planeación financiera de los gobiernos locales.

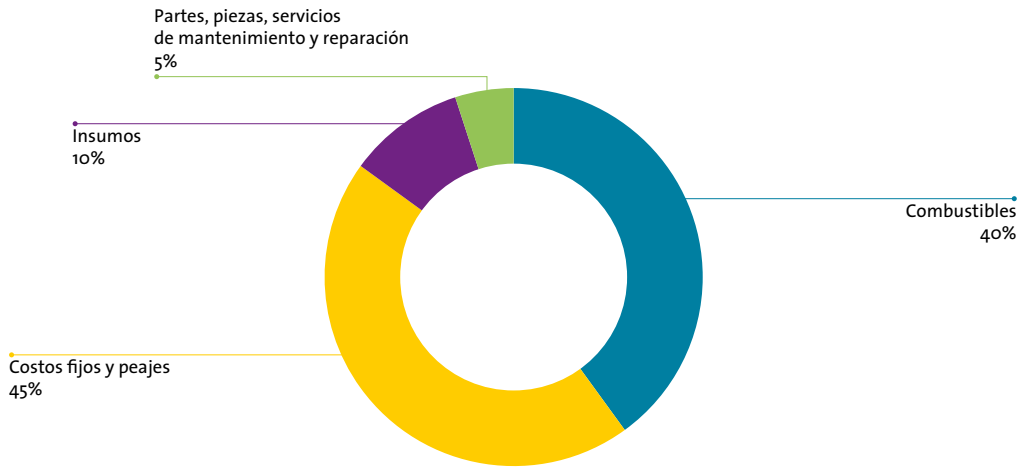
28 Esta correlación es significativa al 1%.

Este valor en UVT puede definirse para generar a las entidades territoriales los mismos ingresos que hoy perciben por la sobretasa a la gasolina y el ACPM, o puede ser progresivo sobre el nivel de emisiones de un combustible determinado.

Aparte de la redefinición de la base gravable, se acentúa la necesidad de fortalecer los criterios ambientales de la sobretasa a la gasolina, gravando más a los combustibles con mayores emisiones. Aunque hay un soporte teórico para esta propuesta, es importante tener en cuenta dos puntos. En primer lugar, los consumidores de gasolina y ACPM ya están sujetos a un impuesto al carbono, introducido en la Ley 1819 de 2016, razón por la cual sería recomendable incluir criterios ambientales diferentes a los factores de emisión de CO_2 en un eventual componente ambiental de la sobretasa a la gasolina y el ACPM. Sin embargo, la imposición simultánea de un tributo nacional y otro local a las emisiones se justifica en la medida que la contaminación tiene efectos globales y locales.

El segundo punto es que la incorporación de un criterio ambiental en los impuestos a los combustibles implicaría una posible equiparación de tarifas entre gasolina y ACPM, dado que un segmento importante de la contaminación con material particulado proviene del parque automotor de carga, y ésta incide significativamente en las normas sobre calidad de aire (Departamento Nacional de Planeación, 2018a). Esto, sin embargo, afecta de manera importante a la industria del transporte de carga, en la que el 40 % de sus costos provienen del consumo de este combustible (Figura 23).

Figura 23. Composición de costos del transporte de carga terrestre



Fuente: DANE y Ministerio de Hacienda.

En general, cualquier aumento a la sobretasa a la gasolina y el ACPM será políticamente contencioso, y es importante entender que los incrementos de recaudo que se obtengan serán duraderos únicamente en el corto y mediano plazo. A largo plazo, a medida que la flota transite a combustibles alternativos e incremente la eficiencia del consumo, el recaudo por este tributo se verá erosionado, y con ello, la sostenibilidad fiscal de las entidades territoriales. Como se discutió en secciones anteriores, la alternativa de largo plazo es una tasa por kilómetro recorrido o un impuesto de valor fijo por unidad de combustible que cubra no solo a la gasolina y el ACPM, sino también al gas natural vehicular, la electricidad y otros combustibles que puedan emerger en el sector del transporte.

6.5. Impuesto a vehículos

6.5.1. Descripción del impuesto y marco normativo

El impuesto a vehículos se creó con la Ley 488 de 1998 en reemplazo de los impuestos de timbre nacional para vehículos automotores, de circulación y tránsito y el impuesto unificado a vehículos que había implementado Bogotá (art. 138). El hecho generador del impuesto es la propiedad o posesión de un vehículo. Esto aplica para todos los vehículos, salvo las motocicletas con motor hasta de 125 c.c. de cilindraje, las bicicletas, motonetas, maquinaria de trabajo agrícola, maquinaria de construcción de vías públicas, los vehículos y maquinaria de uso industrial y los vehículos de transporte público de pasajeros y de carga (Ley 488, 1998, art. 141).

Al igual que el anterior impuesto de timbre nacional a vehículos, este tributo es una renta nacional cedida a departamentos, distritos y municipios. De acuerdo con la Ley 488 de 1998, el 80 % de los ingresos corresponde a los departamentos y el 20 % restante pertenece al municipio donde se encuentre la dirección reportada en el formulario de declaración del impuesto. La declaración y pago se realiza con frecuencia anual, a partir del 1 de enero para los vehículos que se encuentran actualmente en circulación y a partir de la fecha de compra o ingreso al país para los vehículos nuevos.

Este tributo comprende dos tipos de sujeto activo: por un lado, los departamentos y el Distrito Capital son sujetos activos de la obligación tributaria, dado que tienen a su cargo la administración y recaudo. Por otro lado, los municipios son

sujetos activos en calidad de beneficiarios, puesto que son el destinatario final de parte de los recursos generados, pero no juegan un papel en la definición del tributo ni en la administración de este (Dirección General de Apoyo Fiscal, 2019a). Igualmente, y dado que se trata de una renta nacional cedida cuyos componentes fueron enteramente definidos por el legislador, los departamentos tampoco tienen la atribución de cambiar los componentes del tributo; por ejemplo, no tienen la potestad de definir exenciones, beneficios o tratamientos tributarios preferenciales[29].

La base gravable es "el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte" (Ley 488, 1998, art. 143). El Ministerio parte de un estudio de mercado para determinar las bases gravables, que se discriminan según los siguientes criterios: año modelo del vehículo, capacidad de carga, capacidad de pasajeros, cilindraje, línea y marca del vehículo. Los vehículos nuevos, o que por primera vez circulen en Colombia, deben pagar sobre el valor comercial reportado con factura de venta.

El artículo 145 de la Ley 488 de 1998 define las tarifas aplicables dependiendo del rango del valor comercial en el que se encuentre un vehículo determinado. Este rango se actualiza anualmente vía decreto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para el año 2020, los vehículos particulares de hasta $48.029.000 pagan un 1,5 % sobre el valor comercial; a los vehículos con valores entre $48.029.000 y $108.063.000 les aplica una tarifa del 2,5 %, y para los vehículos que superen los $108.063.000, la tarifa es de 3,5 % (Decreto 2263, 2020).

6.5.2. Estado actual del recaudo

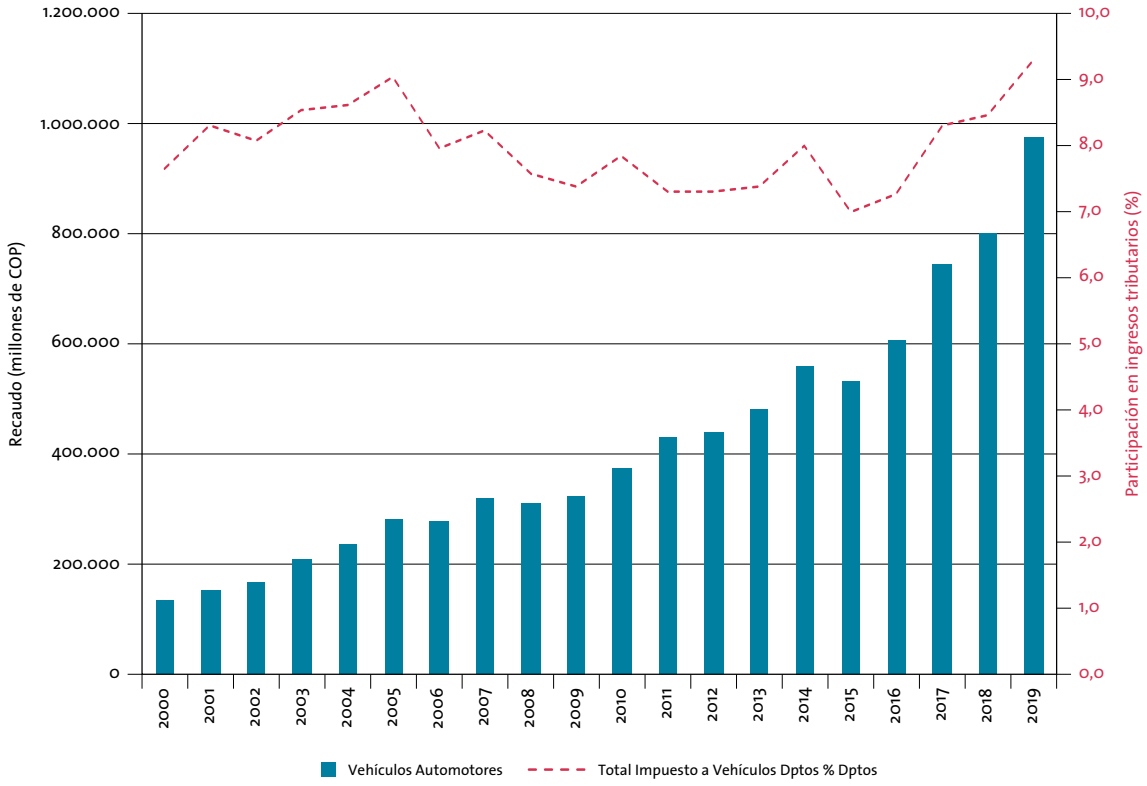
En 2019, el impuesto a vehículos implicó un recaudo de $972 mil millones para los departamentos[30], lo cual equivale a 9,3 % de sus ingresos tributarios. Su participación se ha mantenido aproximadamente constante entre 7 % y 9 % durante los últimos ocho años. Los municipios, por su parte, recibieron ingresos de 731 mil millones, entre los cuales se contabiliza el recaudo del Distrito Capital. Un hecho destacable es que, entre 2015 y 2019, se ha registrado un aumento constante en

29 Jurisprudencia del Consejo de Estado, sentencia del 10 de julio de 2014, rad. 18823.

30 Sin incluir a Bogotá.

el recaudo efectivo promedio, pasando de 85.139 pesos por vehículo a 111.060 pesos por vehículo, lo cual supone un incremento promedio anual del 7 %.

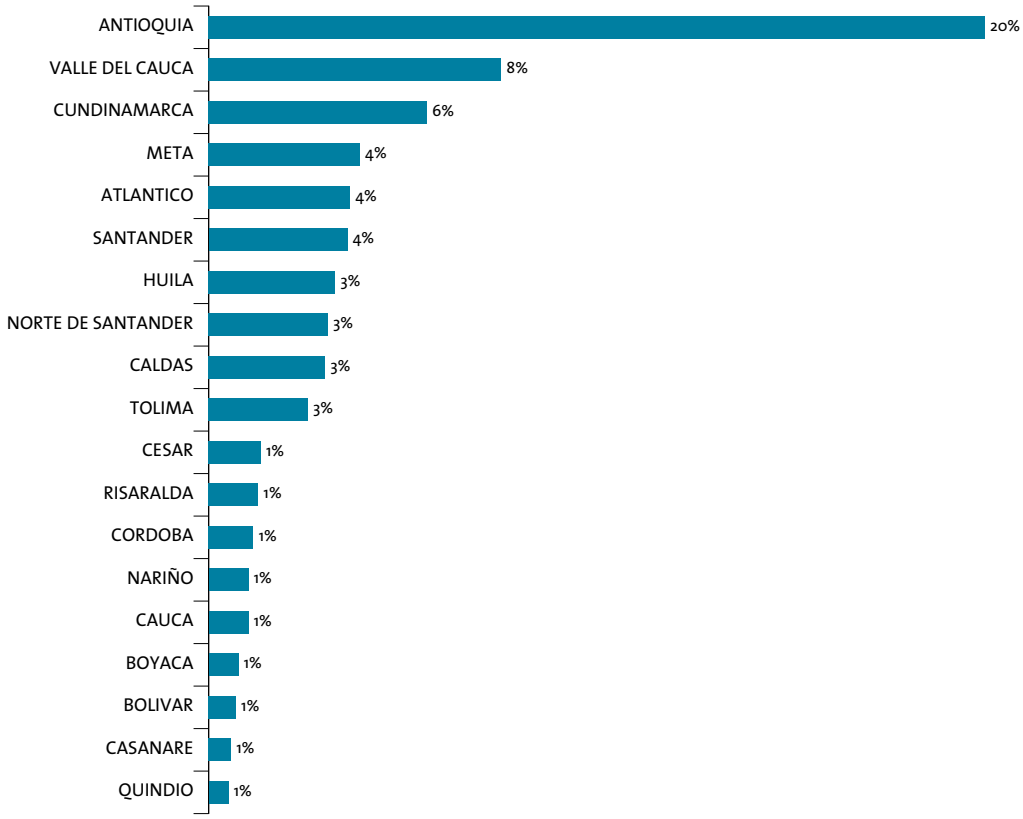
FIGURA 24. Recaudo del impuesto a vehículos para departamentos, 2000-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Gran parte del incremento en el recaudo del impuesto a vehículos se presentó en Antioquia y Valle del Cauca. En total, el crecimiento del recaudo fue de 67 % entre 2013 y 2018; 20 puntos porcentuales provinieron de Antioquia, 8 puntos porcentuales del Valle y 6 puntos porcentuales de Cundinamarca. Este aumento puede deberse a mejoramientos en la administración tributaria implementada por el departamento de Antioquia, y específicamente la habilitación de canales virtuales para el pago de la obligación.

Figura 25. Aporte por departamento al aumento en recaudo del impuesto a vehículos (2013-2018)

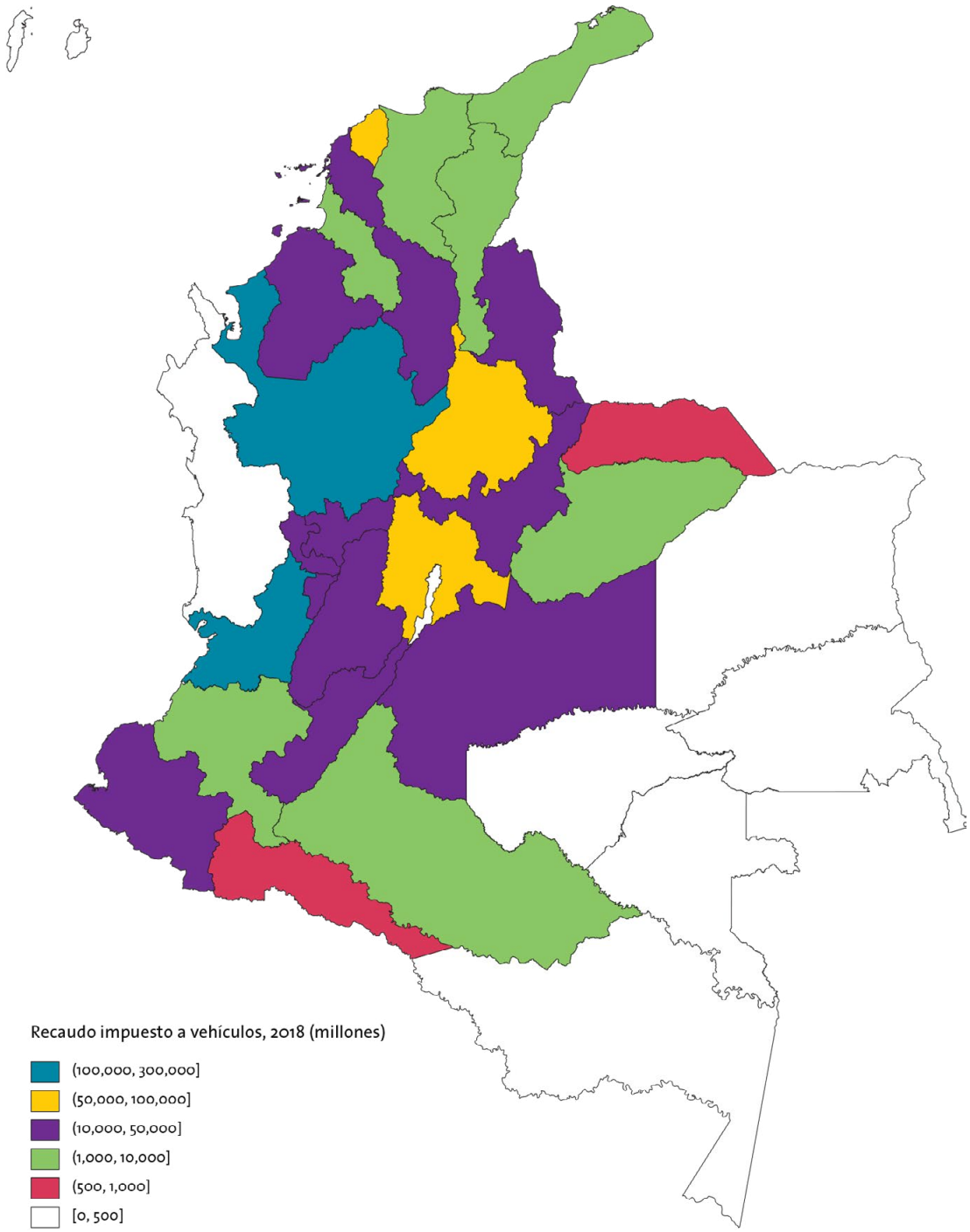


Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

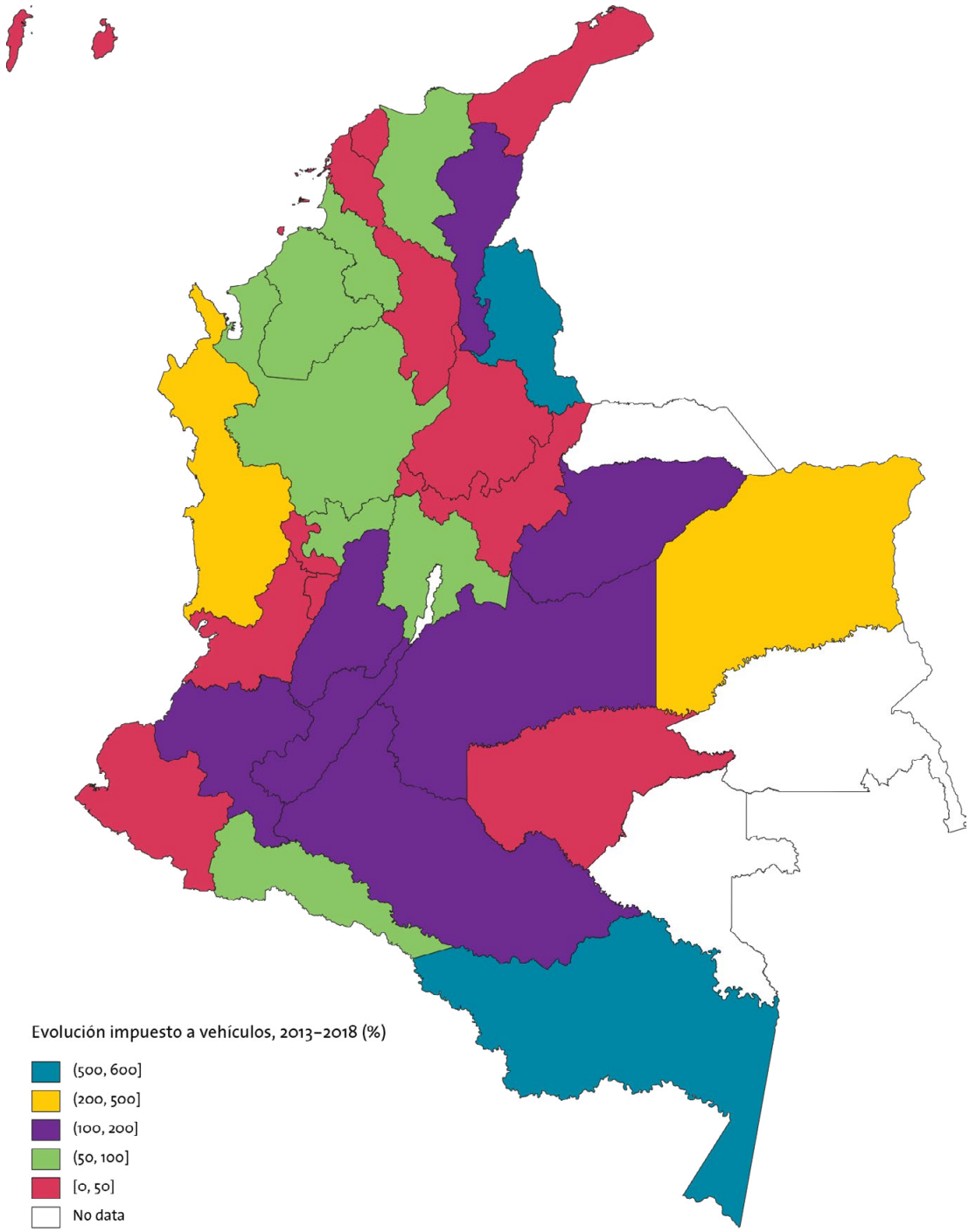
La distribución departamental del impuesto a vehículos se encuentra relativamente concentrada, aunque menos que otros tributos; el índice de Gini para los departamentos es de 0,7. Los principales recaudadores del impuesto en 2018 fueron Antioquia y Valle del Cauca, seguido de Cundinamarca, Santander y Magdalena. Por su parte, destaca la tasa de crecimiento del impuesto en departamentos como Norte de Santander, Meta, Tolima y Huila, que lograron más que duplicar sus ingresos por este concepto y actualmente tienen un recaudo superior al promedio nacional.

Figura 26. **Distribución departamental del recaudo del impuesto a vehículos (2018) y evolución 2013-2018**

(A) Recaudo departamental, 2018



(B) Variación del recaudo departamental, 2013-2018



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

6.5.3. Oportunidades de mejora

A nivel internacional, los impuestos al registro y circulación de vehículos han sido una herramienta fundamental para inducir el cambio en la flota a motores menos contaminantes. Como se estableció en la sección 3, varios países europeos incrementaron los impuestos a los vehículos con un mayor grado de emisiones de CO_2, logrando modificar la demanda de vehículos y obteniendo resultados en reducción de la polución. En Colombia, el diseño actual de la base gravable y el esquema tarifario del impuesto a vehículos castiga indirectamente a los motores más eficientes, puesto que cobra una mayor tasa para los vehículos con valores de mercado más altos. Un primer punto de acción radica en incorporar el criterio de emisiones de CO_2, o una aproximación, en el cálculo del impuesto.

Si bien el criterio de CO_2 tiene evidencia empírica que respalda su efectividad, sus efectos sobre el bienestar podrían ser negativos para Colombia. El análisis más cercano con el que contamos es el de Romero, Álvarez-Espinosa, Calderón y Ordóñez (2018), que evalúan el efecto de un impuesto al carbono sobre los hogares de diferentes niveles de ingreso. En todos los casos, encuentran que el impuesto tiene efectos negativos sobre el bienestar, pero los efectos son más acentuados para los hogares de mayores ingresos. Por ende, aunque la medida sería progresiva -pues afecta menos a los hogares con menores ingresos-, el gobierno debe buscar mitigar las pérdidas en bienestar que afectarían a todos los hogares. Ahora bien, para mitigar estos efectos negativos del impuesto, el gobierno puede tomar medidas que ayuden a los hogares más vulnerables a transitar a un menor consumo de energía a través de electrodomésticos y vehículos más eficientes. Los resultados de este estudio, aunque son específicos sobre el impuesto al carbono, podrían dar luces sobre los efectos de bienestar y distributivos de un impuesto ambiental a vehículos.

Las autoridades locales en Colombia hoy tienen la potestad de otorgar beneficios que podrían mitigar las pérdidas en bienestar y facilitar la transición a vehículos menos contaminantes: a partir de la Ley 1964 de 2019, los entes territoriales tienen la posibilidad de implementar descuentos en el impuesto a vehículos y el impuesto de circulación para los vehículos eléctricos y de cero emisiones. La misma ley implementó, además, descuentos en la revisión técnico-mecánica y el seguro obligatorio. No obstante, el cambio de flota está limitado por el tamaño actual del mercado de vehículos de cero emisiones.

Adicionalmente, el criterio de CO_2 atiende el problema de contaminación global, pero no incorpora los efectos de contaminación local que genera el material particulado. Algunas ciudades y regiones tienen condiciones que las hacen más vulnerables a la polución, y en ese sentido puede ser razonable introducir diferenciación en tarifas. Sin embargo, al gravar factores móviles, y como se mencionó en secciones anteriores, los contribuyentes tienen la posibilidad de desplazarse a otras jurisdicciones para explotar las brechas tarifarias.

El impuesto a vehículos es un mecanismo por el cual es posible capturar también externalidades de accidentalidad vial, y dado que las motocicletas se ven involucradas en aproximadamente una cuarta parte de los siniestros (Ruiz & Herrera, 2016) y sus conductores suponen más del 52 % de las víctimas mortales[31], es razonable evaluar los costos y beneficios de la exclusión que cobija a aquellas con cilindraje inferior a 125 c.c.

6.6.Otros impuestos al uso de vehículos

6.6.1. Descripción y marco normativo

Esta sección repasa otros tributos creados para gravar el uso de vehículos, que son los peajes y cobros por estacionamiento y congestión. Casi todas estas herramientas –a excepción de los peajes– fueron creadas en la ley del Plan de Desarrollo 2014-2018 y reiteradas en el Plan de Desarrollo 2018-2022. Su propósito es "contribuir a la sostenibilidad de los sistemas de transporte, a la calidad del servicio y de su infraestructura, incrementar la seguridad ciudadana, la atención y protección al usuario, al mejoramiento continuo del sistema y contar con mecanismos de gestión de la demanda" (Ley 1955, 2019, art. 97).

El establecimiento de peajes está permitido por el artículo 30 de la Ley 105 de 1993 con el fin de recuperar la inversión en la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura.

Actualmente, también está vigente un impuesto de circulación y tránsito para vehículos de servicio público, introducido en la Ley 14 de 1983 (art. 49) El parágrafo

31 Observatorio Nacional de Seguridad Vial, cifras a junio de 2020.

que se refiere a este impuesto dice "quedan vigentes las normas expedidas por los Concejos Municipales que regulen este impuesto respectivo de vehículos de servicio público, así como las que hubieren decretado exenciones de este". Por ende, la ley no definió los elementos del tributo, y es la autoridad municipal la encargada de determinar el hecho generador, sujeto pasivo, tarifa y periodicidad. En 2019, el recaudo de este impuesto fue de $32 mil millones a nivel nacional, lo cual refleja el hecho de que pocos municipios implementaron este tributo.

Los cobros al estacionamiento en las vías públicas y en parqueaderos están definidos en el inciso 2 del artículo 97 de la Ley 1955 de 2019. Su hecho generador es "el uso del servicio de parqueaderos fuera de vía o estacionamientos en vía", y los sujetos pasivos son los usuarios del servicio. Los concejos municipales tienen la potestad de definir el monto, la forma de cobro, declaración y consignación y los responsables de este.

Las tasas por congestión, o las áreas con restricción vehicular, están especificadas en el inciso 5: "las autoridades territoriales podrán definir áreas de congestión en las que sea necesario condicionar o restringir espacial o temporalmente el tránsito vehicular. El acceso a estas áreas podrá generar contraprestaciones o precios públicos a favor de la entidad territorial (...)" (Ley 1955, 2019, art. 97). La definición de las zonas, tarifas, horarios, vehículos afectados y otras medidas deben definirse con base en estudios técnicos especializados. En el mismo artículo (inciso 4), también se abrió la posibilidad de implementar cobros al uso de infraestructura de transporte nueva bajo condiciones similares a las áreas con restricción vehicular.

6.6.2. Oportunidades de mejora

La creación de estos tributos es muy reciente -a excepción de los peajes-, y los esfuerzos por implementar estas herramientas se han limitado a las ciudades principales. En el caso de las tasas por congestión, su puesta en marcha no ha tenido apoyo suficiente por parte de la opinión pública como para ser políticamente viable. No obstante, este reto no es único para Colombia, y la experiencia internacional demuestra que la implementación de pruebas piloto suele revertir este fenómeno.

En todo caso, estos nuevos tributos deben incorporarse a la matriz impositiva para los usuarios de vehículos e infraestructura de transporte, con el fin de compensar la caída de largo plazo en el recaudo de la sobretasa a la gasolina.

Adicionalmente, y respecto al impuesto de circulación y tránsito para vehículos de servicio público, no habría un sustento teórico para mantenerlo separado del impuesto a vehículos. Sin embargo, en la práctica una unificación requeriría definir una regla de territorialidad en alguna medida diferente a la que reparte los ingresos del impuesto a vehículos en una razón 80-20 entre el departamento y el municipio. La razón es que el servicio público de pasajeros suele tener un área geográfica de operación limitada, y por ende, permite repartir los ingresos de cada vehículo entre las jurisdicciones por las que transita. En el mismo sentido, una repartición de 80 % de los ingresos al departamento en el caso del transporte público intra-municipal no es justificable teóricamente, puesto que las externalidades y depreciación de la vía las enfrenta primordialmente el gobierno municipal. La definición de esta regla, y la transición a ella una vez esté definida, debe ser gradual para permitir a las autoridades que hoy recaudan el impuesto adaptarse financieramente.

6.7.Recomendaciones

6.7.1. Sobretasa a la gasolina y al ACPM

29. **En el largo plazo, la Comisión sugiere reemplazar la sobretasa a la gasolina y al ACPM por un tributo que también grave combustibles limpios, o por impuestos que graven explícitamente la distancia recorrida por vehículo.** Aunque la sobretasa a la gasolina representa ingresos significativos para las entidades territoriales, la creciente eficiencia energética de los vehículos y el surgimiento de nuevas tecnologías en el sector del transporte suponen una reducción potencial de la base gravable, y por tanto, de los ingresos municipales y departamentales en el mediano plazo. Dado que la sobretasa es una fuente de financiación para proyectos de infraestructura de transporte de largo plazo, es fundamental incorporar los cambios de combustible y eficiencia de la flota en el diseño del impuesto. A largo plazo, la solución más sencilla podría ser la de unificar la base gravable para todos los vehículos en términos de kilómetros recorridos por unidad de tiempo, como se ha experimentado en Oregon y otros estados de Estados Unidos.

30. **El impuesto que reemplace a la sobretasa a la gasolina y el ACPM debe cobijar todos los combustibles utilizados por el transporte.** Esto se

debe a que los automóviles, incluso si no tuvieran huellas ambientales, siguen generando externalidades de congestión y accidentalidad que el impuesto debe capturar. Esto mitigaría la erosión de la base gravable a medida que más vehículos transitan a energías limpias, como el gas natural vehicular o la electricidad.

31. **La Comisión recomienda que, en el corto plazo, la sobretasa a la gasolina y ACPM sea reemplazada por un impuesto de valor fijo en Unidades de Valor Tributario (UVT) por unidad de combustible.** Este diseño simplifica el tributo, soluciona la declaración de inexequibilidad de la base gravable declarada por la Corte Constitucional en 2019, puede modularse para equiparar el recaudo actual y otorga a las entidades territoriales un ingreso tributario predecible.

32. **El valor del impuesto en UVT debe ser diferenciado por combustibles, gravando más a los combustibles más contaminantes. Además, se sugiere que el valor sea diferenciado entre zonas de frontera y el resto del territorio nacional.** Esto implica que la tarifa de ACPM aumentaría para equiparar o superar la de la gasolina, teniendo en cuenta que el ACPM explica una porción importante de las emisiones de material particulado y que éstas tienen mayores efectos sobre los índices en la norma de calidad del aire (Rojas, 2007). Dado que el combustible representa el 40% de la estructura de costos del transporte de carga, y teniendo en cuenta que el reemplazo de la flota es un esfuerzo de largo alcance, el incremento debe ser gradual.

33. **El impuesto al consumo de ACPM debe convertirse en un ingreso tributario departamental.** Actualmente, la sobretasa al ACPM se cede en un 50 % a los departamentos, y el otro 50 % se destina al Invías, representando menos del 10 % del presupuesto de esta entidad en 2019. Dado que los departamentos son el nivel de gobierno llamado a proveer y mantener la infraestructura de transporte necesaria para conectar las zonas urbanas y rurales de su jurisdicción, es justificable que perciban ingresos de los impuestos a los combustibles utilizados por el sector de carga. En el caso del ACPM, la Comisión recomienda que el sujeto activo del nuevo impuesto a los combustibles sean los departamentos, siguiendo el antecedente planteado por el decreto legislativo 678 de 2020 en el marco de la emergencia económica por el COVID-19, en el que se cedieron el 100 % de los recursos de sobretasa al ACPM a los departamentos y al

Distrito Capital. A medida que la flota de carga transite a otros combustibles, los departamentos deben ser quienes perciban los ingresos por los tributos al consumo de éstos, y si eventualmente se implementa un impuesto por distancia recorrida por vehículo, los departamentos deben recibir los ingresos de los vehículos de carga.

6.7.2. Impuesto a vehículos

34. **La base gravable y la tarifa del impuesto a vehículos deben incorporar un componente ambiental.** La Comisión recomienda que, a partir de las amplias experiencias internacionales, se modifique la base gravable del impuesto a vehículos para que varíe dependiendo de dos factores: el valor de mercado del vehículo y su impacto ambiental esperado. El componente ambiental puede definirse según el tamaño y/o características técnicas del vehículo, para estimar las emisiones de gases de efecto invernadero y de material particulado. Igualmente, estos criterios pueden servir para establecer tarifas diferenciadas según el nivel de emisiones del vehículo.

35. **Incluir dentro de los vehículos gravados las motocicletas de menos de 125cc.** Además de los costos ambientales, el impuesto a vehículos debe capturar las externalidades causadas por la accidentalidad. Por esta razón, se recomienda eliminar la exención del impuesto a vehículos que cobija a bicicletas con motor, motonetas y motocicletas de menos de 125 centímetros cúbicos. La base gravable y escala de tarifas definidas en términos del valor comercial y el impacto ambiental también deben aplicar para estos vehículos.

36. **Evaluar la inclusión de los vehículos de servicio público dentro del impuesto a vehículos y la derogación del impuesto de circulación y tránsito.** La Comisión considera que no hay razones teóricas para tener tributos diferentes para vehículos de servicio público y privado, y que en cambio hay beneficios de aplicar un cobro creciente con el nivel de emisiones para los vehículos de servicio público.

    En el largo plazo, la distribución de los recursos del impuesto entre departamentos y municipios debe reflejar el uso de infraestructura vial municipal o departamental del respectivo vehículo de servicio público. Por ejemplo, en el caso del transporte público intra-municipal, los ingresos

del impuesto deben ser mayoritariamente para el municipio donde éstos operan, y en el caso del transporte intermunicipal, debe repartirse entre los municipios atendidos y el departamento. Sin embargo, y teniendo en cuenta que el impuesto de circulación y tránsito es una renta municipal, esta medida debe ser diseñada y evaluada a la luz de las necesidades y retos de los municipios y distritos en la financiación del transporte público. En caso de ser implementada, debe hacerse con un período de transición que permita a las autoridades locales adaptarse administrativa y financieramente.

6.7.3. Otros impuestos a vehículos y transporte

37. **Aclarar los elementos constitutivos de las tasas por congestión, contribuciones por servicio de parqueadero, estacionamiento en vía, peajes urbanos y otros instrumentos nuevos de tributación a la movilidad.** La Ley 1955 de 2019 introdujo una serie de nuevas contribuciones e impuestos asociados con los vehículos, la circulación y el estacionamiento. Sin embargo, su adopción se ha visto limitada por falta de claridad en algunos elementos del tributo y por oposición política local. La Comisión recomienda solucionar el primer obstáculo definiendo para cada impuesto un hecho generador y un rango tarifario común. Igualmente, las entidades territoriales deben tener la posibilidad de implementar pilotos para estos esquemas con reglas de juego claras, para así contribuir con evidencia al debate sobre su adopción definitiva.

Recuadro 2. Estadísticas de gasto subnacional de inversión en transporte

En el caso colombiano, las responsabilidades de gasto en materia de infraestructura de transporte están divididas entre la Nación, departamentos y municipios. De acuerdo con la Ley 105 (Congreso de la República de Colombia, 1993):

- A la Nación le corresponde construir y mantener las vías que comunican puertos internacionales y fronteras, las troncales –vías de alto flujo vehicular que tienen dirección predominante sur-norte–, y las carreteras con volumen de tránsito alto.
- Los departamentos están encargados de la infraestructura que conecta dos o más cabeceras municipales y los tramos de vías interdepartamentales que estén por fuera de las competencias de la Nación.

- Los municipios se ocupan de las vías urbanas y suburbanas, así como de aquéllas que sean de su propiedad.

- Cada nivel de gobierno se involucra en el mantenimiento y construcción de instalaciones portuarias, marítimas y aeroportuarias según su participación en las sociedades portuarias o aeroportuarias, o cuando sus bienes le sean transferidos.

a. Gasto municipal en transporte

Para este análisis, se tomó información de una muestra de 545 municipios[32] que reportaron gastos de inversión en transporte en el Formulario Único Territorial (FUT) para el año 2018. A partir de la muestra, se evidencia que el gasto en transporte supone, en promedio, 7 % del total del gasto de inversión en los municipios. Esta proporción es mayor para los municipios y distritos de categoría Especial, que invierten cerca del 8,4 % de sus recursos en transporte. Sin embargo, también se registra gran heterogeneidad en los municipios de categoría 6, donde algunos gastan más del 30 % de sus recursos de inversión en proyectos de transporte.

El municipio promedio en la muestra invirtió $11,5 mil millones en transporte durante 2018. En contraste, los ingresos por concepto de impuesto a vehículos y sobretasa a la gasolina por municipio promedian $3,8 mil millones en 2018. Esto implica que el 90 % de los municipios de la muestra no pueden cubrir los gastos de inversión en transporte únicamente con estos tributos. Como consecuencia, el gasto público no es financiado enteramente por los usuarios de la infraestructura, sino que se subsidia a través de los contribuyentes del impuesto predial, el ICA u otras fuentes. Esto puede ser deseable hasta cierto punto, puesto que estos bienes públicos pueden contribuir a la valorización de predios o facilitar el funcionamiento de las empresas. Sin embargo, para el 45 % de la muestra, los gastos de inversión en transporte por lo menos quintuplican los ingresos por concepto de impuestos a vehículos.

Tabla 3. Gasto de inversión municipal en transporte e ingresos tributarios por impuestos a vehículos (2018)

Categoría	*Gasto en transporte en 2018 (millones COP)*		*Ingreso vehículos + sobretasa a la gasolina 2018 (millones COP)*		*Total municipios*	*Municipios con ingresos mayores a gasto*
	Media	*Desv. Estándar*	*Media*	*Desv. Estándar*		
Especial	753,461	610,399	268,139	438,708	5	0
1	35,515	33,415	11,895	6,849	27	6

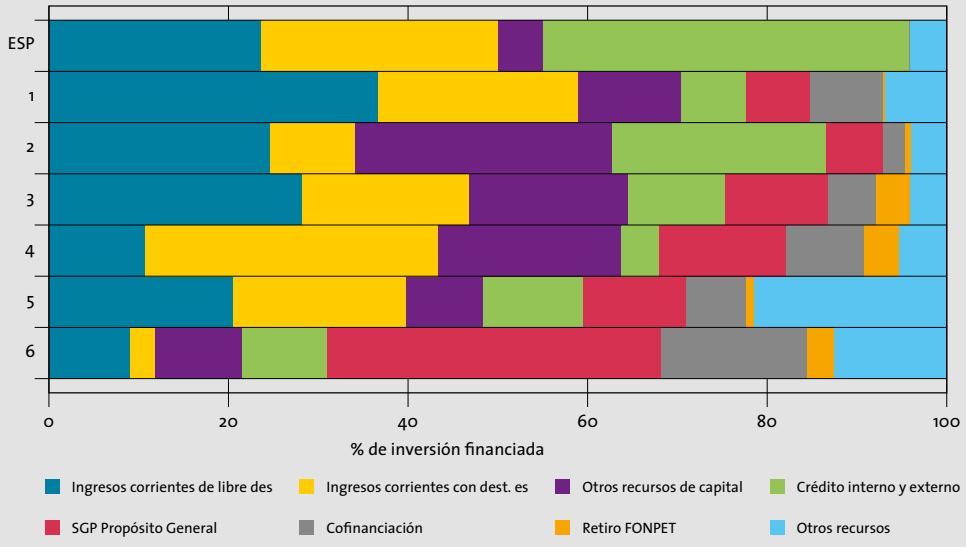
32 Esta muestra fue construida para incluir a los 62 municipios con los mayores niveles de recaudo de sobretasa a la gasolina y a 483 municipios que fueron elegidos aleatoriamente de una muestra dividida en celdas por departamento y categoría municipal.

