

Una tensión constitucional entre la autonomía y la potestad normativa en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia*

pp. 66-82

YENI ALEXANDRA LOAIZA ÁLZATE**
CAMILO ANDRÉS GARZÓN CORREA***

* El presente artículo es producto del proyecto “Tensión jurídico-constitucional entre la autonomía y la potestad normativa y reglamentaria en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia”, realizado en el marco de la Maestría en Derecho Procesal Contemporáneo de la Universidad de Medellín.

** Maestrante en Derecho Procesal Contemporáneo. Universidad de Medellín, Medellín, Colombia. E-mail: yenialexandra90@hotmail.com. ORCID: 0000-0003-4938-2161. Google Scholar: <https://scholar.google.es/citations?hl=es&user=hjNV5kAAAAAJ>.

*** Magíster en Derecho. Universidad Cooperativa de Colombia, Medellín, Colombia. E-mail: camiloa.garzon@ucc.edu.co. ORCID: 0000-0002-2851-2716. Google Scholar: <https://scholar.google.es/citations?hl=es&user=wao4T78AAAAAJ>.

**COMO CITAR ESTE ARTÍCULO****How to cite this article:**

Loaiza, Y.A. y Garzón, C.A. (2021). Una tensión constitucional entre la autonomía y la potestad normativa en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia. *Revista Perspectiva Empresarial*, 8(2-2), 66-82.

Recibido: 30 de julio de 2021

Aceptado: 11 de octubre de 2021

RESUMEN La Constitución de 1991, con el fin de promover la descentralización y la participación de las regiones, les concedió a las entidades territoriales autonomía administrativa y financiera dentro de los límites de la ley. **Objetivo.** Identificar las implicaciones de la tensión constitucional entre la autonomía y la potestad normativa en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia. **Metodología.** Se propone una metodología cualitativa, la cual es utilizada para analizar los tipos de evidencia y desarrollar los tipos de argumentos que generalmente se dan en el campo jurídico. **Resultados.** La constitución les otorga la competencia a las entidades territoriales de determinar los presupuestos objetivos de los gravámenes de acuerdo con la ley, sin que esta facultad sea exclusiva del Congreso. Lo anterior, implicaría un desconocimiento de la capacidad que posee el legislador primario de imponer tributos. **Conclusiones.** Se concluye que, para evitar esta tensión constitucional, existe la necesidad de crear una ley orgánica de ordenamiento territorial que establezca de manera clara cuáles serían las atribuciones normativas autónomas de las entidades territoriales para actuar bajo las limitaciones que el legislador les impone en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE administración, autonomía, descentralización, entes territoriales, tensión constitucional, tributos.

Tax-related constitutional tension between autonomy and regulatory power of regional entities in Colombia

ABSTRACT To promote decentralization and regional participation, the 1991 Constitution granted regional entities administrative and financial autonomy within the limits of the law. **Objective.** To identify the implications of tax-related constitutional tension between autonomy and regulatory power of regional entities in Colombia. **Methodology.** A qualitative methodology is proposed for analyzing the types of evidence and developing the types of arguments that commonly occur in the legal field. **Results.** The Constitution grants regional entities the authority to determine the objective budgets of the levies in accordance with the law, a power not exclusive to Congress. This would imply a disregard for the primary legislator's capacity to levy taxes. **Conclusions.** It is concluded that, in order to avoid this constitutional tension, an organic law of regional organization is required, which clearly establishes the autonomous regulatory powers of regional entities to act within the limitations imposed by the legislator in tax matters.

KEY WORDS Administration, autonomy, decentralization, regional entities, constitutional tension, taxes.

Uma tensão constitucional entre a autonomia e a potestade normativa em matéria tributária dos entes territoriais na Colômbia

RESUMO A Constituição de 1991, com o fim de promover a descentralização e a participação das regiões, lhes concedeu às entidades territoriais autonomia administrativa e financeira dentro dos limites da lei. **Objetivo.** Identificar as implicações da tensão constitucional entre a autonomia e a potestade normativa em matéria tributária dos entes territoriais na Colômbia. **Metodologia.** Se propõe uma metodologia qualitativa, a qual é utilizada para analisar os tipos de evidência e desenvolver os tipos de argumentos que geralmente se dão no campo jurídico. **Resultados.** A constituição lhes outorga a competência para as entidades territoriais de determinar os orçamentos objetivos dos encargos de acordo com a lei, sem que esta faculdade seja exclusiva do Congresso. O anterior, implicaria um desconhecimento da capacidade que possui o legislador primário de impor tributos. **Conclusões.** Se conclui que, para evitar esta tensão constitucional, existe a necessidade de criar uma lei orgânica de ordenamento territorial que estabeleça de maneira clara quais seriam as atribuições normativas autônomas das entidades territoriais para atuar sob as limitações que o legislador lhes impõe em matéria tributária.

PALAVRAS CHAVE administração, autonomia, descentralização, entidades territoriais, tensão constitucional, tributos.

Introducción

Durante la vigencia de la Constitución de 1991 se han expedido diferentes reformas para modificar la estructura tributaria regional¹; dichas normas atribuyen ciertas potestades normativas en materia tributaria a los entes territoriales, materializando el ejercicio de su autonomía o, por el contrario, centralizando las decisiones, es decir, normas que han quitado autonomía a los entes territoriales (Ramírez, 2015). No obstante, a pesar de este andamiaje normativo, no hay un uso sustancial en la forma de ejercer esa potestad en los municipios del país. Lo anterior, se puede afirmar por las diversas demandas de nulidad simple por parte de los medios de control en contra de acuerdos que han creado tributos municipales².

Así pues, este texto pretende comprender el alcance de la autodeterminación fiscal y tributaria como un aspecto fundamental dentro del estudio del derecho administrativo colombiano.

En este sentido la disposición constitucional instaura la competencia de las entidades territoriales para que puedan determinar cuáles son los elementos del tributo, en concordancia con los principios de descentralización y autonomía (Sánchez, 2013). Estas competencias permiten determinar la regulación objetiva del gravamen de acuerdo con la ley, por ende, esta facultad no es exclusiva del Congreso de la República; pues de no hacerlo así, según Herrera (2001), se generaría una tensión constitucional que haría ilusoria la autorización expresa que se les ha conferido en tales aspectos.

Empero, para evitar esta tensión, las entidades territoriales deben actuar bajo las limitaciones que el legislador pueda imponer en materia impositiva. Aunque en la materialización de esa potestad estos límites parecen no condicionar su ejercicio, ya que el panorama jurídico en la materia no es para nada claro.

En ese mismo orden de ideas, la mayoría de las investigaciones realizadas sobre esta temática ponen su atención en el concepto de administración territorial; centrándose en que la nueva organización territorial obedece a la competitividad y productividad que deben darse en estos territorios, independientemente del tipo de Estado que se posea; distorsionando el concepto de autonomía territorial que el constituyente introdujo en la constitución.

Así, en este artículo, se logra vincular a la autonomía territorial con la necesidad de tributación que por lo general le concede una mayor cantidad de ingresos a los entes territoriales y poder así redistribuirlos en servicios de interés social e infraestructura. No obstante, en determinadas ocasiones por la incapacidad de dilucidar la tensión constitucional adyacente a esta facultad, la estructura de tributación territorial debe ser corregida con el fin de adecuarse a las disposiciones establecidas en la jurisprudencia (en especial, la del Consejo de Estado).

