



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Augusto Hernández Becerra

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de agosto de dos mil catorce (2014)

Radicación interna: 2199

Número Único: 11001-03-06-000-2014-00024-00

Referencia: Superintendencia de Puertos y Transporte. Tasa de vigilancia. Principio de legalidad en materia tributaria. Clasificación y elementos esenciales de los tributos. Ingresos brutos, operacionales y no operacionales. Concesionarios viales. Fiducia mercantil y encargo fiduciario. Empresas de transporte aéreo. Aeronáutica Civil. Operadores de transporte con vehículos afiliados.

La señora Ministra de Transporte consulta a la Sala sobre diferentes aspectos de la “tasa de vigilancia” que deben pagar a la Superintendencia de Puertos y Transporte las personas naturales y jurídicas vigiladas por dicho organismo, especialmente en cuanto al concepto de ingresos brutos y la aplicación de tal elemento en algunos casos particulares.

I. ANTECEDENTES

La consulta cita inicialmente el artículo 338 de la Constitución Política, que “en tiempo de paz” faculta a los cuerpos colegiados de representación popular para crear contribuciones fiscales y parafiscales, y dispone que la ley, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales deben establecer directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los respectivos tributos.

Hace notar también que la misma norma constitucional excepcionalmente faculta a la ley, las ordenanzas y los acuerdos para permitir a las autoridades fijar la tarifa de *las tasas y las contribuciones* que cobren a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten o la participación en los beneficios que les proporcionen, pero con sujeción al sistema y al método para definir tales costos y beneficios, y a la forma de hacer su reparto, que las respectivas leyes, ordenanzas y acuerdos deben señalar.

Enseguida menciona que la Ley 1 de 1991¹ creó una tasa que deben pagar las sociedades portuarias y los operadores portuarios a la entonces denominada Superintendencia General de Puertos, en los siguientes términos:

“Artículo 27. Funciones de la Superintendencia General de Puertos. El Superintendente General de Puertos ejercerá las siguientes funciones:

“(…)

“27.2. Cobrar a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios, por concepto de vigilancia, una tasa por la parte proporcional que le corresponda, según sus ingresos brutos, en los costos de funcionamiento de la Superintendencia, definidos por la Contraloría General de la República.

“(…)”

Agrega que posteriormente el artículo 89 de la Ley 1450 de 2011² amplió el cobro de este tributo a todas las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte de la siguiente manera:

“Artículo 89. Superintendencia de Puertos y Transporte. Amplíese el cobro de la tasa establecida en el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1ª de 1991, a la totalidad de los sujetos de vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, para cubrir los costos y gastos que ocasionen su funcionamiento y/o inversión.

“Aquellos sujetos de los cuales se le han ampliado (sic) el cobro de la tasa a la cual hace referencia el presente artículo, pagarán por tal concepto una tasa por la parte proporcional que les corresponda según sus ingresos brutos, en los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, la cual no podrá ser superior al 0,1% de los ingresos brutos de los vigilados. (…)”

La consulta menciona que la tarifa de este tributo es fijada actualmente por el Ministerio de Transporte para todas las entidades que se encuentran sujetas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia, *“en cumplimiento del objetivo de que trata el artículo 1º del Decreto 087 de 2011”*³, y de conformidad con los elementos del tributo establecidos en las citadas disposiciones legales y con *“la metodología prevista en la ley”*.

¹ *“Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones”.*

² *“Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014”.*

³ Mediante el Decreto 087 de 2011 se modificó la estructura del Ministerio de Transporte y se determinaron las funciones de sus dependencias. El artículo 1º estatuye que *“el Ministerio de Transporte tiene como objetivo primordial la formulación y adopción de las políticas, planes, programas, proyectos y regulación económica en materia de transporte, tránsito e infraestructura de los modos de transporte carretero, marítimo, fluvial, férreo y aéreo y la regulación técnica en materia de transporte y tránsito de los modos carretero, marítimo, fluvial y aéreo”.*

Cita a continuación los Decretos 101⁴ y 1016⁵ de 2000, modificados por el Decreto 2741 de 2001⁶, que consagran las funciones de la Superintendencia de Puertos y Transporte. El artículo 6º de este último asignó las siguientes funciones a dicha Superintendencia:

“(…)

18. Establecer los parámetros de administración y control del sistema de cobro de las tasas de vigilancia que le competan a esta Superintendencia.

19. Establecer mediante actos de carácter general las metodologías, criterios y demás elementos o instrumentos técnicos específicos necesarios para el cumplimiento de sus funciones dentro del marco que éstas establecen.

20. Fijar los derechos que deban sufragar los sujetos vigilados con ocasión de los servicios administrativos que se desarrollen en ejercicio de la actividad de inspección, vigilancia y control que corresponde a la Supertransporte.

“(…)”.

La ministra comenta que en desarrollo de estas disposiciones la Superintendencia de Puertos y Transporte define y aplica el procedimiento para la liquidación y la forma de pago de la tasa de vigilancia.

Luego cita el concepto N° 67463 del 28 de agosto de 1998, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en el cual se explica lo que debe entenderse por “*ingresos para terceros*”.

Igualmente menciona que la Superintendencia, en relación con algunas de las entidades vigiladas, realiza una labor de inspección, vigilancia y control de carácter integral, es decir, que abarca tanto el aspecto objetivo (la actividad desarrollada) como el subjetivo (la persona natural o jurídica misma), mientras que, frente a otras entidades, solamente realiza una vigilancia subjetiva, como sucede con las empresas de transporte aéreo.

Finalmente informa que entre las personas sujetas a la vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, se encuentran:

- (i) Los concesionarios viales, es decir quienes han suscrito contratos de concesión con entidades estatales para la realización de proyectos de infraestructura en materia de transporte. En relación con estos la consulta menciona que como “*los recursos propios del proyecto*” deben ser manejados a través de un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario, dichos ingresos no se incluyen en la contabilidad del concesionario.

⁴ “Por el cual se modifica la estructura del Ministerio de Transporte y se dictan otras disposiciones”.

⁵ “Por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia de Puertos y Transporte”.

⁶ “Por el cual se modifican los decretos 101 y 1016 de 2000”.

- (ii) Las empresas de transporte público que prestan el servicio con vehículos que no son propios sino afiliados. En este caso señala que los ingresos generados por tales vehículos no se incluyen dentro de los ingresos brutos de tales empresas sino que se registran como “*ingresos para terceros*”.
- (iii) Las empresas de transporte aéreo, cuyos aspectos objetivos (los relacionados con la actividad que ejercen) son vigilados por la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil – Aerocivil, por lo que la Superintendencia de Puertos y Transporte solamente vigila los aspectos subjetivos de dichas empresas, como su constitución, naturaleza, características y su capacidad económica y financiera.

Con fundamento en las razones precedentes la Ministra de Transporte formula las siguientes preguntas:

1. *Dado que el numeral 27.2 del artículo 27 de la Ley 1ª de 1991 y el artículo 89 de la Ley 1450 de 2011 establecen que la tarifa por concepto de tasa de vigilancia debe liquidarse teniendo en cuenta los ingresos brutos de los vigilados ¿Qué debe entenderse por ingresos brutos?*
2. *¿Debe liquidarse la tarifa por concepto de tasa de vigilancia sobre los ingresos brutos provenientes de la actividad vigilada y no los que provengan de otras actividades que puede realizar la empresa por su objeto social pero que no están sujetas a vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, o por el contrario, la liquidación de la tarifa por concepto de tasa de vigilancia debe hacerse sobre la totalidad absoluta de los ingresos percibidos por el sujeto vigilado?*
3. *¿Podría la Superintendencia de Puertos y Transporte al momento de definir y aplicar el procedimiento para la liquidación tener en cuenta únicamente los ingresos brutos operacionales, es decir, aquellos que se derivan de la actividad vigilada? En caso afirmativo ¿Le correspondería al vigilado presentar la liquidación solo teniendo en cuenta los ingresos brutos operacionales?*
4. *¿Las empresas que prestan el servicio público de transporte con los equipos que no son propios pero que se encuentran afiliados a la misma, deben incluir dentro de sus ingresos brutos para efectos de pagar la tasa de vigilancia, los ingresos que reciben por los equipos que no son propios?*
5. *En el caso de las concesiones viales cuando los recursos propios del proyecto deben ser manejados a través de un Patrimonio Autónomo o Encargo Fiduciario ¿La Tasa de Vigilancia debe ser liquidada con base en dichos ingresos a pesar de no estar en la contabilidad del propio concesionario sino del respectivo Patrimonio Autónomo o Encargo Fiduciario?*
6. *En el caso de las empresas aéreas y aquellos vigilados respecto de los cuales la Superintendencia de Puertos y Transporte ejerce una vigilancia compartida con otra entidad o Superintendencia ¿Es viable cobrar la tarifa por concepto de tasa de*

vigilancia proporcional al gasto de funcionamiento y/o inversión que la Superintendencia de Puertos y Transporte le destina a esas empresas de transporte aéreo o vigilados?