Categoría	Gasto en transporte en 2018 (millones COP)		Ingreso vehículos + sobretasa a la gasolina 2018 (millones COP)		Total municipios	Municipios con ingresos mayores a gasto
	Media	Desv. Estándar	Media	Desv. Estándar		
2	22,274	20,105	6,890	2,551	18	4
3	8,934	6,191	3,455	1,433	16	3
4	4,964	5,103	2,464	1,793	11	3
5	5,363	3,706	2,019	1,199	18	3
6	1,903	2,306	323	456	450	35

Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda y cálculos propios

La Figura 27 ilustra las fuentes de financiación de la inversión en sistemas de transporte. Destaca que los municipios de categorías 1 y 3 utilizan principalmente ingresos corrientes de libre destinación para financiar esta inversión, por lo que se verían beneficiados con un incremento en los ingresos tributarios de la sobretasa a la gasolina y el impuesto a vehículos.

FIGURA 27. Fuentes de gasto de inversión para transporte por categoría municipal (2018)



Fuente: FUT y cálculos propios.

b. Gasto departamental en transporte

Los departamentos gastan una proporción inferior de su inversión total en transporte, promediando 3,49 %. Sin embargo, esta proporción es significativamente mayor para departamentos de categoría especial como Antioquia y Cundinamarca, cuya proporción del gasto en transporte supera 12 %.

El monto promedio de inversión en transporte en 2018 por departamento fue de $65 mil millones. La situación de equilibrio fiscal en materia de transporte parece más favorable para los departamentos que para los municipios. Aunque el promedio de recaudo de impuesto a vehículos y sobretasa a la gasolina es inferior al gasto (38 mil millones), hay 15 de 32 departamentos que lograron recaudar más de su gasto en inversión en transporte. El Valle del Cauca, por ejemplo, recaudó más de 180 mil millones y gastó 114 mil. Al mismo tiempo, hay 8 departamentos –Boyacá, Guajira, Guaviare, Magdalena, Vichada, Guainía, Arauca y Vaupés– cuyo gasto al menos quintuplica sus ingresos por tributos a vehículos y combustibles, lo cual implica un subsidio alto a los usuarios de la infraestructura de transporte. En algunos casos parece justificado para promover la conectividad de la región y el acceso a mercados, pero está asociado también a limitaciones en la capacidad de recaudo. Vaupés, por ejemplo, no registró ingresos por impuesto a vehículos en 2018, y Guainía, Vichada y Guaviare recogieron menos de $100 millones. Es importante, sin embargo, tener en cuenta que los departamentos de Norte de Santander, Amazonas, Chocó, Guainía, Guaviare, Vaupés, Vichada y San Andrés cuentan con ingresos no tributarios adicionales del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina, creado por la Ley 488 de 1998 y financiado con el 5 % del recaudo departamental de la sobretasa. El propósito del Fondo fue dar recursos a los departamentos que, por no tener tráfico vehicular significativo no percibirían ingresos de los impuestos a vehículos y combustibles.

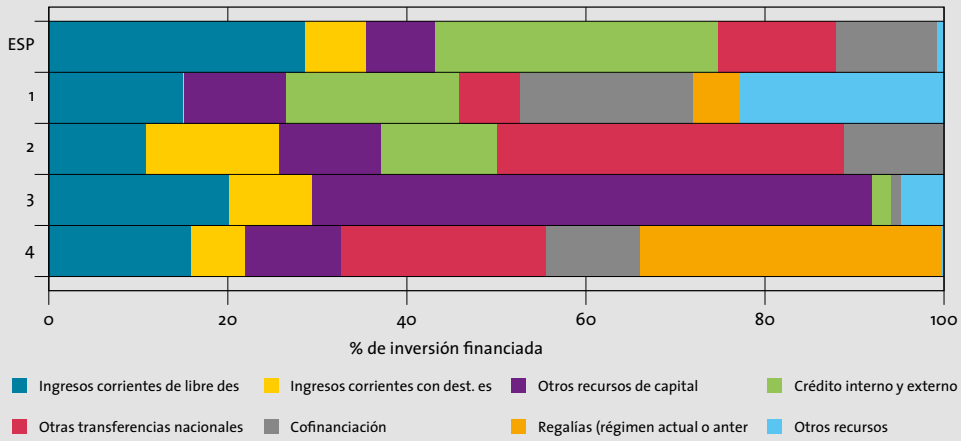
Tabla 4. Gasto de inversión departamental en transporte e ingresos tributarios por impuestos a vehículos (2018)

Categoría	*Gasto en transporte en 2018 (millones COP)*		*Ingreso vehículos + sobretasa a la gasolina 2018 (millones COP)*		*Total departamentos*	*Departamentos con ingresos mayores a gasto*
	Media	*Desv. Estándar*	*Media*	*Desv. Estándar*		
Especial	417,815	308,204	204,344	110,342	3	1
1	52,682	53,189	40,812	21,686	5	3
2	41,928	46,198	36,012	19,671	9	6
3	16,296	21,460	13,644	7,167	5	3
4	11,391	11,982	1,909	1,979	10	2

Fuente Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda y cálculos propios

Respecto a las fuentes de financiación, destaca el hecho de que la proporción de gasto de inversión en transporte financiada con ingresos corrientes de libre destinación es inferior que en el caso de los municipios. Esto ilustra la necesidad de aumentar el recaudo de impuestos a vehículos. Similar al caso de los municipios de categoría especial, los departamentos de categoría especial, con mayor acceso a crédito, podrían pagar una mayor proporción de sus préstamos en caso de que se aumentaran estos ingresos. Para los departamentos de categoría 2, esto disminuiría la dependencia de transferencias nacionales y permitiría mayor autonomía en el gasto.

FIGURA 28. Fuentes de gasto de inversión para transporte por categoría departamental (2018)



Fuente: FUT y cálculos propios.

Es importante reiterar que la naturaleza de las inversiones en transporte –altos costos, horizontes de ejecución largos– demandan una batería de instrumentos para las entidades territoriales. El ideal no es necesariamente financiar estas inversiones completamente con impuestos a vehículos, pero ampliar su recaudo sí facilita la consecución de recursos de otros niveles de gobierno o de crédito a nivel externo.

Es fundamental también asegurar que los mecanismos para la financiación de la inversión no acarreen, en sí mismos, costos adicionales respecto a las alternativas. Uno de los posibles mecanismos de financiación son las alianzas público-privadas. Esta figura ha ganado importancia a nivel nacional e internacional por su flexibilidad y adaptabilidad a diferentes contextos, proyectos y niveles de capacidad institucional. Sin embargo, no han estado exentas de críticas, puesto que dependiendo de los incentivos pueden resultar en demoras y sobrecostos en la ejecución. Más aún, optar por estos vehículos implica renunciar a las economías de escala a las que tiene acceso el Estado; por ejemplo, el costo de la financiación de una APP puede ser más alto que aquel al que podría acceder una agencia gubernamental.

6.8. Bibliografía

Agostini, C. A., & Jiménez, J. (2015). The distributional incidence of the gasoline tax in Chile. Energy Policy, 85, 243–252. https://doi.org/10.1016/j.enpol.2015.06.010

Alm, J., Sennoga, E., & Skidmore, M. (2009). Perfect competition, urbanization, and tax incidence in the retail gasoline market. Economic Inquiry. https://doi.org/10.1111/j.1465-7295.2008.00164.x

Baker, R., & Goodin, G. (2011). Exploratory Study: Vehicle mileage fees in Texas. Austin.

Ciccone, A. (2018). Environmental effects of a vehicle tax reform: Empirical evidence from Norway. Transport Policy, 69(April 2017), 141–157. https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2018.05.002

Congreso de Colombia. (6 de julio de 1983).Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. [Ley 14 de 1983].

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 1989). Por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento. [Ley 86 de 1989]. DO: 39.124.

Congreso de Colombia. (30 de diciembre de 1993). Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones. [Ley 105 de 1993]. DO: 41.158.

Congreso de Colombia. (28 de diciembre de 1998). Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. [Ley 488 de 1998]. DO: 43.460.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2000). Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. [Ley 633 de 2000]. DO: 44.275.

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2002). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. [Ley 788 de 2002]. DO: 45.046.

Congreso de Colombia. (9 de junio de 2015). Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país". [Ley 1753 de 2015]. DO: 49.538.

Congreso de Colombia. (25 de mayo de 2019). Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. [Ley 1955 de 2019]. DO: 50.964

Corte Constitucional. (10 de noviembre de 1999). Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 126 (parcial) de la Ley 488 de 1998, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales". Sentencia C-897. [MP. Eduardo Cifuentes Muñoz]

Corte Constitucional. (30 de enero de 2019). Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales". Sentencia C-030. [MP. Cristina Pardo Schlesinger]

Decker, C. S., & Wohar, M. E. (2007). Determinants of state diesel fuel excise tax rates: The political economy of fuel taxation in the United States. Annals of Regional Science, 41(1), 171–188. https://doi.org/10.1007/s00168-006-0090-6

Decreto 2263. (2020). Por el cual se reajustan los valores absolutos del Impuesto sobre Vehículos Automotores de que trata el artículo 145 de la Ley 488 de 1998, para el año gravable 2020 (pp. 1–2). pp. 1–2. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Departamento Nacional de Planeación. (2014). Misión Sistema de Ciudades - Una política nacional para el sistema de ciudades colombiano con visión a largo plazo (1st ed.). Bogotá: Banco Mundial, ONUHABITAT.

Departamento Nacional de Planeación. (2018a). Documento CONPES 3943. In Política para el mejoramiento de la calidad del aire. Disponible en https://www.cancilleria.gov.co/documento-conpes-estrategia-atencion-migracion-venezuela

Departamento Nacional de Planeación. (2018b). Valoración económica de la degradación ambiental en Colombia 2015. Disponible en https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Valoracióneconómica de la degradación ambiental.pdf

Dirección General de Apoyo Fiscal. (2019a). Impuesto sobre vehículos automotores. Disponible en http://delfos.minhacienda.gov.co/Visores/PDF.aspx?NumeroInventario=NOR_030&Version=V1#book/3

Dirección General de Apoyo Fiscal. (2019b). Sobretasa a la gasolina y al ACPM. Disponible en http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=legcol&document=legcol_ee0449a17de54e6d9b7ddd618a3085bf

Eliasson, J., Hultkrantz, L., Nerhagen, L., & Rosqvist, L. S. (2009). The Stockholm congestion - charging trial 2006: Overview of effects. Transportation Research Part A: Policy and Practice, 43(3), 240–250. https://doi.org/10.1016/j.tra.2008.09.007

Eliasson, J., Pyddoke, R., & Swärdh, J. E. (2018). Distributional effects of taxes on car fuel, use, ownership and purchases. Economics of Transportation, 15(March), 1–15. https://doi.org/10.1016/j.ecotra.2018.03.001

Ermini, B., & Santolini, R. (2017). Urban sprawl and property tax of a city's core and suburbs: evidence from Italy. Regional Studies, 51(9), 1374–1386. https://doi.org/10.1080/00343404.2016.1190448

Fullerton, D., & West, S. E. (2002). Can taxes on cars and on gasoline mimic an unavailable tax on emissions? Journal of Environmental Economics and Management, 43(1), 135–137. https://doi.org/10.4324/9781351161084-13

Giblin, S., & McNabola, A. (2009). Modelling the impacts of a carbon emission-differentiated vehicle tax system on CO2 emissions intensity from new vehicle purchases in Ireland. Energy Policy, 37(4), 1404–1411. https://doi.org/10.1016/j.enpol.2008.11.047

Grabowski, D. C., & Morrisey, M. A. (2006). Do higher gasoline taxes save lives? Economics Letters. https://doi.org/10.1016/j.econlet.2005.07.003

Green, C. P., Heywood, J. S., & Navarro, M. (2016). Traffic accidents and the London congestion charge. Journal of Public Economics, 133, 11–22. https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.10.005

Grigolon, L., Reynaert, M., & Verboven, F. (2018). Consumer valuation of fuel costs and tax policy: Evidence from the European car market. American Economic Journal: Economic Policy, 10(3), 193–225. https://doi.org/10.1257/pol.20160078

Hayashi, Y., Kato, H., & Teodoro, R. V. R. (2001). A model system for the assessment of the effects of car and fuel green taxes on CO2 emission. Transportation

Research Part D: Transport and Environment, 6(2), 123–139. https://doi.org/10.1016/S1361-9209(00)00021-3

Hirte, G., & Tscharaktschiew, S. (2015). Optimal Fuel Taxes and Heterogeneity of Cities. Review of Regional Research, 35(2), 173–209. https://doi.org/10.1007/s10037-014-0095-z

IDEAM, & PNUD. (2016). Inventario Nacional y Departamental De Gases Efecto Invernadero - Colombia (A. D. Pulido, J. D. Turriago, R. Jiménez, C. F. Torres, A. Rojas, N. Chaparro, ... J. A. López, Eds.). Bogotá: Punto Aparte.

IDEAM, PNUD, MADS, DNP, & CANCILLERÍA. (2018). Segundo Reporte Bienal de Actualización de Colombia ante la CMNUCC. Disponible en ideam.gov.co/documehttp://www.ideam.gov.co/documents/24277/77448440/PNUD-IDEAM_2RBA.pdf/ff1af137-2149-4516-9923-6423ee4d4b54nts/24277/77448440/PNUD-IDEAM_2RBA.pdf/ff1af137-2149-4516-9923-6423ee4d4b54

Klier, T., & Linn, J. (2015). Using taxes to reduce carbon dioxide emissions rates of new passenger vehicles: Evidence from France, Germany, and Sweden. American Economic Journal: Economic Policy, 7(1), 212–242. https://doi.org/10.1257/pol.20120256

Leape, J. (2006). The London congestion charge. Journal of Economic Perspectives, 20(4), 157–176. https://doi.org/10.1257/jep.20.4.157

Li, S., Linn, J., & Muehlegger, E. (2014). Gasoline taxes and consumer behavior. American Economic Journal: Economic Policy. https://doi.org/10.1257/pol.6.4.302

Mabit, S. L. (2014). Vehicle type choice under the influence of a tax reform and rising fuel prices. Transportation Research Part A: Policy and Practice, 64, 32–42. https://doi.org/10.1016/j.tra.2014.03.004

Marion, J., & Muehlegger, E. (2011). Fuel tax incidence and supply conditions. Journal of Public Economics, 95(9–10), 1202–1212. https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2011.04.003

Montag, J. (2015). The simple economics of motor vehicle pollution: A case for fuel tax. Energy Policy, 85, 138–149. https://doi.org/10.1016/j.enpol.2015.05.020

Moran, C., & Ball, C. (2016). Penny Lane, Literally: Funding Roads One Vehicle Mile at a Time. Willamette Environmental Law Journal, Fall, 1–36.

Nelson, M. A. (2002). Using excise taxes to finance state government: Do neighboring state taxation policy and cross-border markets matter? Journal of Regional Science, 42(4), 731–752. https://doi.org/10.1111/1467-9787.00279

O'Connell, P. (2019). Diesel-powered Vehicles Continue to Dominate the Irish Market. In Evidence for Policy. Disponible en http://publicpolicy.ie/papers/diesel-powered-vehicles-continue-to-dominate-the-irish-market/

Oregon Department of Transportation. (2020). Commerce and Compliance Division - Report your taxes.

Parry, I. W. H. (2005). Should Fuel Taxes Be Scrapped in Favor of Pay-by-the-Mile Charges? World Economics, 6(3), 91–102.

Parry, I. W. H., & Small, K. A. (2005). Does Britain or the United States have the right gasoline tax? American Economic Review, 95(4), 1276–1289. https://doi.org/10.1257/0002828054825510

Pirog, R. (2011). The role of federal gasoline excise taxes in public policy. In U.S. Energy Tax Policy.

Poterba, J. M. (1991). Is the Gasoline Tax Regressive? Tax Policy and the Economy, 5, 145–164. https://doi.org/10.1086/tpe.5.20061803

Prud'homme, R., & Bocarejo, J. P. (2005). The London congestion charge: A tentative economic appraisal. Transport Policy, 12(3), 279–287. https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2005.03.001

Rivers, N., & Schaufele, B. (2012). Carbon Tax Salience and Gasoline Demand. SSRN Electronic Journal. https://doi.org/10.2139/ssrn.2131468

Romero, G. D., Álvarez-Espinosa, A., Calderón, S., & Ordóñez, A. (2018). Impactos distributivos de un impuesto al carbono en Colombia: vínculo entre modelos de microsimulaciones y equilibrio general. Lecturas de Economía, (89), 163–198.

Rozo, M. (2006). Efectos de la sobretasa de la gasolina en la calidad ambiental en Bogotá (Universidad de los Andes). Disponible en https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/9123/u271309.pdf?sequence=1

Ruiz, J. I., & Herrera, A. N. (2016). Road traffic accidents with injured in Colombia according to information sources: General characterization and accident typologies. CES Psicología, 9(1), 32–46. Disponible en http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2011-30802016000100004&lng=en&nrm=iso&tlng=es

Schuitema, G., Steg, L., & Forward, S. (2010). Explaining differences in acceptability before and acceptance after the implementation of a congestion charge in Stockholm. Transportation Research Part A: Policy and Practice, 44(2), 99–109. https://doi.org/10.1016/j.tra.2009.11.005

Sterner, T. (2007). Fuel taxes: An important instrument for climate policy. Energy Policy, 35, 3194–3202. https://doi.org/10.1016/j.enpol.2006.10.025

Tonne, C., Beevers, S., Armstrong, B., Kelly, F., & Wilkinson, P. (2008). Air pollution and mortality benefits of the London Congestion Charge: Spatial and socioeconomic inequalities. Occupational and Environmental Medicine, 65, 620–627. https://doi.org/10.1136/oem.2007.036533

Ubbels, B., Enoch, M., Potter, S., & Nijkamp, P. (2004). Unfare Solutions: Local Earmarked Charges to Fund Public Transport (1st ed.). Nueva York: Spon Press.

Unidad de Planeación Minero-Energética. (2014). Costo Fiscal de Subsidios y Exenciones tributarias al Consumo de Gasolina y ACPM. Disponible en http://www1.upme.gov.co/sites/default/files/news/3807/files/precios_impuestos_version_final.pdf

Zhang, L., McMullen, B. S., Valluri, D., & Nakahara, K. (2009). Vehicle mileage fee on income and spatial equity: Short- and long-run impacts. Transportation Research Record, 2115(1), 110–118. https://doi.org/10.3141/2115-14

7. Estampillas

7.1. Introducción

Las estampillas tienen su origen en el cobro de papel sellado que surgió en Europa en el siglo XVII, en el que los gobernantes emitían folios con el escudo oficial para contratos, acuerdos, certificados, documentos judiciales e incluso recibos, lo que permitía al portador demostrar su autenticidad. Esta forma impositiva prevalece alrededor del mundo, primordialmente para gravar transacciones de finca raíz y acciones en el mercado de valores, aunque ya no es indispensable el sello sobre un documento en físico. Su longevidad y popularidad se materializaron por la facilidad relativa de implementación.

Sin embargo, son también tributos ampliamente criticados por aumentar los costos de transacción y desincentivar acuerdos eficientes. En los mercados de finca raíz, las estampillas podrían restringir la capacidad de la fuerza de trabajo de movilizarse de un lugar a otro respondiendo a dinámicas del mercado laboral, y en el mercado de acciones podría retrasar la venta o compra de un título más allá del momento óptimo para la transacción. Estos costos se acrecientan con la acumulación de estampillas, fenómeno común por su facilidad de implementación, y porque su oposición política es limitada, pues no afectan de manera particular a ningún grupo de interés.

En Colombia, las estampillas son una fuente significativa de ingreso para los gobiernos departamentales y municipales, y en el marco normativo tienen dos

características: (i) son de naturaleza documental, y (ii) recaen sobre los contratos en los que participe un funcionario del gobierno local. Esto implica que el hecho generador suele definirse para contratos suscritos entre entidades públicas del nivel territorial y particulares, incluyendo en ocasiones a empresas sociales del Estado.

En Colombia existe una proliferación de estampillas en las finanzas territoriales; actualmente hay 60 estampillas vigentes y 30 de ellas fueron creadas desde el año 2000. El incremento en el número de estampillas conlleva la acumulación de cargas tributarias en los contratos, lo cual acrecienta los costos de transacción. Esto es particularmente grave para los contratos de las entidades públicas, pues encarecen la provisión de servicios y, si la demanda pública por servicios es más inelástica que la oferta, serían las mismas entidades territoriales que exigen el pago de la estampilla quienes asumen la mayor carga del impuesto. Al mismo tiempo, el hecho de que las mismas estampillas tengan hechos generadores y tarifas diferenciadas por región dificulta al oferente el cumplimiento de la obligación.

A esto se añade el cobro de estampillas sin fundamento legal, creadas, por ejemplo, a través de una ordenanza de la asamblea departamental o el concejo municipal. Estas estampillas generan controversias que obligan a los contribuyentes a acudir a procesos legales que consumen tiempo y recursos.

A pesar de las enormes dificultades de este impuesto, las estampillas son una fuente de recaudo significativa. En 2019, los departamentos y municipios registraron ingresos por $2,8 billones por este tipo de tributos. En particular, los departamentos han incrementado su dependencia en las estampillas desde el año 2000, pues ha sido el impuesto con el crecimiento más dinámico en las últimas dos décadas. Ahora bien, dado que se gravan los contratos de las entidades territoriales y por tanto éstas asumen un segmento del impuesto, el incremento de recaudo está asociado a un aumento paralelo en el gasto público. Además, aunque es uno de los tributos que otorga más autonomía a los gobiernos locales para definir sus elementos, la destinación de estos es específica. Como consecuencia, el incremento en la autonomía impositiva viene a costa de una pérdida de la autonomía de gasto.

En este capítulo, resumiremos la procedencia y justificación teórica de las estampillas, así como las experiencias internacionales en este tipo de tributo. Posteriormente, se describen las estampillas vigentes para el caso de Colombia,

y se sintetiza el marco normativo relevante en cuatro categorías: estampillas pro-desarrollo, pro-universidad, pro-cultura y pro-salud y hospitales. A continuación, se presentan las cifras de recaudo para municipios y departamentos, y un análisis breve de la economía política de este impuesto.

7.2. Aspectos teóricos

Las estampillas tienen una larga historia como medio de verificación de que documentos oficiales y monedas contaban con respaldo de alguna autoridad, ya fuera pública o privada. Sin embargo, la aparición de los impuestos modernos al papel sellado, según Dowell (1873) proviene de las provincias holandesas, que empezaron a cobrar por la entrega de folios estampados para financiar el esfuerzo bélico de la Guerra de los Ochenta Años. Este tipo de impuesto se expandió por Europa, gravando en Inglaterra primero a las legalizaciones de testamentos y cartas de administración de herencias, y expandiéndose paulatinamente sobre los documentos judiciales, transferencias de propiedad, escrituras y recibos. Fue también uno de los primeros impuestos de la Nueva Granada: "se pagaba sobre los contratos y actos civiles que se hacían públicos [...], empleándose en documentos de funcionarios públicos, en la fundación de ciudades o poblados, para patentes de navegación, [...] entre otros" (Fajardo y Suárez, 2017, p. 309).

Por ende, desde su origen las estampillas se sustentan en el rol del Estado como garante de los términos de un acuerdo entre agentes. En esta concepción, se sustenta la práctica de imponer una tarifa ad-valorem de acuerdo con el monto del contrato, puesto que estos acuerdos requieren un mayor esfuerzo de seguimiento por parte del garante.

Es importante tener en cuenta que el Estado no es el único posible garante de un contrato, y de forma notable, existen agentes paraestatales o ilegales con mecanismos propios para ejercer el cumplimiento y diferentes niveles de efectividad y riesgo. Los firmantes de un contrato pueden tener preferencias sobre todos estos aspectos y elegirán el garante según sus preferencias y presupuesto. Las estampillas aumentan el costo de contratar al Estado como garante, y en la medida que su costo aumente desviarán contratos hacia garantes alternativos u obligarán a una o ambas partes a asumir un sobrecosto de la transacción. Igualmente, la posibilidad de cobrar mayores tarifas de estampillas puede estar asociada a una mayor capacidad estatal de garantizar la observancia de los términos de un contrato.

En suma, la teoría contrapone dos características de las estampillas o de los impuestos al papel sellado: por un lado, su justificación reside en la autoridad del Estado para garantizar contratos, que es inherente a su función. Por otro lado, las estampillas imponen costos de transacción que impiden que los agentes económicos tomen decisiones eficientes. En la siguiente sección, veremos que incrementar los costos de transacción puede evitar o desacelerar comportamientos especulativos, lo cual sustenta la imposición de estampillas en algunos países.

En Colombia, las estampillas tienen un componente adicional, y es que gravan mayoritariamente los contratos entre entidades públicas y agentes privados. En general, la carga de un impuesto sobre una transacción se reparte entre las dos partes que interactúan en ella, donde la parte con menor flexibilidad sufre mayores pérdidas de bienestar. En el caso de las compras públicas, el gobierno tiene una necesidad de gasto que busca satisfacer en un mercado con varios oferentes, y es razonable asumir que el gasto público es más inflexible a los precios de mercado de lo que es la oferta (Ganelli, 2008). En este escenario, el "recaudo" contabilizado por estampillas en realidad tiene dos componentes: un recaudo neto, derivado de la porción del impuesto que asume el oferente; y una reasignación de recursos, que corresponde al segmento del tributo que paga la misma entidad territorial que hace el cobro. En equilibrio, las transacciones ocurren a un precio de mercado mayor al que existiría en ausencia de la estampilla.

Por tanto, si bien las estampillas a transacciones entre privados imponen costos de transacción adicionales, este tipo de tributo genera más ingresos a la entidad territorial que una estampilla impuesta a un contrato equivalente entre el gobierno local y un privado. Esto no solo limita los recursos con los que cuentan los gobiernos para mitigar las ineficiencias, sino que además resta autonomía local en la medida en que la estampilla tenga destinación específica.

7.3. Experiencia internacional

Las estampillas son impuestos comunes a nivel internacional, y en países como Australia, India y Estados Unidos son fuentes de ingreso para los gobiernos locales. Australia, Bahamas, Irlanda, Hong Kong, el Reino Unido e Indonesia tienen un cobro de estampilla por cada transacción de finca raíz, y suele haber un esquema tarifario progresivo según el valor del inmueble (Alm, Annez, & Modi, 2004). La literatura ha encontrado que estos tributos introducen distorsiones importantes en el mercado inmobiliario; estas estampillas obligan a los vendedores a

reducir los precios de mercado por debajo de su valor (Davidoff & Leigh, 2013), desincentivan algunas decisiones de mudanzas (Hilber & Lyytikäinen, 2017) e incrementan el tiempo que algunos bienes están en el mercado (Liang, Hui, & Yip, 2018). En el caso de Hong Kong, como explican Liang et al. (2018), la estampilla busca reducir la presión inflacionaria en un mercado de finca raíz altamente saturado, y ha logrado incrementar los costos de transacción y desacelerar las ventas; sin embargo, estos autores encuentran que la finca raíz sigue siendo uno de los vehículos de inversión más rentables.

Este mismo efecto de desaceleración ha sido justificación para imponer estampillas en transacciones del mercado inmobiliario para desincentivar el crecimiento desordenado de las ciudades (Yatoo, Sahu, & Kalubarme, 2019), o en movimientos del mercado financiero. Las estampillas a la compra y venta de acciones fueron implementadas por Bélgica, China, Hong Kong, Irlanda, Malasia y Singapur. Para el caso chino, Peng, Tang y Wang (2014) encuentran que la estampilla no logró desacelerar el ritmo de las transacciones de mercado.

Las estampillas cobradas sobre el trámite de documentos existen en China, India, Indonesia, Israel, Japón, Filipinas, Sudáfrica, Corea del Sur, Suiza y Taiwan, entre otros. Los principales documentos gravados son escrituras, certificados y contratos. El Reino Unido, como se mencionó en la sección anterior, aplicó este tipo de impuestos a la documentación a partir del siglo XVIII. Unas décadas después de su implementación, empezó a verse una proliferación de este tipo de impuestos, puesto que no enfrentaba oposición política significativa, era relativamente progresivo y de fácil recaudo. Para 1804, el conteo de estampillas ascendía a 300, y el gobierno manifestó la necesidad de eliminar algunas e incrementar la eficiencia del recaudo de otras (Dowell, 1873).

El mismo problema lo enfrentó India al momento del análisis de Alm et al. (2004), cuando se contabilizaron 65 tipos de contribuciones a transacciones según su valor, entre las que destacaban las transferencias de propiedad. Las tarifas superaban con frecuencia el 10%, mientras que en países comparables –Vietnam y Filipinas–, éstas fluctuaban entre 1 y 2%. Como consecuencia, existían incentivos a la evasión del impuesto, ya fuera no realizando la transacción ante la autoridad estatal, o llevándola a cabo bajo una figura que no estuviera cubierta por el tributo. La propuesta de reforma fue restringir las tarifas para que no superaran el 5% del valor de una transacción. Esta reforma no se ha implementado aún de manera generalizada (Mukherjee, 2013; Nayudu, 2019).

Para Japón, las estampillas incrementan de manera significativa los costos de registro de empresas nuevas y dificultan el cumplimiento de obligaciones tributarias. Con el propósito de incrementar la clasificación de este país en el ranking de Doing Business de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para llegar a los primeros tres lugares, Haidar y Hoshi (2015) recomendaron reducir el número de transacciones necesarias para inscribir una empresa. Una de las medidas de racionalización propuestas fue eliminar los pagos de estampillas, suprimiendo algunas y fusionando otras con pagos relacionados.

En suma, las estampillas son un fenómeno común a nivel internacional, gravando principalmente transacciones de mercado de valores y de finca raíz, pero también algunos trámites y documentos, incluyendo contratos. En varios casos, las estampillas han sido identificadas como una fuente de ineficiencia tributaria, y las propuestas de reforma incluyen la reducción en número, en tarifas y su eliminación completa, dependiendo del contexto. En la revisión, prevalecieron las estampillas para contratos entre particulares, y no se encontró ningún contexto en el que fueran una contribución exclusiva de los contratos con el sector público.

7.4. Diagnóstico

7.4.1. Descripción del impuesto y marco normativo

Como mencionamos en secciones anteriores, los cobros por papel sellado fueron algunos de los primeros impuestos después de la independencia. No obstante, la Corte Constitucional ubica el antecedente directo de las estampillas modernas en la Ley 90 de 1880, por medio de la cual se creó el monopolio de impresión de las estampillas de correo. Este acto inició el uso de las estampillas como forma de comprobación de pagos, y eventualmente en un tributo por naturaleza propia (Sentencia C-1097, 2001).

Existen dos características que definen a las estampillas tal y como existen hoy en día[33] (Dirección de Apoyo Fiscal, 2018).

33 Entre 1951 y 1965, las estampillas eran tributos documentales que se cobraban a la emisión de documentos, certificados, títulos mineros, concesiones, patentes, licencias de transporte,

- La naturaleza documental.

- La intervención de funcionarios de departamentos y municipios en los documentos gravados.

Las estampillas deben ser creadas por ley, que usualmente define la destinación de los recursos y algunos de los elementos del impuesto, como el sujeto pasivo. Frecuentemente, la ley establece también pautas generales para la tarifa –puntualmente, un rango permitido–, un límite de recaudo total o anual y las facultades de concejos y asambleas para la definición de los demás elementos del tributo. De manera notable, la definición del hecho generador está delimitada por los dos principios mencionados arriba, pero en cerca de un tercio de las estampillas existentes, su definición es potestad de las asambleas departamentales y concejos municipales (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015). Como consecuencia, la misma estampilla se liquida de manera diferente en cada jurisdicción, y la información requerida para el cumplimiento está dispersa en actos y ordenanzas locales. Esto refleja un alto nivel de autonomía local que no existe en otros tributos (Romero & Gómez, 2018) y una fuente importante de costos de transacción que no generan ingresos para las autoridades territoriales.

Igualmente, en varias de las leyes que crean o modifican estampillas, se establece la limitación de que la estampilla solo puede gravar actos en los que intervengan funcionarios públicos del departamento, municipio o distrito donde ésta se aplica.

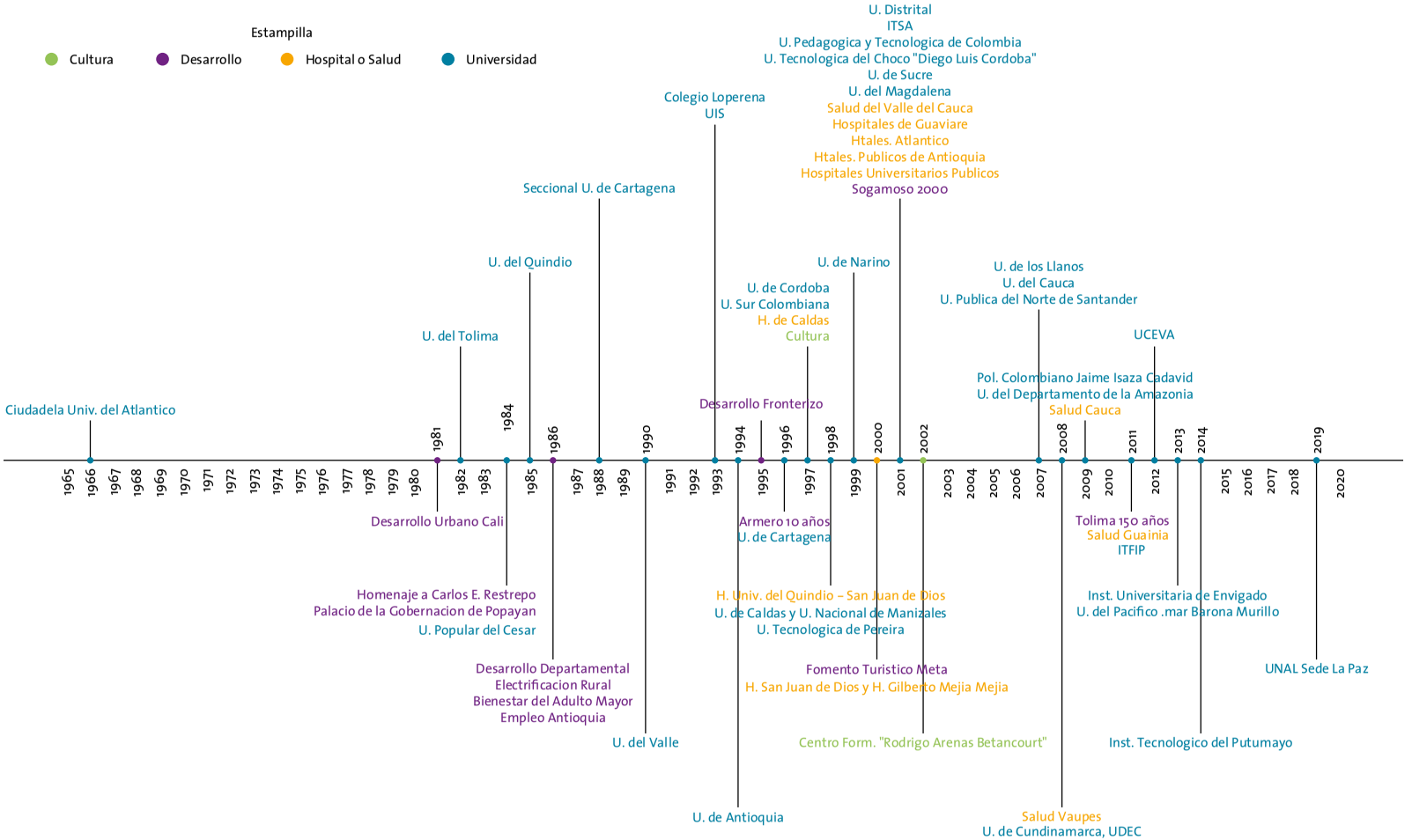
Como las estampillas suelen proponerse y aprobarse individualmente, el marco normativo es amplio; desde 1960, se han creado 60 estampillas y desde 1991 se han aprobado 70 leyes introduciendo, modificando o ampliando el plazo de estos tributos. La Figura 29 resume la cronología de creación de estampillas. La primera de ellas se aprobó en 1966, mientras que la última se sancionó en 2019. El año con más estampillas aprobadas fue el 2001, con un total de 12.

---

entre otros documentos, y su recaudo rondaba 0,4 % del PIB (Bird, 1967, p. 3). En su momento, Bird escribió "un ingreso pequeño no es razón suficiente para abolir un impuesto. Pero si [...] un ingreso pequeño se combina con un alto costo de recaudo, los argumentos para la eliminación se fortalecen, dado que el cambio neto en los ingresos totales será marginal" (p. 4).
La naturaleza de las estampillas evolucionó desde ese entonces. Este tipo de tributos documentales son, hoy en día, tarifas por la realización de trámites.

VOLVER A INICIO

Figura 29. **Creación de estampillas según año de aprobación legal**



Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019a) y (2019b).

A grandes rasgos, es posible clasificar estos tributos en las siguientes categorías: las estampillas pro-universidades (56 % del total de estampillas), las destinadas a gasto social, obras públicas o de desarrollo (21 %), pro-salud y pro-hospitales (20 %) y las destinadas a la cultura (3 %). Las siguientes subsecciones resumen los lineamientos normativos comunes a cada una de estas categorías.

7.4.1.1. Pro-Universidades

Este tipo de estampillas se crean con el propósito de financiar la construcción y dotación de infraestructura de entidades públicas de educación superior. Las primeras de estas estampillas fueron creadas para financiar "la erradicación de tugurios y la construcción de la Ciudadela Universitaria" del departamento de Atlántico (Ley 77, 1981, art. 1), y "[la] construcción de la Facultad de Medicina de la Universidad del Tolima" (Ley 66, 1982, art. 7). En la misma línea se encuentra la Estampilla Pro-Creación de la Seccional de la Universidad de Cartagena en el Carmen de Bolívar (Ley 19, 1988).

Por su parte, otras estampillas se crearon con doble destinación: un porcentaje se dedicaba a la construcción o mantenimiento de infraestructura, y otro a otorgar recursos para apoyo a la investigación, capacitación, creación de plazas docentes e inversión en personal especializado. Ejemplos de ello son la Estampilla Pro-Universidad Popular del Cesar, Universidad de Cartagena Siempre a la Altura de los Tiempos, Pro-Universidad del Quindío y Pro-Universidad de la Guajira, entre otras. En este último caso, la Dirección de Apoyo Fiscal (Oficio No. 019036 de 2008) aclaró que el porcentaje destinado a la financiación de la universidad debía usarse para adquirir los bienes necesarios para prestar el servicio educativo, pero que no se deben usar para sufragar gastos de funcionamiento.

Este concepto está alineado con el hecho de que las leyes suelen aprobar un límite de recaudo para las estampillas, dándoles implícitamente una naturaleza temporal, y por tanto no estaban diseñadas para ser una fuente de ingreso permanente para las instituciones. Sin embargo, es frecuente su ampliación en el límite del monto de recaudo, en su destinación, o en el tiempo que se permite su aplicación; ejemplo de ello es el artículo 95 de la Ley 633 de 2000, que establece que:

> "Las instituciones universitarias que tengan vigente ley de Estampilla Universitaria, que hayan terminado la construcción de sus sedes o subsedes, destinarán a partir de la vigencia de la presente ley sus recursos de la

> siguiente forma: treinta por ciento (30%) para la adquisición de equipos de laboratorio, recursos educativos, apoyo a la investigación, transferencia de tecnología y dotación, treinta por ciento (30%) para mantenimiento y servicios, veinte por ciento (20%) para contribuir al pasivo pensional de la Universidad respectiva y veinte por ciento (20%) para futuras expansiones." (Ley 633, 2000, art. 95)

Varias estampillas de hecho se crean con una destinación de recaudo similar a la estipulada por este artículo. Algunos ejemplos son la Estampilla Pro-Universidad de Córdoba (Ley 382, 1997), Pro-Universidad de la Amazonía (Ley 1301, 2009), Pro-Universidad del Quindío (Ley 538, 1999), entre otras.

Frecuentemente, las leyes de las estampillas pro-universidades establecen un límite de la tarifa en 2 o 3 %. Algunas de las estampillas creadas, especialmente las anteriores a 1991, establecen la creación de una junta encargada de manejar los fondos producidos por la estampilla, conformada por el gobernador del departamento, el rector de la universidad y representantes de estudiantes y docentes, entre otros actores.

7.4.1.2. Destinadas al gasto social, obras públicas o desarrollo

Esta categoría abarca algunas de las estampillas que representan el mayor nivel de recaudo para municipios y departamentos; la estampilla Pro-Desarrollo Departamental y la de Bienestar del Adulto Mayor. Incluye también la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo y rural, además de una serie de estampillas específicas: Pro-Empleo para Antioquia, Armero 10 años, Sogamoso 2000, Pro-Desarrollo Urbano para Cali, Fomento Turístico para el Meta, Tolima 150 años, Pro-Centro Administrativo Municipal de Popayán y Homenaje a Carlos E. Restrepo.

La estampilla Pro-Desarrollo Departamental se originó en el Decreto Ley 1222 de 1986, buscando financiar "la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva" (art. 170). Tiene un límite tarifario de 2 % y el monto máximo de la emisión es de 25 % del presupuesto departamental.