Para realizar esta investigación se recurrió a una metodología cualitativa, la cual es una forma de investigación en la que los datos se obtienen de un grupo relativamente pequeño. Así las cosas, y para poder hacer afirmaciones causales sólidas como las del presente texto, los expertos legales deben identificar y eliminar sistemáticamente explicaciones alternativas que no sean plausibles con los resultados obtenidos; más aún, si el tema en cuestión requiere dilucidar una tensión de carácter constitucional. Para ello se recomienda identificar las circunstancias en las que las teorías abordadas pueden ser probadas efectivamente para reforzar las conclusiones halladas, a saber: específicamente abordar las teorías que describen constitucionalmente el desarrollo del concepto de autonomía en las diferentes formas de Estado, con un énfasis especial en un modelo de Estado descentralizado; para ser contrastada con los elementos constitucionales de la potestad normativa en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia.

1 Normas como la Ley 105 de 1993, la Ley 136 de 1994, la Ley 617 de 2000 y la Ley 1454 de 2011; además del Acto Legislativo 01 de 2001, Acto Legislativo 02 de 2002, Acto Legislativo 04 de 2007 y Acto Legislativo 13 de 2010.

2 Para una mayor información sobre las demandas de nulidad en la materia, consultar la página de la relatoría del Consejo de Estado: <http://190.217.24.55:8080/WebRelatoria/ce/index.xhtml>.

Por último, y debido a la confusión que este tema presenta, es posible encontrar una gran cantidad de demandas sobre acciones de nulidad simple en contra de acuerdos municipales y ordenanzas departamentales a través de las cuales se creaban y establecían tributos en cada ente territorial pero que no reflejaban la seguridad jurídica que debe revestir las atribuciones tributarias en Colombia³; por el contrario, se evidenciaba una inseguridad jurídica en lo concerniente a la autonomía de los entes territoriales.

Con los planteamientos expuestos, la presente investigación está encaminada a establecer el alcance constitucional que se le ha dado a la figura de la autonomía en materia de potestad normativa de los entes territoriales en temas tributarios y contributivos al tener en cuenta la brecha marcada que existe entre las facultades impositivas del Congreso de la República y los Concejos Municipales.

Así pues, en el presente texto se analizarán (i) los conceptos de autonomía y poder tributario local en un modelo de Estado descentralizado y (ii) los elementos de la potestad normativa en materia tributaria de los entes territoriales en Colombia.

Antecedentes del problema

La Constitución Nacional de Colombia de 1886 se caracterizó por tener una tendencia marcadamente centralista, por lo que pretendía consolidar una soberanía nacional dispersa por la existencia de múltiples Estados soberanos; con base en ello se constituyó a Colombia en forma de república unitaria, determinando que las fracciones que componían la república —denominadas Estados y territorios nacionales— seguiría siendo partes territoriales de esta; es allí, en donde se adoptan las figuras de “centralización política y descentralización administrativa” (Tirado Mejía, 1983, p. 275) y se disuelven los

Estados soberanos, resurgiendo la mayoría de ellos como departamentos (según el artículo 159 de la Ley 149 de 1988).

Bajo esta tendencia, resulta pertinente hacer referencia a la expedición del Acto Legislativo No. 1 de diciembre 11 de 1968 que introdujo la última reforma a la Constitución de 1886. Esta reforma constitucional le otorgó la capacidad impositiva a los Concejos Municipales, pero se supeditó a la expedición de normas nacionales que autorizaran el cobro de determinados impuestos o contribuciones; es decir que su intervención tributaria se debía ejercer en el marco de los parámetros que estableciera el legislador primigenio, lo que significaba que no había una descentralización fiscal (Vázquez, 2016).

Posteriormente, en 1980, el anterior marco de descentralización territorial se consolidaría a raíz de una serie de normas que favorecieron principalmente a los municipios; normas que se encargarían de regular la descentralización tanto desde el punto de vista fiscal como desde el punto de vista político-administrativo. Este período se caracterizó por poner un mayor énfasis en los gobiernos locales. Esa descentralización tenía como fin dos propósitos principales: (i) la creación de la capacidad de los municipios para brindarles autonomía en la prestación de sus servicios sociales y de infraestructura básica y (ii) la generación de espacios democráticos y participativos (Hernández, 2010).

Descentralización territorial y modelos de Estado

Latinoamérica comenzó el proceso de descentralización buscando fortalecer los territorios más alejados de las ciudades capitales, en especial para garantizar la atención de las necesidades básicas insatisfechas de las

3 Entre 2004 y 2018, se han presentado ante el Consejo de Estado más de catorce acciones de nulidad sobre la potestad tributaria de los entes territoriales. De las anteriores: dos fueron sobre la creación de impuestos de alumbrado público; dos sobre la modificación de los estatutos tributarios de los entes territoriales y diez sobre la creación del impuesto al teléfono en varios municipios del país. Lo anterior, puede ser consultado en la página de la relatoría del Consejo de Estado: <http://190.217.24.55:8080/WebRelatoria/ce/index.xhtml>.

comunidades de dichos territorios. En Brasil, Bolivia y Chile se otorgaron facultades a los municipios para regular sus ingresos tributarios (GTZ, 2001). Estas reformas respondieron a una serie de cambios en las relaciones mundiales dirigidas a la internacionalización de la economía con una menor intervención del Estado en el mercado. Estas reformas también tuvieron el propósito político de superar la crisis de legitimidad del Estado, sobre todo en las regiones en las cuales se abogaba por más autonomía, libertad y capacidad para responder a las demandas de la población en materia de servicios básicos tales como salud, educación y agua; así las cosas, para la CEPAL (2001), fueron peticiones que se fundamentaron en la deficiencia de las superestructuras del gobierno central para atender esas necesidades.

Este proceso de descentralización territorial inicia en Colombia con la reforma constitucional del 68, en la cual se implementaron ciertas figuras que modificaron un poco esta concepción (por ejemplo, el situado fiscal). El situado fiscal se consolida con la expedición de la Ley 46 de 1971⁴, “por la cual se desarrolla parcialmente el artículo 182 de la Constitución Nacional”, aunque no tiene incidencia directa en los recursos propios de los municipios sí está catalogado como un antecedente importante de la descentralización fiscal (Hernández, 2010) debido a que pretendía subsanar la constante queja contra los excesos del centralismo al dividir en partes iguales aquellos ingresos corrientes destinados “por norma legal alguna a fines u objetos específicos” (art. 2, Ley 46 de 1971) entre las entidades territoriales.

En cuanto a la descentralización fiscal la Ley 14 de 1983, que aumentó la autonomía tributaria de las entidades territoriales, modernizó y amplió las bases de sus gravámenes y dispuso el fortalecimiento de los fiscos de estas entidades en el marco de un Estado unitario; en los años 80 también se estableció la elección popular de las autoridades locales, fenómeno que comenzó el

proceso de autonomía de los entes territoriales, ya que se les asignaron funciones que antes cumplía el gobierno nacional (por ejemplo, con la expedición de normas fiscales y tributarias) (Mejía, 1983).