7. *En caso afirmativo ¿Podría el Ministerio de Transporte o la Superintendencia de Puertos y Transporte establecer los ingresos susceptibles de aplicación de la tarifa por tasa de vigilancia integral, o establecer los ingresos que corresponden a los aspectos objetivos o los subjetivos para que los vigilados presenten la liquidación?*

II. CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a estos interrogantes, la Sala considera necesario pronunciarse sobre los siguientes aspectos: (i) Marco jurídico de los tributos; (ii) la Superintendencia de Puertos y Transporte; (iii) interpretación y análisis de la “tasa de vigilancia” regulada en los artículos 27-2 de la Ley 1 de 1991 y 89 de la Ley 1450 de 2011; (iv) el concepto de ingresos brutos como base gravable de la “tasa de vigilancia” - ingresos operacionales y no operacionales, y (v) el caso particular de las empresas de transporte aéreo, los concesionarios viales y las empresas de transporte con vehículos afiliados.

A. Marco jurídico de los tributos

1. Principio de legalidad (*nullum tributum sine legem*)

El principio de legalidad de los tributos predica que solamente el legislador ordinario, salvo algunas excepciones que establece la Constitución, está facultado para crear tributos. Este principio supone que tanto los contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales, al cumplir sus obligaciones, exigir sus derechos o ejercer sus potestades en relación con la determinación, liquidación, declaración, pago y recaudo de los tributos, entre otros aspectos, deben sujetarse a los mandatos de la ley, por lo cual no pueden modificar, sustituir, adicionar, corregir ni, en forma alguna, tergiversar o alterar lo dispuesto por el legislador.

Por tales razones se ha dicho que el principio de legalidad en materia tributaria comprende dos aspectos principales, que algunos prefieren ver como principios en sí mismos: (i) la reserva de ley, es decir, el hecho de que sólo el legislador puede crear o autorizar la creación (en el caso de los tributos locales) de impuestos, tasas y contribuciones, y (ii) el deber de sujetarse a la ley en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual exige que se tenga certeza sobre la determinación de los elementos esenciales del tributo.

Más allá del principio general de legalidad, que informa toda la disciplina del derecho administrativo, en sus orígenes la legalidad en materia tributaria se relaciona con el

principio de la representación popular, que se expresa en el aforismo de la cultura inglesa conforme al cual no puede haber tributación sin representación.

Sobre el significado y el alcance del principio de legalidad tributaria, y su relación con el principio de representación popular, la Corte Constitucional ha manifestado⁷:

“5. El principio de legalidad y certeza tributaria

5.1. El artículo 338 de la Constitución Política desarrolla el postulado de que no existe impuesto sin representación. Este precepto superior es así una expresión de los principios de representación popular y democrático representativo en el ámbito tributario, comoquiera que establece una restricción expresa, en el sentido que, salvo los casos específicos de potestad impositiva del Gobierno en los estados de excepción, solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos⁸.

“De este modo, la norma constitucional, además de enunciar el principio de reserva legal en materia fiscal, objeto de posterior desarrollo, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes. En este sentido estipula que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. (...)

5.2. Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes⁹; o el fomento de la evasión “pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado”¹⁰”. (Negrillas en el original).

En la Carta Política el principio de legalidad tributaria aparece reflejado en varias de sus disposiciones, entre ellas el artículo 150, numerales 10 (inciso 3º), 11 y 12; el artículo 300, numeral 4; el 313, numeral 4; el artículo 338 y el 363.

Los artículos 300, 313 y 338 recogen de manera más explícita el principio clásico de que no puede haber tributos sin representación al preceptuar que únicamente los órganos colegiados de elección popular (Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales o distritales) pueden establecer tributos en sus respectivos territorios, con la salvedad de que las asambleas y los concejos sólo

⁷ Sentencia C-594 del 27 de julio de 2010. Exp. N° D- 7978.

⁸ “[11] Al respecto, Corte Constitucional, Sentencia C- 228 de 2010”.

⁹ “[12] Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995”.

¹⁰ “[13] Corte Constitucional, Sentencia C-488 de 2000”.

pueden hacerlo con sujeción a lo que disponga la ley que los autorice (principio de legalidad).

Dado que el tributo al cual se refiere esta consulta fue creado antes de la Constitución Política de 1991¹¹ es importante precisar que los principios arriba descritos ya estaban recogidos en la Constitución Nacional de 1886 y sus reformas.¹²

Es pertinente agregar que el principio de legalidad de los tributos no es absoluto, pues la propia Constitución establece algunas excepciones puntuales: (i) en los estados de excepción el Gobierno Nacional puede establecer transitoriamente tributos (artículos 212, 213, 215¹³ y 338¹⁴); (ii) en el caso de las tasas y las contribuciones el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales pueden permitir que las autoridades administrativas fijen la tarifa de dichos tributos, con sujeción al sistema y al método para calcular los respectivos costos y beneficios, y a la forma de efectuar su reparto, que las mismas corporaciones públicas deben establecer (artículo 338); (iii) el Gobierno Nacional está facultado para modificar los aranceles y tarifas concernientes al régimen de aduanas, de conformidad con la ley marco que en esta materia expide el Congreso (artículo 150, numeral 19, literal c y artículo 189, numeral 25), y (iv) por último podría considerarse como una excepción parcial al principio de legalidad, mas no al de representación popular, la facultad que la Constitución confiere a las asambleas y los concejos para completar y precisar los elementos de los tributos locales que la ley cree o autorice, y para imponer su cobro en las respectivas entidades territoriales (artículos 300, numeral 4; 313, numeral 4, y 338).

2. Los elementos esenciales de los tributos

Tal como se explicó, el principio de legalidad, especialmente en sus componentes de “reserva de ley” y de certeza tributaria, implica que al legislador le compete fijar directamente y de manera clara y precisa los elementos esenciales de los tributos, que de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.

Estos elementos se encuentran expresamente reconocidos en el artículo 338 de la Constitución en cuanto dispone que *“la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”*.

¹¹ La Ley 1 de 1991 entró a regir el 11 de enero de ese año, fecha de su publicación en el Diario Oficial.

¹² Artículos 43; 76, numerales 13 y 14; 191; 197, numeral 2°; 204 y 205.

¹³ Estados de guerra exterior, de conmoción interior y de emergencia económica y social, respectivamente.

¹⁴ Interpretado *contrario sensu*.

La doctrina especializada, así como la jurisprudencia, han caracterizado y definido cada uno de estos elementos, de la siguiente forma:

a. El sujeto activo. El sujeto activo es la entidad pública (la Nación u otra) o el particular facultado expresamente por la ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, independientemente de que se beneficie o no con los recursos percibidos.

El sujeto activo se distingue, entonces, del sujeto con capacidad impositiva, y de la entidad que recibe el beneficio económico de las sumas pagadas como tributo, aunque esas tres condiciones pueden recaer en la misma persona. En efecto, el sujeto con capacidad impositiva es por excelencia la Nación, que goza de facultad propia y originaria para crear tributos como derivación de su soberanía. También tienen capacidad impositiva, aunque ya no originaria sino derivada, los departamentos y los municipios y distritos, por intermedio de sus asambleas y concejos. En algunas ocasiones, la ley puede establecer que la entidad receptora de los recursos que genera el tributo, legitimada para gastarlos o invertirlos, sea diferente de la entidad pública o privada con potestad legal para efectuar el cobro del tributo.

En relación con este tema la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha señalado¹⁵:

“En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria¹⁶, es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria (sic) en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.”

b. El sujeto pasivo. El sujeto pasivo del tributo es aquella persona natural o jurídica, o ente sin personalidad jurídica designado por la ley, que al realizar de manera concreta la conducta descrita por la ley en forma abstracta (hecho generador), se convierte en deudor de la obligación tributaria sustancial.

En este sentido suele distinguirse entre el sujeto pasivo, desde el punto de vista jurídico, o sujeto pasivo en sentido estricto, y el sujeto pasivo económico, quien es

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-987 del 9 de diciembre de 1999. Expediente D-2438.