En una línea similar, la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo tiene la siguiente destinación definida:

> "El producido se destinará a financiar el plan de inversiones en las zonas de frontera de los respectivos departamentos en materia de: desarrollo de la primera infancia y adolescencia, en especial para combatir la desnutrición; infraestructura de transporte; infraestructura, formación y dotación en educación básica, media, técnica y superior; preservación del medio ambiente; investigación y estudios en asuntos fronterizos; agua potable y saneamiento básico, bibliotecas departamentales; proyectos derivados de los convenios de cooperación e integración y desarrollo del sector agropecuario." (Ley 191, 1995, art. 49)

El impuesto tiene un límite de recaudo de $200 mil millones constantes al año. Una vez superado este límite, el departamento puede solicitar una adición si su plan de inversión lo justifica.

Por su parte, la estampilla Bienestar del Adulto Mayor es un "recurso de obligatorio recaudo para contribuir a la construcción, instalación, adecuación, dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los Centros de Bienestar para el Anciano y Centros de Vida para la Tercera Edad [...]" (Ley 687, 2001, art. 1; según modificación de Ley 1850, 2017, art. 15), donde el 70 % del recaudo se destina a los Centros de Vida y el 30 % restante a los Centros de Bienestar. El tributo permite la adopción tanto a asambleas departamentales como a concejos distritales y municipales.

Esta estampilla tiene dos lineamientos únicos en materia de recaudo: primero, no impone un límite tarifario. Segundo, no especifica un recaudo máximo sino un ingreso mínimo según la categoría departamental o municipal (Tabla 5).

Tabla 5. Valores mínimos de recaudo para la Estampilla Bienestar del Adulto Mayor

Categoría Municipal / Departamental	*Valor mínimo de recaudo (% de todos los contratos y sus adiciones)*
Especial, 1ª	2%
2ª, 3ª	3%
4ª, 5ª, 6ª	4%

Fuente: Ley 687, 2001, art. 2 según Ley 1276 de 2009, art. 2.

De manera similar, la estampilla Pro-Electrificación Rural genera ingresos tanto para departamentos como para municipios y distritos, buscando incrementar la cobertura del servicio de energía eléctrica en zonas rurales y de difícil acceso (Ley

1845 de 2017, art. 5). La estampilla grava actos donde participe un funcionario de la entidad local que impone el tributo, y tiene un límite de recaudo del 10 % del presupuesto municipal o departamental. Este impuesto fue creado inicialmente por la Ley 23 de 1986 y tendría una duración de 20 años. Sin embargo, en el 2017 se aprobó un proyecto de ley que prorroga la existencia de la estampilla durante otras dos décadas.

Por último, la Tabla 6 resume las estampillas específicas para ciertas jurisdicciones dedicadas a la financiación de proyectos de desarrollo. Algunos de estos tributos se emiten de manera temporal, denotado por el monto máximo de recaudo y algunas de las destinaciones –por ejemplo, la estampilla dedicada a la reconstrucción de edificios públicos en Popayán después del terremoto de 1983–. Sin embargo, otras como la estampilla Pro-Desarrollo Urbano para Cali y de Fomento Turístico para el Meta se crean sin límite de recaudo y con el propósito de financiar gastos recurrentes.

Tabla 6. Resumen de estampillas locales con destinación para iniciativas de desarrollo

Estampilla	*Sujeto activo*	*Destinación*	*Límite tarifario*	*Monto máximo de recaudo*
Pro-Empleo	Departamento de Antioquia	Financiación de la "Corporación Acción por Antioquia, Actuar" y la "Corporación para el Desarrollo Social de la Microempresa en Antioquia" (Ley 60, 1986, art. 1)	No está definido	Mil millones
Homenaje a Carlos E. Restrepo	Departamento de Antioquia	Financiación de la Sociedad de Mejoras Públicas de municipios de Antioquia (ley 10, 1984, art. 7)	No está definido	500 mil millones
Armero 10 años	Departamento de Tolima	a) Obras de educación, deportes y cultura b) Terminación y dotación del hospital "Nelson Restrepo Martínez" c) Construcción hasta su terminación de "Armero Parque Cementerio" en el sitio de la catástrofe (Ley 289, 1996, art. 2)	No está definido	Mil millones

Estampilla	*Sujeto activo*	*Destinación*	*Límite tarifario*	*Monto máximo de recaudo*
Sogamoso 2000	Departamento de Boyacá	50%: Mejoramiento del medio ambiente de la ciudad 10%: Construcción parque del sur 10%: Educación 10%: Vivienda 20%: Aeropuerto (Ley 665, 2001, art. 1)	2% del hecho gravado (Ley 665, 2001, art. 6)	20 mil millones
Pro-Desarrollo Urbano	Santiago de Cali	Financiamiento de obras del Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali (Ley 79, 1981, art. 1)	No está definido.	No está definido.
Fomento Turístico	Departamento del Meta	90%: Instituto de Turismo del Meta 9%: Fomento turístico en municipios recaudadores 1%: Gastos de emisión de la estampilla (Ley 665, 2001, art. 1)	4% del hecho gravado (Ley 561, 2000, art. 2)	No está definido.
Tolima 150 años	Departamento de Tolima	Inversión en infraestructura de escenarios deportivos de Ibagué y los 46 municipios del Departamento, y promoción de las actividades deportivas, relacionadas con los Programas de gobierno del Departamento del Tolima. (Ley 1486, 2011, art. 1)	2% del hecho gravado (Ley 1486, 2011, art. 6)	100 mil millones
Pro-Palacio de la Gobernación y Centro Administrativo Municipal de Popayán	Departamento del Cauca	Financiación de las obras del Palacio de la Gobernación y el Centro Administrativo Municipal de Popayán, destruidos en terremoto de 1983 (Ley 30 de 1984, art. 1)	No está definido.	Mil millones

Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019a) y (2019b).

7.4.1.3. Pro-Salud y Pro-Hospitales

Existen 12 estampillas orientadas a la financiación de hospitales y del sistema de salud de algunos departamentos. Las estampillas pro-hospital buscan cubrir los gastos de construcción y mantenimiento de infraestructura, dotación, pago de personal especializado y aportes a seguridad social; algunas incluyen el pago de acciones de medicina preventiva, compra de medicamentos y suministros. Algunos de estos tributos fueron unificados en la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios (Ley 645, 2001), cuyo recaudo se destina a:

a. Inversión y mantenimiento de planta física;

b. Dotación, compra y mantenimiento de equipo requeridos y necesarios para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de las Instituciones;

c. Compra y mantenimiento de equipos para poner en funcionamiento áreas de laboratorio, científicas, tecnológicas y otras que requieran para su cabal funcionamiento

d. Inversión en personal especializado (Ley 645, 2001, art. 2)

Sin embargo, la Corte Constitucional especificó que el artículo 2 solamente otorga lineamientos para el gasto de los ingresos de la estampilla, pero que el uso final debe determinarse según la autonomía territorial.

Este tipo de estampillas también tienen límites tarifarios y de recaudo; para la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios, por ejemplo, las tarifas no pueden superar 2 % del valor del hecho gravado y el monto anual de la emisión es de hasta $6 mil millones anuales por departamento y hasta por 10 % del valor del presupuesto.

Las estampillas Pro-Salud, por su parte, se destinan al "pago de excedentes de facturación por atención de vinculados de las empresas sociales del Estado o instituciones que pertenezcan a dicha red [...]" para el caso del Valle del Cauca (Ley 669, 2001, art. 1), o la mejora de laboratorios y centros de diagnóstico, dotación y reparación de equipos e instrumentos, compra de medicamentos y actividades de investigación y capacitación en Vaupés (Ley 1218, 2008, art. 3) y Guainía (Ley 1492 de 2011). La estampilla para el departamento del Cauca incluye todos los elementos de la estampilla de Vaupés, y añade "el excedente de facturación de los hospitales de mediana y alta complejidad en la atención de la población pobre no cubierta con subsidios de la demanda y eventos no POS" (Ley 1277 de 2009, art. 3). Aplican también los límites tarifarios y del monto máximo de la emisión.

7.4.1.4. Cultura

Existen dos estampillas dedicadas a la financiación de iniciativas culturales. La más importante de ellas, la estampilla Pro-Cultura, puede ser implementada por asambleas departamentales y concejos distritales y municipales en sus jurisdicciones. Sólo puede imponerse en actos entre la entidad territorial y otros agentes, la tarifa debe oscilar entre 0,5 % y 2 %, y en el caso en el que el

departamento y el municipio impongan la estampilla sobre el mismo hecho, prevalece la estampilla municipal sobre la departamental (Sentencia C-1097, 2001).

La destinación de los recursos está especificada en el artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997:

1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de que trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.

2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales, participar en la dotación de los diferentes centros y casas culturales y, en general propiciar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.

3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y del gestor cultural.

4. Un diez por ciento (10%) para seguridad social del creador y gestor cultural.

5. Apoyar los diferentes programas de expresión cultural y artística, así como fomentar y difundir las artes en otras sus expresiones y las demás manifestaciones simbólicas expresivas de que trata el artículo 17 de la Ley 397 de 1997.

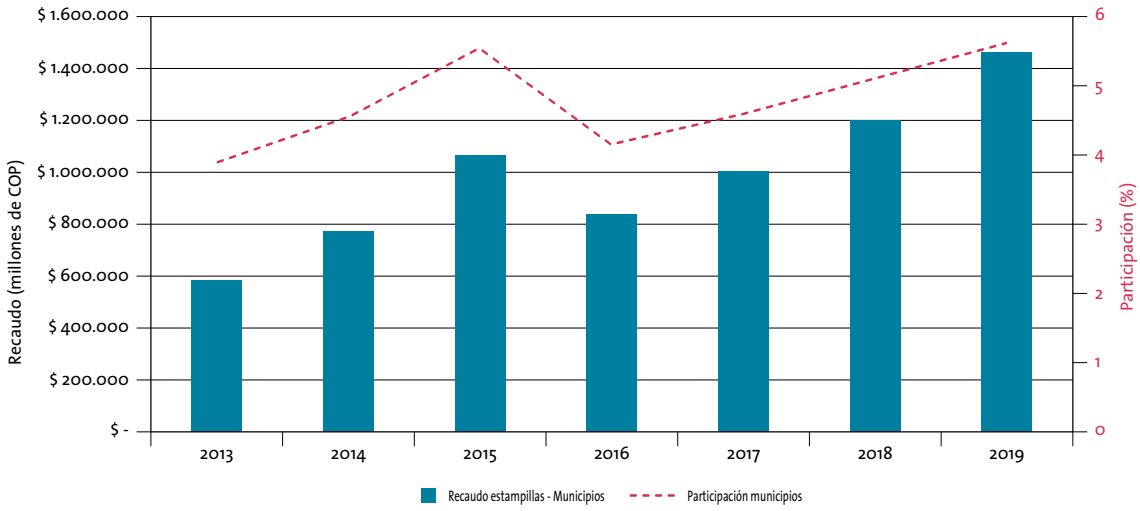
La segunda de estas estampillas fue creada por la Ley 748 de 2002, "Por la cual la Nación exalta la memoria, vida y obra del escultor antioqueño Rodrigo Arenas Betancourt". En conmemoración del artista, el Congreso dictaminó que se debería construir un Centro Cultural Educativo, y para garantizar su funcionamiento, se creó una estampilla con un monto de recaudo máximo de $30 mil millones, y con una tarifa máxima de 1 %.

7.4.2. Estado actual del recaudo

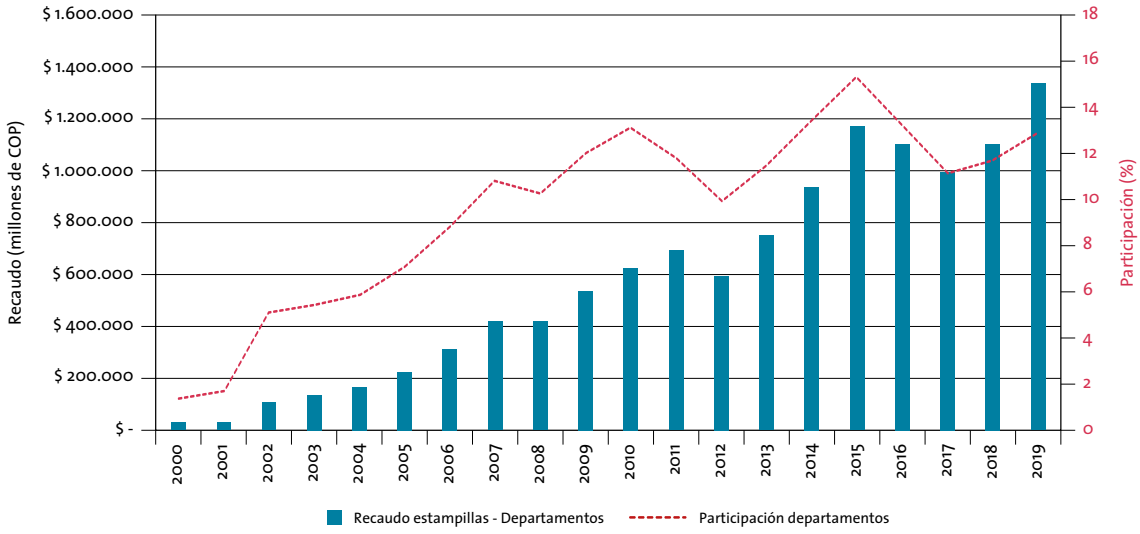
En 2019, el recaudo por estampillas ascendió a $1,5 billones para departamentos (13% de sus ingresos tributarios) y 1,3 billones para municipios (6% de sus ingresos tributarios). Además, es el tributo departamental con el crecimiento más acelerado en los últimos cinco años (Figura 30).

Figura 30. **Recaudo municipal y departamental de estampillas, 2019 (millones COP)**

(a) Municipios



(b) Departamentos

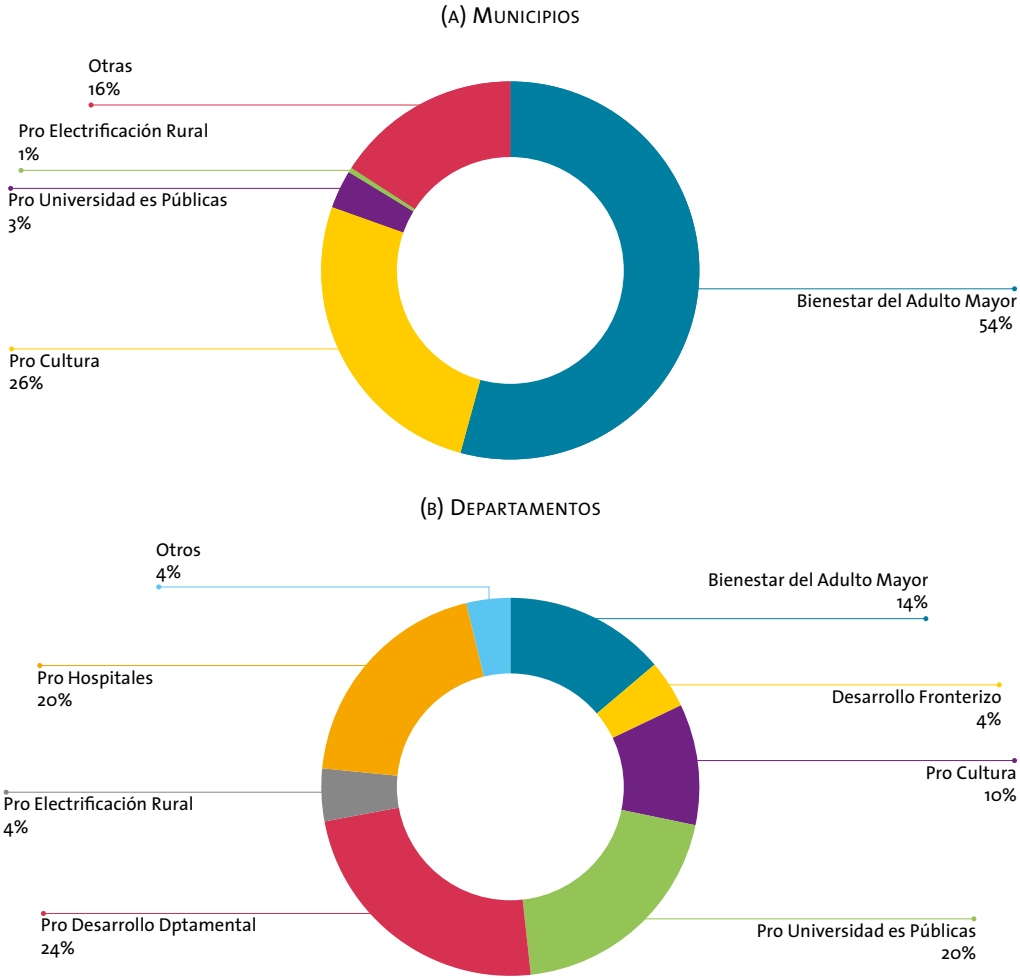


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Como se mencionó en secciones anteriores, hay 60 estampillas vigentes, pero el 80 % del recaudo municipal se encuentra concentrado en dos de ellas: Pro-Cultura y Bienestar del Adulto Mayor. Los departamentos, en cambio, tienen un recaudo significativamente más disperso: el 48% de los ingresos provienen de tres estampillas –Pro-Desarrollo Departamental, Bienestar del Adulto Mayor

y Pro-Cultura–; el 20% del recaudo proviene de 7 estampillas Pro-Hospitales y otro 20% viene de 30 estampillas Pro-Universidades (Figura 31).

FIGURA 31. Composición del recaudo por tipo de estampillas, 2018



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

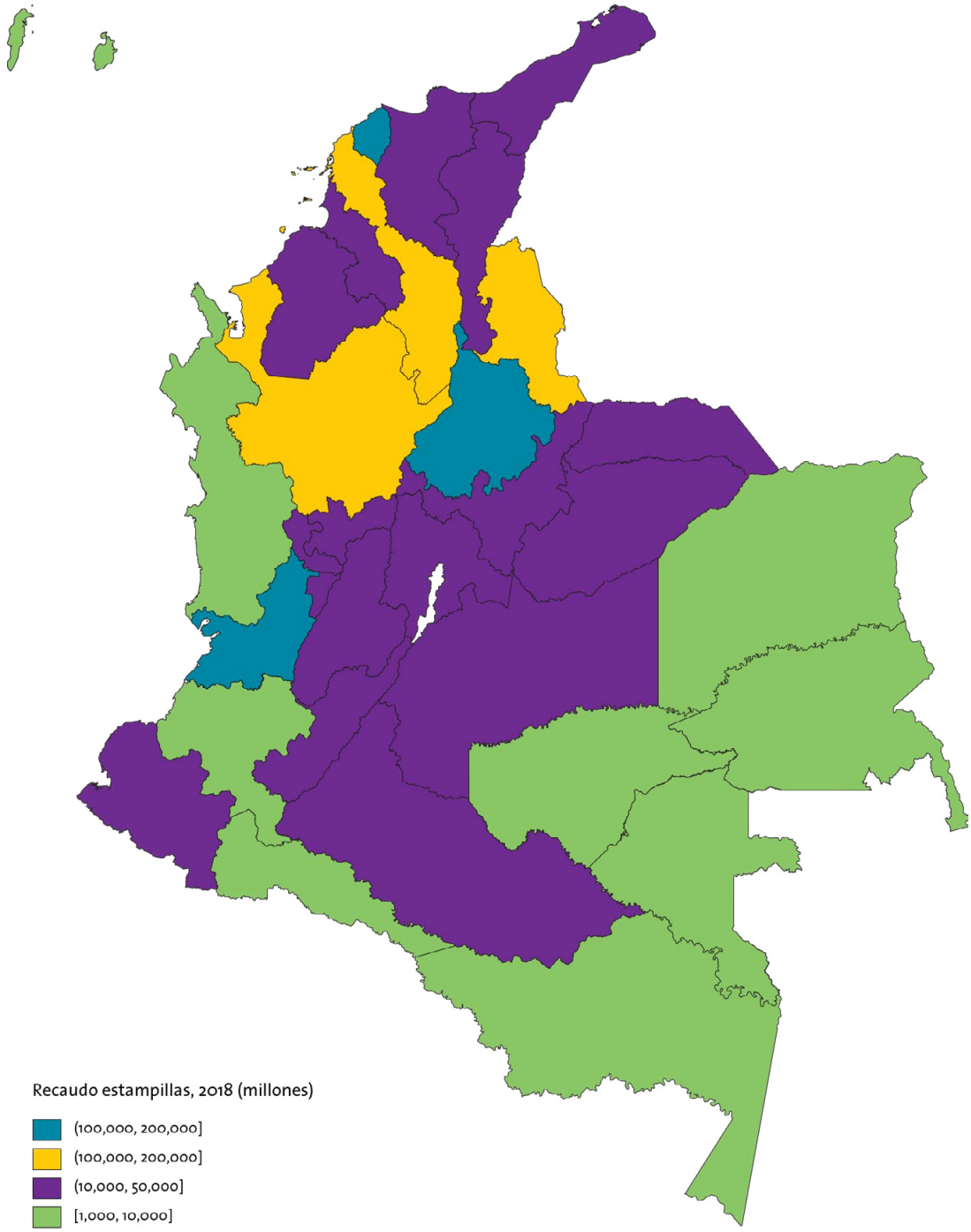
En 2018[34], a nivel regional, cuatro departamentos concentran el 50% del recaudo de estampillas: Valle del Cauca (16%), Santander (15%), Atlántico (13%) y Antioquia (6%). No obstante, entre 2013 y 2018 los ingresos por este concepto se han más que duplicado en 9 departamentos, donde las tasas de crecimiento

34 Se presentan cifras con corte a 2018, pues es el último período para el que está disponible el nivel de desagregación requerido para el análisis.

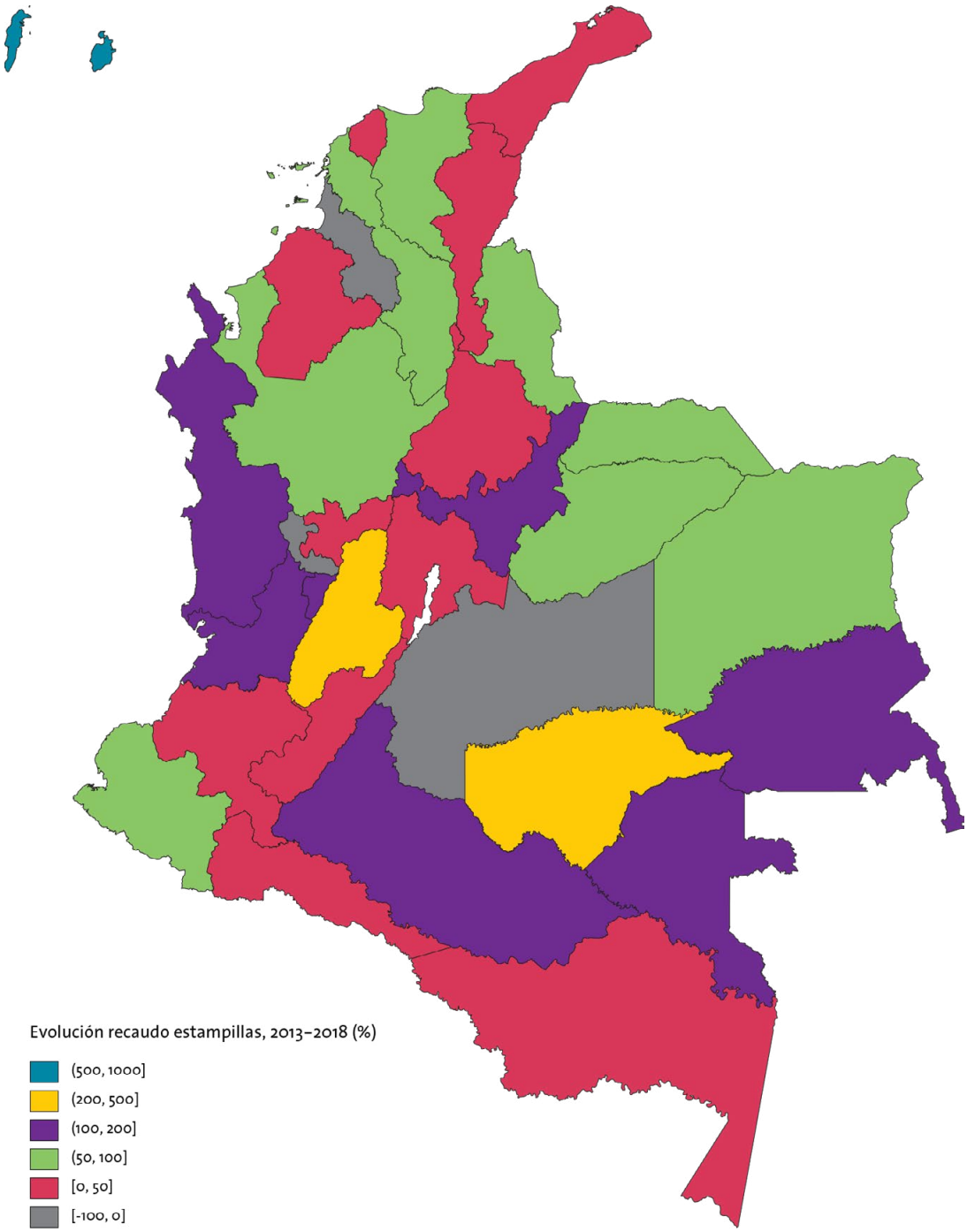
más altas corresponden a Tolima y Guaviare. Los únicos departamentos que han disminuido su recaudo son Meta, Risaralda y Sucre (Figura 32).

Figura 32. Mapa de calor de recaudo por estampillas por departamento, 2018

(a) Recaudo departamental de estampillas, 2018



(b) Evolución del recaudo (%), 2013-2018



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

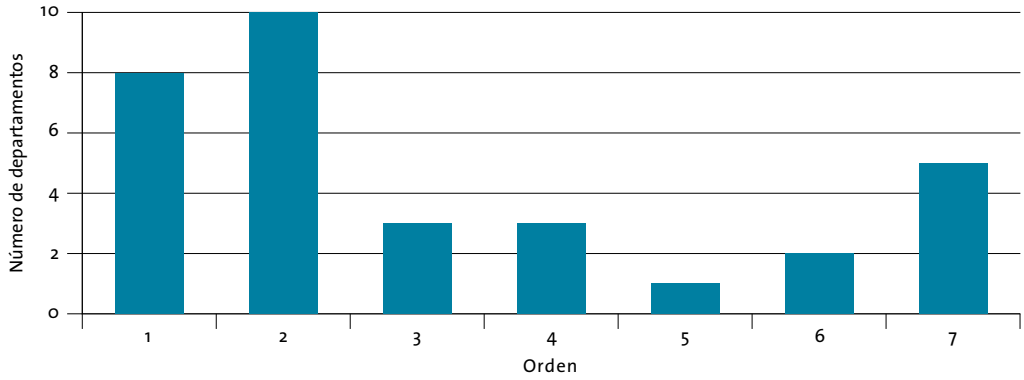
Las cifras absolutas, no obstante, no evidencian la dependencia local sobre estos impuestos. Al organizar las fuentes de ingreso tributario para cada departamento de mayor a menor, la Figura 33 muestra el número de departamentos donde las estampillas ocupan el primer lugar (orden 1), segundo lugar (orden 2), y así sucesivamente. Para 8 departamentos –6 de ellos de las regiones Orinoquía y Amazonía– las estampillas suponen la principal fuente de ingreso tributario (Figura 33, panel b); para otros 10 es la segunda fuente más importante (Figura 33, panel c).

Los municipios recaudan en promedio $1 mil millones por estampillas. Sin embargo, la concentración de este es alta, pues Barranquilla, Bogotá y Cali obtuvieron más de 100 mil millones en 2018 por este concepto y acumulan casi el 30 % del recaudo municipal. Entre 2013 y 2018, 631 municipios más que duplicaron su recaudo por estampillas, mientras que 129 experimentaron reducciones en el mismo período (Figura 34).

La Figura 35 muestra que más de 400 municipios tienen las estampillas como principal fuente de ingresos tributarios, mientras que para cerca de 250 es el segundo tributo más importante. Los municipios más dependientes de las estampillas son principalmente de categoría 6, aunque algunos municipios de categoría cuatro también exhiben un nivel de dependencia alto.

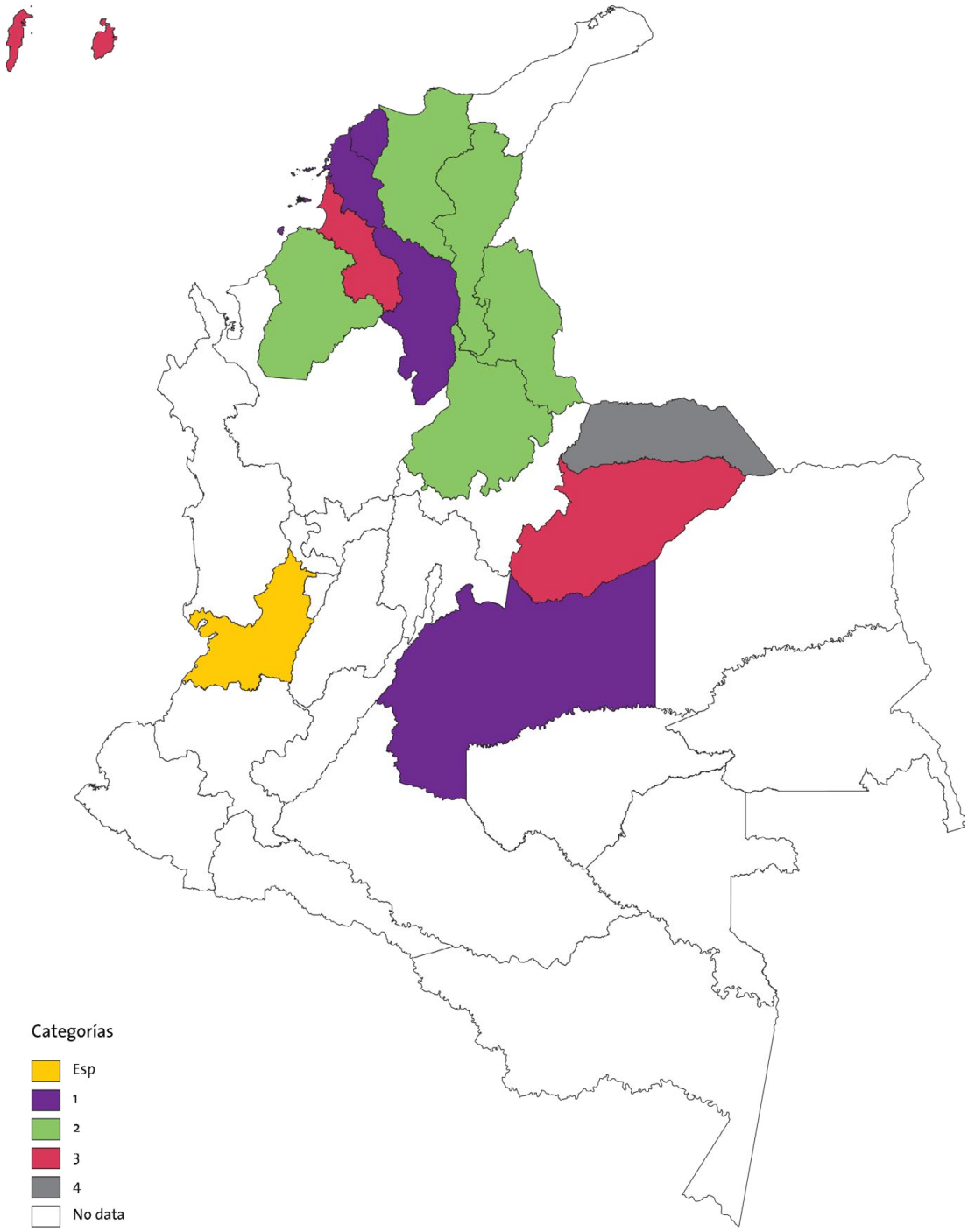
Figura 33. Dependencia de las estampillas en 2018 (departamentos)

(a) Número de departamentos y orden de importancia de estampillas



(b) Departamentos con estampilla como primera fuente

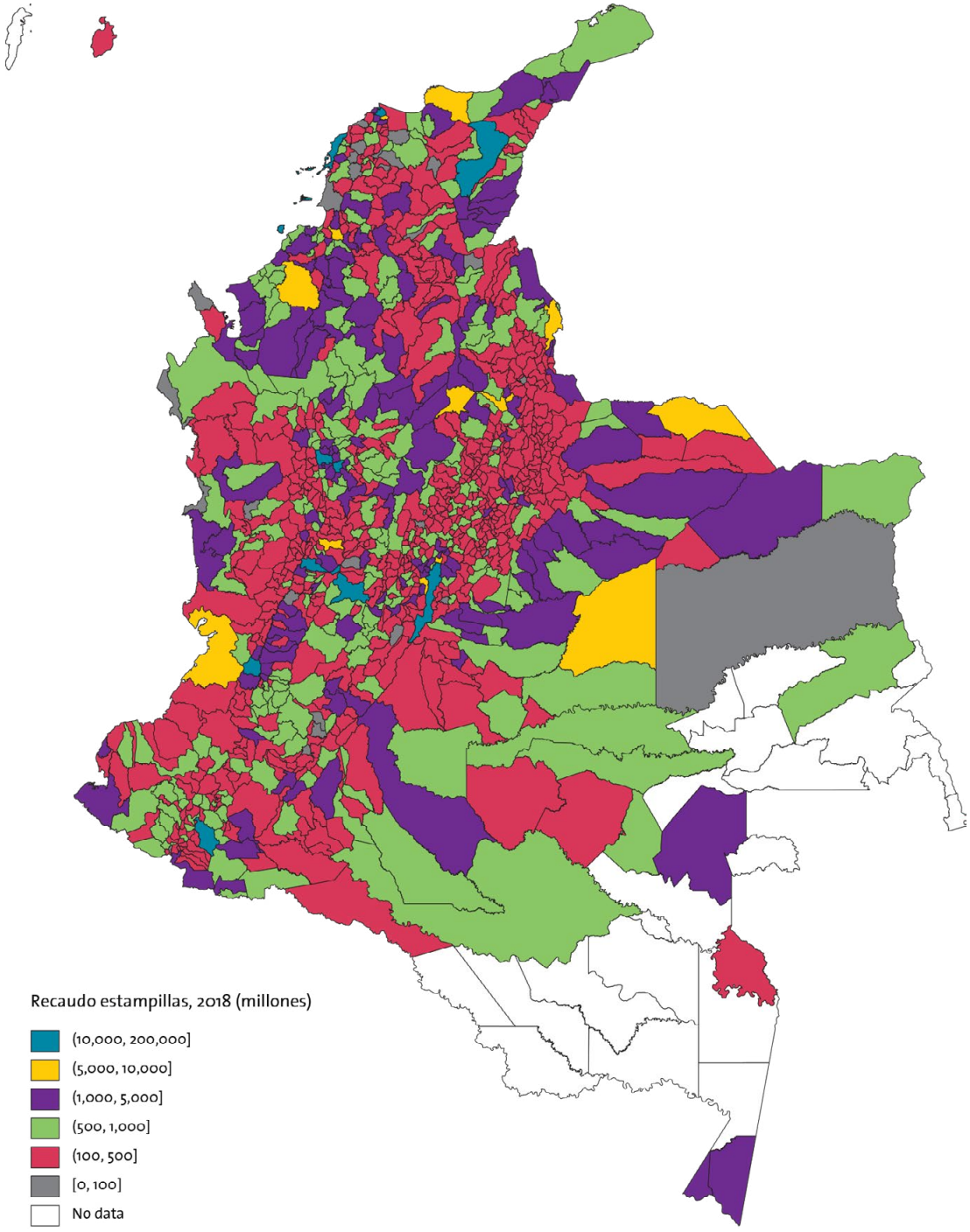
(c) Departamentos con estampilla como segunda y tercera fuente



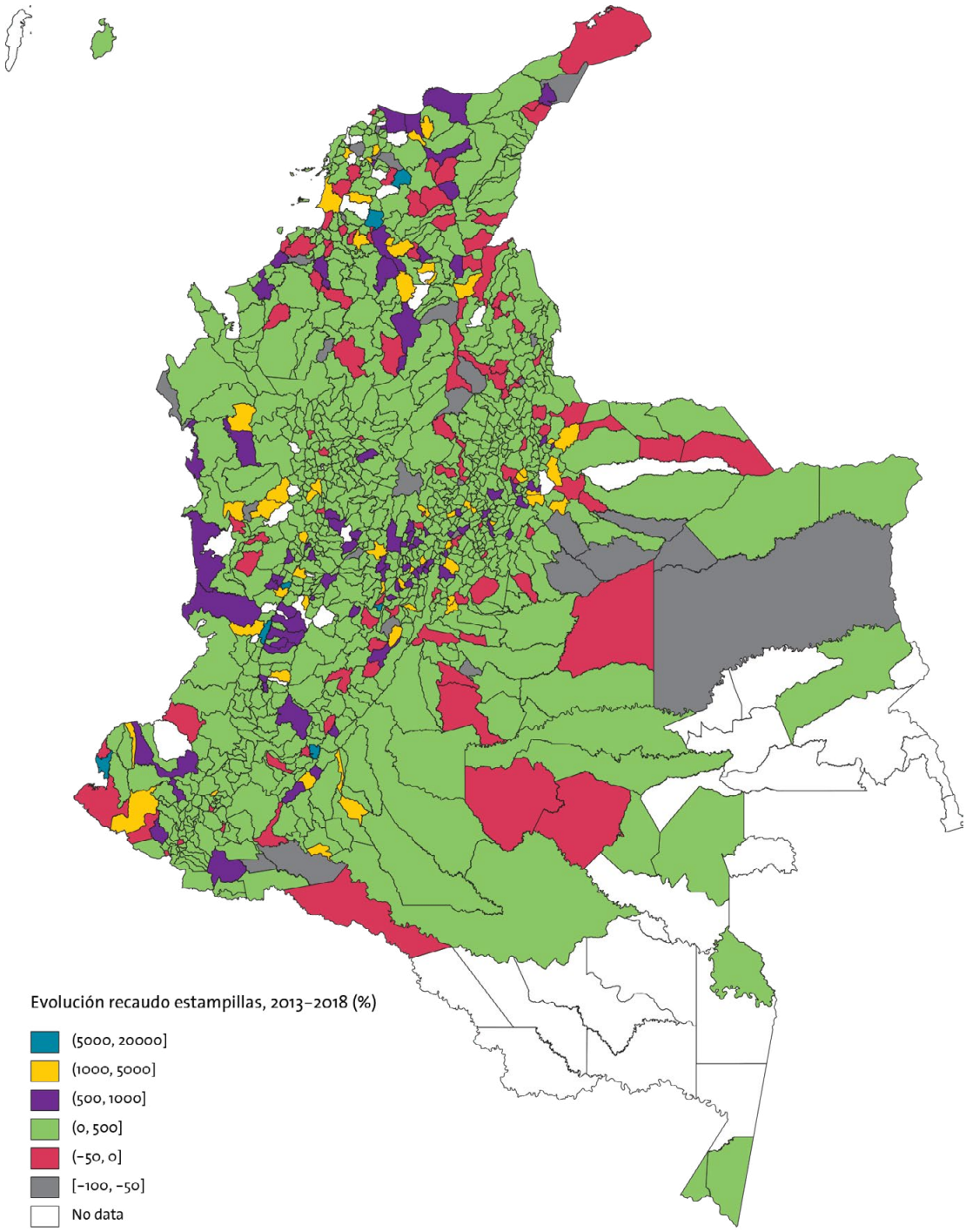
Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019a).