Para afianzar este proceso de descentralización territorial, el Estado colombiano consagró en la Constitución Política de 1991 disposiciones que permitieran la implementación de políticas que cumplieran con los objetivos de democratizar el ejercicio del poder en las regiones y conferir más facultades fiscales, tributarias y administrativas a los territorios (Montaña, 2014).

En este sentido la descentralización en Colombia fue la estrategia institucional más importante para impulsar la gobernabilidad, mejorar la política social con provisión de bienes y servicios públicos y reorientar el déficit fiscal del orden nacional para potenciar el desarrollo de los territorios. Esta posición es respaldada por Hernández (2010) al afirmar que la Constitución de 1991, sin dejar de lado el principio unitario, le brinda una predilección al municipio y lo proclama como la “entidad fundamental” de la organización territorial (artículo 311) al concederle una descentralización y autonomía territorial; ya que, para dicho autor, “el municipio es ahora la entidad del Estado que debe responder por los servicios públicos domiciliarios, el paladín en la lucha contra la pobreza, el promotor de la democracia participativa y del desarrollo económico local” (p. 4).

Aunque este cambio institucional se ha visto obstaculizado, ya que les exige en demasía a los municipios sin tener en cuenta la cantidad de problemas que poseen los departamentos en materia presupuestal y de gobierno, y aún se continúa a la espera de una solución a los problemas que hoy subsisten en materia de desarrollo territorial y atención a las necesidades de la población⁵, lo que depende en cierta medida de la obtención de recursos provenientes de la implementación de normativas tributarias territoriales.

4 El artículo 1, dispone un porcentaje mínimo de los ingresos de la Nación para ser distribuido entre los departamentos e intendencias con el fin de cubrir los gastos en salud y en enseñanza primaria.

5 “Además, su organización y funcionamiento obedecen aún a conceptos administrativos, políticos y legales del siglo XIX. Podrá parecer sorprendente, pero es un hecho que la Constitución de 1991 no reformó el municipio, pues se limitó a ratificar las transformaciones de la década anterior y, por tanto, aún está pendiente la reforma del gobierno local colombiano” (Hernández, 2010, p. 4).

Uno de los aspectos para analizar la descentralización es que esta siempre dependerá de las formas de Estado de cada país. Precisamente, en América Latina, encontramos diferentes modelos de Estado:

(i) Estado federal: En este modelo se pueden distinguir dos niveles, el primero es la federación por una parte y el otro son los Estados miembros. Aquí cada ciudadano de los Estados miembros está en la obligación tanto de cumplir con las leyes específicas de su propio Estado como con las leyes del Estado federal que los cobija en la unión.

Así pues,

el Estado federal puede tener su origen en la asociación de Estados independientes o solamente ligados por una alianza confederada, que es el caso más frecuente. Pero también puede proceder de una descentralización extrema de un Estado anteriormente unitario. Es entonces un federalismo por disociación o segregación. (Serna y Burdeau, 1980, p. 209)

(ii) Estado unitario: esta forma está constituida por un solo centro de poder en todo el territorio con instituciones políticas como la legislativa, ejecutiva y judicial. Existe una variante que es el Estado unitario regionalizado, el cual se caracteriza por la existencia de diversas instituciones políticas en el nivel intermedio con legitimidad democrática independientemente del grado de poder que se disponga. Asimismo, las normas de éstas han sido dispuestas por las instituciones centrales del Estado unitario. En palabras de Badia (1974), “la forma político estatal *unitaria*, por el contrario, ha respondido a una exigencia *histórica*. Las sociedades, por razones históricas conocidas, han necesitado de una organización y un fin común; han tendido hacia su unidad jurídica” (p. 5).

Con una estructura unitaria es posible conocer las diversas formas en que el territorio nacional se divide (es decir, en las diferentes secciones territoriales), advirtiendo que por lo general el nivel central se encuentra ubicado en la capital desde la cual se distribuyen los diferentes entes territoriales que conforman el Estado. En otro sentido, según la división territorial, es posible encontrar por lo menos dos tipos de autoridades: las que tienen a su cargo las competencias y facultades en los temas del Estado en general; es decir aquellas

autoridades nacionales y las que se encargan de los temas propios de cada una de las entidades territoriales que conforman el Estado (Cruz, 2014). Por otro lado, existe un tipo de Estado unitario con una organización territorial que consiste en la consolidación de niveles múltiples de autogobierno en las diversas partes del territorio. En palabras de Ochoa (2011), en determinadas situaciones se crean instituciones y capacidades particulares en un territorio con determinadas características (como, por ejemplo, las territoriales étnicas indígenas).

El análisis del grado de descentralización de los Estados se advierte con mayor o menor relevancia, dependiendo de las estrategias de los gobiernos. “El recorrido de los procesos descentralizadores de los últimos años ha sido irregular con grandes diferencias entre países en cuanto a la profundidad de las transformaciones, con ello los gobiernos centrales mantienen un papel preponderante en la mayoría de los casos” (Cardona, 2010).

Los componentes relevantes que interfieren en este proceso están directamente relacionados con la manera en cómo los gobiernos nacionales abordan la descentralización; siendo un proceso que fortalece el papel de las administraciones territoriales. Esto no quiere decir que en los Estados en los cuales la descentralización está más profundizada, las autoridades nacionales sean más propensas a fortalecer la autonomía de los gobiernos subnacionales. Por otro lado, al tratar el alcance de la descentralización, se tendrá que revisar la capacidad que tienen los gobiernos locales y regionales de incidir en la política nacional ya sea individual o colectivamente (Guzmán, 2011).

(iii) Estado autonómico: es aquel en el que las regiones (localidades y municipios) pueden autogobernarse a través de autoridades individuales y/o colegiadas. Su característica principal es la autonomía política del pueblo —política y administrativamente delineado bajo un marco estatal—, que es representado por sus autoridades propias; el objetivo principal de este tipo de Estado es el de cumplir con los fines estatales y concertar el plan de gobierno con el propio pueblo. Para diversos tratadistas, entre ellos La Pergola (1961), el concepto autonómico nace de dos temores bien infundados: el peligro del autoritarismo o totalitarismo de un Estado unitario centralizado y los posibles efectos de

desunión del Estado federal debido a la diversidad de sus componentes.

Así las cosas, La Pergola (1961) establece que,

los Estados regionales entienden que no son un federalismo atenuado o que el federalismo sea un regionalismo reforzado, entienden que ambos (Estado regional y Estado Federal), son formas estructurales de un principio elemental que sirve para organizar distintos tipos de autonomía dentro de un mismo ordenamiento, que siempre es de tipo estatal. (p. 297)

En determinadas situaciones un Estado autonómico o regionalizado puede regular distintos niveles de autogobierno y desarrollo institucional, otorgando cierto nivel de autonomía en todo el territorio estatal. Esta concepción es identificada por algunos doctrinantes —entre ellos Perdomo (2001) y de Zubiría (1994)— como Estado regional; pues cuando ciertas regiones cuentan con cierto grado de autonomía en el ejercicio de determinadas competencias y facultades se puede llegar a constituir también una forma de descentralización, siendo tema de discusión su naturaleza. De esta manera algunos lo consideran como una especie o variedad de Estado unitario, otros le asignan una posición intermedia entre Estado unitario y federal.