¹⁶ “[28] Así, la distinción entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación tributaria es ampliamente aceptada en la doctrina tributaria. Para un resumen de esas posiciones, ver Alvaro Leyva Zambrano et al. “Elementos de la obligación tributaria” en **Derecho Tributario**. Bogotá: ICDT, 1999, pp 427 y ss.” (Negrillas y subrayas del original).

aquel que soporta el verdadero peso económico del tributo como exacción financiera, tal como sucede en los impuestos indirectos.

Sobre este elemento ha manifestado la Corte Constitucional:¹⁷

“Siguiendo la doctrina, la Corte ha distinguido los sujetos pasivos “de iure” de los sujetos pasivos “de facto”. A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. “En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.”¹⁸

c. El hecho gravado o generador. En relación con este elemento esencial del tributo la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁹ sostiene:

*“En todo caso, le corresponde a la ley, dictada por el Congreso, la creación “ex novo” de los tributos, lo que implica que se fije, **únicamente por el legislador nacional**, aquel elemento esencial y diferenciador de la obligación tributaria: El hecho generador, es decir, el presupuesto previsto en la ley, de contenido económico, revelador de capacidad contributiva.²⁰*

“El hecho generador tiene unos elementos que identifican el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tiene elementos subjetivos, que se refieren al vínculo que une a una persona o entidad con el elemento objetivo, V.gr. ser propietario de un bien, realizar determinada actividad, recibir un ingreso, intervenir en la transmisión de derechos. Así mismo existen elementos temporales y espaciales que se refieren al momento en el que debe producirse el hecho -en un periodo o instantáneamente- y al lugar donde se realizarse”. (Negrillas del original; subrayas añadidas).

El hecho gravado tiene una importancia fundamental para el nacimiento de la obligación tributaria, pues solamente cuando la conducta del sujeto pasivo coincide o corresponde plenamente, en el mundo de la realidad, con el supuesto de hecho descrito abstractamente en la norma, surge la mencionada obligación y se genera, por ende, un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo. Sobre este preciso punto ha dicho el Consejo de Estado:

¹⁷ Sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003. Expediente D-4079.

¹⁸ “[29] Corte Constitucional, Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero”.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de junio de 2009. Radicación N° 08001-23-31-000-2002-00975-01(16086).

²⁰ “[8] En ese sentido la Corte Constitucional, en la Sentencia C-035 del 27 de enero de 2009, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, señaló: ‘la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos, según se desprende de la jurisprudencia, son dos: i) la autorización del gravamen por el legislador, y ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo.’ (Se subraya)”.

“Corresponde a la ley fijar los elementos de la relación jurídica denominada obligación tributaria, que contiene la descripción de un hecho hipotético cuya realización efectiva, determina el nacimiento de la obligación de pagar un tributo”²¹.

d. La base gravable. Este elemento del tributo ha sido definido por la Corte Constitucional²² así:

“Como lo ha explicado la jurisprudencia de esta Corporación, la base gravable se define como “la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”.²³ En otras palabras, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa”.

Por su parte la Sección Cuarta del Consejo de Estado²⁴ afirma:

“Respecto del concepto de base gravable, la Sala en los fallos 9194 con ponencia del Magistrado Julio Correa Restrepo, reiterado en el proceso 9783 con ponencia del Magistrado Germán Ayala Mantilla, explicó que constituye la dimensión del hecho gravado o de algunos de sus presupuestos, sobre la cual corresponde la aplicación de la tarifa, para lograr la cuantificación individual del monto del impuesto.

“Jurídicamente, la base gravable constituye la base de cálculo del impuesto, de suerte que debe corresponder a un criterio objetivo y jurídico que únicamente puede señalar el legislador. Tal criterio, lógicamente debe ser acorde con el hecho generador del impuesto...” (Se resalta).

e. La tarifa. Con relación a este elemento la Corte Constitucional ha manifestado²⁵:

“Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente.²⁶ (...)”.

El Consejo de Estado,²⁷ acerca de la función y las modalidades de la tarifa, agrega:

“Como ha dicho la Sala, la tarifa o elemento de medición de la base gravable, o si se quiere, de liquidación particular, puede ser fijo o variable, ya sea que se exprese en una determinada suma de dinero, ora que se comprenda entre un máximo y un mínimo

²¹ Consejo de Estado, Sección IV, Sentencia del 14 de julio de 2000. Rad. N° CE-SEC4-EXP2000-N9822.

²² Sentencia C-155 de 2003, antes citada.

²³ “[30] *Idem*”.

²⁴ Consejo de Estado, Sección IV, Sentencia del 14 de julio de 2000, antes citada.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003. Exp. D-4079.

²⁶ “[32] *Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1995. Ver también: Juan Rafael Bravo Arteaga, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Bogotá, Legis, 2000*”.

²⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de mayo de 2012. Radicación N° 08001-23-31-000-2003-01001-01(17723).

ajustado a la magnitud de la base gravable. Asimismo, las tarifas pueden expresarse en porcentajes fijos, proporcionales, o progresivos.(...)”

Como se observa, el legislador puede establecer diferentes clases de tarifas, tales como las fijas, las proporcionales, las progresivas, las regresivas, las tarifas por cuotas o las tarifas por capitación. En todo caso es claro que la tarifa es el porcentaje, factor o cifra que, aplicado a la base gravable, permite determinar en concreto el monto de la suma de dinero que el sujeto pasivo debe pagar como obligación tributaria sustancial.

En relación con la determinación de la tarifa, la regla general, conforme a los principios de legalidad y representación popular, es que sea fijada directamente por el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales. Sin embargo el artículo 338 de la Constitución permite expresamente que, en el caso de las tasas y las contribuciones, los referidos cuerpos colegiados puedan dejar en cabeza de las autoridades administrativas la determinación de las tarifas, siempre que la ley, las ordenanzas o los acuerdos establezcan el sistema y el método con el que deben establecerse los costos y los beneficios involucrados, así como la forma de efectuar su reparto entre los contribuyentes.

Los conceptos de sistema y método para determinar los costos y los beneficios no están definidos en la Carta Política ni en la ley. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha mencionado en varias ocasiones, que por método debe entenderse las *“pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa”*, y por sistema, las *“formas específicas de medición económica, de valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en dicha determinación”*²⁸.

También ha dicho la Corte que el sistema *“se define por el hecho de no ser un simple agregado desordenado de elementos sino por constituir una totalidad, caracterizada por una determinada articulación dinámica entre sus partes. Supone coherencia interna para relacionar entre sí los componentes de un conjunto, que en el ámbito tributario representan la combinación de reglas y directrices necesarias para determinar los costos y los beneficios de una obra o servicio, así como la forma de hacer su distribución”*²⁹.

En cuanto al método la misma Corporación ha sostenido que se refiere a *“los pasos o pautas que deben observarse para que los componentes del sistema se proyecten*

²⁸ Así lo expresó la Corte en la sentencia C- 455 del 20 de octubre de 1994, exp. D-581. Estas mismas definiciones han sido reiteradas en sentencias posteriores, como la C-155 del 26 de febrero de 2003, exp. D-4079.

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C- 532 del 3 de julio de 2003. Exp. D-4356.

*extrínsecamente, así constituye el procedimiento a seguir con el objeto de determinar en concreto el monto de la obligación tributaria”.*³⁰

Ahora bien, en relación con el grado de precisión, claridad y detalle con el que el legislador (para referirse sólo a los tributos nacionales) debe establecer los mencionados sistema y método, se observa que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha oscilado entre una posición rígida o exigente y una posición más flexible. La posición rígida parte del principio de legalidad de los tributos y de reconocer que la fijación de la tarifa por parte de autoridades administrativas constituye una excepción a dicho principio, por lo cual, como toda excepción, debe interpretarse y aplicarse en forma restrictiva. La posición más flexible parte de los siguientes presupuestos: (i) las normas legales en materia tributaria, como toda disposición, pueden presentar defectos de estructura o redacción, por lo cual deben ser interpretadas e integradas con otras normas; (ii) el legislador no está obligado a señalar de manera minuciosa o detallada el sistema y el método para determinar las tarifas en esta clase de tributos, pues ello equivaldría casi a fijar directamente la tarifa, dejando sin efectos prácticos la facultad consagrada en el artículo 338 de la Carta, y (iii) el legislador no está obligado a utilizar palabras sacramentales, como “sistema” o “método”, al establecer tales elementos, sino a señalar materialmente unas pautas, parámetros y procedimientos que sean lo suficientemente claros para que las autoridades administrativas puedan fijar la tarifa de las tasas y contribuciones.