Figura 34. Mapa de calor de recaudo por estampillas por departamento, 2018

(a) Recaudo departamental de estampillas, 2018



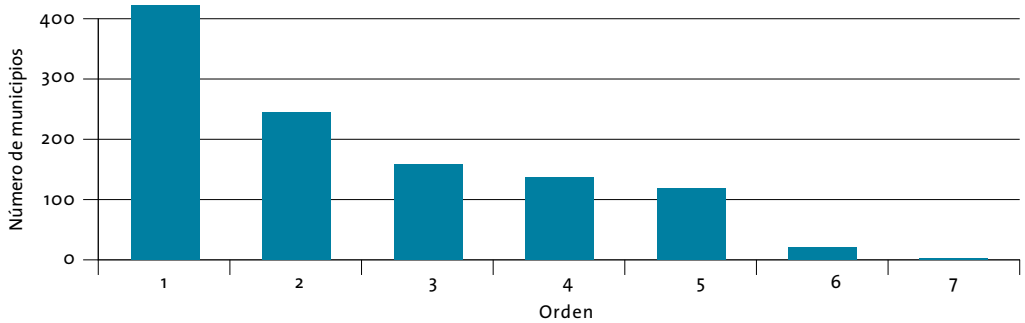
(b) Evolución del recaudo (%), 2013-2018



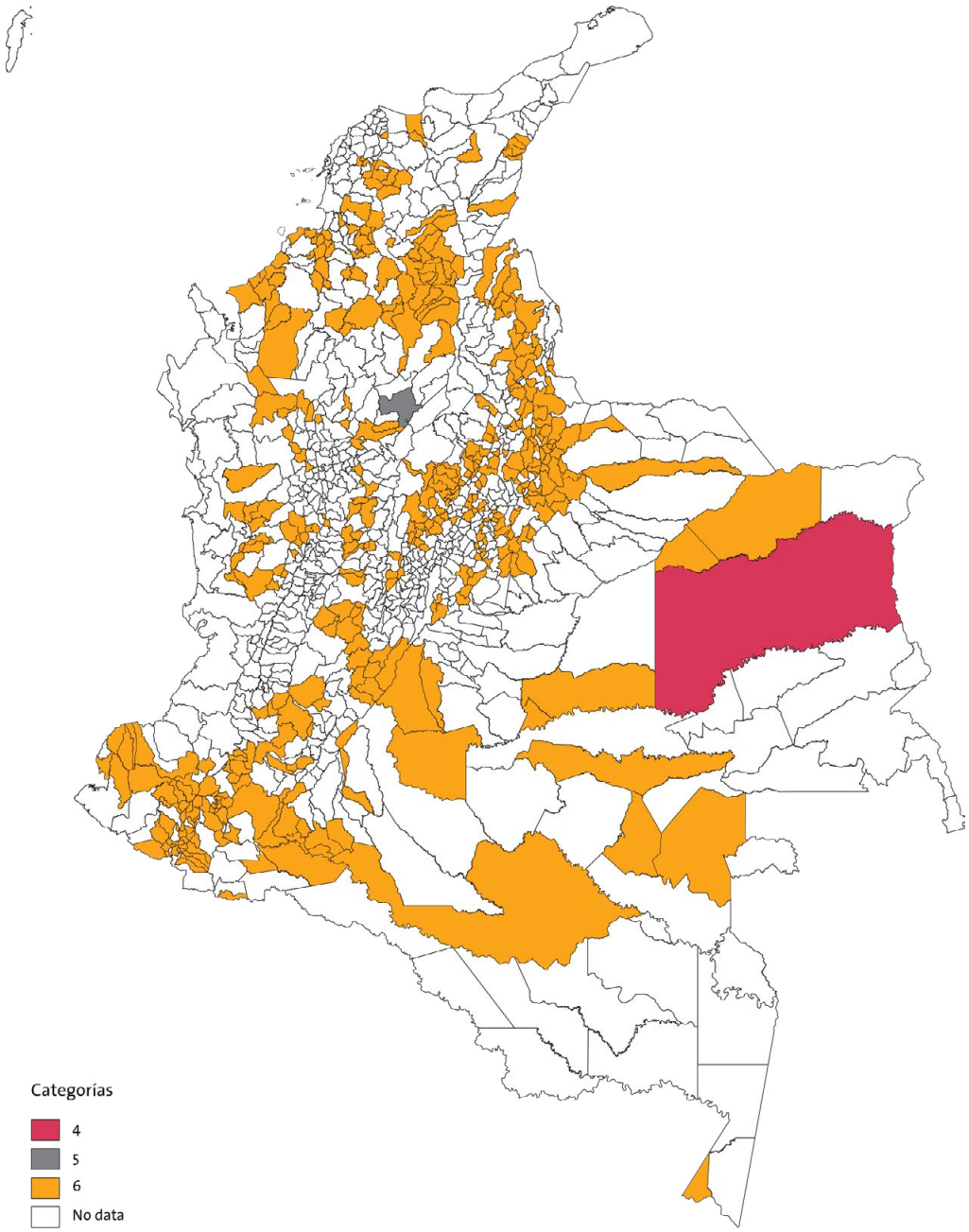
Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019a).

Figura 35. Dependencia de las estampillas en 2018 (municipios)

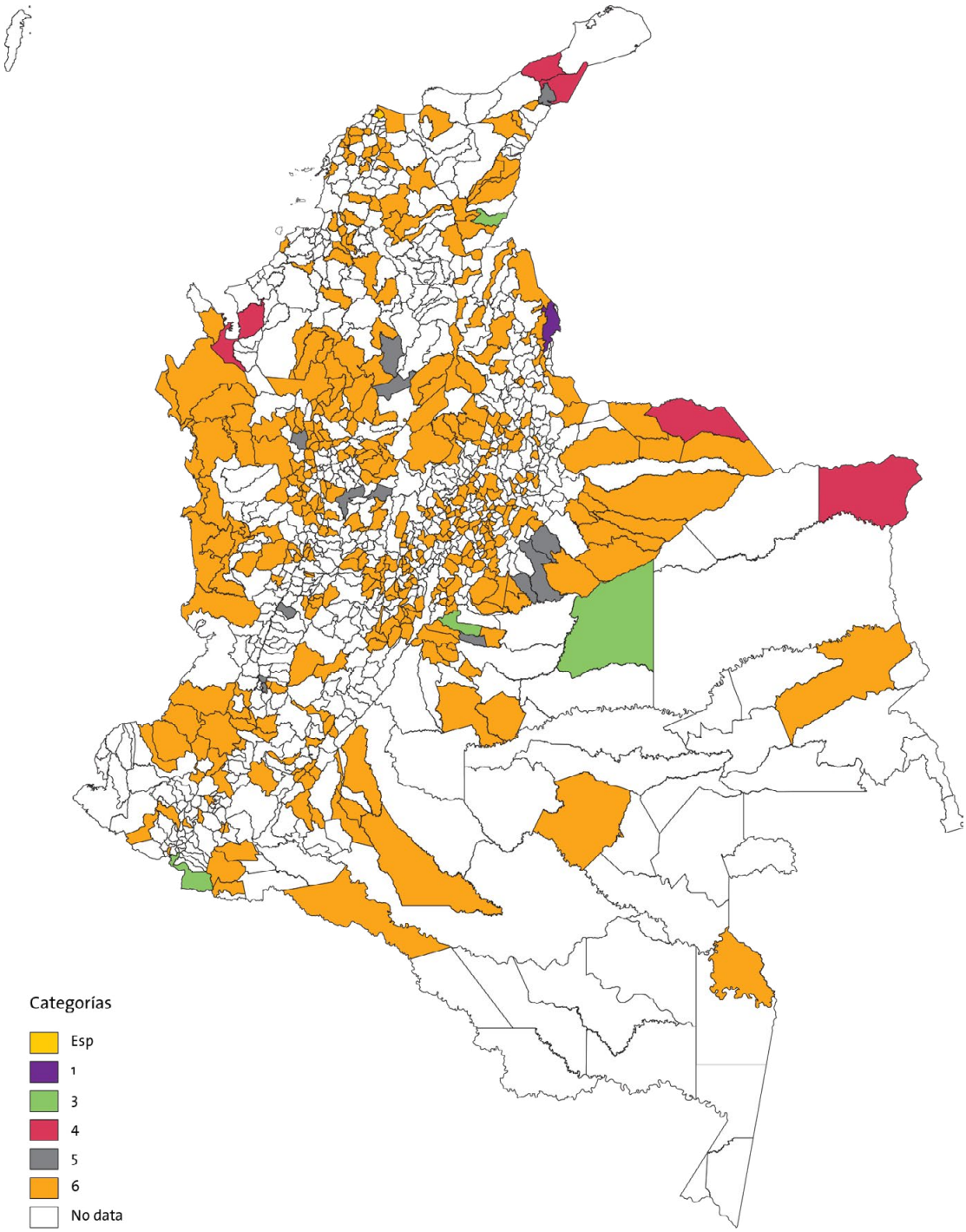
(a) Número de municipios y orden de importancia de estampillas



(b) Municipios con estampilla como primera fuente



(c) Municipios con estampilla como segunda o tercera fuente



Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019b).

Adicionalmente, y con el propósito de evaluar los costos de transacción que suponen las estampillas, se hizo una revisión selectiva de las órdenes de compra

que realizan las entidades territoriales a través de Colombia Compra Eficiente. En estas órdenes, los entes territoriales suelen reportar las estampillas que deben cobrarse al contrato, en caso de realizarse. Se analizó información de 15 órdenes de compra por vehículos de más de $100 millones, realizadas en los últimos cinco años. Si el departamento no reportaba ninguna orden de compra con exactamente estas características, o no se diligenciaba la información sobre las estampillas, se tomó el contrato por vehículos o combustible de la fecha más reciente. Cabe aclarar que no se cuenta con esta información para los departamentos de Arauca, Amazonas, Casanare, Guaviare, Guainía, Vichada, San Andrés, Vaupés y Chocó. El resumen de los contratos y las tarifas acumuladas de estampillas están reportados en la Tabla 7.

TABLA 7. Estampillas cobradas a contratos departamentales por vehículos y combustible

Gobernación	*Tipo de contrato*	*Valor del contrato*	*Fecha*	*Tarifa acumulada estampillas*	*Número de estampillas*
Meta	Vehículos	$ 135,129,785	13/05/19	9.00%	5
Tolima	Combustible	$ 77,000,000	7/04/20	4.00%	3
Tolima	Vehículos	$ 139,533,737	11/06/19	1.00%	1
La Guajira	Vehículos	$ 329,161,480	21/06/16	8.00%	5
Cesar	Vehículos	$ 90,000,000	3/12/19	4.50%	5
Valle del Cauca	Vehículos	$ 248,840,684	5/12/19	9.20%	7
Norte de Santander	Vehículos	$ 684,454,166	19/12/16	8.80%	6
Magdalena	Vehículos	$ 111,104,540	5/11/19	8.50%	5
Atlántico	Combustible	$ 715,000,000	25/03/20	11.30%	6
Cundinamarca	Vehículos	$ 325,438,129	26/08/19	8.50%	5
Boyacá	Vehículos	$ 227,422,200	17/01/19	5.50%	2
Huila	Vehículos	$ 120,137,352	2/10/19	1.50%	3
Antioquia	Vehículos	$ 146,537,604	18/11/19	5.40%	3
Bolívar	Vehículos	$ 129,129,089	13/09/18	9.00%	5
Nariño	Vehículos	$ 70,435,970	30/10/19	4.50%	3
Risaralda	Vehículos	$ 143,677,100	26/11/19	6.00%	3
Sucre	Combustible	$ 380,000,000	12/02/19	10.00%	6
Quindío	Combustible	$ 108,000,000	11/04/19	8.00%	4
Cauca	Vehículos	$ 285,484,796	19/12/19	4.50%	4
Putumayo	Vehículos	$ 147,617,652	1/01/19	7.00%	5

Fuente: Órdenes de compra Colombia Compra Eficiente, elaboración propia.

Estas cifras muestran que, para este tipo de contrato en particular, y sin contar retención en la fuente ni retención de ICA, estos contratos pagan en promedio 6,71 % adicional por cuenta de las estampillas. Además, la media del número de estampillas a las que están sujetos los contratos es de 4,3. Resalta el caso del Valle del Cauca, donde se cobran 7 estampillas y la tarifa total supera 9 %[35].

Las estampillas cobradas con mayor frecuencia en este tipo de contratos son, en su orden, Pro-Desarrollo Departamental, Bienestar del Adulto Mayor, Pro-Cultura, las diversas estampillas Pro-Universidad y las estampillas Pro-Hospital. Entre ellas, la estampilla de Bienestar del Adulto Mayor tiene la tarifa promedio más alta (2,5 %). Esto es congruente con el hecho de que es una de las pocas estampillas que no tiene un rango tarifario definido en la ley.

7.4.3. Economía política del tributo

Las estampillas tienen dos características que las llevan a tener una economía política única. Por un lado, son excepcionales en el sentido que el tributo emerge frecuentemente por iniciativa de los miembros del Congreso, cuando la rama legislativa no tiene iniciativa presupuestal. Villamizar (2015) muestra que los proyectos de ley que crean estampillas son una proporción apreciable de los presentados entre 1998 y 2014.

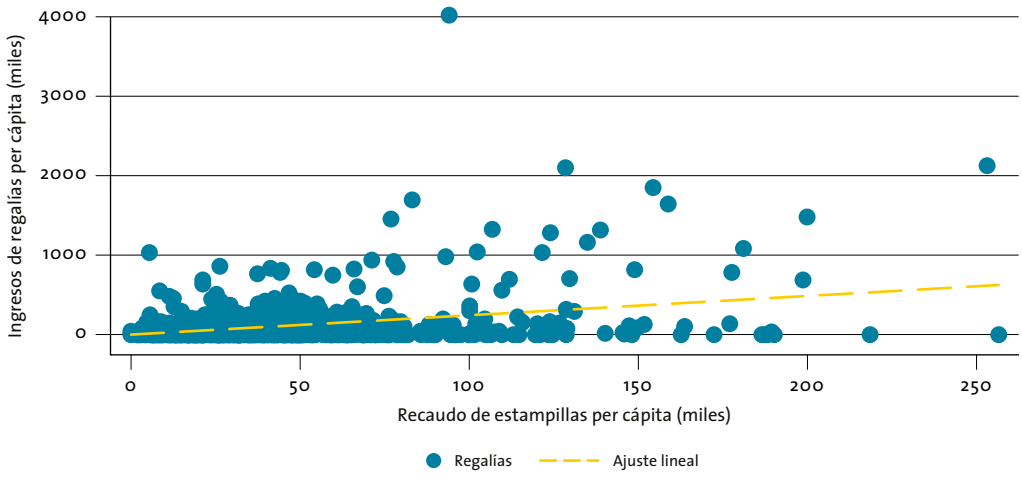
Estos proyectos de ley no suelen dirigir recursos a regiones más pobres; en cambio, Villamizar sugiere que son un mecanismo que utilizan los parlamentarios para mejorar la percepción de su gestión, debido a que son proyectos que suelen tramitarse rápidamente y ser aprobados. Esto es especialmente importante para los senadores que fueron elegidos con votos de una región, pero quieren extender su influencia a otras; por ende, la presentación de este tipo de iniciativas legislativas está correlacionada con la probabilidad de reelección de los parlamentarios.

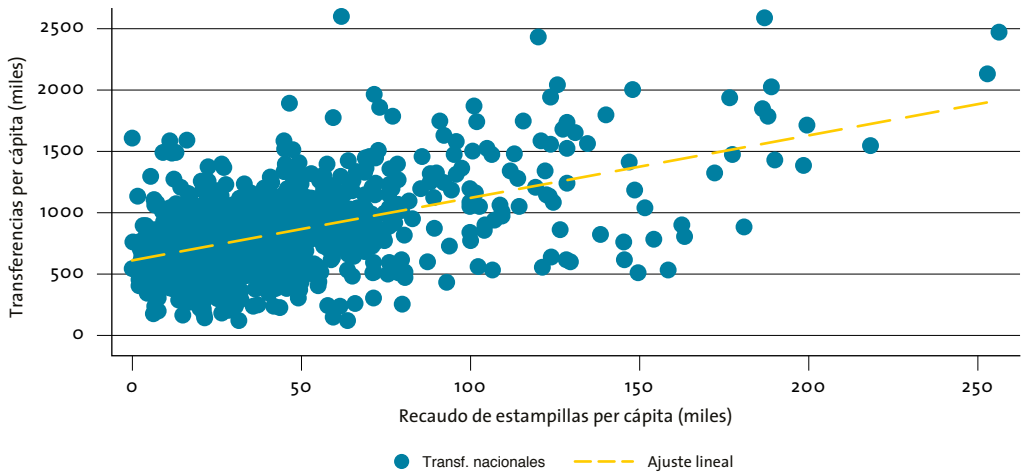
35 En esta revisión, se encontraron varias estampillas que no están referidas en las leyes, incluyendo “Pro-Reforestación”, “Pro-Seguridad Alimentaria”, “Pro-Deporte” y “Pro-Desarrollo Académico”.

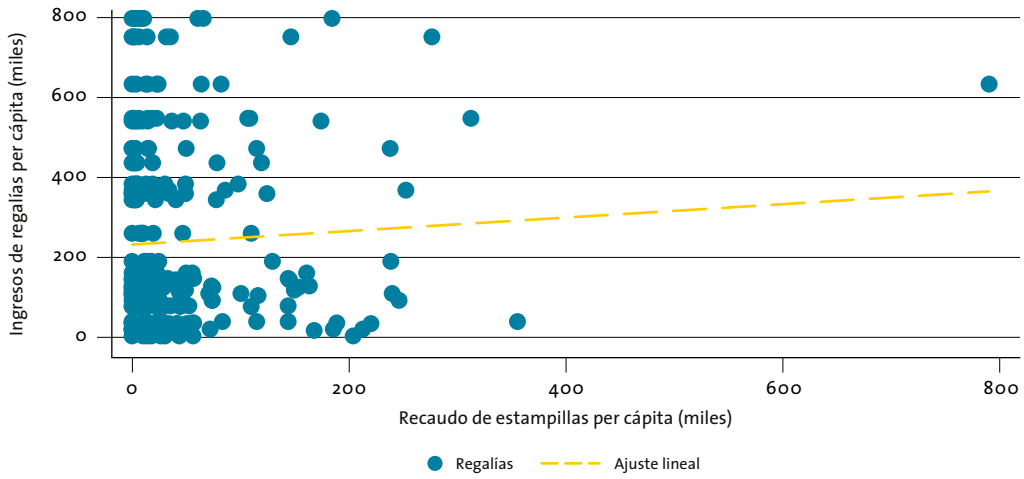
Sin embargo, y como se mencionó anteriormente, el hecho de que las estampillas recaigan sobre los contratos públicos implica que en algunos casos podrían asemejarse a una destinación específica más que a un impuesto, pues su generación de ingresos es limitada y los recursos deben emplearse como indican las normas sobre estampillas. Al mismo tiempo, la laxitud de las leyes ha permitido a las entidades territoriales definir el impuesto con una libertad que no está presente en otros tributos territoriales. En suma, las estampillas promueven la libertad de definición de los ingresos, pero limitan a las entidades territoriales en su discrecionalidad de gasto.

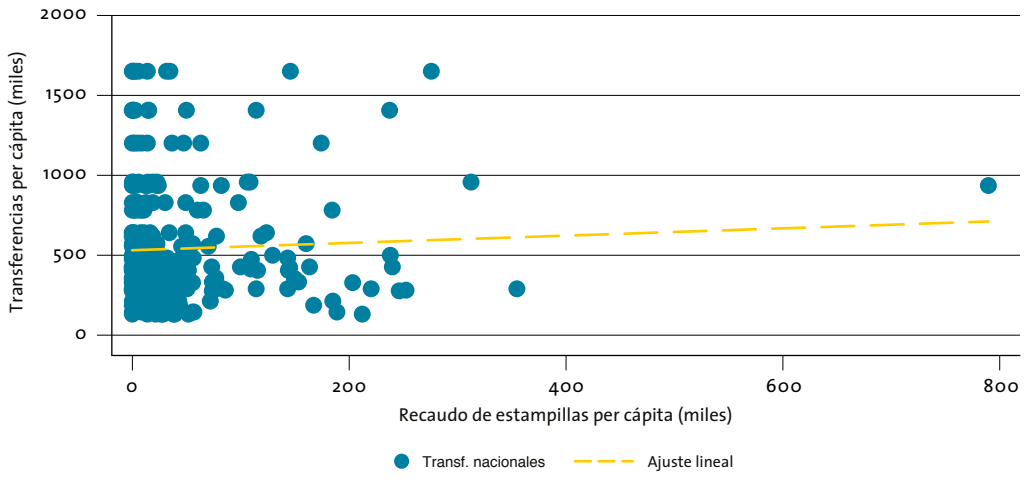
La segunda característica es que, dado que las estampillas recaen mayoritariamente sobre actos relacionados con el gasto público, su recaudo está cercanamente asociado con dinámicas políticas y presupuestales. En particular, los municipios que reciben una mayor cantidad de regalías y transferencias per cápita tienen un mayor recaudo por estampillas. Esto sucede por la relación cercana entre el recaudo por estampillas y la contratación pública. La relación es más acentuada para los municipios que para los departamentos, y en el caso de los municipios, la relación es más fuerte para transferencias que para regalías (Figura 36).

FIGURA 36. Recaudo por estampillas y relación con ingresos de regalías y transferencias, 2018









Fuente: Elaboración propia con base en Dirección de Apoyo Fiscal (2019b) y Formulario Único Territorial.

Para fines de una reforma, es necesario tener en cuenta que las estampillas son un mecanismo que permite la injerencia del poder legislativo en las decisiones de gasto de los municipios, que se compensa con una mayor autonomía en la determinación del tributo. Sin embargo, las estampillas son también proyectos de ley exitosos porque responden a la necesidad de garantizar la financiación de una política más allá de los períodos de gobierno locales. Cabe entonces evaluar si existen otros mecanismos que persigan el mismo fin y que sean menos intrusivos en las decisiones de gasto locales, y si de manera complementaria a una reforma a las estampillas, se deberían fortalecer dichos mecanismos.

Adicionalmente, la relación cercana entre los ingresos de estampillas y de transferencias y regalías indica un posible canal por el que la dependencia de estos ingresos no tributarios está asociada a la erosión de las instituciones subnacionales (Álvarez, Caputo, Quintana, & Sánchez, 2019; Martinez, 2019). Esto apunta hacia la necesidad de eliminación o reducción significativa de las estampillas, a favor de tributos menos distorsivos.

7.5. Oportunidades de mejora

De este panorama, se desprende el hecho de que las estampillas se crean con toda clase de objetivos; algunos de corto plazo –como la financiación de proyectos puntuales–, y otros orientados hacia el mediano y largo plazo –relacionados con objetivos de desarrollo, por ejemplo–. Ocasionalmente, la definición de la destinación, al incluir gastos recurrentes de entidades públicas, va en contravía con el carácter temporal implícito en la definición de un monto máximo de la emisión. De manera que el concepto de la "estampilla" se ha expandido para incluir diferentes clases de tributos, cuya única característica común es su naturaleza documental.

Relacionado con esto, algunos autores han señalado que hay conceptos encontrados respecto si las estampillas son tributos, contribuciones o tasas parafiscales. Romero y Gómez (2018) afirman que la 'confusión' imperante surge "debido a la falta de consenso por parte de la doctrina y la jurisprudencia del Consejo de Estado, quienes han clasificado indistintamente a las estampillas dentro de categorías de impuesto, otros en la de tasa y otros en la de contribución [...]" (p. 381).

La definición amplia y difusa de las estampillas, además de su proliferación normativa, confunde a los contribuyentes y facilita el cobro de estampillas que

no tienen soporte legal. Un ejemplo de ello es la estampilla Pro-Seguridad Social que se cobraba en Boyacá, creada mediante la Ordenanza No. 14 de 1970 de la asamblea departamental, y modificada por el mismo órgano en 1995, 2004 y 2012. Esta estampilla recaía sobre "todos los contratos, actos, certificados, cuentas de cobro y demás operaciones que se realicen con el Departamento de Boyacá, sus institutos descentralizados y demás entidades públicas del orden departamental" (Resolución 00019, 2013). Este tributo fue demandado en 2015 por no estar respaldado en una ley, ante lo cual el Tribunal Administrativo de Boyacá declaró la nulidad en primera instancia de las ordenanzas que creaban y modificaban el tributo. Romero y Gómez (2019) documentan un caso similar para la ciudad de Bucaramanga, donde el estatuto tributario contempla una estampilla de previsión social municipal que no está autorizada legalmente.

Las cifras de recaudo ponen de presente la preponderancia de las estampillas en las finanzas públicas departamentales y municipales, especialmente en las jurisdicciones de menor categoría. Resalta el hecho de que el 80 % del recaudo de los municipios y el 48 % del recaudo de los departamentos provenga de tres estampillas, mientras que las estampillas Pro-Universidades, que son más de 30, agrupan solo el 20 % del recaudo departamental. Esto señala que la oportunidad de simplificación normativa puede emerger de las estampillas especializadas locales para universidades y hospitales, que se han creado individualmente hasta ahora.

Al mismo tiempo, la dependencia creciente de las estampillas por parte de las entidades territoriales implica una limitación de la autonomía, dado que se están reemplazando recursos de libre destinación por recursos de destinación específica. Esto ocurre incurriendo en sobrecostos a la contratación pública, y por ende, en un recaudo inferior al que se obtendría si se gravaran transacciones entre privados. Este es un punto fundamental; la carga de cualquier impuesto se divide en dos componentes:

1. La carga asumida por la demanda, que corresponde al incremento del precio de mercado con respecto al escenario sin impuestos.

2. La carga asumida por la oferta, que ocurre porque se reducen las cantidades comercializadas del bien a pesar de que el precio de mercado es mayor en presencia del impuesto.

La carga de una u otra contraparte es mayor en la medida que sea menos reactiva a los cambios de precios, ya sea por cuestión de preferencias o por inflexibilidades que le impiden adaptarse a las nuevas condiciones de mercado. Por lo tanto, si ambas partes son igualmente reactivas a las fluctuaciones de precio, la carga tributaria se divide equitativamente. Cuando el gobierno no participa de la transacción, la suma de ambas cargas es el ingreso tributario total.

Cuando el gobierno participa como comprador en el mercado, como ocurre en el caso de las estampillas a la contratación pública, el único ingreso tributario es el componente 2, mientras que el componente 1 es un sobrecosto a la contratación. Suponiendo que el gobierno y el proveedor del servicio a contratar son igualmente reactivos a las fluctuaciones del precio del contrato, la carga tributaria se repartiría equitativamente, y el recaudo "real" de las estampillas sería, en realidad, el 50% de lo que se contabiliza como ingresos por este tributo.

Este porcentaje podría variar dependiendo del tipo de contratación sobre el que se genera el impuesto. En contratos entre entidades estatales que no comparten su balance con el gobierno local, el 100% de los ingresos son recaudo efectivo para el gobierno local, puesto que éste no participa de la transacción; un ejemplo de ello son los contratos entre empresas sociales y comerciales del Estado y particulares. En contratos de prestación de servicios entre el gobierno local y un particular sin requisitos altamente especializados, el contratista tendría menor margen de negociación sobre el precio del contrato y asumiría una mayor proporción de la carga tributaria. Se requieren estudios especializados para determinar qué proporción de los $2,8 billones que se contabilizan como ingresos por estampillas son realmente ingresos de las entidades territoriales, y qué proporción solamente redirige recursos a destinaciones específicas.

En el pasado, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) recomendó la eliminación completa de las estampillas. Esta recomendación tendrá impactos significativos sobre los hospitales, universidades e institutos que financian su funcionamiento con estos recursos, y cuya destinación está asegurada independientemente de las decisiones del gobierno local. Así mismo, los municipios, distritos y departamentos sufrirían una reducción de ingresos tributarios, pero el impacto fiscal puede ser inferior a los $2,8 billones que hoy se registran como recaudo por estampillas.

7.6. Recomendaciones

38. **La Comisión recomienda la eliminación completa de las estampillas en el largo plazo.** Las razones detrás de esta recomendación son dos: primero, las estampillas son impuestos poco transparentes debido a su amplio marco normativo y la heterogeneidad local en las definiciones de elementos esenciales del tributo. Segundo, el hecho de que graven principalmente a la contratación pública implica que el propio ente territorial se auto-impone una carga tributaria que incrementa el costo de la provisión de bienes públicos.

39. **Las estampillas que tengan prioridad en el proceso de eliminación deben ser las que recaen sobre la contratación pública.** En los contratos entre entidades públicas y privados, las entidades públicas enfrentan mayores inflexibilidades en el gasto, por lo que podrían estar asumiendo el grueso de la carga tributaria en el caso de las estampillas. Esto no solo limita la capacidad de gasto, sino que sobreestima los ingresos tributarios porque todos los recursos que genera la estampilla se contabilizan como "recaudo". Por esta razón, se sugiere su eliminación. Para el caso de los contratos entre privados, teniendo en cuenta que éstos ya son gravados por el impuesto al registro, la Comisión recomienda restringir explícitamente la imposición de estampillas sobre este tipo de actos.

40. **La transición a la eliminación de las estampillas debe hacerse de manera paulatina, a medida que se generan recursos y ganancias en eficiencia que atiendan las necesidades de las instituciones que hoy se financian con estampillas.** Los recursos de estampillas deben reemplazarse con otros impuestos, de tal forma que las destinaciones específicas hoy definidas por las estampillas sean reemplazadas por ingresos corrientes de libre destinación. Por ejemplo, las estampillas a hospitales, las destinadas a la financiación de la salud y la estampilla al adulto mayor pueden reemplazarse con un impuesto territorial a las bebidas azucaradas en el que compartan ingresos los departamentos y municipios. Igualmente, una administración tributaria más eficiente puede lograr capturar los recursos que hoy se generan para las entidades por medio de estos impuestos.

41. **En la transición hacia la eliminación de estampillas, se debe simplificar el marco legal combinando estampillas con destinaciones similares y definiendo desde la ley el hecho generador, el sujeto pasivo y el rango**

tarifario permitido. Uno de los primeros objetivos de una reforma a las estampillas debe ser la simplificación normativa, teniendo en cuenta que hay 60 estampillas vigentes y 70 leyes que las crean o modifican. Al unificar las estampillas pro-universidades en una sola, se sintetizan 30 de estos tributos con elementos constitutivos diferentes bajo un mismo marco. La autonomía territorial se verá reflejada en la definición de la tarifa dentro del rango establecido, como ocurre en el caso de otros impuestos municipales y departamentales.

42. **Se sugiere establecer límites de tarifa y número a las estampillas: un mismo acto solo puede estar sujeto a un número determinado de estampillas, y como máximo, éstas deben representar hasta el 5 % del valor del contrato.** Además de la simplificación del marco legal y la definición de los elementos del tributo, se debe establecer un límite a la tarifa acumulada cobrada por concepto de estampillas a un solo acto. Dependiendo del número de estampillas adoptadas, algunas jurisdicciones cobran valores superiores al 10 % del valor de los contratos, generando costos de transacción y penalizando las iniciativas de gasto de los gobiernos locales. El límite del 5% disminuiría las distorsiones y acercaría a Colombia al promedio internacional de la tarifa por impuestos similares.

43. **Igualmente, se recomienda evaluar la duración y la pertinencia de las nuevas estampillas que se aprueben.** Con frecuencia, las estampillas surgieron para financiar proyectos de mediano plazo, por lo que se definió un monto máximo de recaudo o una fecha de vencimiento para las mismas. Sin embargo, la destinación de las estampillas se definía para cubrir gastos recurrentes, lo cual no es compatible con su duración limitada. La Comisión recomienda limitar la emisión de nuevas estampillas destinadas a sufragar gastos recurrentes, y en su lugar insta a financiarlos a través de nuevos ingresos tributarios.

7.7. Bibliografía

Alm, J., Annez, P., & Modi, A. (2004). Stamp Duties in Indian States A Case for Reform (No. 3413). Washington.

Álvarez, D., Caputo, J. E., Quintana, A., & Sánchez, F. (2019). Factores políticos e institucionales asociados a la corrupción en gobiernos subnacionales

en Colombia (No. 42). Disponible en https://economia.uniandes.edu.co/components/com_booklibrary/ebooks/dcede2019-42.pdf

Bird, R. M. (1967). Stamp Tax Reform in Colombia. Toronto.

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Disponible en https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf

Congreso de Colombia. (12 de agosto de 1966). Por la cual se dictan disposiciones de carácter social para "Erradicación de tugurios" en el Departamento del Atlántico, y se establecen otras medidas en favor de clases menesterosas. [Ley 41 de 1966]. DO: 32013.

Congreso de Colombia. (9 de diciembre de 1981). Por la cual se financia la construcción de la Ciudadela Universitaria del Atlántico, se dictan normas en relación con las estampillas Erradicación de Tugurios, se dan unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones. [Ley 77 de 1981]. DO: 35913.

Congreso de Colombia. (15 de diciembre de 1981). Por la cual la Nación se asocia a la conmemoración de los 450 años de la fundación de la ciudad de Santiago de Cali, se dictan otras disposiciones, y se otorgan unas facultades extraordinarias al Gobierno. [Ley 79 de 1981]. DO: 35913.

Congreso de Colombia. (30 de diciembre de 1982). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla "Pro-Facultad de Medicina de la Universidad del Tolima" y se establece su destinación. [Ley 66 de 1982]. DO: 36166.

Congreso de Colombia. (14 de febrero de 1984). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla "Pro-Universidad Popular del Cesar" y se establece su destinación. [Ley 7 de 1984]. DO: 36501.

Congreso de Colombia. (21 de febrero de 1984). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla homenaje a Carlos E. Restrepo y se establece su destinación. [Ley 10 de 1984]. DO: 36515.

Congreso de Colombia. (25 de octubre de 1984). Por la cual se autoriza a la Asamblea del Cauca para la emisión de una estampilla con destino a la reconstrucción del edificio de la Gobernación, del Centro Administrativo Municipal de Popayán y otros edificios públicos en el Departamento. [Ley 30 de 1984]. DO: 36791.

Congreso de Colombia. (8 de octubre de 1985). Por la cual se autoriza la emisión de una estampilla para financiar la construcción de la Ciudadela Universitaria del Quindío, y se modifica la Ley 66 de 1982 sobre destinación de la estampilla Pro-Facultad de Medicina de la Universidad del Tolima. [Ley 77 de 1985]. DO: 37186.

Congreso de Colombia. (9 de enero de 1986). Por la cual rinde homenaje a los fundadores del Municipio de Acandí, Departamento del Chocó, se asocia a los 100 años de su fundación, relieva el espíritu progresista de sus pobladores y se dictan otras disposiciones. [Ley 6 de 1986]. DO: 37304.

Congreso de Colombia. (24 de enero de 1986). Por la cual se autoriza la emisión de la Estampilla Pro-Electrificación Rural y se establece su destinación. [Ley 23 de 1986]. DO: 37320.

Congreso de Colombia. (23 de septiembre de 1986). Por la cual se autoriza la emisión de una estampilla pro-construcción, dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, se establece su destinación y se dictan otras disposiciones. [Ley 48 de 1986]. DO: 37644.

Congreso de Colombia. (6 de noviembre de 1986). Por el cual se autoriza la emisión de una estampilla para financiar las actividades de la "Corporación Acción por Antioquia, Actuar" y la "Corporación para el Desarrollo Social de la Microempresa en Antioquia, Microempresas de Antioquia". [Ley 60 de 1986]. DO: 37706.

Congreso de Colombia. (15 de diciembre de 1986). Por el cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Universidad de La Guajira y se establece su destinación. [Ley 71 de 1986]. DO: 37737.

Congreso de Colombia. (14 de mayo de 1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental. [Decreto Ley 1222 de 1986]. DO: 37466.

Congreso de Colombia. (1 de febrero de 1988). Por la cual se crea la emisión de una estampilla "Pro-Creación de la Seccional de la Universidad de Cartagena en El Carmen de Bolívar". [Ley 19 de 1988]. DO: 38195.

Congreso de Colombia. (8 de febrero de 1990). Por la cual se crea la emisión de la estampilla "Pro-Universidad del Valle" y se dictan otras disposiciones. [Ley 26 de 1990]. DO: 39179.

Congreso de Colombia. (17 de noviembre de 1993). Por la cual se crea la emisión de la estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander y se dictan otras disposiciones. [Ley 85 de 1993]. DO: 41112.

Congreso de Colombia. (11 de febrero de 1994). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla La Universidad de Antioquia de Cara al Tercer Siglo de Labor y se dictan otras disposiciones. [Ley 122 de 1994]. DO: 41219.

Congreso de Colombia. (23 de junio de 1995). Por medio de la cual se dictan disposiciones sobre Zonas de Frontera. [Ley 191 de 1995]. DO: 41903.

Congreso de Colombia. (3 de agosto de 1995). Por la cual se modifica el artículo 1º de la Ley 26 de febrero 8 de 1990. [Ley 206 de 1995]. DO: 41954.

Congreso de Colombia. (10 de julio de 1996). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la Estampilla Armero 10 años. [Ley 289 de 1996]. DO: 42830.

Congreso de Colombia. (20 de diciembre de 1996). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Universidad de Cartagena, siempre a la altura de los tiempos. [Ley 334 de 1996]. DO: 42947.

Congreso de Colombia. (21 de enero de 1997). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro-hospital de Caldas. [Ley 348 de 1997]. DO: 42963.

Congreso de Colombia. (1 de abril de 1997). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila de la Universidad de la Amazonia en los Departamentos del Caquetá, Putumayo, Amazonas, Guainía, Guaviare, Vaupés y la Sede de la Universidad Nacional de Colombia en el Departamento de Arauca y se dictan otras disposiciones. [Ley 367 de 1997]. DO: 43013.

Congreso de Colombia. (10 de julio de 1997). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla Prodesarrollo Académico y Descentralización de Servicios Educativos de la Universidad de Córdoba. [Ley 382 de 1997]. DO: 43083.

Congreso de Colombia. (7 de agosto de 1997). Por la cual se desarrollan los artículos 70, 71 y 72 de la Constitución Política; se dictan normas sobre el patrimonio cultural, fomento y estímulos a la cultura; se crea el Ministerio de Cultura y se trasladan algunas dependencias. [Ley 397 de 1997]. DO: 43102.

Congreso de Colombia. (13 de enero de 1998). Por medio de la cual se autoriza a las Asambleas Departamentales de Caldas y Risaralda para ordenar la emisión de la estampilla Universidad de Caldas y Universidad Nacional con

sede en Manizales y Universidad Tecnológica de Pereira para desarrollo del Eje Cafetero hacia el tercer milenio. [Ley 426 de 1998]. DO: 43216.

Congreso de Colombia. (21 de mayo de 1998). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla prohospital departamental universitario del Quindío, San Juan de Dios. [Ley 440 de 1998]. DO: 43304.

Congreso de Colombia. (1 de diciembre de 1999). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro universidad del Quindío. [Ley 538 de 1999]. DO: 43802.

Congreso de Colombia. (17 de diciembre de 1999). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad de Nariño y se dictan otras disposiciones. [Ley 542 de 1999]. DO: 43819.

Congreso de Colombia. (30 de diciembre de 1999). Por la cual se modifica la Ley 7a. de febrero 14 de 1984. [Ley 551 de 1999]. DO: 43839.

Congreso de Colombia. (2 de febrero de 2000). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Meta para ordenar la emisión de la "Estampilla de Fomento Turístico" y se dictan otras disposiciones [Ley 561 de 2000]. DO: 43883.

Congreso de Colombia. (30 de diciembre de 2000). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea del Departamento de Antioquia la emisión de las estampillas pro-hospital para las Empresas Sociales del Estado de la ciudad de Santiago de Arma de Rionegro en el departamento de Antioquia, Hospital San Juan de Dios de Segundo Nivel de Atención y Hospital Gilberto Mejía Mejía de Primer Nivel de Atención. [Ley 634 de 2000]. DO: 44276.

Congreso de Colombia. (19 de febrero de 2001). Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios. [Ley 645 de 2001]. DO: 44334.

Congreso de Colombia. (22 de marzo de 2001). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas – 50 años. [Ley 648 de 2001]. DO: 44369.

Congreso de Colombia. (24 de mayo de 2001). Por la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Magdalena para ordenar la emisión de la estampilla Refundación Universidad del Magdalena de Cara al Nuevo Milenio, y se dictan otras disposiciones. [Ley 654 de 2001]. DO: 44436.

Congreso de Colombia. (24 de mayo de 2001). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea del departamento de Antioquia para emitir la estampilla Pro-Hospitales Públicos del departamento de Antioquia. [Ley 655 de 2001]. DO: 44436.

Congreso de Colombia. (7 de junio de 2001). Por la cual se autoriza la estampilla de la Universidad de Sucre, Tercer Milenio y se dictan otras disposiciones. [Ley 656 de 2001]. DO: 44450.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro desarrollo científico y tecnológico del Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico (ITSA) y se dictan otras disposiciones. [Ley 662 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro hospitales de primer y segundo nivel de atención del departamento del Atlántico. [Ley 663 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por la cual se modifica parcialmente las Leyes 66 de 1982 y 77 de 1985. [Ley 664 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla Sogamoso 2000 con motivo de los 400 años de fundación del municipio de Sogamoso en el departamento de Boyacá. [Ley 665 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por medio de la cual se modifica el artículo 38 de la Ley 397 de 1997 y se dictan otras disposiciones. [Ley 666 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (30 de julio de 2001). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro-salud departamental en el departamento del Valle del Cauca. [Ley 669 de 2001]. DO: 44503.

Congreso de Colombia. (9 de agosto de 2001). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla Pro-Universidad Tecnológica del Chocó "Diego Luis Córdoba". [Ley 682 de 2001]. DO: 44516.

Congreso de Colombia. (15 de agosto de 2001). Por medio de la cual se modifica la Ley 48 de 1986, que autoriza la emisión de una estampilla pro-dotación y funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad, se establece su destinación y se dictan otras disposiciones. [Ley 687 de 2001]. DO: 44522.

Congreso de Colombia. (17 de octubre de 2001). Por la cual se autoriza a la Asamblea Departamental de Boyacá la emisión de la estampilla Pro Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia y se dictan otras disposiciones. [Ley 699 de 2001]. DO: 44587.

Congreso de Colombia. (3 de diciembre de 2001). Por medio de la cual se autoriza a la asamblea departamental del Guaviare para emitir la estampilla Pro-Hospitales del departamento del Guaviare. [Ley 709 de 2001]. DO: 44635.

Congreso de Colombia. (19 de julio de 2002). Por la cual la Nación exalta la memoria, vida y obra del escultor antioqueño Rodrigo Arenas Betancourt. [Ley 748 de 2002]. DO: 44872.

Congreso de Colombia. (3 de octubre de 2007). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Prodesarrollo Académico, Científico y Técnico de la Universidad Pública del Norte de Santander y se dictan otras disposiciones. [Ley 1162 de 2007]. DO: 46771.

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2007). Por la cual se autoriza la emisión de la Estampilla Universidad del Cauca 180 años. [Ley 1177 de 2007]. DO: 46854.