Tanto el Estado federal como el Estado unitario tienen sus cimientos en el concepto de Nación; entretanto el Estado autonómico se relaciona con la cercanía de las comunidades, específicamente en lo que tiene que ver con cada región. Así pues, la heterogeneidad regional se manifiesta al interior del Estado. Esta heterogeneidad de las regiones refleja los intereses de una comunidad que habita un territorio y el deseo de llevarlos a cabo para su propio beneficio.

En ese mismo orden de ideas, la regionalización es

una forma particular de ordenar el territorio, es consecuencia de unos modelos de desarrollo que inducen unas prácticas de interacción social; esto significa que la política determina cómo se ocupa o aprovecha el suelo y no que el ordenamiento espacial determina las decisiones políticas. Ahora bien, lo que sí es necesario para ese orden espacial es el conocimiento crítico de las políticas y de sus efectos sobre el territorio.

En ese sentido, el ordenamiento territorial es un instrumento de la política de Estado que pretende consolidar espacialmente un modelo adoptado. (Sanabria, 2007, p. 236)

En otras palabras, es un proceso a través del cual el Estado promueve la participación de las regiones en la gestión de sus intereses por medio de un sistema de normas y procedimientos autónomos (Nogueira, 1993).

Este tipo de Estado refleja la verdadera autonomía de las comunidades, así como el reconocimiento de su capacidad política que se instituye en un poder normativo en aras de alcanzar el máximo beneficio.

En efecto, esta autonomía política ejercida al interior de un mismo Estado no es incompatible con la diversidad territorial correspondiente con las formas de gobierno en las democracias contemporáneas. Empero, es necesario aclarar que tanto ente territorial y modelo de Estado no son por ningún motivo equivalentes puesto que “el primero hace referencia a la ordenación constitucional del Estado en su dimensión territorial” (López, 2000, p. 31) y el segundo “al sistema de relaciones de poder en el marco de un sistema global” (López, 2000, p. 31).

Para diversos tratadistas, entre ellos La Pergola (1961), el concepto autonómico nace de dos temores bien infundados: (i) el peligro del autoritarismo o totalitarismo de un Estado unitario centralizado y (ii) los posibles efectos de desunión del Estado federal debido a la diversidad de sus componentes. Así las cosas, la autonomía de la que habla el autor citado es una autonomía legislativa que se sustenta en la capacidad financiera y la independencia administrativa; de la misma forma debe poseer un control sobre sí misma, esto es, un autocontrol sobre las acciones de las instituciones locales y sus decisiones.

La autonomía alcanzada es concedida por los órganos del Estado especialmente por la distribución de competencias planteadas por la constitución, a saber: entre aquellas que son exclusivas del Estado como tal y aquellas que competen a las entidades territoriales y que pueden ser asumidas por estos.

Por último, y a diferencia de la descentralización de un Estado unitario que tan solo delega facultades administrativas, en el Estado autonómico encontramos una descentralización de tipo político en la que los órganos territoriales se hacen cargo de determinados aspectos de la vida diaria de las comunidades. Por tal motivo, las decisiones quedan en manos de las instituciones regionales y sus respectivos agentes elegidos por la comunidad; de igual manera estas instituciones u órganos regionales se asemejan en su estructura a la del Estado central al poseer un órgano judicial, uno ejecutivo y por supuesto uno legislativo; sin embargo bajo las competencias que les hayan sido otorgadas por la constitución, la cual sigue siendo la norma suprema al interior del Estado y para sus respectivas divisiones territoriales.

Así, el municipio colombiano se identifica con descentralización administrativa que caracteriza al modelo de Estado social de derecho unitario colombiano. En ese sentido, la descentralización administrativa y territorial tienen como propósito focalizar el tratamiento de asuntos, competencias y prioridades al interior de las entidades territoriales.

A continuación, se presenta brevemente la manera en la que son manejados los asuntos tributarios en las diferentes formas de Estado

analizadas en este texto; para esto, se tomaran como ejemplo tres países que representan a cada una de estas formas de Estado. En un Estado autonómico como el español, la constitución le otorga la “facultad-deber” a determinados órganos de ejercer una actividad administrativa tributaria; en este sentido las Comunidades Autónomas poseen autonomía financiera; aunque la Constitución Española de 1978, no aclara con suficiencia esta potestad⁶. En un Estado federal como lo es los Estados Unidos, cada Estado miembro tiene la potestad para decidir sobre sus propios ingresos; así que el principio de responsabilidad tributaria es uno de los pilares del federalismo sin ser incompatible con la facultad que posee el gobierno central en la materia, estableciendo una supremacía financiera de la federación sobre las partes miembros⁷.

En un Estado unitario como el chileno, las regiones con base en su propia legislación pueden establecer sus propios impuestos en consonancia con la legislación nacional, las regiones pueden determinar sus tarifas y porcentajes e impuestos que pueden ser sobretasados por las autoridades regionales⁸.

Por ello es imperativo comprender cómo funciona la autonomía territorial y tributaria⁹ y

6 “Desde el punto de vista tributario, el constituyente español prefirió no repartir la materia tributaria entre los distintos entes públicos territoriales, sino simplemente se reconoce una genérica autonomía financiera. Esta distribución se realiza posteriormente en la LOFCA, en donde se consagra expresamente la posibilidad de las Comunidades Autónomas de establecer y exigir sus propios tributos, pero con la limitación de no invadir hechos impositivos gravados por el Estado” (Valladares, 2009, p. 111).

7 “En la práctica de todos los Estados federales se reconoce una cierta superioridad del todo respecto de las partes, de manera que el Gobierno federal no se limita a recaudar exclusivamente lo que gasta y las partes no pueden financiar todos sus gastos exclusivamente mediante los recursos que ellos mismos recaudan [...] en EE.UU. quedó garantizada la supremacía financiera de la federación respecto de las partes a partir de 1913. Fue entonces cuando se aprobó la XVI Enmienda a la Constitución a través de la cual se le autoriza al Gobierno federal a gravar la renta “sin el prorrateo entre varios estados, y sin tener en cuenta cualquier censo o enumeración”” (Sáenz y Sáenz, 2015, p. 142).

8 Así, para Vivar (2010), en Chile, “por otra parte, desde la perspectiva de los ingresos, solo en el nivel central y local existen competencias tributarias e ingresos propios, mientras que el nivel regional funciona a través de las transferencias que recibe desde el nivel central de gobierno. En el caso del nivel local, las principales fuentes de ingreso tributario están conformadas por los impuestos sobre los bienes inmuebles, los vehículos (permiso de circulación) y sobre el funcionamiento comercial (patentes), las que sin embargo, no representan cifras significativas a nivel agregado, debido a que los impuestos más relevantes en términos cuantitativos a nivel nacional los conforman el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los impuestos sobre las rentas” (p. 45).