Al intentar una síntesis o equilibrio entre las dos posiciones descritas, la Corte manifestó en la sentencia C-532 de 2003:

“17.- Frente a las tasas y contribuciones especiales la Corte considera que tanto el “sistema” como el “método”, referidos en el artículo 338 de la Constitución, deben ser lo suficientemente claros y precisos a fin de evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato Superior, mas no por ello tienen que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, pues en tal caso la facultad constitucional de las autoridades administrativas perdería por completo su razón de ser.

“Se trata, si se quiere, de una suerte de competencias compartidas, donde el Congreso, las asambleas y los concejos son los encargados de señalar los elementos estructurales del método y del sistema tarifario, mientras que a las autoridades administrativas corresponde desarrollar los parámetros previamente indicados.

“Una exigencia muy fuerte sobre la determinación del método y del sistema prácticamente haría inocua la posibilidad de delegación, pues la propia ley estaría fijando la tarifa de la contribución. Por el contrario, una excesiva indeterminación dejaría en manos de las autoridades administrativas la regulación absoluta de ese elemento, en contravía del principio de legalidad... Lo que la ley exige es, más que la

³⁰ Corte Constitucional, sentencia C-116 del 21 de marzo de 1996. Exp. D-1065.

simple enunciación de criterios, la definición de una cierta manera de proceder en la articulación de esos criterios.

*18.- Ahora bien, la anterior exigencia no implica que la ley, las ordenanzas o los acuerdos, necesariamente deban utilizar las palabras “sistema” y “método” como fórmulas retóricas sacramentales, porque el criterio definitorio será siempre de carácter material. (...). En consecuencia, “basta que de su contenido se deduzcan el uno y el otro, es decir, los principios que deben respetar las autoridades y las reglas generales a que están sujetas, al definir los costos recuperables y las tarifas correspondientes”.³¹
32”*

3. Clasificación de los tributos y diferencias entre tasa y contribución

La palabra “tributo” es un término genérico que abarca diferentes clases de exacciones de recursos monetarios a favor del Estado; denota distintas modalidades de obligaciones dinerarias consagradas en la ley para contribuir a los gastos del Estado en desarrollo del deber que el artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política impone a todas las personas, de “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”.

Es clásica la división tripartita que la doctrina y la jurisprudencia han elaborado de los tributos en impuestos, contribuciones y tasas, con la cual se pretende abarcar todo tipo de tributos que el legislador pueda establecer. La Carta Política adoptó esta clasificación de manera expresa en el artículo 338, que se refiere a impuestos, tasas y contribuciones. Sin embargo cabe señalar que la propia Constitución, en otras de sus disposiciones, utiliza la palabra “contribución” en sentido lato, es decir, como sinónimo de tributo, siendo tales los casos de los artículos 150 numeral 12; 300 numeral 4, y 338 inciso primero.

Debido a esta ambivalencia la doctrina y la jurisprudencia han apelado a la expresión “contribuciones especiales” para referirse a aquellas obligaciones que constituyen una clase o tipo especial de tributo, y así distinguirlas de las “contribuciones” a que la Constitución se refiere en sentido general. En este concepto la Sala utilizará la expresión “contribución” en su sentido técnico-tributario, es decir, como una clase o tipo especial de tributo (“contribución especial”).

Las contribuciones pueden ser fiscales o parafiscales, en atención a si ingresan al presupuesto general de la Nación (fiscales), o si, por el contrario, no ingresan a dicho sistema presupuestal y se manejan e invierten como fondos separados, que pueden ser administrados por cualquier entidad pública e, incluso, por un particular o conjunto de particulares facultados por la ley.

³¹ “[11] Corte Constitucional, Sentencia C-482 de 1996. Ver también C-816 de 1999”.

³² “[12] Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett”.

Ahora bien, la Constitución no precisa lo que debe entenderse por impuesto, tasa y contribución. Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia se han encargado de definir tales conceptos y de puntualizar sus diferencias. Así, por ejemplo, la Corte Constitucional, en la sentencia C-402 de 2010³³, explica que “es posible identificar la existencia de por lo menos tres clases de tributos en el actual sistema fiscal, a saber: los impuestos, las tasas y las contribuciones”,³⁴ y agrega que “aun cuando son fruto del desenvolvimiento de la potestad impositiva del Estado tienen características propias que los diferencian³⁵”.

Al caracterizar los impuestos, en la misma sentencia explica la Corte:

“10.2. Las condiciones básicas del impuesto son: (i) tiene una vocación general, lo cual significa que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) en cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, este puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; (iv) su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) la capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea...”

En cuanto a las contribuciones señala:

“10.3. Las contribuciones tienen las siguientes características: (i) surgen de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; (ii) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; (iii) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido, así lo reconoce el artículo 338 Superior... ; (iv) el obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le

³³ Corte Constitucional, sentencia C-402 del 26 de mayo de 2010. Exp. D-7846.

³⁴ “[21] En sentencia C-546 de 1994 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), este Tribunal precisó que: “[Aun] cuando la Constitución de 1991 es más clara que la Constitución derogada en materia de Hacienda Pública, lo cierto es que la nomenclatura empleada por la Carta Fundamental en este tema no es siempre precisa y rigurosa. En efecto, si bien una interpretación sistemática de la Constitución permite diferenciar los conceptos de tasa, impuesto y contribución, la Carta no utiliza siempre términos específicos para tales categorías. (...)”.

³⁵ “[22] En relación con las características de los tributos que existen en el sistema fiscal, se pueden examinar, entre otras, las siguientes providencias: C-040 de 1993 (M.P. Ciro Angarita Barón), C-465 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-545 de 1994 (M.P. Fabio Morón Díaz), C-577 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1371 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-1067 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), C-1143 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), C-224 de 2004 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) y C-1171 de 2005 (M.P. Álvaro Tafur Galvis). Igualmente el Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el tema, por ejemplo, en la Sentencia de fecha 24 de octubre de 2002 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Ligia López Díaz. Expediente No. 13.408”.

reporta; (v) la contribución, por regla general, es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido³⁶.

“Para el caso de las contribuciones fiscales, resulta pertinente resaltar que el artículo 29 del Estatuto Orgánico de Presupuesto las define como “los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector.”

Finalmente la Corte explica las tasas así:

“10.4. De la evolución de las nociones jurisprudenciales y doctrinales que se han elaborado alrededor del concepto de las tasas, éstas se pueden definir como aquellos ingresos tributarios que se establecen en la ley o con fundamento en ella (origen ex lege), a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos en que incurre el Estado, para asegurar la prestación de una actividad pública, la continuidad en un servicio de interés general o la utilización de bienes de dominio público. Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud³⁷.

“En este orden de ideas, se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) la misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público³⁸; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior... ; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o

³⁶ “[24] Las contribuciones fiscales se distinguen de las denominadas contribuciones parafiscales (C.P. arts. 150-12 y 338), las cuales se encuentran definidas en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional (...).”

³⁷ “[25] Con anterioridad, en sentencia C-465 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), esta Corporación se refirió a las tasas de la siguiente manera: “Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público...” Por otra parte, en cuanto a la cobertura de la recuperación de costos, en sentencia C-1371 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), luego de reiterar el fallo anteriormente citado, se señaló: “De lo visto, se puede colegir que con la tasa normalmente se retribuye el costo de un servicio público prestado; sin embargo, el alcance de éste gravamen no se agota en dicho ámbito, sino que también puede comprender la recuperación del costo de un bien utilizado, como ocurre con las tasas ambientales... Es más, con la tasa no sólo se paga un servicio específico otorgado, sino también se retribuye la realización de una determinada prestación por el Estado. (...)”.

³⁸ “[26] En relación con esta característica, en sentencia del 24 de octubre de 2002, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sostuvo que: “El precio cubre los costos en que incurre la entidad para prestar el servicio, incluyendo los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión”. (Consejera Ponente: Ligia López Díaz. Expediente No. 13.408)”.

servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado³⁹; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales”.

De lo explicado queda claro que impuestos, tasas y contribuciones son especies del género “tributo”, por lo cual comparten ciertas características comunes, tales como: (i) ser de carácter obligatorio; (ii) tener como fuente directa la ley (“*obligaciones ex lege*”), y (iii) tener como propósito o fin primordial el de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado. Pero también gozan de ciertas particularidades que permiten tipificarlas y distinguirlas.

Mientras que los impuestos son generales o universales, en el sentido de que deben ser pagados indistintamente por todas las personas que realicen el supuesto de hecho previsto en la norma que los crea (hecho generador), las contribuciones sólo deben ser asumidas por los miembros de un determinado grupo económico, social o de otra clase, el cual se beneficia directamente con la inversión de los recursos percibidos por este medio, y las tasas deben ser pagadas únicamente por las personas que se benefician individualmente con un determinado servicio, función o actividad prestada por el Estado o por un particular en ejercicio de funciones públicas.