Congreso de Colombia. (27 de diciembre de 2007). Por la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Meta para ordenar la emisión de la Estampilla "Universidad de los Llanos" 32 años construyendo Orinoquia y se dictan otras disposiciones. [Ley 1178 de 2007]. DO: 46854.

Congreso de Colombia. (16 de julio de 2008). Por medio de la cual se modifica parcialmente la Ley 85 del 16 de noviembre de 1993. [Ley 1216 de 2008]. DO: 47052.

Congreso de Colombia. (16 de julio de 2008). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Vaupés para emitir la estampilla Pro-Salud Vaupés. [Ley 1218 de 2008]. DO: 47052.

Congreso de Colombia. (16 de julio de 2008). Por medio de la cual se crea la estampilla Prodesarrollo de la Universidad de Cundinamarca, UDEC, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1230 de 2008]. DO: 47052.

Congreso de Colombia. (31 de diciembre de 2008). Por la cual se modifica la Ley 551 de diciembre 30 de 1999. [Ley 1267 de 2008]. DO: 47219.

Congreso de Colombia. (5 de enero de 2009). A través de la cual se modifica la Ley 687 del 15 de agosto de 2001 y se establecen nuevos criterios de atención integral del adulto mayor en los centros vida. [Ley 1276 de 2009]. DO: 47223.

Congreso de Colombia. (5 de enero de 2009). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Cauca para emitir la Estampilla Pro Salud Cauca. [Ley 1277 de 2009]. DO: 47223.

Congreso de Colombia. (18 de mayo de 2009). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro Desarrollo de la Universidad de la Amazonia. [Ley 1301 de 2009]. DO: 47353.

Congreso de Colombia. (13 de julio de 2009). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la "Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid". [Ley 1320 de 2009]. DO: 47409.

Congreso de Colombia. (13 de julio de 2009). Por medio de la cual se modifican los artículos 20 y 10 de la Ley 122 de 1994. [Ley 1321 de 2009]. DO: 47409.

Congreso de Colombia. (15 de enero de 2010). Por la cual se organiza la red nacional de bibliotecas públicas y se dictan otras disposiciones. [Ley 1379 de 2010]. DO: 47593.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2010). Por la cual se modifica la Ley 71 del 15 de diciembre de 1986. [Ley 1423 de 2010]. DO: 47937.

Congreso de Colombia. (24 de junio de 2011). Por medio de la cual se crea la estampilla Prodesarrollo del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP) o del ente que haga sus veces y se dictan otras disposiciones. [Ley 1452 de 2011]. DO: 48110.

Congreso de Colombia. (15 de diciembre de 2011). Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla "Tolima Ciento Cincuenta Años de Contribución a la Grandeza de Colombia" y se dictan otras disposiciones. [Ley 1486 de 2011]. DO: 48284.

Congreso de Colombia. (26 de diciembre de 2011). Por medio de la cual se autoriza a la Asamblea Departamental del Guainía para emitir la Estampilla Pro Salud Guainía. [Ley 1492 de 2011]. DO: 48294.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2011). Por medio de la cual se modifica la Ley 334 de 20 de diciembre de 1996. [Ley 1495 de 2011]. DO: 48297.

Congreso de Colombia. (24 de enero de 2012). Por la cual se crea la Estampilla Prodesarrollo de la Unidad Central del Valle del Cauca – Uceva, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1510 de 2012]. DO: 48322.

Congreso de Colombia. (15 de enero de 2013). Por la cual se crea la estampilla Pro desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado (IUE) y se dictan otras disposiciones. [Ley 1614 de 2013]. DO: 48674.

Congreso de Colombia. (29 de noviembre de 2013). Por la cual se autoriza la emisión de la estampilla pro Universidad del Pacífico Ómar Barona Murillo y se dictan otras disposiciones. [Ley 1685 de 2013]. DO: 48989.

Congreso de Colombia. (10 de julio de 2014). Por medio de la cual se crea la estampilla Prodesarrrollo Instituto Tecnológico del Putumayo y se dictan otras disposiciones. [Ley 1725 de 2014]. DO: 49208.

Congreso de Colombia. (7 de julio de 2016). Por medio de la cual se renueva la emisión de la estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander creada mediante Ley 85 de 1993, modificada parcialmente por la Ley 1216 de 2008, y se dictan otras disposiciones [Ley 1790 de 2016]. DO: 49927.

Congreso de Colombia. (9 de noviembre de 2016). Por medio de la cual se modifica el artículo 49 de la Ley 191 de 1995. [Ley 1813 de 2016]. DO: 50052.

Congreso de Colombia. (25 de noviembre de 2016). Por medio de la cual se adiciona y renueva la estampilla Prodesarrollo Universidad Surcolombiana contenida en la Ley 367 de 1997. [Ley 1814 de 2016]. DO: 50068.

Congreso de Colombia. (5 de enero de 2017). Por medio de la cual se modifica la Ley 648 de 2001 y se dictan otras disposiciones. [Ley 1825 de 2017]. DO: 50107.

Congreso de Colombia. (17 de julio de 2017). Por medio de la cual se autoriza a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Distritales y Municipales para la Emisión de la Estampilla Pro Electrificación Rural y otras, modificando la Ley 1059 del 26 de julio del 2006 que modifica la Ley 23 de enero 24 de 1986. [Ley 1845 de 2017]. DO: 50297.

Congreso de Colombia. (21 de septiembre de 2017). Por medio de la cual se prorroga y modifica la Ley 426 de 1998 que autoriza la emisión de estampillas para Universidad de Caldas, Universidad Nacional sede Manizales y Universidad Tecnológica de Pereira. [Ley 1869 de 2017]. DO: 50363.

Congreso de Colombia. (9 de enero de 2018). Por medio de la cual se extiende la vigencia para la emisión de la Estampilla Pro Universidad de La Guajira,

contemplada en la Ley 1423 de 2010 que modifica la Ley 71 de 1986. [Ley 1877 de 2018]. DO: 50471.

Congreso de Colombia. (8 de marzo de 2018). Por medio de la cual se renueva la emisión de la estampilla Universidad de Sucre, Tercer Milenio, creada mediante la Ley 656 de 2001, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1936 de 2018]. DO: 50674.

Congreso de Colombia. (26 de julio de 2019). Por medio de la cual se crea la Estampilla pro Universidad Nacional - Sede La Paz y se dictan otras disposiciones. [Ley 1983 de 2019]. DO: 51026.

Davidoff, I., & Leigh, A. (2013). How do stamp duties affect the housing market? Economic Record, 89(286), 396–410. https://doi.org/10.1111/1475-4932.12056

Departamento Administrativo de la Función Pública. (10 de enero de 2012). Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. [Decreto 19 de 2012]. DO: 48308.

Dirección de Apoyo Fiscal. (2018). Oficio 016121. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Dirección de Apoyo Fiscal. (2019a). Estampillas departamentales. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Dirección de Apoyo Fiscal. (2019b). Estampillas Municipales y Distritales. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Dowell, S. (1873). A History and Explanation of the Stamp Duties (1st ed.). Edinburgh: T. & T. Clark.

Fajardo, C. L., & Suárez, D. C. (2017). Los Impuestos En La Época De La Independencia, Su Impacto Social, Evolución E Implicaciones En El Sistema Tributario Actual. Criterio Libre, 10(16), 293. https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.16.1199

Ganelli, G. (2008). Public spending management and macroeconomic interdependence. Open Economies Review, 19(2), 241–259. https://doi.org/10.1007/s11079-007-9018-8

Haidar, J. I., Hoshi, T., & Shorenstein, W. H. (2015). NBER Working Paper Series Implementing Structural Reforms in Abenomics: How to Reduce the Cost

of Doing Business in Japan (No. 21507). Disponible en http://www.nber.org/papers/w21507

Hilber, C. A. L., & Lyytikäinen, T. (2017). Transfer taxes and household mobility: Distortion on the housing or labor market? Journal of Urban Economics, 101, 57–73. https://doi.org/10.1016/j.jue.2017.06.002

Liang, C., Hui, E. C. M., & Yip, T. L. (2018). Time on market (TOM): The impact of new residential stamp duty. Physica A: Statistical Mechanics and Its Applications, 503, 1117–1130. https://doi.org/10.1016/j.physa.2018.08.126

Martínez, L. (2019). Sources of Revenue and Government Performance: Evidence from Colombia. In SSRN Electronic Journal. https://doi.org/10.2139/ssrn.3273001

Mukherjee, V. (2013). Determinants of Stamp Duty Revenue in Indian States. South Asian Journal of Macroeconomics and Public Finance, 2(1), 33–58. https://doi.org/10.1177/2277978713482202

Nayudu, A. (2019). Tax Revenue Efficiency of Indian States: The case of Stamp Duty and Registration Fees. In NIPFP Working Papers (No. 278).

Peng, Z., Tang, Q., & Wang, K. (2014). Adjustment of the stamp duty on stock transactions and its effect on the chinese stock market. Emerging Markets Finance and Trade, 50(1), 183–196. https://doi.org/10.2753/REE1540-496X500110

Presidencia de Colombia. (19 de noviembre de 2008). Por el cual se corrige un yerro en el artículo 3° de la Ley 1230 del 16 de julio de 2008. [Decreto 4400 de 2008]. DO: 47178.

Romero, C. A., & Gómez, L. A. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales : una aproximación al caso colombiano. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 78, 353–389.

Romero, C. A., & Gómez, L. A. (2019). Análisis dinámico de la jurisprudencia contencioso- administrativa sobre estampillas y sus formalidades de recaudo aplicables en Bucaramanga. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 81(56), 281–306.

Villamizar, S. (2015). Saludos a la bandera y la conexión electoral: Proyectos de ley de estampillas, celebraciones, honores y monumentos en Colombia, 2002 (Universidad de los Andes). https://doi.org/10.1145/3132847.3132886

Yatoo, S. A., Sahu, P., & Kalubarme, M. H. (2019). Sustainable Approaches for Urban Sprawl Management of Ahmedabad City, Gujarat, India. International Journal of Advance and Innovative Research, 6(2), 130-141.

8. Impuestos al consumo de licores, cerveza y tabaco

8.1. Introducción

Los impuestos a bienes como el alcohol o el tabaco están justificados en la medida que su consumo genera costos a sus demandantes y a otras personas que no consumen estos bienes de manera directa. Como lo propone Pigou (1920), la decisión eficiente es gravar los bienes de tal manera que los consumidores paguen, además del precio del bien, el impuesto que compense los costos sociales que generan. Al gravar estas actividades se asegura que el consumidor tenga en cuenta los costos en que incurren otros individuos (Cnossen, 2007) y, de esa manera, se espera un consumo más responsable y controlado. Intuitivamente, si los consumidores que generan grandes externalidades marginales tienen una fuerte demanda, entonces los impuestos son efectivos para reducir el consumo socialmente más costoso (Griffith, O'Connell, & Smith, 2017).

Los impuestos al consumo de alcohol y tabaco son herramientas costo-efectivas para la salud pública. Al aumentar el precio de estos bienes es posible regular la frecuencia e intensidad de su consumo puesto que los consumidores internalizan el costo adicional que generan a terceros. Aunque los consumos problemáticos pueden ser difíciles de tratar vía impuestos, el aumento en los precios si puede generar menores consumos. Vía impuestos es posible ayudar a que consumidores de alcohol y tabaco dejen o reduzcan su consumo, prevenir que otras personas empiecen a fumar o beber, mejorar la salud pública, reducir

el gasto asociado a las enfermedades relacionadas con su consumo y generar recursos adicionales que pueden ser utilizados para financiar programas de salud (Ministerio de Salud, 2016).

En Colombia los impuestos al consumo de cerveza, tabaco y licores son rentas de la Nación, pero cedidas a los departamentos. Parte importante de estas rentas son de libre destinación y, por esto, pueden dedicarse a labores de prevención, inversión en servicios de salud u otros gastos que mitiguen los efectos negativos del consumo de estos bienes. También hay componentes de destinación específica que van a salud, educación y deporte. La inversión en estos rubros tiene el potencial de prevenir el abuso de alcohol y tabaco y, en este sentido, existe una conexión entre el bien público que se provee y el impuesto que se cobra.

El recaudo por concepto de estos impuestos representa en promedio cerca del 58% de los ingresos tributarios para los departamentos. Aunque los ingresos por este tipo de tributos han mantenido una dinámica creciente, la proporción que representan de los ingresos tributarios departamentales ha caído.

En este capítulo se analizan los impuestos piguvianos mencionados y se presenta una serie de propuestas para fortalecer el recaudo y desestimular el consumo de tabaco y alcohol. En la siguiente sección, se presenta una breve revisión de la evidencia empírica internacional que demuestra que (i) existen costos sociales considerables derivados del consumo de tabaco y alcohol; (ii) los impuestos al consumo de estos productos generan reducciones en el consumo y, por esta vía, aumentos en bienestar; (iii) estos impuestos suelen tener dos componentes: específico y ad valorem y (iv) los argumentos usuales para oponerse a los impuestos al tabaco y alcohol están basados en mitos sin ningún sustento empírico. En la tercera sección, con el objeto de anticipar posibles efectos de los impuestos sobre el contrabando, se comparan los precios en Colombia con los de los países vecinos. En la cuarta sección se presenta la situación actual de los impuestos al consumo en Colombia. Finalmente, se presenta una lista de recomendaciones.

8.2. Experiencia internacional

8.2.1. Los efectos del consumo de tabaco y alcohol

Los costos económicos derivados del consumo excesivo del tabaco fueron calculados en 1.4 trillones de dólares en 2012 en todo el mundo, de este monto

422 billones de dólares corresponden a gastos de tratamiento de enfermedades relacionadas con el tabaco (Goodchild, Nargis, & d'Espaignet, 2018). El consumo del tabaco genera problemas respiratorios, enfermedades cardiovasculares, diabetes, osteoporosis y artritis (Ministerio de Salud, 2016).

Por otro lado, los costos de consumir alcohol fueron estimados como un 2.5% del PBI de los países de ingresos altos y 2.1% en el caso de los países de ingresos medios (Rehm, y otros, 2009). El consumo de alcohol está relacionado con accidentes de tránsito, intoxicación por ingesta excesiva de alcohol, riñas y violencia intrafamiliar, crimen (Griffith, O'Connell, & Smith, 2017) y abuso infantil (Cnossen, 2007). Fumar o beber durante el embarazo repercute en bajo peso al nacer, partos prematuros, anomalías congénitas, muerte fetal, síndrome de alcoholismo fetal y síndrome de muerte súbita del lactante y además puede afectar la salud de los niños en el futuro (Chaloupka, Powell, & Warner, 2019).

8.2.2. Efectos de los impuestos piguvianos

Diferentes estudios han encontrado que aumentos en los impuestos que gravan el consumo de tabaco y cigarrillos redujeron la mortalidad general, las muertes por cáncer de garganta, pulmón, otros cánceres, y enfermedades respiratorias (Bowser, Canning, & Okunogbe, 2016). Otros estudios han encontrado que los mayores impuestos a los cigarrillos reducen las hospitalizaciones por insuficiencia cardíaca, reducen la gravedad del asma infantil (Hatoun, Davis-Plourde, Penti, Cabral, & Kazis, 2018), reducen los nacimientos con bajo peso al nacer, el síndrome de muerte súbita del lactante y la mortalidad infantil en general (Evans & Ringel, 1999; Markowitz, 2008).

La evidencia indica que un aumento del 10% en el impuesto sobre la cerveza reduce la violencia doméstica severa contra los niños en un 2.2% (Markowitz & Grossman, 1999); un aumento del 10% en el precio del alcohol reduce la conducción en estado de ebriedad en un 7,4% para los hombres y 8,1% para las mujeres (Kenkel, 1993); un aumento del 10% en el número de puntos de venta que venden alcohol aumenta la probabilidad de violación en casi un 20% (Markowitz, 2000); los estudiantes universitarios que enfrentan un aumento de US $ 1.00 en el precio real promedio de una bebida tienen un 33% menos de probabilidades de hacer la transición de ser un bebedor moderado a un bebedor compulsivo (Williams, Chaloupka, & Wechsler, 2002); un aumento del 10% en el precio de la

cerveza reduce el número de estudiantes de secundaria que se dedican a beber en exceso en 2-5 % (Grossman, Chaloupka, Saffer, & Laixuthai, 1994).

Un análisis del costo social en el Reino Unido indica que el recaudo generado por gravar el consumo de alcohol no cubre los costos de su uso nocivo (Cnossen, 2007). De hecho, esto ocurre en otros países de Europa que tienen bajos impuestos al alcohol. En este sentido, es necesario ajustar las características de los impuestos al consumo con el fin de asegurar que los costos sociales sean internalizados por los consumidores y además de financiar el sistema de salud para la atención de pacientes directa o indirectamente relacionados con el consumo de alcohol y tabaco.

La evidencia ha demostrado que las externalidades no son lineales en la cantidad consumida debido a que algunas personas incurren en costos sociales más altos por la frecuencia e intensidad en el consumo. Diamond (1973) considera que, en casos de externalidades marginales heterogéneas, el diseño fiscal se hace más complejo porque es costoso diferenciar entre individuos. Para los consumidores de alcohol y tabaco más severos quizá la carga impositiva no sea suficiente para cubrir sus externalidades, sin embargo, se podría esperar que, para los consumidores de alcohol y tabaco moderados, el tributo sí exceda la externalidad que generan. Aunque este esquema no es justo en términos fiscales, en el nivel agregado, se espera que la externalidad sea cubierta en gran medida. En resumen, un buen diseño fiscal es un reto para el gobierno, pero ayudará a que los costos asociados a terceros sean cubiertos y eliminará la presión sobre el sistema de salud.

Los efectos de aumentos en el precio y en el recaudo por concepto de los impuestos al consumo dependen en gran medida de la elasticidad precio de la demanda (Chaloupka, Powell, & Warner, 2019; Cnossen, 2007). Las características del consumo de estos bienes hacen que su demanda varíe poco en relación con cambios en el precio, es decir, son bienes inelásticos porque corresponden a conductas que generan algún tipo de adicción. En efecto, la elasticidad precio de la demanda del tabaco para los países de ingresos altos se estima en alrededor alrededor de -0.4, es decir, un aumento de 10% en el precio reduce el consumo en 4% (National Cancer Institute and World Health Organization, 2016). Para los países de ingresos bajos y medios la elasticidad precio de la demanda está entre y -0.2 y -0.8 (Chaloupka, Straif, & Leon, 2011). No obstante, la elasticidad precio de la demanda para la población joven es cerca de 2 a 3 veces más grande

que para los adultos (National Cancer Institute and World Health Organization, 2016; Chaloupka, Powell, & Warner, 2019).

La elasticidad promedio de los precios de la demanda para el alcohol en los países de ingresos altos oscila entre −0.51 y −0.77 (Elder, y otros, 2010; Wagenaar, Salois, & Komro, 2009) y para los países de ingresos bajos y medios la elasticidad es de −0.64 (Sornpaisarn, Shield, Cohen, Schwartz, & Rehm, 2013). La demanda de cerveza es menos sensible a variaciones en el precio (Wagenaar, Salois, & Komro, 2009). La evidencia indica que cuando existen cambios en los precios del alcohol existe una sustitución entre bebidas dentro de la misma categoría, pero no a través de categorías (Meng, y otros, 2014; Srivastava, McLaren, Wohlgenant, Zhao, & Campus, 2014). Es decir, los consumidores responden sustituyendo entre vino tinto y blanco, pero no entre vino y cerveza.

En el caso de los países de ingresos altos, la elasticidad precio de la demanda es mayor para el caso del alcohol que para el tabaco. Para los países de ingresos bajos y medios, pareciera presentarse el mismo fenómeno, aunque existe una alta heterogeneidad en la elasticidad precio de la demanda de tabaco.

Otro desafío del diseño de impuestos al consumo de alcohol y tabaco es su regresividad. En los casos en los que estos impuestos no son regresivos, el aumento de las tarifas genera aumentos en el recaudo sin afectar en mayor medida a los hogares de ingresos bajos. Pero cuando estos impuestos son regresivos, el aumento de los precios de alcohol y tabaco puede ser un reto de la perspectiva de crecimiento incluyente (Brys, Perret, Thomas, & O'Reilly, 2016). La evidencia empírica señala que los impuestos al tabaco exhiben un patrón regresivo, mientras que en los impuestos al alcohol los resultados son mixtos. En algunos casos exhiben un patrón regresivo, pero en otros un patrón progresivo (Brys, Perret, Thomas, & O'Reilly, 2016). El consumo de alcohol y tabaco está gravado con IVA y estudios de países europeos concluyen que el IVA es un impuesto altamente regresivo (Leahy, Lyons, & Tol, 2011; Ruiz & Trannoy, 2008; O'Donoghue, Baldini, & Mantovani, 2004).

Una característica adicional de los impuestos al consumo es la estructura de mercado de los bienes que gravan. Tanto la producción de licores como de tabaco y cigarrillos se realizan bajo estructuras de mercado con barreras a la entrada y con pocas firmas productoras que afectan la determinación de su precio. Estas características agregan elementos para tener en cuenta en el diseño fiscal de estos impuestos.

8.2.3. La estructura de los impuestos al consumo de tabaco y alcohol

El consumo de alcohol y tabaco generalmente se grava con impuestos específicos y ad valorem, pero existen otras estrategias que se han implementado en el ámbito internacional. Una de ellas es gravar los insumos de los productos. Sin embargo, esta opción plantea desafíos para la administración tributaria puesto que es necesario verificar la composición del producto (Chaloupka, Powell, & Warner, 2019). Otra estrategia es definir cuotas a la producción, pero esta opción es menos atractiva que las alternativas de impuestos específicos y ad valorem (Dickie & Trandel, 1996).

Los impuestos específicos en comparación con los impuestos ad valorem reducen las brechas de precios entre las diferentes marcas disminuyendo los incentivos para que los consumidores cambien a marcas más baratas cuando aumentan los impuestos (National Cancer Institute and World Health Organization, 2016; WHO, 2015). Además, conducen a niveles relativamente altos de precio, calidad del producto y variedad (Delipalla & O'Donnell, 1998; Pritchard, 1943). Sin embargo, los impuestos específicos deben aumentarse regularmente para evitar los efectos de la inflación (Chaloupka, Powell y Warner, 2019). Los impuestos ad valorem, por su parte, son mejores en términos de bienestar del consumidor y de la cantidad de ingresos fiscales recaudados (Keen, 1998). En este sentido, el esquema dual entre componentes específicos y ad valorem para los impuestos al consumo, tal como lo ha implementado Colombia, asegura obtener las ventajas de cada uno de los dos tipos de impuesto.

8.2.4. Economía política y mitos relacionados con los impuestos al consumo de tabaco y alcohol

A pesar de que existe evidencia acerca de la conveniencia de gravar el consumo de alcohol y tabaco, no siempre es fácil aumentar las tarifas de los impuestos debido a las expectativas que pueden influenciar a los tomadores de decisión en política pública. A continuación, se enuncian algunos de los argumentos que se esgrimen en contra de estos impuestos, así como evidencias a favor y en contra de estos argumentos.

a. *Disminución en el recaudo por el impuesto*: al aumentar el precio del alcohol o tabaco vía mayores tarifas de impuesto, se espera que el consumo disminuya y por lo tanto habría un impacto negativo en las finanzas territoriales que afectaría la provisión de los bienes públicos que se disponen para la atención de los consumidores de alcohol y tabaco. Sin embargo, estos bienes se caracterizan por tener una elasticidad precio de la demanda tal que no necesariamente afectará negativamente el recaudo por el impuesto. Suponga un aumento en el precio en 50% y una elasticidad de -0.5. El consumo caerá en 25%, pero el 75% restante será gravado a una tarifa mayor, generando un aumento en el recaudo en el 50% (Chaloupka, Powell, & Warner, 2019).

b. *Disminución de la actividad económica*: aumentos en el precio del alcohol o tabaco afectan directamente a las empresas que producen o distribuyen estos bienes. Una menor actividad económica implica mayores niveles de desempleo y menor producción que redunda en mayores niveles de pobreza. Sin embargo, la evidencia ha mostrado que, si bien cae el consumo del alcohol o tabaco, los consumidores gastarán más en otro tipo de bienes y servicios haciendo una transferencia de trabajo hacia otros sectores que quizá no generan externalidades negativas (Chaloupka, Powell, & Warner, The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption, 2019).

c. *Regresividad*: los impuestos al consumo de alcohol o tabaco gravan proporcionalmente más los ingresos de las familias de ingresos bajos. No obstante, los recursos recaudados pueden usarse para compensar a los hogares más pobres. Además, el impacto de largo plazo del consumo de tabaco y alcohol sobre el gasto en atención médica y sobre los años laborales revela que los aumentos de los impuestos al tabaco son financieramente progresivos en países como Chile (Fuchs & Meneses, 2017) y Moldavia (Fuchs & Meneses, 2018).

d. *Evasión y elusión*: aumentos en los impuestos estimulan el contrabando y la evasión de impuestos. La evidencia ha mostrado que gravar el consumo de tabaco produce beneficios incluso en la presencia de evasión y elusión de impuestos (National Cancer Institute and World Health Organization, 2016).

8.3. Precios e impuestos Colombia y países vecinos

En Colombia, los impuestos al consumo de licores, cigarrillos y tabaco se componen de impuestos específicos e impuestos ad valorem. El impuesto al consumo de cerveza no tiene un componente específico. A continuación, se detallan los principales elementos del consumo de alcohol y tabaco de Colombia respecto a su región.

En comparación con otros países de América, en Colombia los impuestos que gravan el consumo de cigarrillos son bajos como proporción del precio final. En Chile, por ejemplo, el 81.6% del precio de la cajetilla corresponde a impuestos, mientras que, en Colombia, la proporción es de 49.5%. Consecuentemente, los precios de los cigarrillos también son bajos en Colombia. En Canadá una cajetilla de cigarrillos cuesta en promedio 5 veces más que en Colombia. En ambos aspectos, Colombia tiene un espacio de maniobra para aumentar los impuestos y el precio de los cigarrillos, si bien la prevalencia de uso de tabaco es menor en Colombia que en el resto de la región (Tabla 8).

Tabla 8. Precios de cigarrillos y tabaco

País	*Precio promedio de cigarrillo [a]*	*Impuestos como % del precio [b]*	*Uso de tabaco en la población (%)*
Colombia	3.03	78.4	14.0
Argentina	4.04	76.2	26.0
Brasil	2.45	83.0	16.9
Canadá	9.78	64.4	14.8
Chile	6.86	82.4	37.6
Estados Unidos	6.86	43.0	17.3
Perú	9.81	49.0	17.4

Fuente: Global Health Observatory (GHO) de la OMS. Datos para 2018. [a] los precios están en dólares internacionales (paridad de poder de compra). [b] Impuestos incluyen específicos y ad valorem, impuestos al valor agregado, aranceles de importación y cualquier otro impuesto.

En el caso de los licores y cervezas, Colombia presenta un consumo excesivo[36] en bebedores muy cercano al promedio regional. El consumo per cápita de alcohol

36 Definido como el porcentaje de personas que en el último mes tuvo un episodio de consumo excesivo de alcohol.

y de vino en Colombia es bajo respecto a sus vecinos, sin embargo, el consumo per cápita de cerveza es de los más altos en la región (Tabla 9).

Tabla 9. Consumo de licores y cerveza

País	*Consumo excesivo en bebedores (%)*	*Consumo de alcohol per cápita (lts)*	*Consumo de cerveza per cápita (lts)*	*Consumo de vino per cápita (lts)*
Colombia	39.9	5.6	71.3	1.1
Argentina	32.5	10.0	39.9	40.2
Brasil	48.1	7.8	61.8	3.4
Canadá	32.9	9.1	45.1	25.6
Chile	32.0	9.2	36.1	33.1
México	42.5	7.0	77.1	2.1
Perú	49.5	6.3	60.1	8.1
Estados Unidos	36.4	10.1	47.0	18.1

Fuente: Global Health Observatory (GHO) de la OMS. Las columnas 1,3 y 4 la información corresponde al 2016. Para la columna 2, la información corresponde al 2020.

Los precios de la cerveza y el vino en Colombia son relativamente bajos en comparación con los otros países de la región. De hecho, el precio de la cerveza en Colombia es el más bajo (Tabla 10).

Tabla 10. Precio promedio de cerveza y vino

País	*Precio promedio cerveza (dólares)*	*Precio promedio vino (dólares)*
Colombia	0.69	8.50
Argentina	1.16	
Brasil	1.30	8.79
Canadá	3.47	12.04
Chile	1.63	5.34
México	1.09	6.83
Perú	1.02	7.79
Estados Unidos	3.10	12.60

Fuente: Global Health Observatory (GHO) de la OMS. Datos corresponden al 2016.

Aunque el consumo en Colombia es relativamente bajo respecto a otros países de América, en Colombia existe un alto nivel de consumo problemático

de alcohol[37-38]. Consecuentemente, la tasa de mortalidad relacionada con el consumo de alcohol es la más alta de la región. En este sentido, el consumo de alcohol en el país acarrea consecuencias considerablemente (Tabla 11).

Tabla 11. Efectos negativos del consumo de licores y cerveza en países de América

País	*Dependencia al alcohol (%)*	*Tasa de mortalidad relacionada (por 100.000 habitantes)*
Colombia	3.2	47.3
Argentina	2.9	28.0
Brasil	1.4	44.1
Canadá	4.1	9.1
Chile	2.5	21.5
México	1.3	25.6
Perú	4.9	27.4
Estados Unidos	7.7	20.3

Fuente: Global Health Observatory (GHO) de la OMS. Datos corresponde al 2016.

En resumen, tanto los impuestos como los precios al consumidor final de cigarrillo y cerveza son bajos en Colombia comparados con países de la región. Para el caso del tabaco, el estudio de Maldonado, Llorente, Iglesias y Escobar (2018) establece que, en promedio, el 3,5 % de los cigarrillos consumidos en Colombia son de contrabando, con amplias variaciones regionales[39]. Esta tasa es congruente con el precio relativamente bajo del cigarrillo en Colombia comparado con la región, que prevaleció hasta 2016. Después del aumento de precio generado por el incremento del impuesto, la tasa de contrabando ascendió a 6,4 %. Por tanto, esta evidencia sugiere que hay espacio para aumentar estos impuestos,

37 El síndrome de dependencia del alcohol (conocido como alcoholismo) es un trastorno que implica beber cantidades excesivas de alcohol de forma habitual durante un período prolongado, lo cual resulta en deterioro a la salud y posible adicción. La información presentada por la Organización Mundial de la Salud se concentra en episodios graves de alcohol en los últimos 30 días.

38 De acuerdo con Ministerio de Salud, el consumo problemático de alcohol en Colombia afecta a 673 mil jóvenes entre 18 y 24 años, esto es, cerca de 20% de la población en esa franja de edad.

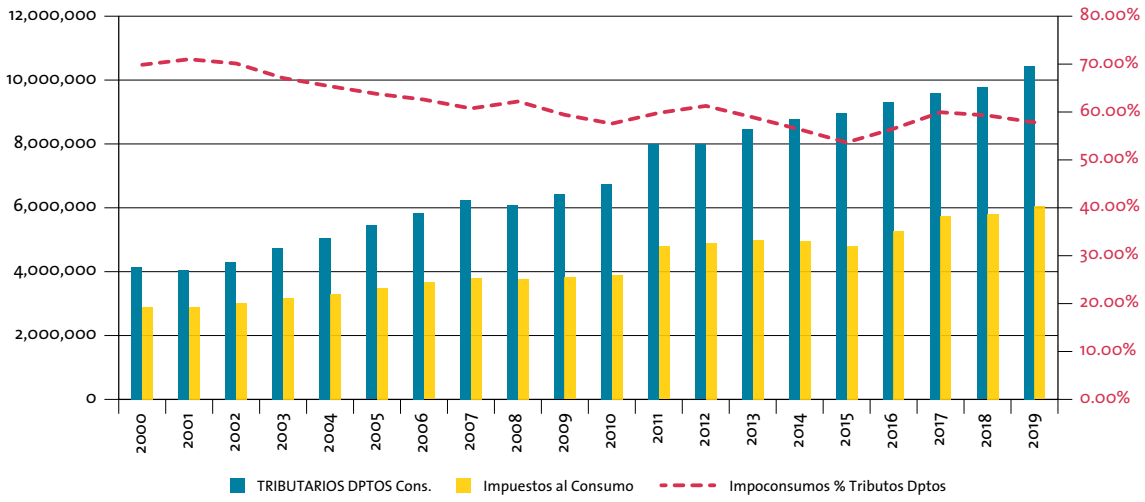
39 Se encuentra que la tasa de cigarrillos de contrabando consumido fluctúa a nivel regional entre 1,5 % (Bogotá) y 22,5 % (Cúcuta).

acrecentar los beneficios en la salud pública y el recaudo, con un costo reducido en términos de contrabando.

8.4. Situación actual de los impuestos al consumo en Colombia

Estos impuestos representan en la actualidad cerca del 58% de los ingresos tributarios para los departamentos. Aunque los ingresos por este tipo de tributos han mantenido una dinámica creciente, su recaudo como proporción de los ingresos tributarios departamentales ha caído. Hasta el año 2015, la participación de los impuestos al consumo en el total agregado presentó un continuo descenso. Sin embargo, los aumentos en tarifas generaron un aumento en el recaudo de los impuestos al consumo en cerca de 4 puntos porcentuales (Figura 37).

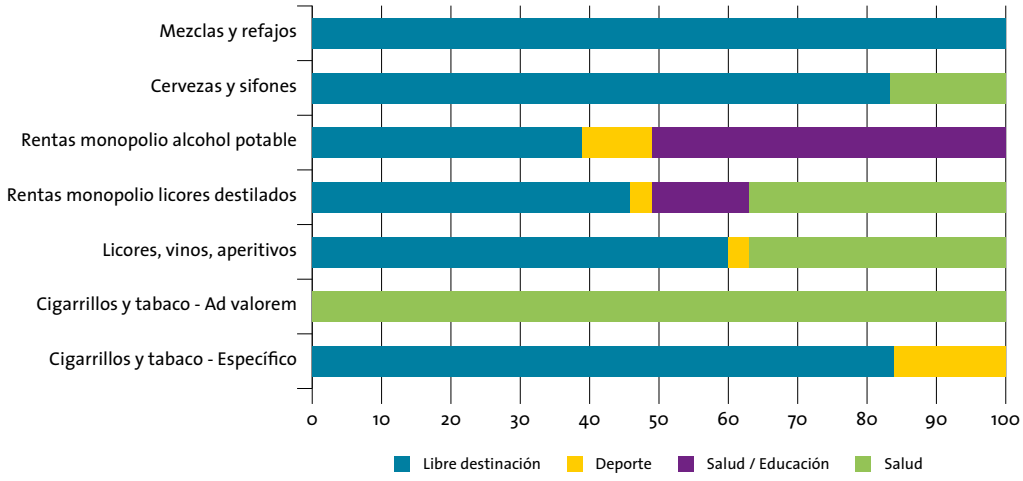
FIGURA 37. Recaudo de los impuestos al consumo (precios constantes 2019)



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Los impuestos al consumo de cigarrillos, tabaco elaborado, licores, vinos, aperitivos, cervezas, sifones, refajos y mezclas son rentas de propiedad de la Nación cedidas a los departamentos. El destino de los recursos varía para cada impuesto. Para las rentas derivadas del monopolio de producción de licores, la Ley establece que el destino de los recursos puede ser educación o salud de acuerdo considere la entidad territorial. La distribución por renta es la siguiente:

Figura 38. Distribución de los recursos recaudados por tipo de impuesto



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

8.4.1. Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas

El marco normativo está contemplado en la Ley 223 de 1995 y sus decretos reglamentarios. La Ley señala que ni las asambleas departamentales ni el Concejo Distrital de Bogotá pueden expedir reglamentaciones sobre la materia. Ninguna forma de división territorial podrá gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo de las bebidas alcohólicas.

El hecho generador depende del origen de los productos. En el caso de los productos nacionales, técnicamente el hecho generador de este impuesto no es el consumo de bebidas alcohólicas, sino la entrega en fábrica o en planta de cervezas, sifones, refajos y mezclas para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o para autoconsumo. Sin embargo, no generan este impuesto las exportaciones de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas, fermentadas con bebidas no alcohólicas. Para los productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

La base gravable está constituida por el precio de venta al detallista, sin incluir el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables. En el

caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios de venta al detallista en la ciudad capital del departamento donde está ubicada la respectiva fábrica. En el caso de los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

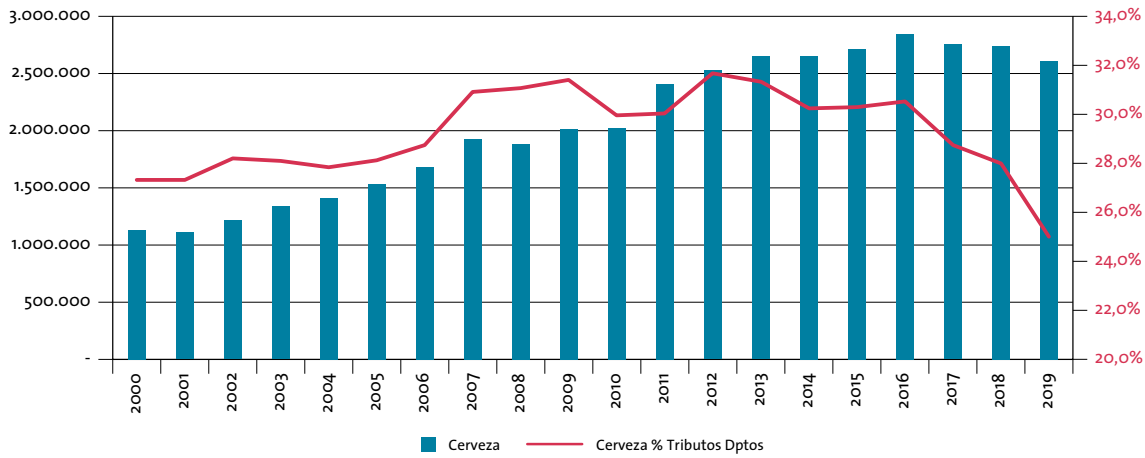
Los sujetos pasivos son los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Se trata de un impuesto de autoliquidación, es decir, que el sujeto pasivo presenta una declaración privada y con base en ella efectúa el pago correspondiente. Para los productores nacionales el pago es mensual mientras que para importados se hace al momento de introducción al país al Fondo Cuenta.

La tarifa para las cervezas y sifones es de 48% y para mezclas y refajos es de 20%. De la tarifa aplicable a las cervezas y sifones, cuarenta (40) puntos porcentuales son de libre destinación y ocho (8) puntos porcentuales se destinan a financiar la salud. En particular, estos recursos se destinan a la universalización en el aseguramiento, la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado, los servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que se atienda a través de la red hospitalaria pública, de acuerdo con las condiciones y prioridades que para tal efecto defina la entidad territorial.

Recaudo

Como se mencionó anteriormente, los impuestos al consumo de cigarrillos, tabaco elaborado, licores, vinos, aperitivos, cervezas, sifones, refajos y mezclas son rentas de propiedad de la Nación cedidas a los departamentos. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas es el tributo de mayor recaudo para las finanzas departamentales, representando cerca del 25% del total de ingresos tributarios para 2019. El total recaudado en 2019 por concepto de impuesto al consumo de cerveza fue cercano a los $2,61 billones en pesos constantes. Alrededor del 40% corresponde a los ingresos para Bogotá y los departamentos de Antioquia y Cundinamarca. La participación de los ingresos por este impuesto ha descendido notablemente desde 2012 y para 2019 corresponde al 25% del total de ingresos departamentales (Figura 39).