9 En este sentido Ardila (2017) expone una serie de argumentos y datos sobre la historia del municipio colombiano, realizando un análisis sobre el principio constitucional de autonomía territorial y de autonomía tributaria de las entidades territoriales. En este estudio, el autor plantea dos reflexiones importantes: (i) la cuestión territorial del Estado y (ii) el fracaso del principio de autonomía; no obstante, no correlaciona tanto las competencias legales y constitucionales que tienen las entidades ▶

de qué manera el sistema normativo impide que estas facultades desnaturalicen el sistema en uno de dominio autárquico o de repúblicas confederadas, más propias de un modelo de Estado federal. Aunado a esto, en cómo responden y se armonizan los recursos y el presupuesto de las entidades de los órdenes seccional y local a los parámetros fijados por la constitución para la obtención de recursos por medio de tributos con el fin de garantizar la atención oportuna de las necesidades básicas de sus habitantes.

Noción de soberanía y autonomía tributaria

La soberanía es el ejercicio del poder político. En materia fiscal esta soberanía implica el ejercicio del poder o potestad financiera en el ámbito de acción o competencias en el manejo de los ingresos y los gastos públicos, además de la titularidad de un poder tributario (Barrios, 2001).

El concepto de soberanía adquiere la fuerza política y jurídica vinculante con los ciudadanos; de ellos el Estado obtiene su aprobación como ente con autoridad de ordenar política, jurídica y socialmente la vida de un grupo de individuos.

El Estado, para velar por el cumplimiento de los fines esenciales, requiere necesariamente de medios económicos; de ahí surge la estrecha relación y génesis del poder financiero como consecuencia ligada al poder político. Por lo anterior, el Estado es el único que tiene el poder de imponer tributos y la relativa dirección sobre la riqueza que se subordina a los intereses generales (Barrios, 2001).

En este sentido del ejercicio de la soberanía en cabeza del Estado surge lo que se denomina potestad o poder tributario, que es la exclusiva aplicación del poder general conferido al Estado sobre una parte de su actividad financiera a través de la fuerza coactiva del impuesto. Así pues,

esta voluntad de imposición estatal puede ser originaria o derivada.

Empero, en el campo práctico, se observa que esta distinción entre potestades originarias y derivadas es un planteamiento revestido de superficialidades dado que no resuelven el fundamento de la aplicación de los tributos ni tampoco el reparto de la asignación de competencias en materia tributaria entre el Estado y las entidades territoriales.

La voluntad del Estado a través de sus disposiciones normativas obliga a los gobernados a realizar determinados pagos efectivos que, como sujetos pasivos, producen efectos jurídicos tributarios. Esa conducta hizo que la expresión de poder tributario fuera tomada como la idea de una facultad absoluta, inevitable e irresistible de ser sujeto y destinatario de impuestos y obligaciones de índole tributaria; facultad constitucional conferida al Estado, de establecer normas que originan la obligación de efectuar el pago de una deuda tributaria; de esta manera el Estado, en su posición de supremacía frente a otros sujetos, se sirve de su poder jurídico para aplicarles normas e impuestos tributarios exigiéndoles cumplir debidamente con las obligaciones materiales y formales relacionados con la deuda tributaria (Finot, 2001).

La Constitución Política de 1991 tiene la pretensión de consolidar la descentralización política, fiscal y administrativa en Colombia, se pasó de ser una república centralizada a un Estado social de derecho organizado en forma de república unitaria, descentralizada y con autonomía en sus entidades territoriales (artículo 1). En desarrollo de este último postulado se consagran ciertas políticas que pretenden fortalecer fiscalmente a los municipios, una de ellas es lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 287 constitucional sobre la asignación de facultades impositivas en materia tributaria a los entes territoriales.

Este tipo de atribuciones constitucionales, en cabeza de los municipios, ha desencadenado múltiples planteamientos críticos con relación al concepto de autonomía que es inherente

territoriales a través del ejercicio de su autonomía para imponer tributos; tan solo el concepto en sí mismo de autonomía planteado en la constitución.

a la descentralización. En este sentido se ha considerado que la autonomía no implica, jurídicamente hablando, soberanía; pues se presume la ejecución propia de sus intereses, pero dentro de los parámetros de un orden unificado por la voluntad general bajo la forma de ley en la que el ente soberano es considerado como un todo y no como parte de ese todo. “Por ello no hay que confundir autonomía con autarquía, la cual expresa la autosuficiencia —se basta a sí misma— plena y total” (Corte Constitucional. Sentencia C-216 de 1994, p. 2. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo).

Así las cosas, para la Corte Constitucional,

la autarquía rompe con el modelo del Estado unitario y la transforma en Estado compuesto, donde ya no hay unidad legal, sino concurrencia de órdenes jurídicos en una asociación de intereses jurídico-políticos, de modo que no hay un interés general unitivo, sino compuesto. La Carta Política establece el derecho a la autonomía de las entidades territoriales, pero limitado por la Constitución y las Leyes, conforme a la filosofía política de una República Unitaria. (Sentencia C-216 de 1994. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo)

Esta discrepancia, entre autonomía y autarquía, es generada por las mismas disposiciones constitucionales cuando otorga a los entes territoriales la facultad de imponer tributos. De lo anterior, la Corte Constitucional desligó, entonces, que la autonomía impositiva estaría subordinada tanto a las disposiciones constitucionales como legales (Sentencia C-004 de 1993. Magistrado Ponente: Ciro Angarita).

Así pues, los criterios de aplicación de la descentralización en materia de facultades impositivas tributarias son diversos y se basan en posturas subjetivas sin contar con un límite o criterio previamente establecido que garantice la

seguridad jurídica que debe preceder a la asignación de esta función a los municipios¹⁰.

Por ello en el marco de la autonomía, a la cual se refiere el artículo 1, la constitución reconoce una serie de competencias exclusivas a las entidades territoriales de orden municipal. Dicho artículo, instituyó el Estado social de derecho como principio medular de la organización política. En desarrollo de este, se estableció que para dar cumplimiento a sus postulados se debía implementar una serie de políticas financieras que permitieran materializar y consolidar la intervención del Estado en materia económica con el fin de asegurar a todas las personas el acceso efectivo a los bienes y servicios básicos (artículo 334, inciso 2). Así que en aplicación de esa política económica y social se permitiría a las autoridades competentes garantizar el cumplimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos, todo ello dentro del marco de protección constitucional.

En efecto, vale la pena aclarar que la disposición constitucional de autonomía de las entidades territoriales promueve y fortalece la descentralización territorial; de modo que estas entidades gozan de un ámbito de libertad e independencia política, administrativa y fiscal para la gestión de sus propios intereses en aras de cumplir con los fines del Estado (Alfonso, 2015).

Así, para Rodríguez (2013), esta descentralización tiene dos características básicas: (i) un fundamento de conveniencia, “en el sentido de que se considera que es favorable para las diversas comunidades tener capacidad para resolver sus propios asuntos y no que ellos le sean resueltos directamente por el Estado” (p. 39); (ii) un fundamento político, que permite el autogobierno de las comunidades en un ejercicio democrático.

Sin embargo esa autonomía debe desarrollarse con estricta sujeción a los principios de la función

10 Esta situación se advierte después de revisar las sentencias proferidas en la materia tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, de las cuales se extraen tres líneas jurisprudenciales: línea jurisprudencial rígida, línea jurisprudencial ecléctica y línea jurisprudencial flexible (Romero Molina, 2011) (tabla 1).

administrativa de coordinación¹¹, concurrencia¹² y subsidiaridad¹³, reglados por la Ley 498 de 1998. Es así como, en materia fiscal, los municipios están facultados para establecer los tributos necesarios en el ámbito de la jurisdicción territorial (artículos 287 numeral 3, 294, 313 y 314).