Por otra parte los recursos captados mediante los impuestos deben entrar siempre al presupuesto general de la Nación, en donde se confunden con los demás ingresos tributarios y no tributarios del Estado, según el principio conocido como “unidad de caja”. En contraste, las tasas y las contribuciones pueden ingresar o no al presupuesto general de la Nación, dependiendo de cuál sea la entidad que las percibe y de lo que ordene la ley que crea tales tributos.

En punto a la destinación de los correspondientes ingresos, los impuestos se destinan en general a cubrir los gastos de funcionamiento e inversión del Estado en todos los órdenes, por lo cual no existe ninguna clase de contraprestación o beneficio directo e identificable para los contribuyentes. En el caso de las contribuciones su producto debe destinarse a realizar obras, prestar servicios o ejecutar actividades que beneficien directamente al colectivo de personas que se encuentran obligadas a su pago; y en cuanto a las tasas su producto debe destinarse exclusivamente a cubrir los costos que para el Estado implica prestar los servicios, realizar las

³⁹ “[27] En cuanto a esta característica, en sentencia C-1171 de 2005 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), este Tribunal puntualizó: “1a doctrina suele señalar que las tasas se diferencian de los tributos parafiscales en cuanto aquéllas constituyen una contraprestación directa por parte de los ciudadanos a un beneficio otorgado por el Estado, hacen parte del presupuesto estatal y, en principio, no son obligatorias, toda vez que queda a discrecionalidad del interesado en el bien o servicio que preste el Estado”.

actividades o cumplir las funciones con las cuales se beneficia individualmente el contribuyente.

Finalmente, en relación con el tratamiento constitucional de estos tributos y en particular con la intensidad del principio de legalidad, es evidente que éste resulta más estricto en el caso de los impuestos que en el de las tasas y las contribuciones, pues respecto de estas últimas la Constitución permite que se faculte a las autoridades administrativas para fijar las tarifas, en todo caso con sujeción a lo que dispongan la ley, las ordenanzas y los acuerdos sobre el sistema y el método para determinar los costos y los beneficios, y la forma de efectuar su reparto entre los sujetos pasivos.

Ahora bien, aun cuando puede ser relativamente fácil distinguir un impuesto de una tasa o una contribución, no siempre resulta sencillo diferenciar una tasa de una contribución, lo cual ha dado lugar a múltiples controversias y algunas contradicciones tanto en la jurisprudencia como en la doctrina.

Por último debe señalarse que, conforme a la jurisprudencia constitucional, lo que determina que un tributo sea un impuesto, una tasa o una contribución, ya sea fiscal o parafiscal, no es el nombre que el legislador le asigne cuando la crea, sino la naturaleza y las características que la ley le atribuya.

B. La Superintendencia de Puertos y Transporte

La Ley 1 de 1991 creó la Superintendencia General de Puertos en el artículo 25, que dice así:

“Artículo 25. Superintendencia General de Puertos. Créase la Superintendencia General de Puertos, adscrita al Ministerio de Obras Públicas y Transporte.

“Revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias, por el término de un año contado a partir de la publicación de la presente Ley, para crear la estructura de la Superintendencia General de Puertos, fijar su planta de personal... y determinar sus funciones. (...).”

El artículo 26 de esta ley, al definir la competencia general de la Superintendencia, dispuso que *“ejercerá sus facultades respecto de las actividades portuarias relacionadas con los puertos, embarcaderos y muelles costeros, y en aquellas partes de los ríos donde Puertos de Colombia tenía instalaciones. (...).”* El artículo 27 incluyó entre sus funciones la de *“vigilar el cumplimiento de las leyes y actos administrativos dictados especialmente para las sociedades portuarias y los usuarios de los puertos”* (numeral 1º), así como la de *“cobrar a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios, por concepto de vigilancia, una tasa...”*.

En el artículo 39 la ley 1 de 1991 preceptúa que *“las personas públicas y privadas que antes de la promulgación de esta ley hubieren recibido autorización, bajo*

cualquier nombre o régimen, para ocupar y usar las playas y zonas de bajamar con construcciones de cualquier clase destinadas a facilitar el cargue o descargue, mediato o inmediato, de naves, seguirán ejerciendo los derechos que poseen”, y agrega que “las obligaciones que tenían (tales personas) en favor de la Empresa Puertos de Colombia, seguirán cumpliéndose en provecho de la Nación, a través de los sistemas que determine la Superintendencia General de Puertos, acogándose al régimen y mecanismo tarifario previsto en la presente Ley”.

Posteriormente el artículo 73 de la Ley 336 de 1996⁴⁰ sometió al control y vigilancia de esta Superintendencia a *“los puertos y terminales fluviales que se encuentren como máximo a treinta kilómetros de su desembocadura al mar, medidos sobre el eje del canal navegable y que ejerzan actividad portuaria de comercio exterior”,* así como a *“los puertos y muelles turísticos marítimos”.*

Mediante el Decreto 101 de 2000 el Gobierno Nacional modificó la estructura del Ministerio de Transporte y, en cuanto se refiere a la Superintendencia General de Puertos, en el artículo 40 le transfirió por medio de delegación la inspección, vigilancia y control del servicio público de transporte y modificó su denominación por la de Superintendencia de Puertos y Transporte en los siguientes términos:

“Artículo 40. Delegar de conformidad con el artículo 13 de la Ley 489 de 1998 las funciones de inspección, control y vigilancia del servicio público de transporte que le atribuye el numeral 22 del artículo 189 de la Constitución Política al Presidente de la República en la actual Superintendencia General de Puertos.

“Parágrafo. La Superintendencia General de Puertos modificará su denominación por la de Superintendencia de Puertos y Transporte, Supertransporte, mientras se mantenga la delegación”.

El Decreto 1016 del mismo año modificó la estructura de la Superintendencia y redefinió su objeto así:

“Artículo 3º. Objeto de la Entidad. Corresponde a la Superintendencia de Puertos y Transporte, ejercer las funciones de inspección, control y vigilancia que le corresponden al Presidente de la República como Suprema Autoridad Administrativa, en materia de puertos de conformidad con la Ley 01 de 1991 y en materia de tránsito, transporte y su infraestructura de conformidad con la delegación prevista en el Decreto 101 del 2 de febrero de 2000.

“Parágrafo. El objeto de la delegación en la Superintendencia de Puertos y Transporte es:

- 1. Inspeccionar, vigilar y controlar la aplicación y el cumplimiento de las normas que rigen el sistema de tránsito y transporte.*
- 2. Inspeccionar, vigilar y controlar la permanente, eficiente y segura prestación del servicio de transporte.*

⁴⁰ *“Por el cual se adopta el estatuto nacional del transporte”.*

3. *Inspeccionar, vigilar y controlar los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, operación, explotación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte.*

4. *Inspeccionar, vigilar y controlar la aplicación de las normas para el desarrollo de la gestión de infraestructura propia del Sector Transporte”.*

El artículo 1º del mismo decreto, sobre naturaleza jurídica, dispuso que “*la Superintendencia de Puertos y Transporte es un organismo de carácter administrativo y técnico, adscrito al Ministerio de Transporte, que goza de autonomía administrativa y financiera encargada de cumplir las funciones previstas en la Ley 01 de 1991 y las delegadas en el Decreto 101 del 2 de febrero de 2000, como se determinan más adelante”.*

Respecto de las personas que son sujetos de inspección, vigilancia y control de dicha Superintendencia, el artículo 42 del Decreto 101 de 2000, modificado por el artículo 4º del Decreto 2741 de 2001, estatuye lo siguiente:

“Artículo 4º. Modifícase el artículo 42 del Decreto 101 de 2000, el cual quedará así:

‘Artículo 42. Sujetos de la inspección, vigilancia y control delegados. Estarán sometidas a inspección, vigilancia y control de la Supertransporte, exclusivamente para el ejercicio de la delegación prevista en los artículos 40, 41 y 44 de este decreto o en las normas que lo modifiquen, las siguientes personas naturales o jurídicas:

1. Las personas jurídicas con o sin ánimo de lucro, las empresas unipersonales y las personas naturales que presten el servicio público de transporte.

2. Las entidades del Sistema Nacional de Transporte, establecidas en la ley 105 de 1993, excepto el Ministerio de Transporte, en lo relativo al ejercicio de las funciones que en materia de transporte legalmente les corresponden.