Figura 39. Recaudo de impuesto al consumo a la cerveza (precios constantes 2019)

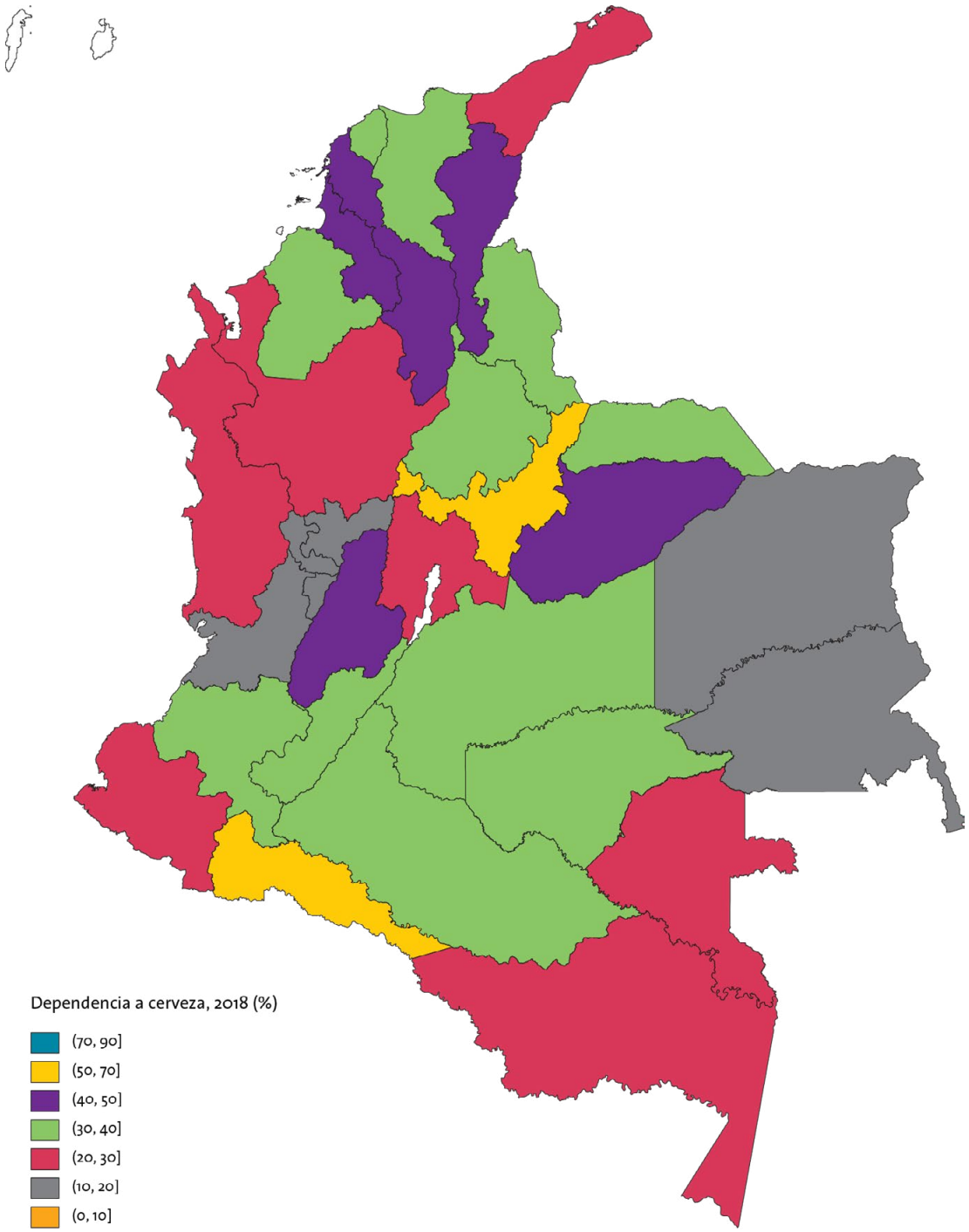


Fuente: Cálculos DAF con información propia y FUT.

En 15 departamentos los ingresos derivados por el impuesto lo convierten en el tributo de principal recaudo. Para estos departamentos, los ingresos por el impuesto al consumo de cervezas representan entre el 30 y 54% del total de ingresos tributarios. Boyacá (54%) y Putumayo (50%) son los departamentos que más dependen del impuesto. Adicionalmente, en 9 departamentos el impuesto a la cerveza es la segunda fuente de ingresos más importante (Figura 40).

Dadas las características actuales del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas, es posible aumentar la tarifa del impuesto con el objetivo que el precio pagado por el consumidor final esté más cerca de los estándares internacionales. Adicionalmente, el impuesto solo cuenta con un componente ad valorem. Como se analizó, los impuestos específicos reducen las brechas de precios entre las diferentes marcas disminuyendo los incentivos para que los consumidores cambien a marcas más baratas cuando aumentan los impuestos. De esta manera, es plausible contemplar la existencia conjunta de los componentes específico y ad valorem, aumentando la carga fiscal del impuesto aprovechando el espacio que tienen los bajos precios de la cerveza en el país y eliminar las inequidades en el tratamiento de bebidas con alcohol.

Figura 40. **Dependencia del impuesto al consumo de cerveza**



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

8.4.2. Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares

Los detalles de este impuesto están contenidos en la Ley 223 de 1995. El hecho generador está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos. Al igual que con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, este impuesto es una renta nacional cedida a los departamentos. La Ley 1816 de 2016 se expidió con el fin de determinar la ley de régimen propio del monopolio de licores destilados como arbitrio rentístico para los departamentos, con una finalidad social asociada a la financiación preferente de los servicios de educación y salud y al de garantizar la protección de la salud pública. Ninguna forma de división territorial podrá gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto, ni modificar los elementos del tributo.

En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país. No contempla los productos con destino al extranjero, pero sí grava los productos que provengan del exterior. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Los sujetos pasivos son los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. El período gravable de estos impuestos es quincenal, periodicidad en la cual se deben cancelar los montos correspondientes.

De acuerdo con la Ley 1816 de 2016, la base gravable del impuesto tiene un componente específico y uno ad valorem. En el primer caso, la base gravable es el volumen de alcohol que contenga el producto. La base gravable del componente ad valorem es el precio de venta al público por unidad de 750 cc, sin incluir el impuesto al consumo o la participación. Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares serán las siguientes:

1. *Componente específico*: por cada grado de alcohol en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, será de $220. La tarifa aplicable para vinos y aperitivos vínicos será de $150 en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente.

2. *Componente ad valorem*: se liquidará aplicando una tarifa del 25% sobre el precio de venta al público, antes de impuestos y/o participación, certificado por el DANE, para vinos y aperitivos vínicos la tarifa será del 20%.

El monopolio es la facultad exclusiva del Estado para explotar directamente o a través de terceros la producción e introducción de licores destilados y alcohol. La Ley 1816 de 2016 regula íntegramente los monopolios y afianza su ejercicio en los departamentos con reglas claras: elimina excesos en el ejercicio del monopolio; unifica requisitos y modalidades en su aplicación, prohíbe otras cargas o requisitos; unifica tratamiento de productos nacionales e importados con equidad; regula el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y establece IVA de 5%. Permite descontar IVA pagado en la producción. La Ley 1816 también dicta normas sobre las rentas del monopolio:

- Si el departamento ejerce el monopolio cobra la participación en lugar del impuesto. Esta tiene la misma estructura del impuesto y sus tarifas no pueden ser menores. El alcohol potable se paga en pesos por litro de alcohol, entre $110 y $440 según determine la asamblea departamental.

- La producción de licores destilados solo con autorización del departamento (licitación, con subasta inversa, sobre el pago de derechos de explotación de producción)

- La introducción de licores requiere permiso del departamento. En estos casos, se debe pagar derechos de explotación de introducción. 2% sobre ventas anuales en ese departamento.

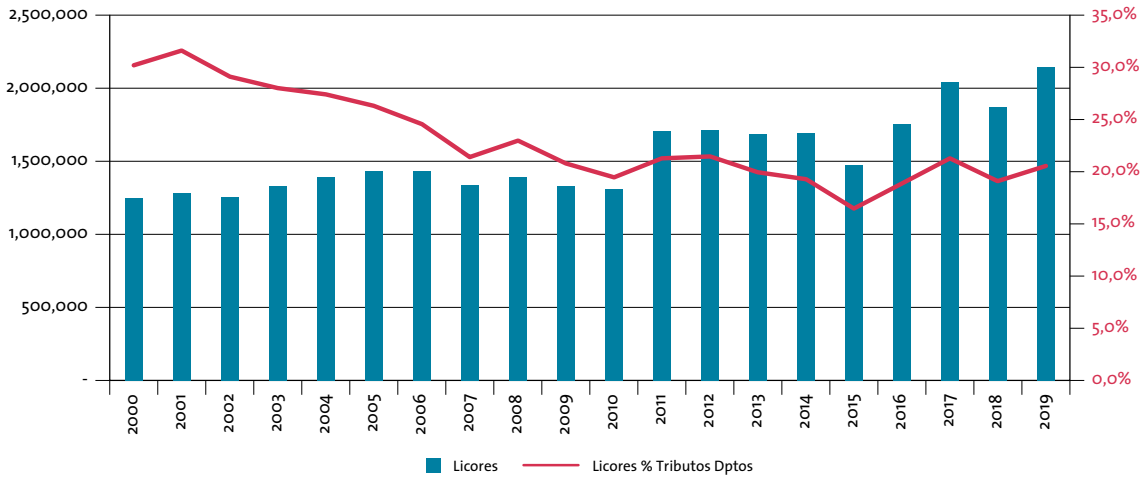
Del total recaudado de las rentas del monopolio de licores destilados y por concepto del impuesto, los departamentos destinarán el 37% a financiar la salud y el 3% a financiar el deporte. Por lo menos el 51% del total del recaudo de las rentas del monopolio de licores destilados deberá destinarse a salud y educación. De la totalidad de las rentas derivadas del monopolio del alcohol potable se destinará por lo menos el 51% a salud y educación, y el 10% a deporte.

Recaudo

El impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares es el segundo tributo de mayor recaudo para las finanzas departamentales, representando el 20% del total de ingresos tributarios para 2019 en valores constantes. El total

recaudado en 2019 por concepto de impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares fue cercano a los 2.14 billones en pesos constantes. Cerca del 57% corresponde a los ingresos para Antioquia (25%), Cundinamarca (18%) y Valle del Cauca (13%). La participación de los ingresos por este impuesto ha descendido notablemente desde el año 2000. Sin embargo, a partir de 2015 este impuesto ha ganado importancia en el total de ingresos departamentales (Figura 41)

FIGURA 41. Recaudo de impuesto al consumo de licores (precios constantes 2019)

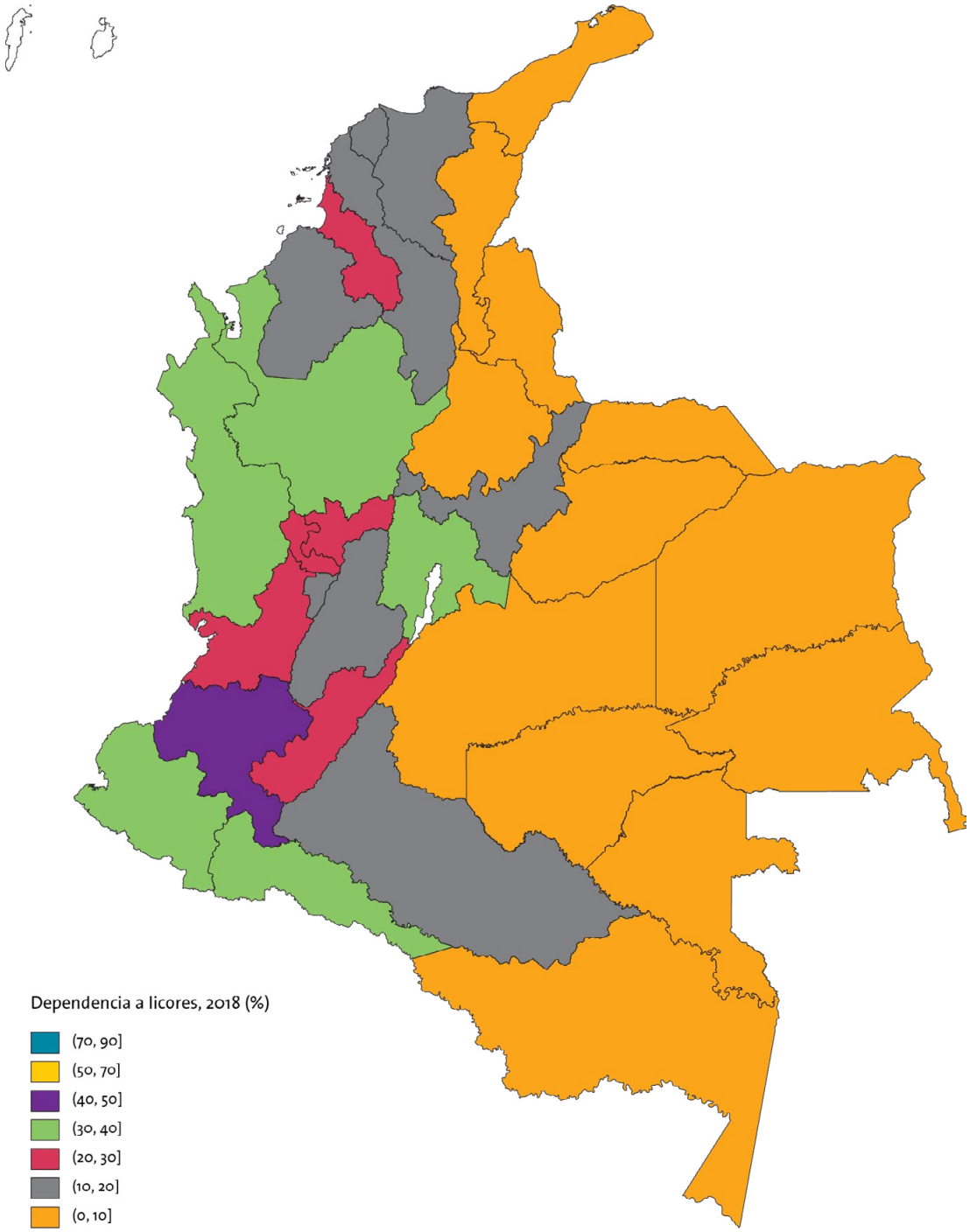


Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

En 7 departamentos los ingresos por impuestos a licores representan la mayor fuente de recaudo, coincidiendo con los departamentos de la Costa Pacífica. Para estos departamentos, los ingresos por el impuesto al consumo de licores representan entre el 25% y 65% del total de ingresos tributarios. Cauca (65%) es el departamento que más depende de este impuesto. En 8 departamentos este impuesto representa la segunda fuente principal de recaudo. El recaudo del impuesto al consumo de licores representa en promedio para los departamentos el 18% del total recaudado (Figura 42).

El recaudo por concepto de ejercicio del monopolio de licores ha incrementado significativamente en las últimas vigencias. En 2013 la participación era cercana al 20% del total del recaudo, mientras para el 2019 la participación fue del 59%. Este aumento en la participación obedece en alguna medida al mejor reporte de información que están haciendo las entidades territoriales.

FIGURA 42. **Dependencia de los ingresos del impuesto a licores**



Fuente: Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda. Elaboración propia.

El artículo 7 de la Ley 1816 de 2016 permite que terceros puedan realizar temporalmente que la producción de licores destilados si así lo decide la entidad territorial. La suscripción de contratos adjudicados mediante licitación pública deberá utilizar un procedimiento de subasta ascendente sobre los derechos de explotación. Sin embargo, la Ley en cuestión creó una modalidad sin definir la reglamentación para su implementación. Debido a lo anterior, hasta el momento ningún departamento ha realizado el proceso de selección exigido, pues no ha sido claro para éstos definir cuáles serían las variables técnicas y económicas sobre las cuales los oferentes podrían aplicar a la licitación pública.

Recuadro 3. Monopolio como arbitrio rentístico sobre la producción de licores destilados

Un monopolio se define como el derecho legal para explotar con carácter exclusivo determinada actividad. Aunque cada vez es menos frecuente su existencia, aún persisten casos debido a la naturaleza del bien monopolizado como por ejemplo la prestación de algunos servicios públicos. En la teoría económica, los monopolios están considerados por fuera del marco de competencia perfecta debido a las ineficiencias generadas: menor producción a mayores precios con relación a los resultados de competencia perfecta. Aunque el productor se beneficia directamente de percibir mayores precios, los consumidores deben pagar más por el bien, incluso la disposición a pagar de algunos de ellos no es suficiente para adquirir el bien. En el agregado el bienestar resulta ser inferior al escenario en el que la producción no depende de un solo oferente.

Adicionalmente, los monopolios han generado controversias con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) por favorecer a los productos nacionales por encima de los importados y socavar la competencia en la producción de bienes y servicios.

No obstante, el Estado puede asegurar la producción de un bien con el objetivo de obtener rentas derivadas de la actividad y posteriormente, redistribuir los recursos mediante la provisión de bienes públicos. En este sentido, el monopolio sobre la producción de licores destilados, es decir, la restricción en el ingreso de agentes privados y el desarrollo del mercado está justificado porque de otra manera, se pierden oportunidades de recaudo de impuestos en favor de una explotación monopólica que no siempre ha sido rentable para los departamentos.

Por las razones de eficiencia mencionadas atrás, recientemente los monopolios rentísticos han sido sustituidos por la competencia.

8.4.3. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

La ley 223 de 1995 indica que el hecho generador de este tributo está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, tal como pasa con los demás impuestos sobre

el consumo, el impuesto se causa al momento de su entrega en fábrica o en planta y para el caso de los importados al momento de su introducción al país.

En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país. El período gravable de estos impuestos es quincenal.

Los sujetos pasivos son los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

La Ley 1111 de 2006 modificó la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, pasando de un impuesto ad valorem a un impuesto solo específico. Posteriormente la Ley 1393 de 2010 adicionó la sobretasa al consumo de cigarrillos como un porcentaje de su precio de venta al público. La base gravable está constituida por el precio de venta al público certificado por el DANE tanto para productos nacionales como extranjeros.

La Ley 1819 de 2016 por su lado, señaló que, a partir del año 2017, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado tiene dos componentes: uno específico y otro ad valorem. Las tarifas del componente específico para el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado serán las siguientes:

1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos, $1.400 en 2017 y $2.100 en 2018 por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido.

2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de $90 en 2017 y $167 en 2018.

A partir del año 2019, las tarifas se actualizan anualmente en un porcentaje equivalente al crecimiento del índice de precios al consumidor más cuatro puntos. El componente ad valorem corresponde a un 10% del precio de venta al público certificado por el DANE.

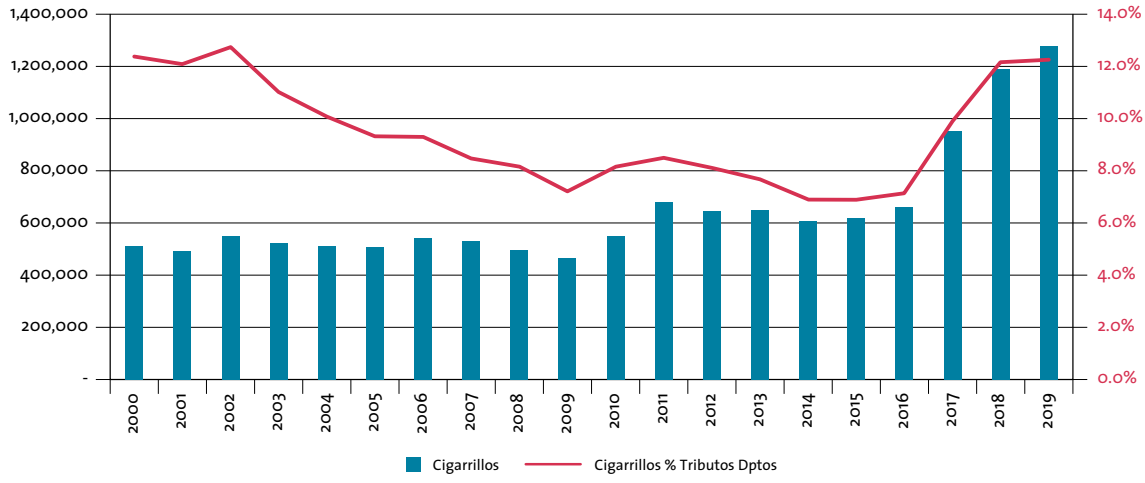
Recaudo

El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco es el tercer tributo de mayor recaudo para las finanzas departamentales, representando el 12% del total de ingresos tributarios para 2019 en valores constantes. El total recaudado en 2019 por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos fue cercano a los 1.27 billones en pesos constantes. Cerca del 50% corresponde a los ingresos para Antioquia (20%), Bogotá (19%) y Valle del Cauca (11%). La participación de los ingresos por este impuesto ha descendido notablemente desde el año 2000, sin embargo, a partir de 2015 este impuesto ha ganado importancia en el total de ingresos departamentales (Figura 43) producto del incremento en tarifas adoptadas.

Según la Encuesta Nacional de Consumo de 2013, 8.9 millones de personas en Colombia reportaron haber fumado en el último mes. El recaudo promedio por fumador en Colombia es de 255 mil pesos por año (en 2013). Nuevamente, hay variedad en el recaudo departamental por consumidor. Bogotá, Antioquia, Bolívar, Magdalena, Guajira, Norte de Santander, Arauca y Vichada registran el menor recaudo por fumador (Figura 44).

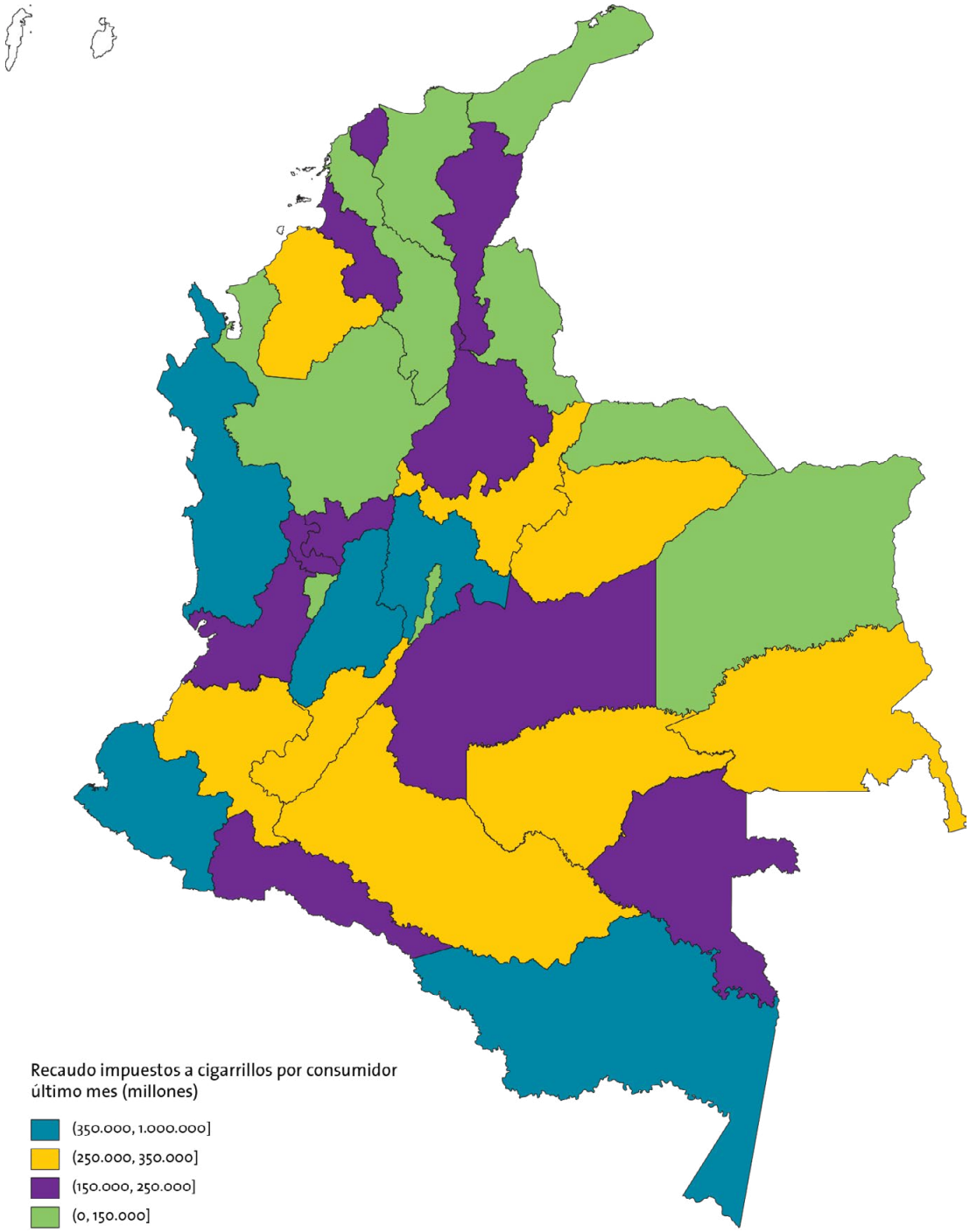
En 5 departamentos los ingresos por impuestos a los cigarrillos y el tabaco representan la segunda mayor fuente de recaudo. Para estos departamentos, los ingresos por el impuesto al consumo de tabaco representan entre

Figura 43. Recaudo de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco (precios constantes 2019)



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

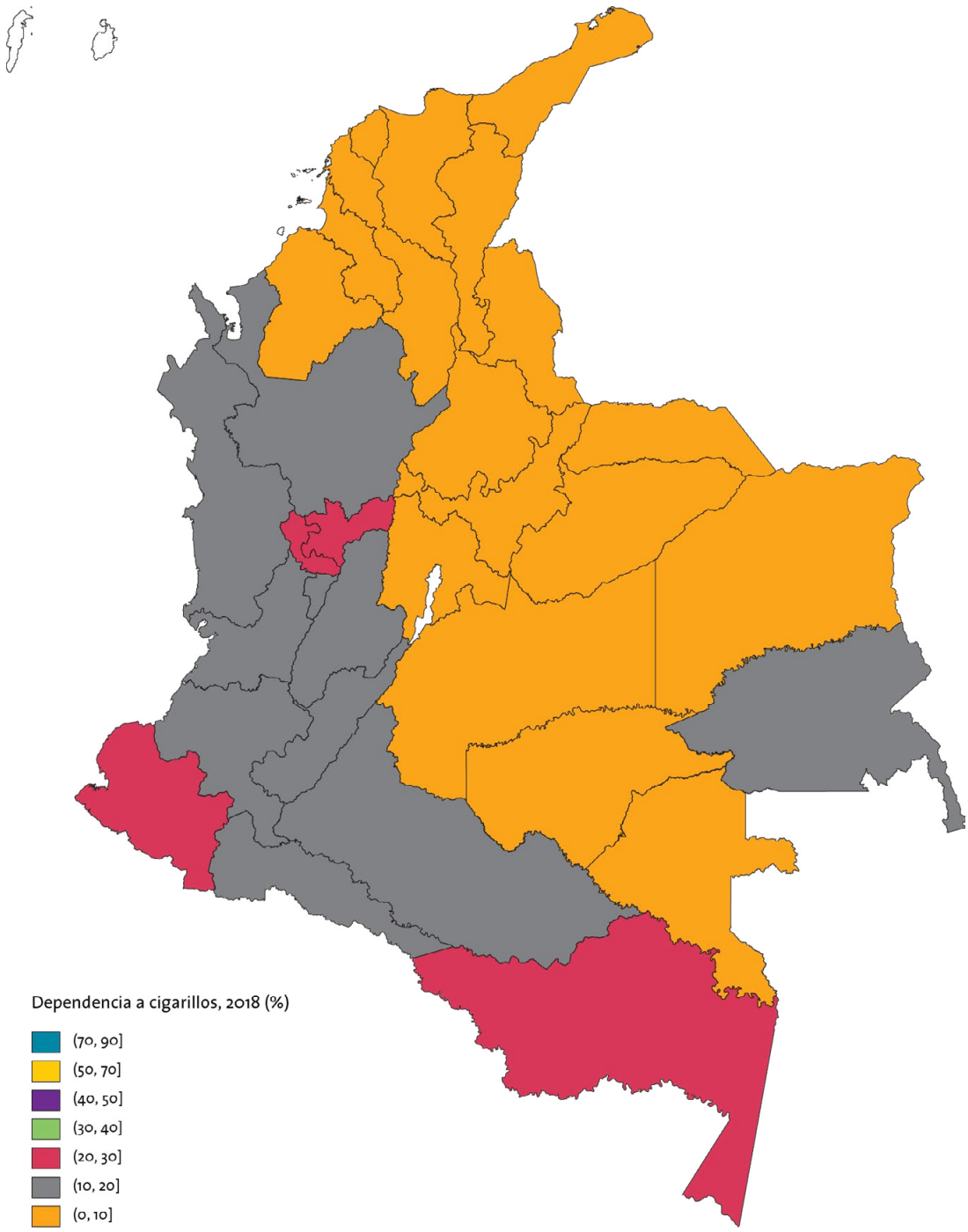
FIGURA 44. **Recaudo impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado por consumidor per cápita**



Fuente: Elaboración propia con datos de la ENC.

el 13% y 27% del total de ingresos tributarios. Amazonas (27%), Risaralda (24%), y Nariño (24%) son los departamentos que más dependen de este impuesto. El recaudo del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco representa en promedio para los departamentos el 11% del total recaudado (Figura 45).

Figura 45. Dependencia de los ingresos del impuesto a cigarrillos



Fuente: Elaboración propia

A causa de los efectos nocivos que tiene el consumo de cigarrillo y tabaco en los fumadores y los fumadores pasivos, el impuesto a los cigarrillos y el tabaco elaborado está justificado para desincentivar su consumo, pero también para aliviar la presión sobre el sistema de salud. A pesar del aumento de tarifas en los últimos años, el precio de venta de los cigarrillos sigue estando por debajo de los estándares internacionales establecidos por la OMS. En este sentido, existe margen de maniobra para ajustar las tarifas y promover una cultura sin tabaco.

8.5. Recomendaciones

Los impuestos al consumo, además de proporcionar recursos importantes para los departamentos son instrumentos de política pública para disminuir el consumo de bienes que generan externalidades y por lo tanto costos sociales. Sin embargo, como se analizó, este grupo de impuestos enfrentan una serie de desafíos que necesitan ser atendidos. A través de las siguientes recomendaciones, la Comisión busca dar respuesta a dichos retos logrando que los impuestos al consumo de cigarrillos, tabaco, licores, vinos, aperitivos, cervezas, mezclas y refajos sean herramientas idóneas para tales fines.

8.5.1. Impuestos al consumo de cigarrillos, tabaco, cerveza y licores

44. **Los impuestos al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, cervezas, sifones refajos y mezclas, y licores, vinos, aperitivos y similares deben fortalecerse como herramientas para penalizar el abuso de sustancias nocivas para la salud.** Estos impuestos representaron cerca del 58% del recaudo de los departamentos en 2019, y la justificación teórica para los mismos es que el consumo de estas sustancias tiene costos sociales que deben ser cubiertos por sus consumidores. En el caso del cigarrillo, el tabaco elaborado, los sistemas electrónicos de administración de nicotina y los vaporizadores electrónicos, el grueso del costo social proviene del daño a la salud que causa el consumo, y que demanda recursos del sistema de salud. En el caso del alcohol y la cerveza, un segmento del costo social proviene del daño a la salud del consumidor, pero los costos se ven reflejados también en accidentalidad, riñas y otros incidentes violentos. La Comisión cree que es necesario incrementar el recaudo de estos tributos para cubrir dichos costos.

Al mismo tiempo, el diseño de los impuestos a las bebidas alcohólicas debe incorporar el hecho de que son bienes que se comercializan en mercados de competencia imperfecta con discriminación de precios para diferentes tipos de consumidores. En este contexto, los impuestos específicos por grado de alcohol de la bebida pueden tener efectos regresivos, al gravar por igual a dos bebidas con el mismo contenido de alcohol, pero con diferentes precios de venta al público. Para mitigar estas inequidades, la Comisión sugiere la ampliación del sistema mixto que combina impuestos específicos con impuestos ad valorem.

8.5.2. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

45. **Aumentar la tarifa del impuesto.** Recientemente la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco pasó de $700 en 2016 a $2100 en 2018, es decir un aumento del 200% que ocasionó una disminución en el consumo de 34%. Sin embargo, los ingresos de los departamentos aumentaron 80%. A partir del 2019, el valor específico de la cajetilla aumenta en una tasa definida por la variación anual del IPC más cuatro puntos porcentuales. A pesar de estos esfuerzos, el valor por cajetilla sigue estando por debajo de los niveles recomendados por la Organización Mundial de la Salud (OMS). Por lo anterior, la Comisión recomienda aumentar la tarifa del impuesto, ya se aumentando la tarifa específica o el valor del impuesto ad valorem.

46. **Ampliar el hecho generador para incluir nuevas formas de consumo.** En los últimos años se ha popularizado el consumo de cigarrillos electrónicos, vapeadores y sistemas similares. Existe evidencia y estudios que señalan que los sistemas electrónicos de administración de nicotina y los sistemas electrónicos sin suministro de nicotina, pueden estar relacionadas con enfermedades bronquiales y respiratorias, afecciones cardiovasculares y distintos tipos de cáncer, entre otras. La Comisión recomienda gravar a los cigarrillos electrónicos, vapeadores y sistemas similares por medio de la ampliación del hecho generador mediante la modificación del artículo 207 de la Ley 223 de 1995. La definición del hecho generador debe ser lo suficientemente general como para no estar asociada a la presencia de tabaco, nicotina o humo de cigarrillo, de manera que sean gravados los nuevos sistemas que emerjan en el futuro.

8.5.3. Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares

Los miembros de la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial apoyan la eliminación de cualquier tipo de monopolio a la producción e introducción de licores, y en general desaconsejan la creación de nuevos monopolios estatales. La justificación radica en que, al restringir el ingreso de agentes privados y el desarrollo del mercado, se pierden oportunidades de recaudo de impuestos en favor de una explotación monopólica que no siempre ha sido rentable para los departamentos. Adicionalmente, los monopolios han generado controversias con las normas de la Organización Mundial del Comercio por favorecer a los productos nacionales por encima de los importados, y a pesar de los avances de la Ley 1816 de 2016, no está claro que estas dificultades estén sorteadas (Frasser Arrieta, 2019).

La Comisión, sin embargo, plantea las recomendaciones sobre el monopolio teniendo en cuenta la realidad hoy plasmada en las leyes vigentes y en particular en la Ley 1816 de 2016.

47. **Modificación del procedimiento de acceso sobre los derechos de explotación del monopolio de producción.** El artículo 80 de la Ley 1816 de 2016, dispone que, el ente territorial deberá utilizar un procedimiento de subasta ascendente sobre los derechos de explotación cuyo valor mínimo será fijado por la Asamblea Departamental, conforme se establece en el citado artículo. Al respecto, este proceso depende de que los departamentos inicien el proceso de licitación y determinen las variables de la subasta. Así mismo limita la participación de varios agentes en la explotación del monopolio de producción, al ser otorgado un único permiso al mejor oferente. Por lo tanto, se recomienda modificar el procedimiento de acceso sobre los derechos de explotación del monopolio de producción, permitiendo que cada asamblea defina un porcentaje sobre la venta de la producción que cobrará a los terceros que quieran producir en cada departamento. En este sentido, a cada agente que solicite el permiso se le cobrará el derecho de explotación.

8.5.4. Impuesto a las cervezas, sifones, refajos y mezclas

48. Modificación al impuesto a las cervezas, sifones, refajos y mezclas. Para el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, la Comisión propone migrar hacia una estructura similar a la del impuesto a licores, vinos, aperitivos y similares, estableciendo un componente específico por grado de alcohol y manteniendo el componente ad valorem. De esta manera se aumenta la carga fiscal del impuesto aprovechando el espacio que tienen los bajos precios de la cerveza en el país y se eliminan las inequidades en el tratamiento de bebidas con alcohol. Por ende, la Comisión propone aplicar una base gravable similar a la existente para el impuesto a los licores, vinos, aperitivos y similares, en donde se tienen en cuenta dos componentes: un precio de venta al público certificado por el DANE y los grados de alcohol en presentación de 300 c. c.

8.6. Bibliografía

Bowser, D., Canning, D., & Okunogbe, A. (2016). The impact of tobacco taxes on mortality in the USA, 1970–2005. *Tobacco control*, 52-59.

Brys, B., Perret, S., Thomas, A., & O'Reilly, P. (2016). Tax design for inclusive economic growth. *OECD Taxation Working Papers*.

Chaloupka, F. J., Powell, L. M., & Warner, K. E. (2019). The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health*, 187-201.

Chaloupka, F. J., Straif, K., & Leon, M. E. (2011). Effectiveness of Tax and Price Policies in Tobacco Control. *Tobacco control*, 235-238.

Cnossen, S. (2007). Alcohol taxation and regulation in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 699-732.

Congreso de la República de Colombia. (1995). Ley 223. *Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.*

Congreso de la República de Colombia. (2006). Ley 1111. *Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*.

Congreso de la República de Colombia. (2010). Ley 1393. *Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones*.

Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1816. *Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones*.

Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1819. *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*.

Delipalla, S., & O'Donnell, O. (1998). The Comparison Between Ad Valorem and Specific Taxation under Imperfect Competition: Evidence from the European Cigarette Industry. *Department of Economics Discussion Paper University of Kent*.

Diamond, P. (1973). Consumption externalities and imperfect corrective pricing. *Bell Journal of Economics*.

Dickie, M., & Trandel, G. (1996). Comparing Specific and Ad Valorem Pigouvian Taxes and Output Quotas. *Southern Economic Journal*, 388-405.

Elder, R., Lawrence, B., Ferguson, A., Naimi, T., Brewer, R., Chattopadhyay, S. T., & Fielding, J. (2010). The effectiveness of tax policy interventions for reducing excessive alcohol consumption and related harms. *American journal of preventive medicine*, 217-229.

Evans, W., & Ringel, J. (1999). Can higher cigarette taxes improve birth outcomes? *Journal of public Economics*, 135-154.

Fuchs, A., & Meneses, F. (2017). *Are tobacco taxes really regressive? Evidence from Chile*. World Bank.

Fuchs, A., & Meneses, F. (2018). *Tobacco price elasticity and tax progressivity in Moldova*. World Bank.

Goodchild, M., Nargis, N., & d'Espaignet, E. T. (2018). Global economic cost of smoking-attributable diseases. *Tobacco control*, 58-64.

Griffith, R., O'Connell, M., & Smith, K. (2017). Design of optimal corrective taxes in the alcohol market. *IFS Working Papers*.

Grossman, M., Chaloupka, F. J., Saffer, H., & Laixuthai, A. (1994). Effects of alcohol price policy on youth: a summary of economic research. *Journal of Research on Adolescence*, 347-364.

Hatoun, J., Davis-Plourde, K., Penti, B., Cabral, H., & Kazis, L. (2018). Tobacco control laws and pediatric asthma. *Pediatrics*, 130-135.

Keen, M. (1998). The Balance between Specific and Ad Valorem Taxation. *Fiscal Studies*, 1-37.

Kenkel, D. S. (1993). Drinking, driving and deterrence: the effectiveness and social cost of alternative policies. *Journal of Law and Economics,*, 877-913.

Leahy, E., Lyons, S., & Tol, R. (2011). The Distributional Effects of Value Added Tax in Ireland. *The Economic and Social Review*, 213-235.

Maldonado, N., Llorente, B. A., Iglesias, R. M., & Escobar, D. (2018). Measuring illicit cigarette trade in Colombia.*Tobacco control*.

Markowitz, S. (2000). An economic analysis of alcohol, drugs, and violent crime in the National Crime Victimization Survey. *National Bureau of Economic Researc*.

Markowitz, S. (2008). The effectiveness of cigarette regulations in reducing cases of Sudden Infant Death Syndrome. *Journal of health economics*, 106-133.

Markowitz, S., & Grossman, M. (1999). Alcohol regulation and domestic violence towards children. *Contemporary Economic Policy*, 309-321.

Meng, Y., Brennan, A., Purshouse, R., Hill-McManus, D., Angus, C., Holmes, J., & Meier, P. S. (2014). Estimation of own and cross price elasticities of alcohol demand in the UK—A pseudo-panel approach using the Living Costs and Food Survey 2001–2009. *Journal of health economics*, 96-103.

Ministerio de Salud. (2016). Impuestos al tabaco. *Papeles en salud*.

National Cancer Institute and World Health Organization. (2016). The economics of tobacco and tobacco control. *National Cancer Institute Tobacco Control Monograph*.

O'Donoghue, C., Baldini, M., & Mantovani, D. (2004). Modelling the Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of EUROMOD. *EUROMOD Working Paper*.

Pigou, A. C. (1920). *The economics of welfare*. Palgrave Macmillan.

Pirttilä, J. (2002). Specific versus ad valorem Taxation and Externalities. *Journal of Economics*, 177-187.

Pritchard, L. J. (1943). The Effects of Specific and Ad Valorem Taxes. *The Quarterly Journal of Economics*, 149-152.

Rehm, J., Mathers, C., Popova, S., Thavorncharoensap, M., Teerawattananon, Y., & Patra, J. (2009). Global burden of disease and injury and economic cost attributable to alcohol use and alcohol use disorders. *Lancet*, 2223-2233.

Ruiz, N., & Trannoy, A. (2008). The Regressive Nature of Indirect Taxes: Lessons from a Micro-Simulation Model. *Economie & Statistique*.

Sánchez, M. (2016). Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. En J. Piza (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico* (págs. 257-281). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Sarmiento, P. (2020). *Propuestas de unificación procedimiento tributario territorial*.

Sornpaisarn, B., Shield, K., Cohen, J., Schwartz, R., & Rehm, J. (2013). Elasticity of alcohol consumption, alcohol related harms, and drinking initiation in low- and middle-income countries: a systematic review and meta-analysis. *The International Journal of Alcohol and Drug Research*, 45-58.

Srivastava, P., McLaren, K. R., Wohlgenant, M., Zhao, X., & Campus, C. (2014). Econometric modelling of price response by alcohol types to inform alcohol tax policies. *Department of Econometrics and Business Statistics, Monash University*.

Wagenaar, A. C., Salois, M. J., & Komro, K. A. (2009). Effects of beverage alcohol price and tax levels on drinking: a meta-analysis of 1003 estimates from 112 studies. *Addiction*, 179-190.

WHO. (2015). WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco products. *World Health Organization*.

Williams, J., Chaloupka, F. J., & Wechsler, H. (2002). Are there differential effects of price and policy on college students' drinking intensity?. *National Bureau of Economic Research*.