La confusión que se puede presentar al momento de ejercer la potestad normativa de los entes territoriales en materia tributaria ha motivado la existencia de múltiples conflictos relacionados con la legalidad o ilegalidad de ciertos impuestos y/o contribuciones implementadas en estos entes.

Esta problemática ha llevado a que en la mayoría de los casos el Consejo de Estado —como máxima corporación de lo contencioso administrativo—, después de realizar el examen de legalidad correspondiente, analizase la nulidad de estos.

Entonces, si la Constitución de 1991 confiere plenas facultades a las entidades territoriales para establecer sus tributos, les otorga autonomía tributaria. En ejercicio de lo anterior, pueden determinar los elementos de los tributos creados por el legislador; esto significa que las ordenanzas y los acuerdos deben fijar de forma directa los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos (Ulloa, 2009).

Del planteamiento anterior, para Sánchez (2013), en una importante investigación que abordó la autonomía territorial y potestad normativa-reglamentaria de los concejos municipales, surgen dos posturas derivadas de la interpretación que

se le puede dar a los artículos 287 y 338 de la Constitución en el siguiente sentido: la primera consiste en una lectura aislada del artículo 338 de la Constitución que plantearía una especie de federalismo en materia impositiva tributaria, teniendo en cuenta que la mencionada disposición constitucional faculta a los concejos municipales para imponer contribuciones fiscales o parafiscales; y en ese sentido consagra que los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Por su parte el artículo 287 confiere la misma autonomía tributaria agregando que debe darse dentro de los límites de la constitución y la ley, aunque no hace referencia a leyes orgánicas de asignación de funciones o leyes ordinarias de creación de tributos a nivel nacional; normas constitucionales que en igual sentido dotan de autonomía a las entidades territoriales para la administración de sus recursos y el establecimiento de los tributos en su jurisdicción.

Así, las disposiciones constitucionales invocadas no realizan ninguna acotación específica sobre su facultad impositiva en tanto la anterior potestad debió ser regulada por medio de la ley orgánica que señala el artículo 151 de la Constitución.

Al respecto, el Consejo de Estado plantea:

la limitación a la cual están sujetos los Concejos es la que surge de las circunstancias de que las actividades que constituyen la materia imponible están descritas o definidas en la

11 El principio de coordinación consiste en la toma de decisiones en conjunto entre los diferentes miembros del poder ejecutivo (presidente, ministros, gobernadores o alcaldes) en aras de cumplir con los fines del Estado. Según el artículo 6, de la Ley 498 de 1998, “en virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales”.

12 El principio de concurrencia establece un proceso de participación en la competencia de las diferentes entidades territoriales, la concurrencia no conlleva ningún tipo de imposición de hecho o de derecho por parte del gobierno central. “El principio de concurrencia —conectado estrechamente con el principio de subsidiariedad— no solo invoca la atención de la Nación sino que apela también a la solidaridad entre los distintos niveles territoriales bajo el motor de que quienes pueden ir a una mayor velocidad ayuden a impulsar a las entidades rezagadas” (Corte Constitucional. Sentencia C-983 de 2005. Magistrado Ponente: Humberto Sierra Porto).

13 Este principio establece que el gobierno central debe subsidiar en todas sus posibilidades con fondos estatales a las entidades territoriales cuando estas no pueden cumplir con sus competencias. “Consiste en que cuando las entidades territoriales no tengan la capacidad institucional o presupuestal, o no puedan ejercer directa e independientemente determinadas competencias y responsabilidades que les atañe, pueden recurrir a los niveles superiores —departamento o Nación—, para que éstos asuman el cumplimiento de esas competencias” (Corte Constitucional. Sentencia C-1051 de 2001. Magistrado Ponente: Jaime Araújo Rentería).

misma ley y por tanto se trata de conceptos obligatorios, sin que sea dable a los municipios variarlos. Tales definiciones de aplicación general están contenidas en las siguientes disposiciones. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 8156, 10 de abril de 1997. Consejero Ponente: Consuelo Sarria Olcos)

La segunda postura sostiene la interpretación sistemática que realiza la Corte Constitucional del artículo 338 de la Constitución con la forma de Estado definida en el artículo 1, en la cual se considera que la autonomía reconocida a las entidades territoriales corresponde a un principio estructural que contribuye “a definir la modalidad de Estado adoptada por el constituyente” e implica “específicas formas de organización para el ejercicio del poder político”; aunque esto no define en toda su complejidad al modelo de Estado puesto que una visión de conjunto del diseño constitucional de la estructura estatal debe tomar en consideración al elemento que sirve de marco para el ejercicio de esa autonomía: “el principio de unidad, contemplado en el artículo 1 de la Constitución Política de Colombia” (Sentencia C-517 de 2007. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil).

A partir de lo expuesto se afirma que la intervención del legislador en la creación o establecimiento de los tributos constituye el marco de potestad primaria y que, en armonía con esa facultad de configuración legislativa, se debe entender que la regulación de las contribuciones no puede quedar asignada a los concejos municipales; más aún, si ello es consecuencia de un análisis equivocado del principio de autonomía de las entidades territoriales.

Aquí se considera el argumento de que el legislador tiene competencia para regular los tributos municipales, la cual ejerce a través de la expedición de las leyes ordinarias y la expedición de estas últimas no está supeditada a la adopción previa de una ley orgánica. A los municipios la

constitución les asigna una competencia derivada en materia tributaria y la expedición de una ley orgánica destinada a distribuir las competencias no puede subsumir todo el tema tributario, teniendo en cuenta que lo anterior implicaría el desconocimiento de los artículos constitucionales que confieren al legislador primario (congreso) competencias en materia tributaria y las cuales materializa a través de la expedición de leyes ordinarias (Sentencia C-517 de 2007 M.P. Rodrigo Escobar Gil).

En esta misma línea argumentativa, para el Consejo de Estado,

se desprende entonces del principio de legalidad tributaria consagrado en el Artículo 338 Constitucional que la facultad impositiva municipal [...] implica potestad para recaudar y administrar a su favor los impuestos que se causen al cumplirse el hecho generador del tributo en su jurisdicción, sin que pueda percibirlo por hechos económicos no contemplados en la ley¹⁴ [...]. Dentro del sistema de recaudo, la ley permite la percepción del tributo a medida que los presupuestos de la obligación tributaria se cumplen [...] en este orden de ideas se concluye que hay principio de reserva legal para la creación del impuesto bien sea de orden nacional o de orden territorial lo que implica que el poder tributario primigenico lo tiene el legislador (Congreso de la República). (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 8156, 10 de abril de 1997. Consejero Ponente: Consuelo Sarria Olcos)

Tal como puede advertirse, las mismas disposiciones constitucionales generan confusión al momento de establecer la autonomía en la facultad impositiva de las entidades territoriales; por esta razón, se ha tenido que acudir de manera obligada a la jurisprudencia con el propósito de dar cierta claridad al respecto¹⁵.