3. Los concesionarios, en los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, operación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte en lo relativo al desarrollo, ejecución y cumplimiento del contrato, sobre los cuales se ejercerá inspección y vigilancia.

4. Los operadores portuarios.

5. Las personas jurídicas con o sin ánimo de lucro, las empresas unipersonales y las personas naturales que presten servicios de instrucción y capacitación del servicio público de transporte.

6. Las demás que determinen las normas legales.’”

En relación con este último numeral debe recordarse que las sociedades portuarias, algunos puertos y terminales fluviales, los puertos y muelles turísticos marítimos y los titulares de autorizaciones portuarias otorgadas antes de la Ley 1 de 1991, ya eran objeto de vigilancia por parte de la citada Superintendencia en virtud de lo dispuesto en la misma ley y en la Ley 336 de 1996.

El artículo 44 del citado Decreto 101 de 2000, modificado por los Decretos 1016 de 2000 (artículo 4º) y 2741 de 2001 (artículo 6º), estableció las funciones de la

Superintendencia de Puertos y Transporte, entre las cuales se destacan las siguientes:

“(…)

2. Inspeccionar, vigilar y controlar el cumplimiento de las normas internacionales, leyes, decretos, regulaciones, reglamentos y actos administrativos que regulen los modos de transporte.

3. Sancionar y aplicar las sanciones correspondientes por violación a las normas nacionales, internacionales, leyes, decretos, regulaciones, reglamentos y actos administrativos que regulen los modos de transporte, en lo referente a la adecuada prestación del servicio y preservación de la infraestructura de transporte de conformidad con las normas sobre la materia.

4. Inspeccionar, vigilar y controlar el cumplimiento de las normas nacionales de tránsito, y sancionar y aplicar las sanciones correspondientes salvo en materia de tránsito terrestre automotor, aéreo y marítimo.

5. Inspeccionar y vigilar los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, administración, operación, explotación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte, de conformidad con las especificaciones mínimas, normas, marcos técnicos, operativos y financieros, indicadores de evaluación y lineamientos contractuales mínimos que en la materia defina la Comisión de Regulación del Transporte, CRTR, sin perjuicio de las funciones de interventoría de obra o renegociación de contratos propias de las entidades ejecutoras.

6. Evaluar la gestión financiera, técnica y administrativa y la calidad del servicio de las empresas de servicio de transporte y concesionarios en general para efectos de los contratos respectivos, de acuerdo con los indicadores y parámetros definidos por la Comisión de Regulación del Transporte y publicar sus evaluaciones.

“(…)

8. Acordar con las empresas a que se refiere el numeral 6 del presente artículo, en los casos que el Superintendente estime necesario, programas de gestión dirigidos a procurar su ajuste a los indicadores definidos por la Comisión de Regulación del Transporte.

“(…)

10. Vigilar el cumplimiento de las normas sobre el parque automotor y de los fondos creados para el efecto y aplicar las sanciones que se reglamenten en desarrollo de esta función.

11. Inspeccionar y vigilar la administración de los puertos fluviales a cargo de la Nación, en coordinación con la entidad territorial y/o corporaciones respectivas.

12. Expedir la autorización, registro o licencia de funcionamiento de los operadores portuarios y demás intermediarios de la actividad portuaria...

13. Asumir, de oficio o por solicitud de cualquier autoridad o cualquier persona interesada, la investigación de las violaciones de las normas sobre transporte, la adecuada prestación del servicio público de transporte y el desarrollo de la gestión de infraestructura del sector transporte.

14. Solicitar a las entidades públicas que conforman el Sistema Nacional de Transporte la información que estime conveniente para evaluar periódicamente el cumplimiento de las normas de tránsito, transporte e infraestructura.

15. Solicitar documentos e información general, inclusive los libros de comercio, así como practicar las visitas, inspecciones y pruebas que sean necesarias para el cumplimiento del objeto de su delegación y funciones.

16. Asumir directamente, o por medio de personas especialmente designadas o contratadas para ello y en forma temporal, la prestación de los servicios propios de una Sociedad Portuaria, cuando esta no pueda o no quiera prestarlos por razones legales o de otro orden...

17. Emitir concepto dentro del ámbito de su competencia a petición de parte interesada, sobre el cumplimiento de las normas que regulan la prestación del servicio de transporte y la construcción, rehabilitación, administración, operación, explotación y/o mantenimiento de infraestructura de transporte.

18. Establecer los parámetros de administración y control del sistema de cobro de las tasas de vigilancia que le competan a esta Superintendencia.

“(...)

20. Fijar los derechos que deban sufragar los sujetos vigilados con ocasión de los servicios administrativos que se desarrollen en ejercicio de la actividad de inspección, vigilancia y control que corresponde a la Supertransporte.

“(...)”

C. La “tasa de vigilancia” establecida a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte

El tributo al que se refiere esta consulta fue establecido por la Ley 1 de 1991 en los siguientes términos:

“Artículo 27. Funciones de la Superintendencia General de Puertos. El Superintendente General de Puertos ejercerá las siguientes funciones:

“(...)

“27.2. Cobrar a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios, por concepto de vigilancia, una tasa por la parte proporcional que le corresponda, según sus ingresos brutos, en los costos de funcionamiento de la Superintendencia, definidos por la Contraloría General de la República.

“(...)”

Esta disposición fue modificada y adicionada, veinte (20) años después, por el artículo 89 de la Ley 1450 de 2011, de la siguiente forma:

“Artículo 89. Superintendencia de Puertos y Transporte. Amplíese el cobro de la tasa establecida en el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1ª de 1991, a la totalidad de los sujetos de vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, para cubrir los costos y gastos que ocasionen su funcionamiento y/o inversión.

“Aquellos sujetos de los cuales se le han ampliado (sic) el cobro de la tasa a la cual hace referencia el presente artículo, pagarán por tal concepto una tasa por la parte proporcional que les corresponda según sus ingresos brutos, en los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, la cual no podrá ser superior al 0,1% de los ingresos brutos de los vigilados...”

En principio esta norma tuvo como propósito únicamente el de extender la aplicación de la “tasa” a las demás personas vigiladas por la Superintendencia de Puertos y Transporte⁴¹, las cuales hasta ese momento no estaban obligadas a contribuir para financiar los gastos de funcionamiento e inversión de dicho organismo. Sin embargo, como adelante se verá, el artículo 89 de la Ley 1450 introdujo algunas modificaciones en los elementos de la “tasa”, tanto para los vigilados que ya estaban obligados a su pago como para los nuevos obligados, con lo cual corrigió algunos defectos de la Ley 1 de 1991 pero generó nuevas dudas e inconvenientes.

1. Naturaleza del tributo

Reviste interés jurídico dilucidar si este tributo es verdaderamente una “tasa”, como lo denomina la ley, o si por el contrario se trata de un impuesto o de una contribución. Evidentemente no constituye un impuesto, ya que no se cobra a la generalidad de las personas que puedan realizar el supuesto de hecho de la norma, sino a un grupo determinado de sujetos (sociedades portuarias, operadores portuarios, empresas de transporte, concesionarios viales etc.). De esta manera el análisis se reduce, por tanto, a establecer si el tributo creado por la Ley 1 de 1991 es una tasa, como expresamente dice la ley, o si es una contribución.

Como bien se sabe, no existe acuerdo en la jurisprudencia ni en la doctrina en torno a si los tributos que se pagan a las superintendencias y a otros organismos de supervisión y/o regulación, por parte de las personas y entidades sometidas a su inspección, vigilancia, control y/o regulación, constituyen una tasa o una contribución. En el caso específico de la Superintendencia de Puertos y Transporte la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha considerado que la “tasa de vigilancia” que nos ocupa es realmente una “contribución” (en el sentido de “contribución especial”), pues reúne las condiciones que permiten calificarla como tal no obstante que la ley la denomina “tasa”.⁴² Por el contrario, la Corte Constitucional ha sostenido en varias sentencias que esta clase de tributos son tasas y no contribuciones. Así por ejemplo, en la sentencia C-465 de 1993 consideró que el tributo que pagaban las entidades sometidas a la entonces Superintendencia Bancaria no era una contribución sino una “tasa retributiva”.⁴³ Igualmente en la sentencia C-731 de 2000 la Corte estimó que el tributo que deben pagar las entidades vigiladas a la Superintendencia Nacional de Salud, es una tasa y no una contribución.⁴⁴ Con base en esta jurisprudencia y en argumentos adicionales la Sala de Consulta y Servicio Civil consideró en el concepto N° 1421 de 2002 que el gravamen impuesto por el artículo 85 de la Ley 142 de 1994

⁴¹ Así consta en el documento intitulado “*Bases del Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014 Prosperidad para Todos*”, que el Gobierno Nacional presentó como fundamento del respectivo proyecto de ley, y el cual quedó incorporado como parte integrante de la Ley 1450 de 2011, según lo dispuesto en el artículo 2º ibídem. Gaceta del Congreso N° 14, año XX, página 86.