9. Administración tributaria

9.1. Introducción

La administración tributaria está definida como el conjunto de funciones de registro, identificación y autenticación de contribuyentes, procesamiento de declaraciones y/o emisión de facturas, habilitación de canales de pago, verificación, recaudo y atención al contribuyente (OCDE, 2019). En este sentido, las administraciones tributarias son las encargadas del recaudo y el control de los tributos. También son responsables, en gran medida, del flujo de recursos recaudados y de dictar las pautas en materia tributaria; desarrollan funciones tendientes a garantizar el recaudo de los tributos como se dispone en la Ley y tienen a su cargo el régimen sancionatorio que opera cuando los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones. Adicionalmente, son las encargadas de la formación y consolidación de la cultura tributaria de los ciudadanos.

Una buena administración tributaria es uno de los requisitos para administrar políticas tributarias de manera efectiva y eficiente (Shagaria & Saad, 2017). La administración tributaria permite poner en orden los recursos de las entidades territoriales y colocarlos al servicio del Estado para generar un mayor recaudo. Sin la capacidad organizativa de la administración tributaria, el recaudo de impuestos termina siendo una actividad operativa sin planeación que no tiene los resultados esperados. En tal caso, también es difícil hacer seguimiento a los contribuyentes que no cumplen o cumplen parcialmente con sus obligaciones.

Además, una administración tributaria eficiente ayuda a atraer más inversiones al encontrar un marco institucional estable. A su vez, una mayor inversión ayuda a reducir la pobreza al aumentar el empleo y aumentar el crecimiento (Rahman, 2009).

Los problemas relacionados con la complejidad en las reglas de juego, las dificultades que enfrentan los contribuyentes y la dispersión de normas son del resorte de la administración tributaria. Una buena administración tributaria logra que los contribuyentes cumplan con sus responsabilidades tributarias y establece reglas de juego claras para asegurar la estabilidad de los ingresos de sus jurisdicciones. Según Ogbonna, (2011), una administración tributaria adecuada contribuye a que el gobierno logre su potencial de recaudo sin la necesidad de aumentar las tarifas o ampliar los hechos que se gravan.

Los resultados de una buena administración tributaria incluyen no solo un mayor nivel de recaudo sino también productos intangibles como la equidad y el desarrollo de instituciones que contribuye a la construcción del estado. La cultura tributaria, generada por la administración tributaria, desempeña un rol importante al construir conciencia sobre la financiación colectiva de los bienes públicos. En este sentido, la administración tributaria es esencial para el entorno institucional, la operación del sistema y la gestión en productos (Cekmecelio & Gunse, 2011; Crandall, 2010; Manasan, 2003; Rahman, 2009; Gordon R. &., 2009; Bird R. , 2015; Olowookere & Fasina, 2013).

En la siguiente sección se presenta una breve revisión de literatura sobre los postulados de la administración tributaria. Luego se muestra una revisión de buenas prácticas de administración tributaria en los entes territoriales y se concluye con las recomendaciones.

9.2. Revisión de literatura

Los desafíos que enfrenta la administración tributaria pueden clasificarse en tres niveles: arquitectura, ingeniería y administración (Shoup, 1991). La arquitectura corresponde al diseño del marco legal general que incluye las características sustanciales del tributo (hecho generador, sujeto pasivo, sujeto activo, etc.) y diferentes características procesales como el grado de centralización de la administración tributaria y el tamaño del presupuesto administrativo. Al respecto,

resulta imprescindible que las administraciones tributarias tengan participación en las decisiones legales que llevan a la creación o modificación de tributos.

De otra parte, la ingeniería incluye la estructura organizativa específica y las reglas operativas para la administración tributaria. Dicha estructura debe ser constantemente evaluada para asegurar que los procedimientos que se están llevando a cabo son los correctos y que permitirán el aumento del recaudo fiscal. Por último, la administración está asociada con el manejo en conjunto de los elementos descritos para el recaudo efectivo de impuestos. Una vez que se ha erigido la infraestructura institucional, los encargados de administrar el sistema tributario pueden hacer su trabajo, determinando cómo aplicar la tecnología y los recursos humanos disponibles (Shoup, 1991). La política óptima requiere la consideración simultánea del diseño del código tributario y de la estructura administrativa creada para aplicarlo (McLaren, 2003). En este sentido, la administración tributaria resulta de la combinación de un buen marco institucional y legal y de una ejecución de las políticas de manera pertinente.

Por lo anterior, son muchos los aspectos y diferente índole que contempla una buena administración tributaria. A pesar de la dificultad de contrastar empíricamente estos elementos, la literatura ha evidenciado aspectos fundamentales que las estructuras de la administración tributaria deben tener en cuenta para mejorar su desempeño. De acuerdo con Shagaria y Saad (2017), una administración tributaria eficiente incluye los siguientes elementos:

- *Autonomía:* mediante la autonomía se promueve la independencia de las administraciones en cuanto a recursos humanos, financieros, técnicos y la toma de decisiones que faciliten la administración tributaria. La autonomía es transcendental para el desempeño de la administración, debido a que evita presiones o manipulaciones que afecten la administración tributaria (Cekmecelio & Gunse, 2011; Crandall, 2010; Manasan, 2003; Rahman, 2009).

- *Uso de tecnología de la información:* La implementación de tecnologías permite realizar procesos de manera automática liberando tiempo y recursos técnicos y financieros. Adicionalmente, el uso de la tecnología de la información puede emplearse para la recolección y manejo de la información que permite caracterizar a los contribuyentes. En este sentido, la profundización financiera, particularmente el uso de canales

bancarios para el pago hace que las transacciones sean fáciles de observar y facilita la administración tributaria (Gordon R. &., 2009).

- *Cultura de pago:* la cultura tributaria hace referencia a la educación y a la conciencia del deber ciudadano de contribuir a la financiación de bienes públicos cuando corresponda. En esta dirección, Olowookere y Fasina (2013) encuentran un impacto positivo de programas de educación tributaria sobre la actitud de cumplimiento del pago de impuestos. De manera similar, Djawadi y Fahr (2013) demuestran que el conocimiento tributario tiene un impacto positivo sobre el cumplimiento tributario.

En este orden pero generalizando el análisis, Casanegra de Jantscher & Bird (1992) indican tres ingredientes esenciales para una administración tributaria efectiva desde un modelo de referencia: (i) la voluntad política de implementar el sistema tributario de manera efectiva; (ii) una estrategia clara sobre cómo lograr este objetivo; y (iii) recursos adecuados para la tarea en cuestión.

La voluntad política corresponde al deseo inherente de la administración local por disponer esfuerzos adicionales para conseguir un mejor nivel de recaudo. Los incentivos de la entidad territorial deben estar en sintonía con la administración tributaria, de tal manera que todo esfuerzo que haga esta última estará en caminado al cumplimiento de planes y directrices de mediano y largo plazo. La implementación de un sistema tributario eficiente requiere de planeación y ejecución durante un periodo de tiempo considerable. El cambio de mandatarios locales puede afectar negativamente la continuidad de los procesos y los adelantos logrados en materia de administración tributaria. Por esta razón, la voluntad política debe plasmarse en planes que estén por fuera del periodo del mandatario y que existan mecanismos que protejan la continuidad.

Si existe el deseo de modificar la administración tributaria para aumentar el recaudo, el siguiente paso es definir cuidadosamente los procedimientos que llevarán a cumplir el objetivo de la implementación de la administración tributaria. Esto implica la planeación de los procesos de fiscalización, recaudo, sanción y cultura tributaria que desempeñará la administración tributaria. Aquí es importante definir los procedimientos y protocolos con los que hubo acuerdo para que sean las reglas de juego bajo las cuales se definirá la relación entre el fisco y los contribuyentes. Un aspecto importante en este ámbito es la planeación de procedimientos completos, sin vacíos normativos, pero que a la vez sean ordenamientos fáciles de poner en práctica.

Finalmente, una vez definida la estrategia de implementación de la administración tributaria, el siguiente punto en la agenda es la disponibilidad de recursos para tal fin. La administración tributaria demanda recursos técnicos, financieros y humanos que deben ser cubiertos para no ver afectado el desempeño de la administración tributaria. En las dimensiones mencionadas, el aumento en gasto es eficiente en la medida en que su productividad marginal sea superior al costo marginal.

9.3. Retos actuales de la administración tributaria y buenas prácticas internacionales

El papel que desarrolla la administración tributaria local es esencial en la financiación de gasto público de los entes territoriales. Una buena administración puede ayudar a aumentar el recaudo fiscal sin tener que aumentar tarifas o disponer nuevos hechos generadores. No obstante, el recaudo de los impuestos no es una tarea fácil debido a que requiere de recursos humanos, tecnológicos y financieros suficientes para que el desempeño sea adecuado.

Con el objetivo de señalar prácticas que ha sido efectivas para enfrentar los principales retos, Bird y Vázquez-Caro (2011) estudian los esquemas de administración tributaria en un conjunto de países desarrollados y hacen un análisis detallado de buenas prácticas que deben tener las administraciones tributarias eficientes. El eje central del análisis es el modelo de cumplimiento cooperativo que consiste en fijar la administración tributaria no como un proceso coercitivo sino colaborativo con el contribuyente. A continuación, se detallan algunas buenas prácticas internacionales:

a. **Promover y mejorar los procesos de integración institucional.** La integración entre diferentes instituciones del orden local, departamental y nacional puede generar economías de escala y mejorar la eficiencia en la recaudación de impuestos. Al compartir recursos técnicos e información, las administraciones de impuestos locales pueden tomar mejores decisiones y tener un desempeño más efectivo. Por otro lado, la integración institucional facilita la realización de procesos que pueden ser altamente costosos en tiempo y recursos para las entidades territoriales de menor capacidad institucional. El objetivo general es alinear los incentivos y las percepciones para que el interés propio de los contribuyentes, los terceros y la administración tributaria vayan de la mano (Johnson, 2016).

b. **Enfoque en el cliente.** Las administraciones tributarias deben avanzar hacia un enfoque en el que los contribuyentes son clientes. Son los contribuyentes quienes pueden brindar mejor calidad de los datos que pueden redundar en un mejor desempeño para la administración tributaria. Otro aspecto de este enfoque es la segmentación de los contribuyentes para definir una estrategia organizacional más específica de acuerdo con sus necesidades y particularidades, como es el caso de la creación de oficinas para grandes contribuyentes (Baer, Benon, & Toro, 2002). No todos los contribuyentes de las administraciones locales tienen las mismas características y, por lo tanto, sus necesidades también son diferentes. Por ejemplo, los grandes contribuyentes son menos numerosos, pero son quienes aportan una cantidad considerable al total recaudado. En Colombia, los grandes contribuyentes representan el 0.4% del total de contribuyentes y el 57% del total recaudado (Baer, Improving large taxpayers' compliance: a review of country experience, 2002). En este sentido, la administración tributaria debe ofrecer apoyo y soluciones pertinentes para cada tipo de contribuyente, asegurando una atención adecuada. Sin embargo, esto también puede implicar mayores recursos para las administraciones locales.

c. **Desarrollo de los recursos humanos.** El desarrollo profesional del equipo de administración tributaria debe ser una prioridad. Deben darse las garantías de formación para que el personal relacionado con la administración tributaria esté preparado y pueda tomar decisiones acertadas. Por otro lado, el tamaño del equipo debe ser tal que sea posible atender a todos los requerimientos de los contribuyentes, pero además que sea posible llevar a cabo otros procesos como la planeación o el cobro de impuestos. Por último, es importante que haya alguna continuidad del personal de tal manera que los principios orientadores perduren en el tiempo.

d. **Fomentar la rendición de cuentas de las administraciones tributarias.** Relacionado con el punto anterior, es necesario dar la tranquilidad a los contribuyentes acerca de la disposición adecuada de recursos para el financiamiento del gasto público local. La administración tributaria debe ser ejemplo en el manejo de recursos públicos con el objetivo que los ciudadanos estén dispuestos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones sabiendo que dichos recursos redundarán en una mayor y

mejor oferta de bienes públicos locales que generarán externalidades positivas para ellos.

e. **Fortalecer la eficacia del área de fiscalización.** La fiscalización debe asegurar el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones tributarias, sean sustanciales, como el pago de la obligación, o simplemente formales, como la inscripción en el registro de contribuyentes, presentación de declaraciones, entre otros. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2007). Algunas administraciones locales son agentes pasivos que se limitan a recaudar los tributos que voluntariamente pagan los contribuyentes sin perseguir mejoras en los procedimientos realizados. En ocasiones el nivel de contribuyentes que se fiscaliza es bajo y por lo tanto es necesario asegurar que todos los agentes que tienen obligaciones tributarias sean sujetos pasivos de los respectivos tributos para de esta manera ayudar a financiar el gasto público local con recursos propios y disminuir la dependencia de las transferencias de la Nación.

f. **Migración a procesos interactivos basados en la tecnología de las comunicaciones.** El uso de la tecnología de la información debe ayudar a aumentar la eficiencia con la cual se ejecuta la administración tributaria. La disposición de canales virtuales de comunicación y medios de pago electrónicos facilita la prestación de servicios tales como el registro de contribuyentes, el procesamiento de declaraciones y pagos, el control de la recaudación, los apoyos al área de fiscalización y la cobranza coactiva, entre otros. Estos nuevos canales virtuales son particularmente útiles para entidades territoriales en las cuales la presencia del sector financiero es más escasa. Con los avances tecnológicos se debe perseguir la estandarización de los procesos tributarios basados en la automatización y la formalización de procesos. Resulta determinante, cada vez más, la capacidad de brindar al contribuyente servicios a través de Internet. El diseño y la implementación de nuevos canales virtuales puede reducir los costos de transacción para los contribuyentes y puede emplearse desde la presentación de información sobre leyes y reglamentos hasta la presentación electrónica de las obligaciones.

g. **Evitar la adopción de soluciones administrativas a corto plazo.** Es posible que estas soluciones permitan la captación de recursos temporales, pero no solucionen problemas estructurales de financiación del gasto de las entidades territoriales. Por el contrario, las decisiones que se adopten

desde la administración tributaria deben llevar a la solución de problemas estructurales en el largo plazo, definiendo reglas de juego claras para todos los agentes intervinientes.

h. **Participación en la conformación del marco legal.** Las administraciones tributarias deben ser actores importantes en la definición de la legislación tributaria. De esta manera se puede asegurar que las directrices planeadas desde la administración local queden establecidas en las reglas de juego con los contribuyentes.

Las anteriores son buenas prácticas que la teoría y la experiencia han determinado como lineamientos válidos y claves para un buen desempeño de la administración tributaria. Sin embargo, es importante tener en cuenta las particularidades del contexto en el que estas directrices se aplicarán. La aplicación exacta de estas medidas no asegura que la administración local tenga un mejor recaudo; por el contrario, deben ser adaptadas a las necesidades específicas de los territorios para alcanzar resultados sobresalientes.

En Colombia, se han presentado desarrollos en relación con la administración tributaria como, por ejemplo, la expedición del estatuto tributario nacional que consolidó aspectos sustanciales de los impuestos. Este marco normativo homogeniza los lineamientos de las entidades territoriales, facilitando el cumplimiento de las obligaciones de contribuyentes que las contraen en diferentes jurisdicciones. Por otro lado, la Dirección General de Apoyo Fiscal, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, desarrolló un formulario único nacional de declaración y pago del impuesto de industria y comercio, y aunque en la práctica no todas las entidades territoriales lo hayan adoptado, es otro ejemplo de los avances en administración tributaria. A pesar de los avances, persisten problemas para las administraciones tributarias locales en el manejo de los impuestos que merecen una rápida atención.

9.4. Recomendaciones

La Comisión reconoce que gran parte de los obstáculos que enfrentan las entidades territoriales para incrementar sus ingresos tributarios y, por tanto, su autonomía y capacidad de provisión de bienes públicos, emergen de limitaciones en la administración de los impuestos. La administración tributaria es el conjunto de funciones de registro, identificación y autenticación de contribuyentes,

procesamiento de declaraciones y/o emisión de facturas, habilitación de canales de pago, verificación, recaudo y atención al contribuyente (OCDE, 2019). Las administraciones tributarias territoriales son altamente heterogéneas, y con frecuencia su efectividad está relacionada con la capacidad institucional local, la voluntad política y el apoyo administrativo. La heterogeneidad mencionada se manifiesta en periodicidades diferentes para la declaración el pago de los impuestos, la existencia de formularios digitales y la aplicación de las leyes, entre otras[40].

A través de las siguientes recomendaciones, la Comisión busca resolver estos problemas promoviendo las economías de escala en la gestión tributaria, estableciendo reglas de juego claras para las administraciones y contribuyentes, fomentando la adopción de prácticas eficientes y fortaleciendo las herramientas de asistencia técnica con las que hoy cuentan los departamentos y municipios.

9.4.1. Marco normativo

49. **Creación del Estatuto Tributario Territorial.** Es necesario brindar un marco normativo unificado, completo y simple, que otorgue a los contribuyentes reglas de juego claras. En ese sentido, se recomienda crear el estatuto tributario territorial que, en la parte sustantiva, unifique la normativa existente en materia de tributos territoriales y aclare vacíos en los elementos del impuesto. En particular, los hechos generadores, sujetos pasivos, sujetos activos y bases gravables deben tener una definición común para todas las jurisdicciones. En materia de tarifas, el estatuto establecería un rango permitido dentro del cual los gobiernos locales tendrían autonomía de definirla.

    En materia de procedimientos, el estatuto tributario territorial establecería lineamientos generales en materia de declaración, liquidación, fiscalización y sanción que los entes territoriales no modifican, sino que aplican de acuerdo con sus capacidades y recursos. Por ejemplo, se deben mantener los sistemas existentes basados en la facturación o la declaración privada, y el estatuto debe permitir combinar ambos

40 Una descripción detallada de estas diferencias se encuentra en una Investigación reciente de Tax Technology Crowe (Sarmiento, 2020)

modelos, de manera que los gobiernos locales cuenten con autonomía para transitar hacia la facturación a medida que se crean las condiciones necesarias para la misma. Además, estos procedimientos tendrían en cuenta el hecho de que los tributos territoriales incluyen rentas de carácter real, como el impuesto predial unificado, a diferencia de los tributos del nivel nacional.

Respecto a las sanciones, el estatuto incorporaría los avances en derecho sancionatorio discutidos en el marco de la academia, unificando el cuerpo normativo y estableciendo sanciones que sean acordes al principio de proporcionalidad.

El estatuto tributario territorial ayudaría en la adopción de dos de las buenas prácticas señaladas: atención al cliente y fortalecer el área de fiscalización.

9.4.2. Marco institucional

50. **Crear un agente que consolide datos administrativos con el objetivo de tener información depurada, oportuna y de calidad para la administración tributaria.** La gestión tributaria local frecuentemente enfrenta el obstáculo de la carencia de información sobre la actividad gravada o sus contribuyentes. Además, el país ha enfrentado retos en la integración de bases de datos y el gobierno de la información, como se ha visto reflejado en los esfuerzos de interrelacionar catastro y registro, que iniciaron hace una década y aún no se han completado. Además, los entes territoriales tienen acceso limitado a la información producida por agentes del nivel nacional, como la DIAN, o de operadores como el RUNT. Para atender estos problemas, la Comisión recomienda la creación de un agente encargado de recopilar la información necesaria para la administración tributaria territorial, sanearla, inter-relacionarla, verificarla, actualizarla y proveer acceso directo a ella a las entidades territoriales. Este agente puede ser una institución nueva o una dependencia de una existente.

Este agente ayudaría a promover y mejorar los procesos de integración institucional y a la migración a procesos interactivos basados en la tecnología de las comunicaciones.

51. Se recomienda fortalecer a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Actualmente, la Dirección General de Apoyo Fiscal presta asistencia técnica a los municipios y emite conceptos aclaratorios sobre la aplicación del marco legal sobre tributos territoriales. Para apoyar el diseño del estatuto tributario territorial y la conformación del agente que consolide información relevante para la administración tributaria, la Comisión sugiere otorgar más recursos, personal y competencias a la Dirección General de Apoyo Fiscal para centralizar los estatutos tributarios territoriales actualmente vigentes y la información de recaudo, así como para incrementar su presencia territorial. En ningún caso, la mayor participación de la DAF podrá vulnerar la autonomía fiscal territorial.

52. Expandir esquemas de incentivos de transferencias en el marco del Sistema General de Participaciones (SGP) que premien el desempeño territorial en materia fiscal. Actualmente, el artículo 79 de la Ley 715 de 2001 determina que el 8,3% de las transferencias del SGP que reciben todos los municipios está condicionado a un indicador de eficiencia tributaria. Este indicador ha sido objeto de revisiones para asegurar su integralidad, y en sus próximas iteraciones captura aspectos relevantes como la dependencia de transferencias, la calidad de la inversión pública, el endeudamiento y la eficiencia de uso de los recursos. Además, incorpora un indicador de gestión financiera con bonificaciones por la actualización predial y los esfuerzos por aumentar los ingresos propios. Tener en cuenta estos factores en la determinación de las transferencias solucionaría problemas de incentivos como los señalados por Sánchez y Chacón (2020), pero solo en la medida en que la magnitud de las transferencias condicionadas a la actualización y el aumento del recaudo sean lo suficientemente grandes para alterar el comportamiento de los gobiernos locales.

    La Comisión sugiere que, una vez se incorporen las bonificaciones de actualización predial y aumento del recaudo, se evalúe en qué medida las transferencias adicionales obtenidas por estos componentes afectan la decisión de mantener el catastro actualizado. Si sus efectos son limitados, cabría estudiar la conveniencia de (1) incorporar la actualización catastral y el aumento de recaudo como indicadores determinantes de las transferencias, y no como bonificaciones; y (2) ampliar el 10 %

de recursos de SGP de libre destinación que se asignan con criterios de eficiencia fiscal.

Esta recomendación ayudaría a promover y mejorar los procesos de integración institucional y generaría incentivos para evitar la adopción de soluciones administrativas a corto plazo.

9.4.3. Fortalecimiento de capacidad institucional local

53. Promover una administración tributaria por colaboración. Se recomienda facilitar esquemas colaborativos entre entidades territoriales del mismo departamento o región, a través de convenios interadministrativos en los que las entidades con mayor conocimiento técnico y capacidad operativa puedan apoyar a otras en labores de gestión tributaria. La finalidad de estos convenios es el aprovechamiento de economías de escala y la generación de capacidades en la administración tributaria local. La participación en estas figuras será optativa para las entidades territoriales y no constituirá la entrega o delegación de sus funciones propias de administración tributaria.

    Esta recomendación busca promover y mejorar los procesos de integración institucional y la migración a procesos interactivos basados en la tecnología de las comunicaciones.

54. Consolidar procesos de formación del capital humano para la administración tributaria. Las entidades territoriales deben contar con un grupo de trabajo altamente capacitado para el manejo de la administración tributaria. Actualmente, existen iniciativas de formación lideradas desde diferentes entidades gubernamentales, y la Comisión sugiere consolidar estas iniciativas en un proceso articulado de formación del capital humano. Para ello, se requiere avanzar en estudios de caracterización de los administradores tributarios locales para identificar necesidades de capacitación y formación.

    Esta recomendación ayudaría al desarrollo de los recursos humanos de alta calidad.

9.4.4. Simplificación de procedimientos

55. Implementar sistemas de pre-liquidación para facilitar el trabajo a los contribuyentes. Uno de los pilares de la administración tributaria consiste en simplificar los procedimientos para instar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones. En este sentido, aprovechando las tecnologías de la información y la comunicación, las entidades territoriales deberán implementar sistemas de pre-liquidación con el fin de brindar a los contribuyentes la declaración de sus impuestos de manera casi automatizada. Esto facilitará el cumplimiento de las obligaciones tributarias y descargará de las entidades territoriales los canales presenciales de atención a contribuyentes.

56. Fortalecer canales no presenciales de declaración y liquidación de obligaciones tributarias. Con apoyo de las tecnologías de la información y la comunicación, las entidades territoriales deben tender a la creación de canales virtuales para la atención de los contribuyentes. Los canales virtuales de información pueden ser incluso de menor costo que los canales presenciales, al requerir un menor número de personas para su funcionamiento. Una de las principales ventajas de los canales virtuales es que son medios disponibles más de 8 horas al día y permiten el pago electrónico de las obligaciones. De esta manera, será posible para los contribuyentes consultar, declarar, liquidar y cancelar sus obligaciones tributarias.

57. Unificar formularios y calendarios tributarios de las autoridades locales. La Comisión recomienda que se deben analizar alternativas para unificar los calendarios tributarios de las entidades territoriales en la medida que esto sea posible. La unificación de fechas de pago facilitará el cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes que deban cumplir sus obligaciones en diferentes jurisdicciones. En este sentido, también debe asegurarse que los formularios de declaración sean iguales en las diferentes jurisdicciones.

Todas las recomendaciones que ayudan a simplificar procesos ayudan en el desarrollo del Enfoque en el cliente y facilitan la rendición de cuentas.

9.5. Bibliografía

Baer, K. (2002). Improving large taxpayers' compliance: a review of country experience. *Serie Occasional Papers, Nº 215, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI)*.

Baer, K., Benon, O., & Toro, J. (2002). Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience. *Occasional Paper 215, International Monetary Fund*.

Bird, R. (2015). Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 23-45.

Bird, R., & Vázquez-Caro, J. (2011). Benchmarking tax administrations in developing countries: A systemic approach. *International Studies Program*.

Casanegra de Jantscher, M., & Bird, R. M. (1992). The Reform of Tax Administration, in Bird,R. M., & Casanegra de Jantscher, M. Improving Tax Administration in Developing Countries. *International Monetary Fund*.

Cekmecelio, H., & Gunse, A. (2011). Promoting creativity among employees of mature industries: The of autonomy and role stress on creative behaviors and job performance. *Procedia Social and Behavioral Science*, 889-895.

CEPAL. (2006). *Tributación en América Latina: En busca de una nueva agenda de reformas*. Santiago de Chile.

Crandall, W. (2010). Revenue administration: Autonomy in tax administration and the revenue authority model.

Djawadi, B., & Fahr, R. (2013). The impact of tax knowledge and budget spending influence on tax compliance. *Discussion paper no. 7255*.

Gordon, R. &. (2009). Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. *Journal of Public Economics*, 855-866.

Johnson, S. (2016). The future of american tax administration: conceptual alternatives and political realities. *Columbia Journal of tax law*.

Manasan, R. (2003). Tax administration reform: (Semi-) autonomous revenue authority anyone? *Philippine institute for development studies*.

McLaren, J. (2003). Institutional Elements of Tax Design and Reform. *World Bank*.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2007). *Manual de fiscalización para entidades territoriales*. Bogotá.

OCDE. (2019). *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. París.

Ogbonna, G. N. (2011). Burning issues and challenges of the Nigerian tax systems with analytical emphasis on petroleum profit tax. *International Journal of Finance and Accounting*, 36-48.

Olowookere, J. K., & Fasina, H. T. (2013). Taxpayers' education: A key strategy in achieving voluntary compliance in Lagos state, Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 146-154.

Rahman, A. (2009). Investment climate in practice: Tackling corruption through tax administration reform.

Shagaria, S., & Saad, N. (2017). Critical success factors to tax administration efficiency in Nigeria: evidence from Bauchi State Board of Internal Revenue. *Malaysian Management Journal*, 33-47.

Shoup, C. (1991). Melding Architecture and Engineering: A Personal Retrospective on Designing Tax Systems. *Retrospectives on Public Finance*.

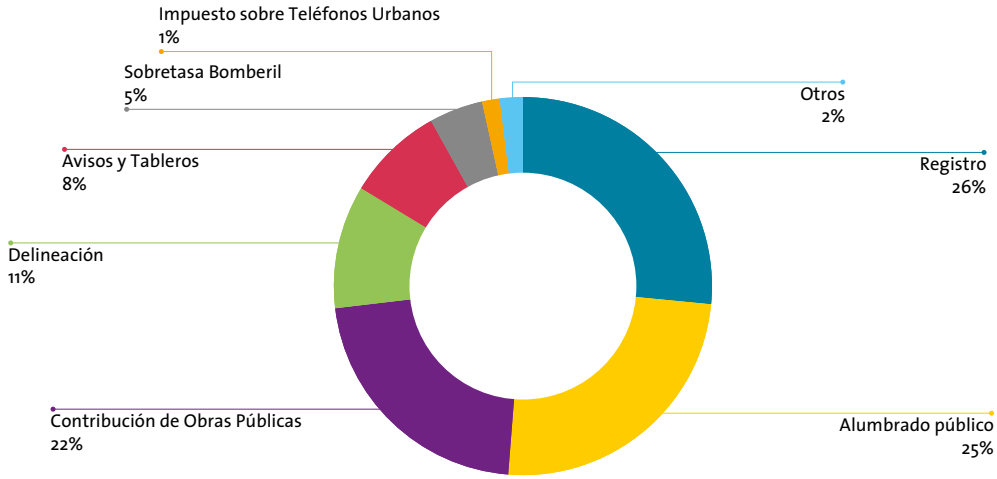
Vehorn, C., & Ahmad, E. (1997). Tax administration. En e. Teresa Ter-Minassian, *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund.

10. Otros impuestos departamentales y municipales

10.1. Introducción

En los capítulos anteriores, hemos analizado los impuestos locales más importantes en términos de recaudo, expuesto un diagnóstico general con respecto a cada impuesto y, a partir de este diagnóstico, presentado algunas propuestas de reforma. En este capítulo, analizamos 14 impuestos municipales y departamentales cuyo recaudo conjunto asciende a $4,8 billones, representando el 13,1 % de los ingresos tributarios territoriales. Entre ellos, se encuentra el impuesto de registro, el impuesto al servicio de alumbrado público, la contribución sobre contratos de obra pública, el impuesto de delineación, avisos y tableros, la sobretasa bomberil, y una serie de tributos a actividades económicas cuya creación se remonta a 1909. Debido a que el peso relativo de estos impuestos en las finanzas territoriales es menor que el de los tributos analizados hasta ahora, las propuestas de reforma en esta sección están encaminadas a racionalizar y simplificar la estructura tributaria territorial.

Figura 46. Distribución de otros impuestos en los ingresos tributarios territoriales, 2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Desde la perspectiva de la teoría del federalismo fiscal, cada impuesto se sustenta en el principio de beneficio –al ser un precio que se paga por la provisión de bienes públicos locales– o en el principio piguviano –una compensación que se paga por una externalidad negativa–. Además, el criterio para la simplificación normativa es evitar, dentro de lo posible, que dos o más impuestos recaigan sobre un mismo hecho generador. Así mismo, en la medida en que la proliferación de impuestos y tasas incrementa los costos de recaudo y los costos de cumplimiento para los contribuyentes, señalamos la importancia de que estos costos sean sustancialmente menores que el beneficio derivado del recaudo.

Las propuestas de este capítulo están encaminadas a reducir la complejidad del sistema tributario, modernizar los tributos, reducir costos de transacción y afinar la correspondencia entre los bienes públicos provistos y los impuestos territoriales. El capítulo aborda inicialmente los impuestos comunes a departamentos y municipios, después los impuestos puramente municipales, seguido de los tributos departamentales. Por último, se discuten los nuevos impuestos propuestos por la Comisión.

10.2. Impuestos comunes a municipios y departamentos

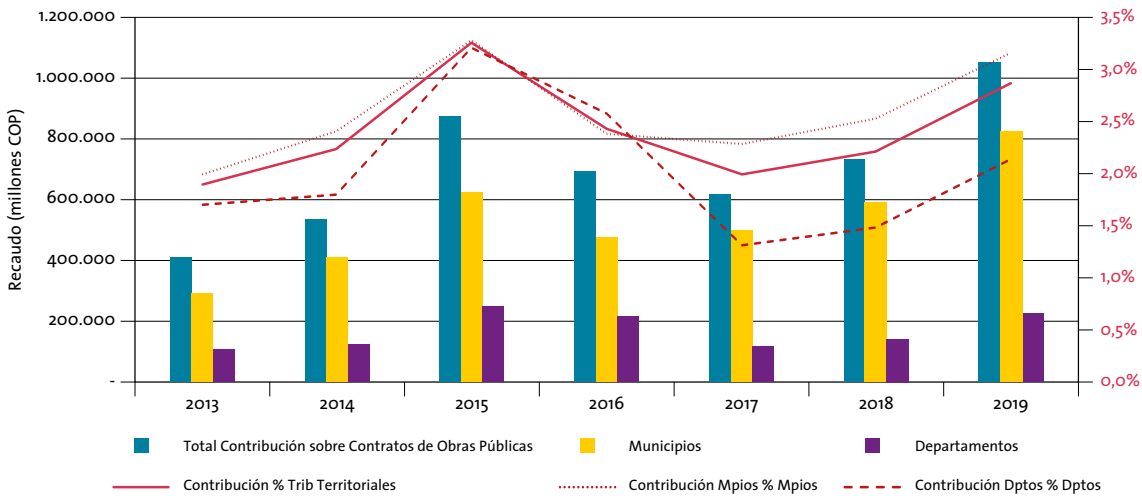
10.2.1. Contribución sobre contratos de obra pública

Este impuesto se originó durante el estado de Conmoción Interior decretado el 8 de noviembre de 1992, durante la administración Gaviria. El Decreto 2009 de 1992 estableció que todas las personas naturales o jurídicas contratadas para la construcción o mantenimiento de vías públicas debían pagar el 5 % del valor del contrato o adición (art. 1). Los recursos se destinaron a "dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y [...] en general, todos aquellos gastos que permitan hacer presencia real del Estado siempre y cuando estén encaminados a conjurar la crisis o a prevenir la extensión de esta" (art. 4). La vigencia inicial del tributo se condicionó a la duración del estado de Conmoción Interior; sin embargo, y como documenta la Dirección de Apoyo Fiscal, la duración se extendió en las leyes 104 de 1993, 241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1430 de 2010, para un total de 7 extensiones.

Actualmente, la contribución sobre contratos de obra pública es un impuesto permanente según el artículo 8 de la Ley 1738 de 2014. El hecho generador se extendió para cubrir la suscripción de todo contrato de obra pública, y no solo los de construcción y mantenimiento de vías. El sujeto pasivo es el contratante o los subcontratantes en el caso de los convenios de cooperación con organismos multilaterales. El sujeto activo es el nivel de gobierno al que pertenece la entidad pública contratante. La tarifa es el 5% del valor total del contrato o adición, para concesiones es 2,5 por mil del valor total del recaudo bruto y para concesiones otorgadas por entidades territoriales para ceder recaudo es de 3 por ciento. La destinación actual, definida en el art. 122 de la Ley 418 de 1997, continúa siendo la dotación y material de guerra, así como "gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad ciudadana, la preservación del orden público [...] y en general a todas aquellas inversiones sociales que permitan garantizar la convivencia pacífica".

La Figura 47 muestra la evolución del recaudo de este impuesto en el período 2013-2019. En 2019, la contribución sobre contratos de obra pública recaudó un poco más de un $1 billón: 79 % de estos ingresos fueron municipales y el 21 % restante fueron ingresos departamentales. En el período analizado, el impuesto supuso entre 2 y 3,5 % de los ingresos tributarios territoriales, con un pico de importancia en el año 2015.

Figura 47. Recaudo de la contribución sobre contratos de obra pública, 2013-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Aunque es un impuesto con un recaudo apreciable, tiene varias características que se deben tener en cuenta. En primer lugar, no hay una relación clara entre la base gravable y el bien público que se financia; la contribución recae sobre los contratantes y la entidad pública, pero los beneficios de la seguridad cobijan a toda la población de la jurisdicción, así como a las empresas que invierten en ella. En segundo lugar, el cobro de la tarifa sobre los contratos genera sobrecostos en la contratación pública, disminuye la disponibilidad presupuestal de la entidad territorial y, por tanto, la capacidad del gobierno local para ofrecer los bienes públicos que el impuesto busca financiar.

Dado que es un impuesto que encarece el gasto público, y la destinación de los recursos no está directamente asociada al hecho generador ni por un criterio de beneficio ni por un criterio piguviano, puede caber la posibilidad de eliminarlo en el largo plazo. En el corto plazo, la incompatibilidad entre el bien público y el hecho gravado puede resolverse eliminando la destinación específica de los recursos.

10.3. Otros impuestos municipales

10.3.1. Impuesto al servicio de alumbrado público

El impuesto de alumbrado público fue creado con la Ley 97 de 1913 para Bogotá, y se extendió a los demás municipios en 1915. La ley únicamente autorizaba el

tributo, y dejaba a los concejos municipales y distritales la potestad de definir los demás elementos del impuesto. Esta indeterminación ocasionó litigios, particularmente sobre el hecho generador, puesto que el impuesto se cobraba a agentes que tenían bienes en la jurisdicción del municipio, pero no se beneficiaban del servicio de alumbrado público, o no se cobraba a los propietarios de lotes vacíos en la jurisdicción del municipio pues éstos no se beneficiaban del servicio. El Consejo de Estado, en la sentencia 18330 de 2011, determinó que "es razonable que todo usuario potencial del servicio de alumbrado público sea sujeto del impuesto". Así mismo, diferentes municipios establecieron bases gravables diferenciadas y tarifas que fueron consideradas confiscatorias por parte de los contribuyentes.

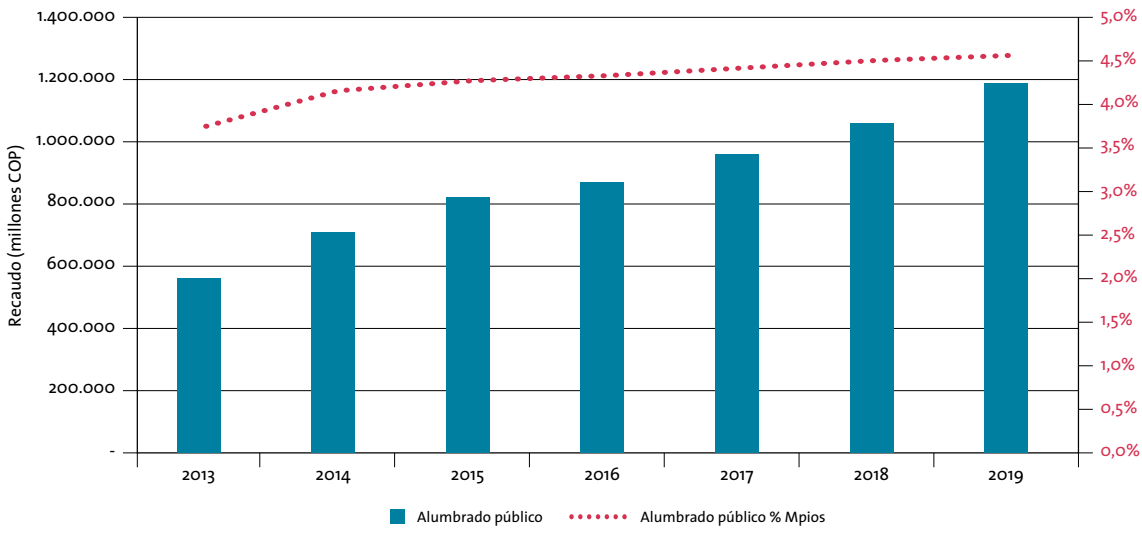
La Ley 1753 de 2015 intentó solucionar estos conflictos redefiniendo el impuesto de alumbrado público como una contribución pagada por los usuarios del servicio de energía eléctrica, y en caso de que no se presentaran consumos de energía, por los sujetos pasivos del impuesto predial unificado. Este planteamiento fue declarado inconstitucional en la sentencia C-272 de 2016 de la Corte Constitucional.

Recientemente, la Ley 1819 de 2016 definió el hecho generador como "la prestación del servicio de alumbrado público" (art. 349) y la destinación como "la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público"[41]. Permitió el cobro a través de las empresas comercializadoras de energía mediante la factura de servicios públicos domiciliarios, y en caso de que se gravara un predio sin consumo, se determinó una sobretasa al impuesto predial unificado de hasta 1 por mil sobre el valor del avalúo. Definió además un límite al recaudo, que es el valor total de los costos estimados de prestación de cada componente del servicio, y que debe determinarse a partir de un estudio técnico.

La Figura 48 muestra que el recaudo por el impuesto de alumbrado público representa entre el 4 y 5 % del recaudo total municipal, y que en 2019 fue cercano a la cifra de $1,2 billones.

41 Esta destinación fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-130 de 2018.

Figura 48. Recaudo del impuesto de alumbrado público, 2013-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Este impuesto se justifica en la medida en que el alumbrado público permite un mayor aprovechamiento del espacio público y mejora las condiciones de seguridad en horas de la noche en la localidad donde se provee. Es un bien no rival en la medida en que su uso por parte de un individuo no reduce la posibilidad de uso por parte de otros individuos. En otras palabras, el alumbrado público es un bien público local.

Por otro lado, la energía eléctrica puede generar externalidades negativas en la medida en que su producción demande combustibles fósiles. En este sentido, desde un punto de vista piguviano, se justifica la existencia de tarifas diferenciadas según la tecnología de producción.

A pesar de lo anterior, no es clara la justificación teórica para el impuesto de alumbrado público como tributo individual. Dado que el impuesto predial permite que todos los residentes de un municipio, personas naturales o jurídicas, paguen los bienes públicos provistos en el municipio, no es clara la necesidad de un impuesto para financiar el servicio de alumbrado público. En términos prácticos, el cobro a través del consumo de la factura de energía facilita la administración del tributo y permite que el recaudo esté asociado a dinámicas del mercado energético que también afectan a la oferta del servicio de alumbrado público.