14 “Actividades ocurridas en otros municipios, o por aquellos que correspondiendo a actividad industrial, comercial o de servicios, por expresa prohibición legal no están gravados” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 8156, 10 de abril de 1997. Consejero Ponente: Consuelo Sarria Olcos).

15 Veamos varios ejemplos. En sentencia de 22 de marzo de 2007 (Radicación número: 05001-23-31-000-1999-01801-01) el Consejo de Estado analizó la nulidad del Acuerdo 042 de 4 de diciembre de 1998 por medio del cual el Concejo Municipal de Itagüí crearía un tributo a cargo de las empresas prestadoras de los servicios públicos y de telecomunicaciones por el uso, ocupación y afectación del espacio público, equivalente al 3,5 % mensual sobre el monto de los ingresos totales brutos ▶

No obstante, y en relación con la autonomía tributaria de las entidades territoriales, de acuerdo con Romero Molina (2011), las diferentes interpretaciones realizadas por las altas cortes en materia de los requisitos para crear tributos han

generado inseguridad jurídica. Esta situación se advierte después de revisar las sentencias proferidas en la materia tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, de las cuales se extraen tres líneas jurisprudenciales:

Tabla 1. Líneas jurisprudenciales de las altas cortes en materia de creación de tributos

Línea jurisprudencial	Característica
Línea jurisprudencial rígida	En la línea rígida se adoptó una postura estricta en la que los elementos de la obligación tributaria territorial debían establecerse de manera clara y completa por el legislador en una ley para crear un determinado tributo y de no ser así se llegaría a quebrantar el principio de legalidad tributaria.
Línea jurisprudencial ecléctica	En la línea ecléctica se adoptó una tesis más conciliadora o permisiva en la que la ley expedida por el congreso crea el tributo, pero tanto las asambleas como los concejos fijan los demás elementos de este. Se hace la distinción entre la ley creadora y la ley de autorizaciones del tributo de orden territorial.
Línea jurisprudencial flexible	En la línea flexible se asume una posición en la que se permite al legislador establecer los dos parámetros básicos (es decir, la autorización y el hecho generador) y a las entidades territoriales adoptar de acuerdo con sus necesidades los demás elementos que conforman la obligación tributaria.

Fuente: elaboración propia por parte de los autores.

recaudados. En este caso, el Consejo de Estado afirmó que no se indicaba cuál era el hecho generador del impuesto y no señalaba los sujetos pasivos. En cuanto a la base gravable no se pudo verificar algún tipo de directriz. En efecto, la simple denominación “impuesto sobre teléfonos urbanos” corresponde a una autorización de “carácter indeterminado o ambiguo”; así las cosas, esta corporación declaró la nulidad de los artículos 1 y 2 del acuerdo acusado.

En sentencia de 20 de junio de 2013 (Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01676-01(16710)) el Consejo de Estado analizó la posible legalidad del artículo 4 del Acuerdo 3 de 1967, del numeral 10 del artículo 12 del Acuerdo 4 de 1978, del artículo 5 del Acuerdo 19 de 1987 y del artículo 30 del Acuerdo 11 de 1988 y de los párrafos 1 y 2 del artículo 9 del Acuerdo 21 de 1997, por los cuales el Concejo de Bogotá estableció y reguló el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos. Esta corporación analizó concretamente si el Concejo Distrital de Bogotá tenía la competencia para establecer el impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos creado por la Ley 97 de 1913. En este sentido el Consejo de Estado ratificó que es aplicable la Ley 97 de 1913, por lo que el impuesto municipal creado bajo el amparo de esa norma es válido. La eventual nulidad de este impuesto podría declararse, pero no por carecer de fundamento legal.

En sentencia de 25 de julio de 2013 (Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00053-01(19383)) el Consejo de Estado estudió la legalidad del Acuerdo 010 de 2005 y el Acuerdo 015 de 2007 por medio de los cuales el Concejo Municipal de Girardot regula el impuesto de alumbrado público. Aquí la corporación negó las pretensiones de la demanda, ya que concluyó que el consejo no excedía las competencias en materia impositiva dadas por la constitución y la ley. En dicha sentencia reiteró que los concejos están facultados para definir los elementos de cualquier impuesto en virtud de la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, precisando que no había lugar a anular los apartes acusados de los acuerdos demandados. En esa misma línea jurisprudencial, ha señalado que los entes territoriales tienen la facultad impositiva con fundamento en la autonomía tributaria.

En sentencia de 06 de diciembre de 2012 (Radicación número: 63001-23-31-000-2010-00107-01(19085)) el Consejo de Estado estudió la legalidad del Acuerdo 047 de 2009 por medio del cual el Concejo Municipal de Circasia ajustó las tarifas del impuesto de alumbrado público. En dicha sentencia, esta corporación, teniendo en cuenta que el municipio demandado estaba facultado por ley, establece que el ajuste (como elemento del tributo) no resulta ilegal, sino que se deriva de las facultades legales previamente otorgadas.

De esas posturas jurisprudenciales, es posible afirmar que las normas constitucionales no son claras en lo que corresponde al ejercicio de las competencias tributarias e impositivas de los entes territoriales; puesto que de la simple lectura del artículo 338 constitucional, no es posible deducir la facultad de que las asambleas y los concejos pueden adoptar sus propios tributos.

El sistema tributario que nos rige limita la facultad tributaria de las entidades territoriales en tanto las potestades de las asambleas y los concejos tan solo se reduce a lo consagrado en los términos de los artículos 287-3, 300-4, 313-4 y 338, de lo cual se podría colegir no una facultad originaria sino derivada.

Por último, uno de los ejes fundamentales del derecho tributario es la definición precisa de las competencias y atribuciones de las autoridades tributarias a nivel constitucional. En Colombia, este poder está en cabeza del poder legislativo. Aunque el artículo 338 confiere esa misma facultad a las entidades territoriales. Lo anterior, ha desencadenado una seria controversia en el régimen impositivo territorial.

Conclusión

La presente investigación centra su atención en el concepto de administración territorial. Esto supone una revisión y análisis de un complejo marco jurídico compuesto de obligaciones, derechos, atributos e instrumentos otorgados a las entidades territoriales para la adecuada destinación y administración de los recursos y servicios públicos a su cargo.

De esta manera las medidas adoptadas por las autoridades en el marco de un Estado social de derecho deben obedecer a la realidad fáctica sobre la cual habrá de surtir efectos con miras a materializar la finalidad primordial adscrita por esta organización política a las instituciones públicas. Lo anterior, es especialmente predicable de las leyes en materia económica y mucho más de las disposiciones tributarias.

En este sentido las políticas tributarias adoptadas por el legislador deben dar estricto cumplimiento a los principios de eficiencia, equidad y progresividad que, según el artículo 363 de la Constitución, rigen el sistema tributario bajo un marco que cumple un propósito claramente redistributivo de la renta global del país.

Con base en esto, el artículo 287 les confiere autonomía tributaria a los entes territoriales para imponer tributos dentro de los límites constitucionales. En los términos de dicho artículo la autonomía significa el reconocimiento de las facultades que poseen las entidades territoriales para gobernarse por autoridades propias, ejercer competencias específicas acordes con la libertad de gestión de sus intereses y administrar sus propios recursos ya sea que estos provengan de los tributos que establezcan o de la participación en las rentas nacionales con el propósito de atender a la realización de los cometidos que se les han asignado.