⁴² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de noviembre de 2007. Referencia: 11001032700020050006800. Radicado: 15851.

⁴³ Corte Constitucional, sentencia C-465 del 21 de octubre de 1993. Exp. D-265.

⁴⁴ Corte Constitucional, sentencia C-731 del 21 de junio de 2000. Exp. D-2716.

a las empresas de servicios públicos domiciliarios para financiar los costos de funcionamiento de las respectivas comisiones de regulación y de la Superintendencia de Servicios Públicos, era realmente una tasa, a pesar de que la norma citada lo califica expresamente como “*contribuciones especiales*”.⁴⁵

La Sección IV de esta Corporación, en sentencia del 1° de octubre de 2009⁴⁶, reiterada en sentencias del 14 de octubre de 2010⁴⁷ y el 3 de julio de 2013⁴⁸, ha calificado este mismo tributo como una “contribución especial”. En igual sentido se registra que la Corte Constitucional, en la sentencia C-455 de 1994⁴⁹, calificó como una “contribución” y no como una tasa, el tributo que deben pagar a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada las entidades sometidas a su inspección, vigilancia y control, para cubrir los costos que demanda esa función.

Hoy en día varias leyes califican expresamente como “contribución” el tributo que los respectivos grupos de entidades vigiladas deben pagar a la Superintendencia Financiera (Leyes 795 de 2003 y 964 de 2005), a la Superintendencia de Sociedades (Ley 222 de 1995) y a la Superintendencia de Economía Solidaria (Ley 454 de 1998), para financiar total o parcialmente los costos de la función de inspección, vigilancia y control que cumplen tales superintendencias.

Son evidentes las vacilaciones de la jurisprudencia, la doctrina y el propio legislador a la hora de calificar esta clase de tributos, que unas veces denominan “tasa” y otras “contribución”. La Sala observa que en esta ocasión no urge fijar una posición sobre el punto porque, en primer lugar, dicho aspecto no forma parte de las preguntas a las cuales se contrae la consulta, y en segundo lugar, porque el artículo 338 de la Constitución Política da un mismo tratamiento a las tasas y a las contribuciones en cuanto a los elementos esenciales de dichos tributos, y en particular en cuanto a la fijación de las tarifas, no obstante las diferencias que existen entre estas dos clases de gravámenes. Hecha esta salvedad y sólo para efectos del presente concepto, la Sala denominará este tributo de la misma forma en que lo hace la ley, es decir, como “tasa de vigilancia”.

2. Elementos esenciales del tributo

Como todo tributo, la “tasa de vigilancia” que se analiza debe tener, al menos, un sujeto activo, uno o varios sujetos pasivos, un hecho gravable, una base gravable y una tarifa. Tales elementos en el caso concreto son:

⁴⁵ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto N° 1421 del 6 de junio de 2002.

⁴⁶ Rad. N° 17001-23-31-000-2004-0785-01 (16286).

⁴⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de octubre de 2010. Exp. N° 11001-03-27-000-2007-00031-00.

⁴⁸ Rad. N° 25000-23-27-000-2008-00129-01 (19017).

⁴⁹ Corte Constitucional, sentencia C-455 del 20 de octubre de 1994.

a. Sujeto activo. Evidentemente el sujeto activo de esta “tasa” es la Superintendencia de Puertos y Transporte, pues es la entidad facultada por la ley para exigir su pago a las personas obligadas y recaudar el producto del mismo, a lo cual se agrega que es la beneficiaria de dicha renta, cuyo producto debe destinarse exclusivamente a financiar sus gastos de funcionamiento e inversión.

b. Sujeto pasivo. Los sujetos pasivos de este tributo son las personas naturales y jurídicas sometidas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, esto es las sociedades portuarias, los operadores portuarios y las personas titulares de autorizaciones portuarias (de acuerdo con la Ley 1 de 1991) y las empresas de transporte público, los organismos de tránsito, los “concesionarios viales” y las personas que realizan actividades de instrucción o capacitación relacionadas con el transporte (a partir de la Ley 1450 de 2011), quienes habían sido sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte desde el año 2000, con la expedición del Decreto 101 de ese año.

A este respecto debe precisarse que si bien el artículo 30, numeral 17 del Decreto 101 de 2000, modificado por el artículo 2° del Decreto 2741 de 2001, estatuyó que una de las funciones de la Comisión de Regulación del Transporte era la de “*definir el monto de la tasa de vigilancia que deben pagar los puertos marítimos, y demás sujetos de vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte*”, dicha función no pudo cumplirse en relación con “los demás sujetos de vigilancia”, antes de la Ley 1450 de 2011, pues hasta ese momento no existía norma legal que autorizara el cobro del tributo a esos otros sujetos sino exclusivamente a las sociedades portuarias, a los operadores portuarios y a los titulares de licencias otorgadas con anterioridad a la Ley 1 de 1991.

c. Hecho gravable. Aunque la ley no lo dice de manera específica, la lectura sistemática de las normas legales que establecen el referido tributo, en conjunto con las disposiciones que señalan las funciones de la Superintendencia de Puertos y Transporte, permite inferir que el hecho gravable o generador de este tributo consiste en el hecho de estar una persona sometida a la inspección, vigilancia y control de la citada Superintendencia.

d. Base gravable. En relación con este aspecto el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1 de 1991 no establece en forma clara y precisa la base gravable de esta “tasa”, pues no señala sobre qué cantidad o magnitud deba aplicarse la tarifa (que tampoco define) para calcular el monto efectivo de la obligación pecuniaria a cargo de cada sujeto pasivo. En efecto, esta norma se refiere a dos elementos distintos, que son cuantificables económicamente y con base en los cuales podría determinarse hipotéticamente el monto del tributo para cada sujeto pasivo: los *costos de funcionamiento* de la Superintendencia General de Puertos (hoy, Superintendencia de Puertos y Transporte) y *los ingresos brutos* de las entidades vigiladas; pero no señala cuál de las dos magnitudes es aquella sobre la cual se debe aplicar la tarifa

que fije la autoridad competente para determinar en concreto la cuantía de la obligación a cargo de cada contribuyente.

Los gastos de funcionamiento de la Superintendencia no podrían tomarse como base gravable ya que representan el objetivo financiero o finalidad de este tributo, es decir, el gasto público que se pretende financiar con la “tasa”. Aunque los ingresos brutos de los vigilados sí podrían ser considerados como base gravable del tributo, no resulta evidente que lo sean de la forma en que está redactado el numeral 2 del artículo 27 de la Ley 1 de 1991, pues lo que surge claramente de dicha norma es que tales ingresos constituyen la “*forma de reparto*” de los costos, a que alude el artículo 338 de la Constitución, esto es: que los costos de funcionamiento de la Superintendencia de Puertos y Transporte deben distribuirse en proporción a los ingresos brutos de los vigilados.

El inciso segundo del artículo 89 de la Ley 1450 sí determina en forma expresa este elemento al disponer que los sujetos de inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte a quienes se extiende el cobro del tributo por virtud de la misma norma deben pagar una “tasa” que no podrá ser superior al 0,1% de sus ingresos brutos. Sin embargo, como dicha tasa se refiere a los “nuevos sujetos pasivos”, es decir, a quienes la Ley 1450 amplió el cobro de la “tasa”, continuaría existiendo la misma inquietud que se ha descrito sobre la base gravable para aquellos que están obligados a pagar el tributo de conformidad con la Ley 1 de 1991.

En todo caso, ni el artículo 27 de la Ley 1 ni el 89 de la Ley 1450 especifican el período al cual se refiere la base gravable, pues no señalan si los ingresos brutos que han de tomarse como base para la liquidación del gravamen son los causados en un año, en un semestre, en un mes o en otro período cualquiera. Lo anterior no solamente resulta importante para tener certeza en la determinación y el cálculo de la base gravable, sino también para establecer los momentos en los que empezó a regir la obligación de pagar la “tasa de vigilancia” prevista en el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1 de 1991 para las sociedades portuarias, los operadores portuarios y los otros vigilados previstos en dicha ley, y en el artículo 89 de la ley 1450 de 2011 para los demás sujetos pasivos, de acuerdo con el principio de irretroactividad de las normas tributarias, que de manera clara y expresa consagran el inciso final del artículo 338 y el inciso segundo del artículo 363 de la Carta Política.