A grandes rasgos, la Ley 1819 de 2016 solucionó varios de los problemas de indeterminación del impuesto de alumbrado público, y los conflictos en la implementación han quedado resueltos en gran medida con la sentencia de unificación 23103 del Consejo de Estado (2019). El reto actual, sin embargo, consiste en lograr que se implementen los cambios definidos en la ley, teniendo en cuenta que las administraciones municipales tienen limitaciones de capacidad para la actualización de sus estatutos tributarios. En esta materia, la Comisión cree que las recomendaciones discutidas en el capítulo de administración tributaria pueden contribuir a solucionar los problemas que aún se presentan con este tributo.

10.3.2. Impuesto de delineación

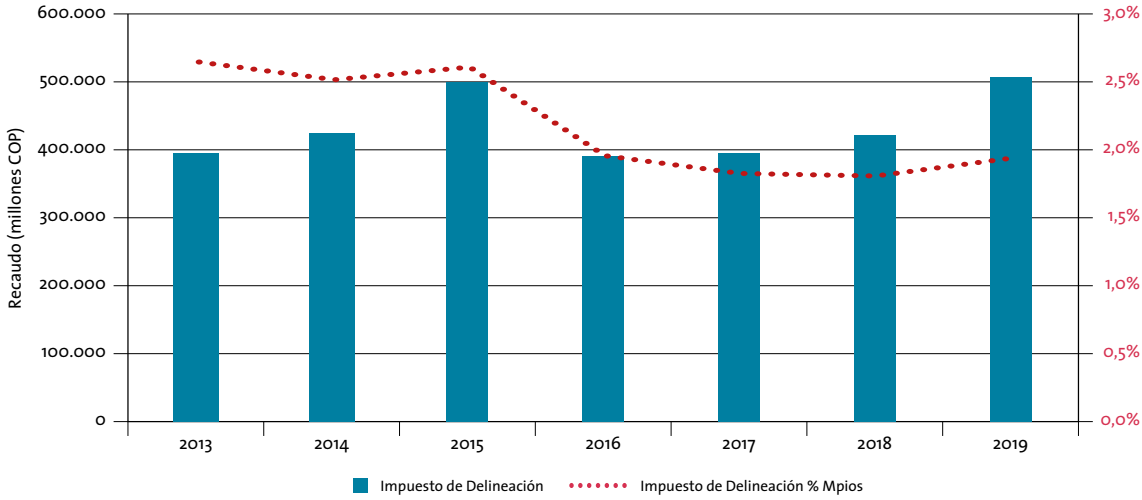
La Ley 97 de 1913 crea este impuesto para los casos de nuevas construcciones o reparaciones de edificaciones existentes. El impuesto se causa para nuevas edificaciones solo una vez y, en el caso de las refacciones, el impuesto se causa cada vez que ocurre una de ellas.

El sujeto pasivo es todo aquel que realice una construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras. La definición específica es potestad de los concejos municipales, y usualmente se asigna a los titulares de las licencias. Similarmente, la autoridad local puede determinar los demás elementos del impuesto con base en el Decreto 1333 de 1986.

En el caso de Bogotá, el Decreto Ley 1421 autoriza una tarifa de hasta 3 % del presupuesto de obra. Para la expedición de licencias de construcción, los contribuyentes deben hacer un anticipo del impuesto equivalente al 2,6% del valor total de la misma. Una vez terminada la obra, los contribuyentes deben presentar y pagar la declaración del impuesto dentro del mes siguiente a la finalización de la obra o al último pago o abono en cuentas de los costos y gastos imputables a la misma, o al vencimiento del término de la licencia incluida su prórroga (Acosta, 2016). Se debe descontar el valor pagado en el anticipo y en caso de que la diferencia sea positiva se aplica una tarifa del 3%. Finalmente, están exentos del impuesto: a) soluciones de vivienda de interés social, b) obras realizadas para reparar o reconstruir inmuebles afectados por actos terroristas o catástrofes naturales y c) obras de restauración o conservación de edificios declarados de conservación.

En 2019, el impuesto de delineación urbana recaudó $500 mil millones, representando aproximadamente el 2 % de los ingresos tributarios municipales; tan solo Bogotá y Medellín representan el 50 % del recaudo de este impuesto.

Figura 49. Recaudo del impuesto de delineación urbana, 2013-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Desde un punto de vista técnico, este impuesto se justifica por cuanto las nuevas construcciones afectan las necesidades de vías, electricidad y alumbrado público, acueducto y alcantarillado, gas y telefonía. En este sentido, las nuevas construcciones afectan el costo marginal de la provisión de bienes públicos y perturban el paisaje urbano, de manera que causan una externalidad.

Dado que el impuesto se encuentra justificado teóricamente, la Comisión considera que es pertinente mantenerlo, en tanto se definan de manera unificada el sujeto pasivo, el hecho generador, y un rango tarifario permitido.

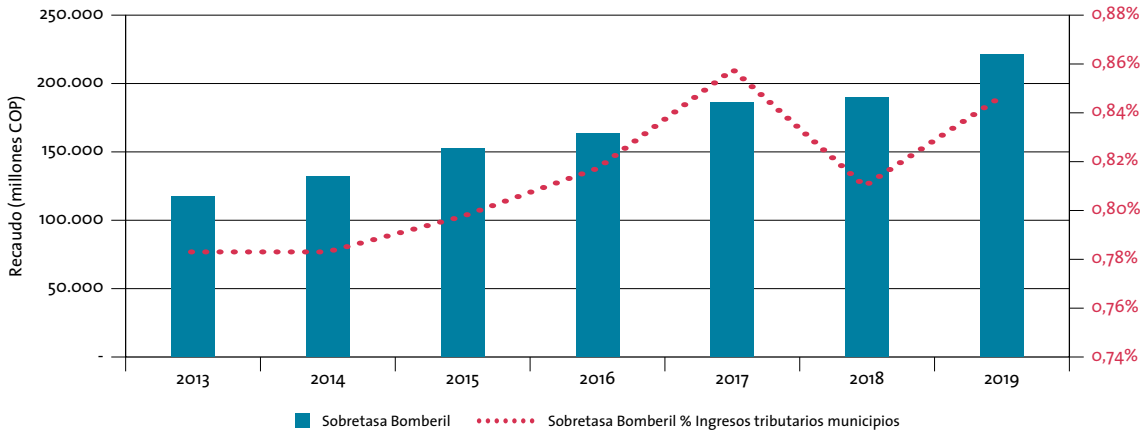
10.3.3. Sobretasa bomberil

La sobretasa bomberil se originó en 1996 y actualmente está regulada por la Ley General de Bomberos de Colombia (Ley 1575 de 2012). El artículo 37 de esta ley determina que “los concejos municipales y distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, impuesto sobre vehículo automotor, demarcación urbana, predial, de acuerdo

con la ley y para financiar la actividad bomberil". Por ende, la ley solo define la autorización y destinación del impuesto, y son las autoridades municipales y distritales quienes determinan cómo y sobre qué tributo se impone.

La Figura 50 muestra que el recaudo de la sobretasa bomberil superó los $200 mil millones en 2019, y ha aumentado de manera sostenida desde 2013. En términos proporcionales, la sobretasa bomberil ha tenido una participación constante y cercana a 0,8 % del recaudo de todos los impuestos municipales.

FIGURA 50. Recaudo de la sobretasa bomberil, 2013-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

La sobretasa bomberil, al tener una definición tan amplia, se aplica de manera heterogénea por municipio, y ocasionalmente sobre impuestos cuyos sujetos pasivos tienen beneficios comparativamente bajos por la prestación del servicio de bomberos. Si el impuesto se define como sobretasa al impuesto a vehículos, quienes financian el servicio de bomberos son los dueños de vehículos registrados en el municipio, quienes podrían o no residir en su jurisdicción. En comparación, los propietarios de finca raíz y las empresas que tienen operaciones en el municipio se benefician directamente de un mejor manejo de riesgos, como incendios e inundaciones, entre otras.

Para simplificar el sistema tributario territorial, convendría evaluar la conveniencia de establecer una sobretasa bomberil que recayera sobre un único impuesto, de tal manera que los sujetos pasivos fueran quienes recibieran mayores beneficios del servicio público de la protección contra incendios. Así

mismo, sería conveniente evaluar la implementación de un rango tarifario que otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes.

10.3.4. Impuestos al uso del espacio público y la publicidad

Actualmente, los municipios cuentan con dos tributos a la publicidad en el espacio público: el impuesto de avisos y tableros y el impuesto de publicidad exterior visual.

El impuesto de avisos y tableros es un impuesto autorizado inicialmente por las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, y complementario al ICA a partir del Decreto Ley 1333 de 1986. Se aplica a toda persona natural o jurídica que, al desarrollar actividades comerciales, industriales o de servicios, fije avisos, tableros o vallas en espacio público. Sin embargo, se trata de un impuesto independiente y autónomo que presenta sus propias características, a pesar de que la base gravable depende del ICA (Piza, 2016).

Debido a su naturaleza complementaria, su pago se realiza junto con la declaración del ICA, por esto, solo se aplica a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio. Es decir, los sujetos pasivos del impuesto son los contribuyentes de ICA que incurren en el hecho generador; quienes no sean contribuyentes del ICA no serán gravados con el impuesto. Finalmente, la base gravable es el valor del impuesto de industria y comercio a la cual se le aplica una tarifa de 15%.

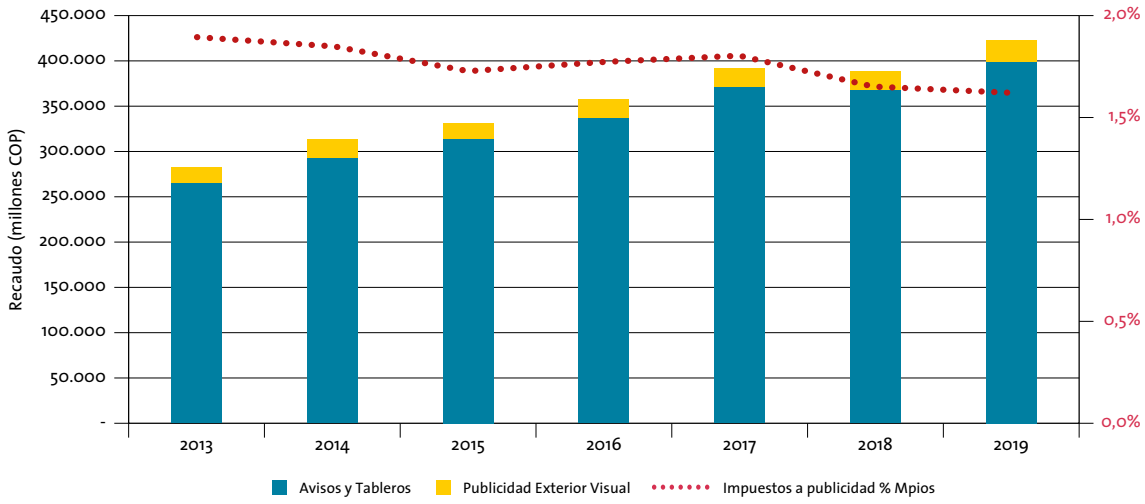
Por otro lado, el hecho generador del impuesto de publicidad exterior visual es la colocación de vallas con área igual o superior a 8 metros cuadrados con fines comerciales (Ley 140 de 1994). Existe un límite de recaudo de 5 salarios mínimos por valla al año y hay una serie de exclusiones: La Nación, los Departamentos, El Distrito Capital, los Municipios, organismos oficiales, excepto las empresas industriales y comerciales del Estado y las de economía mixta, las entidades de beneficencia o de socorro y la Publicidad Exterior Visual de partidos, movimientos políticos y candidatos, durante las campañas electorales. El sujeto pasivo debe ser definido por municipios. En caso de no estar definido, es todo aquel que incurra en el hecho generador.

Hay dos distinciones entre el impuesto de avisos y tableros y el de publicidad exterior visual: en primer lugar, publicidad exterior visual recae únicamente sobre vallas con área igual a superior a 8 metros cuadrados, mientras que avisos

y tableros recae sobre cualquier aviso. En segundo lugar, los sujetos pasivos del impuesto de publicidad exterior visual son todos aquellos que incurran en el hecho generador, mientras que en avisos y tableros necesariamente deben ser contribuyentes de ICA.

En 2019, el recaudo por avisos y tableros ascendió a $397 mil millones sin incluir el recaudo de Bogotá[42], mientras que el recaudo por publicidad exterior visual llegó a 22 mil millones. En conjunto, ambos impuestos representan aproximadamente el 1,6 % de los ingresos tributarios municipales, aunque han perdido participación ligeramente desde 2013.

FIGURA 51. Recaudo de impuestos a la publicidad, 2013-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Ambos impuestos descritos en esta sección tienen una característica esencial: gravan el aprovechamiento del espacio público con fines de publicidad. En la medida en que el espacio es un bien público local, estos impuestos pueden asimilarse al precio que se cobra por su uso. Así mismo, estos impuestos se justifican desde un criterio piguviano, porque el uso del espacio público con fines publicitarios genera externalidades (contaminación visual) que deben ser asumidas por los anunciantes. Ahora bien, dada la similitud de las actividades

42 No se incluye el recaudo de Bogotá debido a que el reporte de información no desagrega el recaudo de avisos y tableros del recaudo de ICA.

gravadas no es clara la razón por la cual hay dos tributos para hechos generadores similares, teniendo en cuenta de que ambos generan la misma clase de externalidades. Así mismo, la coexistencia de ambos tributos, que recaen sobre hechos similares, genera oportunidades de arbitraje entre ambos impuestos.

Además, en los últimos años gran parte de la actividad publicitaria se ha desplazado a medios digitales, afectando el panorama de largo plazo de los ingresos por publicidad exterior visual y avisos y tableros. Así, es deseable diseñar mecanismos que permitan a los gobiernos municipales gravar la publicidad digital. Para este propósito es posible seguir los lineamientos de la OCDE, organismo que está avanzando en una estrategia para establecer impuestos a la economía digital sin requerir presencia física de las empresas en jurisdicciones, y redefiniendo el nexo basado en indicadores de interacción con mercados locales.

10.3.5. Impuestos a actividades económicas

Hay una serie de actividades económicas gravadas con impuestos específicos: degüello de ganado menor, espectáculos públicos, y el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, empresas de luz eléctrica, de gas y análogas (Tabla 12). En 2019, los impuestos de la tabla 12 sumaron $90 mil millones de recaudo (0,3 % del recaudo municipal), de los cuales 72 mil millones provinieron del impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos.

Estos impuestos pueden justificarse puesto que el éxito de las actividades económicas depende directa o indirectamente de la provisión de bienes y servicios públicos locales y también si estas actividades generan externalidades negativas. No obstante, en la medida en que el ICA se cobre sobre todas las actividades económicas, estos tributos serían redundantes. Por ende, la Comisión recomienda incorporar estos tributos en el marco del ICA en el corto plazo. En el largo plazo, la alternativa de reemplazo del ICA que se elija cubrirá los hechos generadores de estos impuestos.

Tabla 12. Impuestos a actividades económicas

Impuesto	*Marco normativo*	*Actividad gravada*	*Detalles*
Degüello de ganado menor	Ley 20 de 1908 Decreto 1333 de 1986	Sacrificio de ganado menor, porcino, ovino, caprino y demás especies menores en mataderos oficiales o autorizados por la administración municipal.	Concejos definen tarifa por cada cabeza de ganado. Sujetos pasivos: Quienes realizan el sacrificio del ganado menor (propietarios, poseedores o comisionistas del ganado)
Espectáculos públicos	Ley 12 de 1932 Decreto 1333 de 1986	Para fines de la ley, se entiende por espectáculos públicos expresiones artísticas y culturales, reuniones de personas en un determinado sitio y espacio de entrenamiento, encuentros y convivencia ciudadana.	Impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta personal a espectáculos públicos de cualquier clase. Existe un impuesto nacional de espectáculos públicos con destino al deporte. Aunque es un tributo de carácter nacional, el recaudo se realiza donde tenga lugar el espectáculo público. Ambos impuestos fueron sustituidos parcialmente por la contribución parafiscal de artes escénicas para los espectáculos de este tipo.
Impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas.	Ley 97 de 1913	Telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas.	No hay definición legal de los elementos del tributo.

Fuente: Elaboración propia.

Mención aparte merece el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos. Su marco legal data de 1913 y no define los elementos del tributo, y dado que grava tecnologías que cayeron en desuso, sería conveniente evaluar su redefinición para cubrir tecnologías de comunicación actuales-, como la telefonía móvil. Con el replanteamiento del hecho generador, se definirían sujetos pasivos y un rango tarifario que permita a las entidades territoriales cobrarlo según el contexto de su jurisdicción.

En la Tabla 13, se presentan impuestos a actividades económicas relacionadas con juegos de azar. En 2019, estos tributos recaudaron $90 millones, lo cual representa menos del 1 % de los ingresos municipales.

Tabla 13. Impuestos a actividades económicas – Juegos de azar

Impuesto	*Marco normativo*	*Actividad gravada*	*Detalles*
Impuesto a las ventas por el sistema de clubes	Ley 69 de 1946 (art. 11) Decreto 1333 de 1986	Las personas naturales o jurídicas que lleven a cabo ventas por el sistema comúnmente denominado clubes.	Tarifa de 2% sobre el valor de los artículos que deben entregar a los socios favorecidos en los sorteos.
Impuesto a rifas menores	Ley 100 de 1993 (art. 285)	La concesión de permisos para la ejecución de rifas que no sean de carácter permanente, cuyo plan de premios no exceda 250 salarios mínimos mensuales y se ofrezcan al público exclusivamente en el territorio del respectivo municipio o distrito.	Municipios pueden cobrar impuesto a estas rifas, o cobrar por emitir permisos de explotación. Destinación al Fondo Local de Salud. No hay definición de los elementos del tributo.
Impuesto a apuestas mutuas	Decreto 1333 de 1986 (art. 226)	Apuestas conocidas bajo la denominación de "mutuas" o sus equivalentes, organizadas o que se organicen con base en los resultados de eventos hípicos, deportivos o similares	No hay definición de los elementos del tributo.
Impuesto a casinos	Decreto 1333 de 1986 (art. 225)	Los casinos que se establezcan conforme a la Ley	No hay definición de los elementos del tributo.

Estos impuestos, además de la justificación que existe para gravar cualquier actividad económica, tienen una justificación piguviana en la medida en que los consumidores de estos productos pueden desarrollar problemas de ludopatía que deterioran el bienestar de su entorno cercano. La pregunta que surge es si los costos sociales de la ludopatía son suficientemente altos para justificar un impuesto específico a estas actividades. Adicionalmente, la creación de estos tributos es anterior a la Ley 643 de 2001, en la que se definió el monopolio de los juegos de suerte y azar y se estableció la prohibición de gravarlo con otros tributos distintos a los allí definidos (art. 49). Después de esta providencia, algunos municipios dejaron de cobrar el tributo, pero su vigencia es materia de conflictos legales. En esta materia, la Comisión considera que, de mantenerse el monopolio de juegos de suerte y azar, la eliminación de estos tributos es coherente, y contribuye además a la simplificación del esquema tributario territorial.

10.4. Otros impuestos departamentales

10.4.1. Impuesto de registro

Las características del impuesto se encuentran establecidas en la Ley 223 de 1995. El hecho generador está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales que deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio. Si un acto debe registrarse ante ambas entidades, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. Los sujetos pasivos son los particulares contratantes y los particulares beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Los sujetos pasivos pagarán el impuesto por partes iguales, salvo manifestación expresa de los mismos en otro sentido.

La base gravable es el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico. Cuando se trate de inscripción de contratos de constitución de sociedades, de reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o del capital suscrito, la base gravable está constituida por el valor total del respectivo aporte, incluyendo el capital social o el capital suscrito y la prima en colocación de acciones o cuotas sociales. Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso.

La Ley 1607 de 2012 autoriza a las asambleas departamentales, a iniciativa de los Gobernadores, a fijar las tarifas de acuerdo dentro de los rangos indicados por la Tabla 14.

El impuesto se pagará en el departamento donde se efectúe el registro. Cuando se trate de bienes inmuebles, el impuesto se pagará en el departamento donde se hallen ubicados estos bienes. En caso de que los inmuebles se hallen ubicados en dos o más departamentos, el impuesto se pagará a favor del departamento en el cual esté ubicada la mayor extensión del inmueble.

Tabla 14. Tarifas del impuesto a registro– Juegos de azar

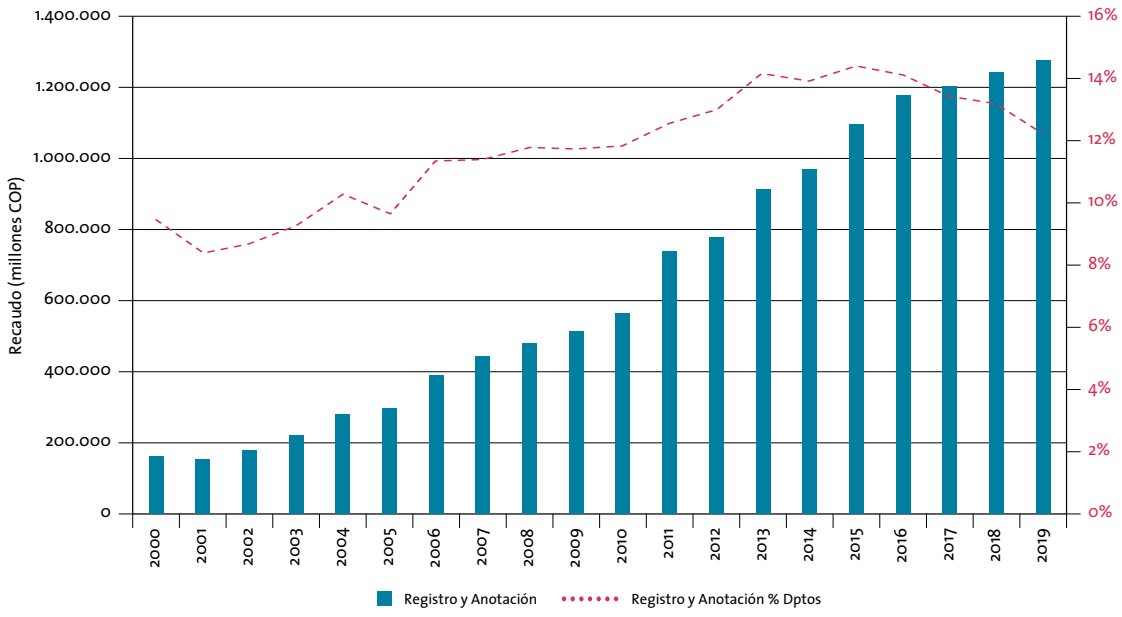
Descripción	*Cuantía*	*Entidad donde debe registrarse*	*Tarifa (%)*
Actos, contratos o negocios jurídicos	Con cuantía	Oficinas de Instrumentos Públicos	0,5 – 1
Actos, contratos o negocios jurídicos, sin incluir aquellos que impliquen la constitución con y/o incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades	Con cuantía	Cámaras de Comercio	0,3 – 0,7
Actos, contratos o negocios jurídicos que impliquen la constitución con y/o incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades	Con cuantía	Cámaras de Comercio	0,1 – 0,3
Actos, contratos o negocios jurídicos como: Nombramiento de representante legal / revisor fiscal Reformas estatutarias (sin cesión de derechos ni aumento del capital) Escrituras aclaratorias	Sin cuantía	Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o Cámaras de Comercio	2 – 4 SMMLV

Fuente: Artículo 187, Ley 1607 de 2012.

Como mencionamos anteriormente, el recaudo total por este impuesto representa cerca del 13% del total de ingresos tributarios para los departamentos, siendo el tercer impuesto de mayor recaudo agregado. En 2019, el recaudo del impuesto a registro fue de casi $1,3 billones, y su participación ha registrado un leve aumento a partir del año 2000 (Figura 52).

Por la naturaleza del impuesto, puede suceder que haya estampillas cuyo hecho generador sea el mismo que el del impuesto de registro y, al igual que las estampillas, este impuesto impondría costos de transacción. En efecto, el escalafón *Doing Business* del Banco Mundial (2017) destaca que el impuesto al registro supone la mitad del costo total del trámite de registro o transferencia de una propiedad, y es el costo más alto del proceso de apertura de una empresa. En este último caso, el trámite de constitución de una empresa cuesta 13,4 % del ingreso per cápita, mientras que en países de altos ingresos de la OCDE el costo es de 3,1 % del ingreso per cápita. Además, la duración del trámite es superior al promedio latinoamericano y más del doble del promedio de países de altos ingresos de la OCDE.

FIGURA 52. Recaudo del impuesto a registro, 2000-2019



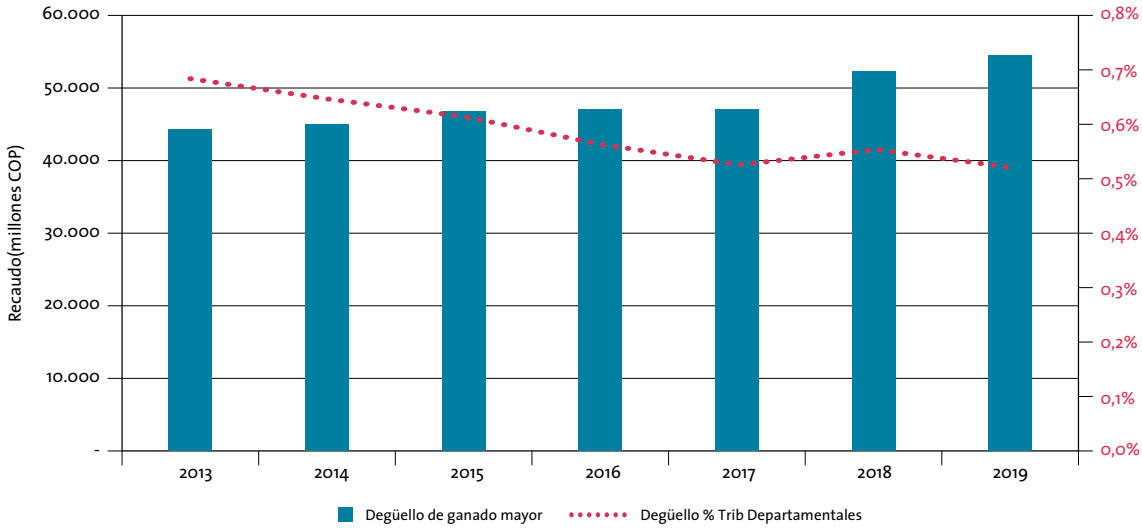
Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Aunque los costos que implica el impuesto de registro son importantes, la evidencia del escalafón *Doing Business* también señala que las entidades territoriales que han disminuido las tarifas han logrado reducir de manera importante el costo de la creación de empresas. En esta medida, la Comisión no considera que sea necesaria una redefinición de los elementos del tributo, sino que los departamentos, en su autonomía, tienen la potestad de evaluar las distorsiones existentes en su jurisdicción y ajustar las tarifas del impuesto para cumplir con sus objetivos de desarrollo.

10.4.2. Impuesto de degüello de ganado mayor

El impuesto de degüello del ganado mayor es un tributo departamental autorizado por la Ley 8 de 1909 y regulada por los artículos 161 y 162 del Decreto Ley 1222 de 1986. Este es un tributo que se genera con el sacrificio de ganado bovino para consumo, recae en quien realice el sacrificio como actividad económica, y las asambleas departamentales tienen libertad de definir todos los elementos del tributo. Su recaudo en 2019 fue de alrededor de $54 mil millones y representa el 0,5 % de los tributos departamentales.

Figura 53. Recaudo del impuesto a degüello de ganado mayor, 2000-2019



Fuente: Cálculos de la Dirección de Apoyo Fiscal con base en el Formulario Único Territorial (FUT) y Secretarías de Hacienda.

Teniendo en cuenta que las externalidades negativas asociadas con los sacrificios de ganado son altamente localizadas, no hay una justificación teórica que respalde un impuesto departamental de esta índole. Bajo el principio piguviano, es el municipio quien debería percibir los ingresos que compensen las externalidades, y dado que en el nivel municipal ya existe el impuesto de degüello al ganado menor, la Comisión propone incorporar este tributo en el marco del ICA.

10.5. Nuevos impuestos propuestos – Impuesto territorial a las bebidas azucaradas

Para generar una nueva fuente de ingresos para los entes territoriales que permita reemplazar los tributos más distorsivos, la Comisión sugiere evaluar la implementación de un impuesto subnacional a bebidas azucaradas, de cuyos ingresos participen departamentos y municipios.

Las razones que justifican este impuesto son múltiples. En primer lugar, el consumo de azúcar está asociado con una mayor incidencia de diabetes tipo 2, enfermedades cardiovasculares y obesidad. Estas enfermedades, en caso de requerir atención médica, demandan recursos del sistema para su tratamiento y congestionan la disponibilidad del servicio, lo que se configura en una externalidad negativa. En la misma línea, algunos autores sugieren que los impuestos

son herramientas efectivas cuando se presentan "internalidades" en el consumo; es decir, si un individuo no cuenta con la información suficiente para elegir el consumo de un bien de manera óptima, o sufre de inconsistencia temporal con respecto a las decisiones que tomó en el pasado (Allcott, Lockwood, & Taubinsky, 2019). Además, la reducción del consumo de azúcar puede lograrse con la disminución del consumo de bebidas azucaradas minimizando el sacrificio de otros nutrientes.

Por otro lado, la imposición de tributos a las bebidas azucaradas han tenido efectos demostrados y duraderos sobre el precio (Cuadrado et al., 2020; Powell & Leider, 2020) y el consumo de estos productos (Lee et al., 2019), lo que convierte a estos impuestos en una política de salud pública efectiva y de bajo costo.

Por último, y en el caso colombiano, es un impuesto que beneficia mayoritariamente a las personas de segmentos poblacionales más vulnerables. En estimaciones realizadas para Colombia, y teniendo en cuenta de que la prevalencia actual de sobrepeso es del 56 % y de obesidad de 19 %, se espera que un impuesto de al menos $750 por cada litro llevaría a una disminución de 1,5 – 4,9 puntos porcentuales en la tasa de sobrepeso y de 1,1 – 2,4 puntos porcentuales en la tasa de obesidad. Los mayores efectos se observan en los niveles de ingreso más bajos; al mismo tiempo, este segmento recibe mayores beneficios, pues las personas son más vulnerables a los efectos y costos de las enfermedades crónicas no transmisibles (Vecino & Arroyo, 2018).

La literatura teórica, empírica y las recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud soportan la implementación de este impuesto. En efecto, siguiendo estos lineamientos y las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, se introdujo una propuesta de implementación del tributo a las bebidas azucaradas en el proyecto de ley que se convertiría en la Ley 1819 de 2016. En el planteamiento inicial, el impuesto a las bebidas azucaradas era un tributo del orden nacional, su base gravable era el volumen de bebidas importadas y producidas y su tarifa era de $300 por litro. La ley se aprobó sin el impuesto, y los principales argumentos en contra fueron la regresividad potencial –teniendo en cuenta que las poblaciones más pobres consumen más bebidas azucaradas– y su efecto en el pequeño comercio y la industria alimentaria.

La Comisión considera que es oportuno evaluar un replanteamiento de este tributo para que provea ingresos a los gobiernos subnacionales, considerando

que la externalidad generada por el consumo de bebidas azucaradas puede ser altamente dependiente del contexto, la cultura y la región. En este entorno, permitir la definición diferenciada de tarifas puede ser beneficioso como medida focalizada de salud pública. Además, resulta factible si se tiene en cuenta que hay evidencia preliminar para Estados Unidos de que no se presenta arbitraje entre jurisdicciones en la compra de estos productos (Powell & Leider, 2020).

10.6. Recomendaciones

58. **Asignar la sobretasa bomberil a una sobretasa de un solo impuesto.** Actualmente, la sobretasa bomberil puede imponerse sobre el impuesto predial unificado, sobre el impuesto de industria y comercio, entre otros tributos. Esta múltiple autorización complejiza el sistema tributario territorial, por lo que la Comisión recomienda elegir uno de los dos tributos e imponer la sobretasa únicamente a uno de ellos. El criterio de elección de los impuestos debe buscar que el mayor número de beneficiarios del servicio de bomberos financie su funcionamiento. Así mismo, la Comisión sugiere definir un rango tarifario para esta sobretasa.

59. **Crear un impuesto local a la publicidad que incorpore los impuestos de avisos y tableros y publicidad exterior visual, y que permita gravar en el largo plazo la publicidad digital basado en la ubicación geográfica del consumidor de la información.** En un esfuerzo por simplificar el marco tributario, la Comisión recomienda unificar todos los impuestos a la publicidad en un solo tributo con tarifas diferenciadas dependiendo del tamaño de los avisos o vallas. Además, en el largo plazo esta puede ser una vía de recaudo de impuestos de economías digitales, que se benefician de los bienes públicos locales (cobertura de internet, espacio público, entre otros) para acceder a los consumidores.

60. **En el largo plazo, se recomienda eliminar la contribución de obra pública, al ser un impuesto que genera sobrecostos al gasto público local.** En el corto plazo, la Comisión sugiere flexibilizar la destinación de recursos de este impuesto. La contribución de obra pública grava el gasto municipal y departamental, pero no le da discrecionalidad al ente territorial para la ejecución de los recursos. Por ende, en el corto plazo se recomienda eliminar la destinación específica para los fondos de seguridad y convivencia ciudadana.

61. **Definir el hecho generador, sujeto pasivo y establecer un rango tarifario para el impuesto de delineación.** Con el objetivo de proveer un marco uniforme para el impuesto de delineación, la Comisión propone definir los elementos esenciales del tributo. La autonomía municipal se preservaría en la fijación de una tarifa dentro de un rango estipulado por la ley.

62. **Incorporar las actividades económicas (degüello y espectáculos públicos) en el marco del ICA.** Con el fin de simplificar y modernizar el sistema tributario territorial, la Comisión sugiere la sustitución del impuesto al degüello y espectáculos públicos mediante la inclusión de estas actividades en el ICA o en el impuesto que lo sustituya. Se promueve un régimen unificado, lo que promueve la transparencia del impuesto y disminuye la dispersión normativa.

63. **Ratificar la eliminación de los impuestos a apuestas mutuas, al sistema de clubes, a casinos y rifas menores.** Los tributos municipales a juegos de azar son de creación anterior al artículo 49 de la Ley 643 de 2001, que crea el monopolio de juegos de suerte y azar y prohíbe gravar sus actividades con impuestos nacionales o locales. Bajo el actual esquema de monopolio de juegos de suerte y azar, la Comisión considera que la eliminación de estos tributos es coherente y contribuye a la simplificación normativa.

64. **Evaluar la adopción de un impuesto territorial al consumo de bebidas azucaradas.** La evidencia disponible muestra que un impuesto a las bebidas azucaradas es una medida de salud pública efectiva para la reducción del sobrepeso y la obesidad, que generaría ingresos fiscales a medida que se reduce la carga de estas enfermedades sobre el sistema de salud. La Comisión recomienda evaluar la posibilidad de adoptar este impuesto como un tributo territorial de cuyos ingresos participen los departamentos y municipios de manera proporcional a los requerimientos de provisión de bienes públicos en salud. Esto permitiría a los entes territoriales aplicar el impuesto.

10.7. Bibliografía

Allcott, H., Lockwood, B. B., & Taubinsky, D. (2019). Should we tax sugar-sweetened beverages? An overview of theory and evidence. Journal of Economic Perspectives, 33(3), 202–227. https://doi.org/10.1257/jep.33.3.202

Banco Mundial. (2017). Doing Business en Colombia 2017. Recuperado de http://espanol.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Subnational-Reports/DB17-Sub-Colombia.pdf

Congreso de Colombia. (24 de agosto de 1908). Que adiciona y reforma la ley 149 de 1908, sobre régimen político y municipal. [Ley 20 de 1908]. DO: 13381.

Congreso de Colombia. (7 de abril de 1909). De honores a la memoria del señor doctor don Manuel Antonio Sanclemente. [Ley 8 de 1909]. DO: 13621.

Congreso de Colombia. (24 de noviembre de 1913). Que da autorizaciones especiales a ciertos concejos municipales. [Ley 97 de 1913]. DO: 15.062.

Congreso de Colombia. (13 de diciembre de 1915). Por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4 y 97 de 1913. [Ley 84 de 1915]. DO: 15.667.

Congreso de Colombia. (23 de septiembre de 1932). Sobre autorizaciones al Gobierno para obtener recursos extraordinarios. [Ley 12 de 1932]. DO: 22.095.

Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 1946). Por la cual se elevan las tarifas de algunos impuestos y se dictan otras disposiciones. [Ley 69 de 1946]. DO: 26.317.

Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 1993). Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. [Ley 100 de 1993]. DO: 41.148.

Congreso de Colombia. (31 de diciembre de 1993). Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones. [Ley 104 de 1993]. DO: 41.158.

Congreso de Colombia. (24 de junio de 1994). Por la cual se reglamenta la Publicidad Exterior Visual en el territorio nacional. [Ley 140 de 1994]. DO: 41.406.

Congreso de Colombia. (22 de diciembre de 1995). Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 223 de 1995]. DO: 42.160.

Congreso de Colombia. (26 de diciembre de 1997). Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones. [Ley 418 de 1997]. DO: 43.201.

Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 1999). Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 y se dictan otras disposiciones. [Ley 548 de 1999]. DO: 43.827.

Congreso de Colombia. (16 de enero de 2001). Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. [Ley 643 de 2001]. DO: 44.294.

Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 2002). Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por la Ley 548 de 1999 y se modifican algunas de sus disposiciones. [Ley 782 de 2002]. DO: 45.043.

Congreso de Colombia. (22 de diciembre de 2006). Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas de sus disposiciones. [Ley 1106 de 2006]. DO: 46.490.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2010). Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. [Ley 1430 de 2010]. DO: 47.937.

Congreso de Colombia. (22 de agosto de 2012). Por medio de la cual se establece la Ley General de Bomberos de Colombia. [Ley 1575 de 2012]. DO: 48.530.

Congreso de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 1607 de 2012]. DO: 48.655.

Congreso de Colombia. (18 de diciembre de 2014). Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010. [Ley 1738 de 2014]. DO: 49.369.

Congreso de Colombia. (9 de junio de 2015). Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”. [Ley 1753 de 2015]. DO: 49.538.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (10 de marzo de 2011). Sentencia 18330. [CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (6 de noviembre de 2019). Sentencia de Unificación 23103. [CP. Milton Chavez García]

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena. (25 de mayo de 2016). Sentencia C-272. [MP. Luis Ernesto Vargas Silva]

Cuadrado, C., Dunstan, J., Silva-Illanes, N., Mirelman, A. J., Nakamura, R., & Suhrcke, M. (2020). Effects of a sugar-sweetened beverage tax on prices and affordability of soft drinks in Chile: A time series analysis. Social Science and Medicine, 245(November 2019). https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2019.112708

Lee, M. M., Falbe, J., Schillinger, D., Basu, S., McCulloch, C. E., & Madsen, K. A. (2019). Sugar-sweetened beverage consumption 3 years after the Berkeley, California, sugar-sweetened beverage tax. American Journal of Public Health, 109(4), 637–639. https://doi.org/10.2105/AJPH.2019.304971

Ministerio de Gobierno de Colombia. (22 de julio de 1993). Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá. [Decreto Ley 1421 de 1993]. DO: 40958.

Powell, L. M., & Leider, J. (2020). The impact of Seattle's Sweetened Beverage Tax on beverage prices and volume sold. Economics and Human Biology, 37, 100856. https://doi.org/10.1016/j.ehb.2020.100856

Presidencia de Colombia. (18 de abril de 1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental. [Decreto Ley 1222 de 1986]. DO: 37466.

Presidencia de Colombia. (14 de mayo de 1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. [Decreto Ley 1333 de 1986]. DO: 37466.

Presidencia de Colombia. (14 de diciembre de 1992). Por el cual se crea una contribución. [Decreto 2009 de 1992]. DO: 40690.

Vecino, A. I., & Arroyo, D. (2018). A tax on sugar sweetened beverages in Colombia: Estimating the impact on overweight and obesity prevalence across socio economic levels. Social Science and Medicine, 209(40), 111–116. https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2018.05.043

El 21 de junio de 2019, el Gobierno Nacional conformó la Comisión de Expertos para el estudio del régimen tributario departamental, distrital y municipal de acuerdo con lo señalado por la Ley de Crecimiento Económico. La Comisión tuvo como propósito estudiar los principales impuestos municipales y departamentales dentro del marco general de la descentralización.

La Comisión presenta este informe al Ministro de Hacienda y Crédito Público con sus recomendaciones para una reforma de la estructura tributaria territorial, en un entorno en el que, por las consecuencias de la pandemia, se requieren acciones oportunas y contundentes para recuperar el rumbo de la economía. Sin embargo, también es una oportunidad para corregir fallas en la estructura y la administración tributaria y en la descentralización administrativa del país.

El diagnóstico y las recomendaciones contenidas en este informe son una oportunidad para abrir un debate nacional sobre los impuestos locales en Colombia, y la continuación del esfuerzo por hacer el sistema tributario territorial más eficiente, reactivar la economía de las regiones, y combatir la evasión y la elusión fiscal.

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Embajada de Suiza en Colombia
Cooperación Económica y Desarrollo (SECC

AECOM

CEDE
Centro de Estudios sobre desarrollo Economico