A pesar del reconocimiento de la autonomía otorgada a las entidades territoriales en materia tributaria, estas no cuentan con una soberanía para efectos de creación de impuestos debido a que esa facultad se encuentra limitada o subordinada no solo a la constitución sino también a la ley.

Lo anterior, en materia tributaria, encuentra su fundamento en que las competencias asignadas a estas entidades tienen que respetar los límites de los preceptos constitucionales; los cuales se derivan de la organización política del Estado como república unitaria y del principio de igualdad ante la ley, bajo el que todas las personas tienen el derecho a estar regidos por un mismo régimen tributario.

En este sentido el inciso segundo del artículo 287 de la Constitución consagra que las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales serán ejercidas conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los términos que establezca la ley.

Adicional a esto, el artículo 313 de la Constitución dispone que la potestad impositiva en los municipios se ejerza de conformidad con la ley. De este modo no resulta procedente afirmar que en materia tributaria cada municipio tiene su competencia de manera libre e independiente.

Y de hacerlo, se desconocerían dos principios fundamentales de la constitución: el primero que consagra que Colombia está organizada en forma de república unitaria (artículo 1); el segundo, el de la igualdad ante la ley (artículo 13).

Por otro lado, la constitución dispone de manera expresa una serie de garantías en relación con los tributos impuestos por cada ente territorial tal como es el caso del artículo 294 que establece la prohibición al legislador para “conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”.

Así pues, para dar solución a la tensión constitucional planteada, se concluye sobre la necesidad de crear una ley orgánica de ordenamiento territorial que establezca de manera clara cuáles serían las atribuciones normativas autónomas de las entidades territoriales municipales en materia tributaria y hasta tanto dicha situación jurídica no se consolide se estaría en presencia de una descentralización fiscal en materia impositiva tributaria inconclusa; lo anterior, teniendo en cuenta que el conflicto de interpretación de estos artículos constitucionales se enmarca en el alcance del artículo 338 que aparentemente equipara a los entes de representación popular, congreso, asambleas departamentales y concejos municipales sobre el hecho de ‘imponer’ tributos; razón por la cual desde la expedición de la Constitución de 1991 se ha diversificado la interpretación de estos artículos.

Referencias

- Alfonso, M.A. (2015). *La descentralización y la autonomía de los municipios en el marco del Estado unitario colombiano* (tesis de posgrado). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia.
- Ardila, D. (2017). *Estado, derecho y territorio: garantía constitucional de la autonomía tributaria de las entidades territoriales* (tesis de posgrado). Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia.
- Badia, J.F. (1974). El Estado unitario. *Revista de Estudios Políticos*, 195, 9-48.
- Barrios, B.L. (2001). *Hacienda pública y derecho tributario. El derecho tributario: el tributo*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cardona, M.C. (2010). La descentralización: una mirada de las políticas públicas y las relaciones intergubernamentales en la Baja California. *Región y Sociedad*, XXII(49), 177-200.
- CEPAL. (2001). *Desarrollo económico local y descentralización en América Latina: análisis comparativo*. Santiago de Chile, Chile: CEPAL.
- Cruz, J.P. (2014). El principio de la autonomía territorial de los municipios y departamentos en Colombia, análisis y perspectivas desde la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2012. *Revista Summa Iuris*, 2(2), 275-302.
- de Zubiría, J. (1994). *Constitución y descentralización territorial*. Bogotá, Colombia: ESAP.
- Finot, I. (2001). *Descentralización en América Latina: teoría y práctica*. Santiago de Chile, Chile: Naciones Unidas.
- GTZ. (2001). *Desarrollo económico local y descentralización en América Latina: análisis comparativo*. Santiago de Chile, Chile: CEPAL-GTZ.
- Guzmán, J. (2011). *Descentralización y autonomía tributaria de los entes territoriales en Colombia*. Recuperado de <http://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/5697>.
- Hernández, A. (2010). *Las instituciones municipales en Colombia, el municipio la célula de descentralización y democracia*. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-147/las-instituciones-municipales-en-colombia>.
- Herrera, A. (2001). 10 años de descentralización administrativa en Colombia. *Revista de Derecho*, 16(III), 180-202.

- La Pergola, A. (1961). *Federalismo y Estado regional*. Barcelona, España: Editorial Planeta.
- López, T.G. (2016). *Federalismo, gobiernos locales*. Ciudad de México, México: Consejo Nacional Electoral de México.
- Mejía, A.T. (1983). *Descentralización y centralismo*. Bogotá, Colombia: Oveja Negra.
- Montaña, J.-M. (2014). *La descentralización en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.
- Nogueira, H. (1993). *El gobierno regional en Chile y la experiencia comparativa*. Santiago de Chile, Chile: Universidad Andrés Bello.
- Ochoa, J. (2011). *Estudio de la provincia en el modelo territorial colombiano y los desafíos de la Constitución Política de Colombia de 1991*. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario.
- Perdomo, J.V. (2001). El Estado autonómico español y el proceso de regionalización en Colombia. *Revista de Administración Pública*, 155, 355-360.
- Ramírez, E.L. (2015). Las paradojas de las políticas centralistas en relación con la autonomía de las entidades territoriales en Colombia. *Revista Derecho del Estado*, 35, 41-63.
- Rodriguez, L. (2013). *Derecho administrativo general y colombiano*. Bogotá, Colombia: TEMIS.
- Romero, C. (2011). *Apuntes sobre tributos territoriales*. Recuperado de <https://envivo.eafit.edu.co/conferencias/pregrados/contaduria/DocTributosTerritoriales1Jun2011.pdf>.
- Sanabria, T. (2007). Los alcances del concepto de región. *Revista Bitácora Urbano Territorial*, 11(1), 234-239.
- Sánchez, D.C. (2013). *Autonomía territorial y potestad normativa-reglamentaria de los Concejos Municipales: hacia una redefinición del sistema de fuentes del derecho administrativo en Colombia*. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Sáenz, C. y Sáenz, E. (2015). La corresponsabilidad fiscal en Estados federales: una comparativa del sistema español frente al alemán y al estadounidense. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 62, 135-164.
- Serna, E. y Burdeau, G. (1980). *Tratado de ciencia política*. Ciudad de México, México: UNAM.
- Tirado Mejía, A. (1983). *Descentralización y centralismo en Colombia*. Bogotá, Colombia: Oveja Negra.
- Ulloa, O.V. (2009). *Finanzas públicas municipales. Teoría y práctica del estatuto orgánico presupuestal*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Valladares, A. (2009). El poder tributario de las comunidades autónomas. *Cuestiones Jurídicas*, III(1), 107-132.
- Vázquez, J.E. (2016). *La fortaleza fiscal territorial. Reflexiones sobre una descentralización inconclusa*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Vivar, M.A. (2010). La descentralización fiscal en Chile. Una aproximación desde el enfoque cualitativo. *Si Somos Americanos, Revista de Estudios Transfronterizos*, X(1), 35-57.