Podría argüirse que los ingresos brutos a los cuales se refieren las normas legales citadas deben ser los percibidos por los sujetos vigilados durante un año fiscal, dado que los costos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, que constituyen el otro extremo de la fórmula para la determinación de la tarifa, son establecidos por períodos anuales, conforme a lo dispuesto expresamente

en el segundo inciso del artículo 89 de la Ley 1450⁵⁰, en armonía con el principio de anualidad consagrado en el Estatuto General de Presupuesto (Decreto 111 de 1996)⁵¹.

Sin embargo esta es apenas una inferencia lógica que, aun cuando permite suplir un vacío existente en la ley, no satisface el principio de legalidad en materia tributaria. Cabe recordar, además, que las normas legales aludidas se refieren a los ingresos brutos de las personas vigiladas para dos efectos diferentes: (i) para repartir proporcionalmente entre ellos los costos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, y (ii) para señalar la base gravable sobre la cual ha de aplicarse la tarifa, con el objeto de establecer en concreto el monto de la “tasa” a cargo de cada obligado. Para el primer efecto es claro que los ingresos brutos de los vigilados y los costos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia deben corresponder al mismo período, pues de otra forma no podrían compararse para establecer matemáticamente la tarifa del tributo. Pero no sucede lo mismo en relación con el segundo propósito, ya que una vez fijada dicha tarifa por la autoridad administrativa competente, la misma puede aplicarse teóricamente a los ingresos brutos percibidos por los vigilados en cualquier lapso (un año, un semestre, un mes etc.).

Ahora bien, del significado de la expresión “ingresos brutos” y el alcance material de estos como base gravable de la “tasa de vigilancia” que se analiza, se tratará en el acápite siguiente de este concepto.

e. Tarifa. Es evidente que ni el artículo 27 (numeral 2) de la Ley 1 de 1991 ni el 89 de la Ley 1450 de 2011 establecen la tarifa de este tributo, y tampoco señalan expresamente la autoridad administrativa que deba fijarla. Sin embargo, ninguna de las dos omisiones bastaría por sí misma para afirmar que el citado tributo sea inconstitucional. En primer lugar porque, como se ha comentado, el artículo 338 de la Carta faculta expresa y claramente al legislador, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales para permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y las contribuciones, sujetándose en todo caso al sistema y al método para definir los costos o los beneficios involucrados en su cálculo, así como a la forma de reparto entre los contribuyentes, los cuales deben ser establecidos por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Por lo tanto lo que debe analizarse es si las normas legales que regulan esta “tasa de vigilancia” establecen efectivamente un método y un sistema para determinar los costos de funcionamiento e inversión de la

⁵⁰ “*Aquellos sujetos de los cuales se le han ampliado (sic) el cobro de la tasa a la cual hace referencia el presente artículo, pagarán por tal concepto una tasa por la parte proporcional que le corresponda según sus ingresos brutos, en los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte...*” (se subraya).

⁵¹ “*Artículo 14. Anualidad. El año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Después del 31 de diciembre no podrán asumirse compromisos con cargo a las apropiaciones del año fiscal que se cierra en esa fecha y los saldos de apropiación no afectados por compromisos caducarán sin excepción (Ley 38/89, artículo 10)*”.

Superintendencia de Puertos y Transporte, así como una forma de reparto de los mismos.

1) En cuanto al sistema y al método para la fijación de la tarifa se reitera que la jurisprudencia constitucional ha oscilado entre una posición estricta o rígida y una postura flexible. Si se adoptara en este caso la posición estricta, podría afirmarse que ni el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1 de 1991 ni el artículo 89 de la Ley 1450 establecen verdaderamente las “*pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa*” (método), ni las “*formas específicas de medición económica, de valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en dicha determinación*” (sistema).

Sin embargo la Corte Constitucional ha sostenido en ocasiones que por “sistema y método” deben entenderse, en general, los parámetros o directrices que el legislador señale a las autoridades administrativas competentes para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones, sin incurrir en arbitrariedades o abuso de poder y sin sustituir completamente al órgano de representación popular. En esa medida ha sostenido que solo habría lugar a declarar inexecutable una ley que cree una tasa o contribución, sin fijar directamente su tarifa, en la medida en que la respectiva norma se abstenga de consagrar absolutamente cualquier criterio para determinar la tarifa, o cuando solamente señale unos parámetros vagos, confusos o indefinidos, que en la práctica le otorguen libertad absoluta a las autoridades administrativas para determinar la tarifa.⁵²

Bajo esta segunda concepción podría considerarse que el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1 de 1991 ofrece, aunque de manera muy escueta, un sistema y un método para determinar los costos de la función pública de inspección, vigilancia y control ejercida por la Superintendencia de Puertos y Transporte, los cuales consisten en la información que para dicho efecto debe suministrar la Contraloría General de la República⁵³. No podría decirse lo mismo del artículo 89 de la Ley 1450 de 2011, que en su primer inciso se refiere a “*los costos y gastos que ocasionen su funcionamiento y/o inversión*” (los de la Superintendencia), pero no precisa quién ni cómo se determinan tales “costos y gastos”, ni deja en claro, al menos, si los costos y gastos que deben tenerse en cuenta para el cobro de la “tasa de vigilancia” son los de funcionamiento e inversión, o sólo los de funcionamiento, o únicamente los de inversión, pues todas estas interpretaciones caben dentro de la expresión “*funcionamiento y/o inversión*”. Téngase en cuenta, adicionalmente, que las palabras “costos” y “gastos” no significan lo mismo, desde el punto de vista contable, tal como

⁵² Al respecto, pueden consultarse las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-455 de 1994, C-116 y C-482 de 1996, C-402 y C-1371 de 2000, C-155 de 2003 y C-243 de 2005, entre otras.

⁵³ Aunque, al parecer, dicho organismo nunca ha ejercido esta potestad, debido a su nuevo marco constitucional, según lo informado a la Sala en la audiencia realizada el 22 de mayo de 2014.

se deduce claramente de los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993⁵⁴, razón por la cual la ley ha debido señalar algún criterio para distinguir y calcular unos y otros. El segundo inciso del mismo artículo 89 de la Ley 1450, si bien resulta más asertivo, cuando alude a “*los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia...*”, no menciona tampoco quién calcula o certifica tales costos, ni de qué manera se procede.

Ahora bien, este mismo inciso dispuso además que en ningún caso la tarifa que se cobre a los nuevos sujetos pasivos puede ser superior al 0,1% de sus ingresos brutos, con lo cual impuso a la autoridad administrativa competente un techo o límite máximo para la fijación de la tarifa, lo cual representa una garantía para dichos contribuyentes. No obstante la misma disposición genera una incertidumbre adicional, ya que al establecer dicho límite únicamente para los nuevos sujetos pasivos, dejó por fuera de este a las sociedades portuarias, a los operadores portuarios y a los titulares de autorizaciones portuarias otorgadas antes de la Ley 1 de 1991, lo cual ocasionaría dudas sobre el cumplimiento de los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria respecto de dichos vigilados, pues no solo podría suceder que la tarifa para estos sea superior al 0,1% de sus ingresos brutos, sino también que operadores portuarios o sociedades portuarias (para citar solo un ejemplo) con ingresos brutos iguales o inferiores a los de otros contribuyentes (empresas transportadoras, concesionarios etc.) estuvieran sujetos a una tarifa superior a la de estos.

2) Con respecto a la autoridad competente para determinar la tarifa del tributo que nos ocupa, la Sala observa en primer lugar que el artículo 338 de la Carta no consagra exactamente una delegación que el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales puedan hacer en autoridades administrativas para fijar la tarifa de las tasas y las contribuciones, como tradicionalmente lo ha entendido la jurisprudencia. En efecto, dicha norma no utiliza las palabras “delegación”, “delegar” ni otras que tengan el mismo significado. Si estableciera verdaderamente una delegación, entonces el acto que fija la tarifa sería materialmente una ley (como sucede, por ejemplo, con los decretos que el Gobierno Nacional expide en ejercicio de las facultades extraordinarias que le otorga el Congreso) y serían revisables por la Corte Constitucional, entre otros efectos. En todo caso, bajo esta interpretación, la ley, las ordenanzas y los acuerdos tendrían que señalar explícitamente cuál es la autoridad administrativa en quien se delega la fijación de la tarifa, pues, como se sabe, no puede delegarse una función pública sin indicar de manera clara y expresa cuál es la autoridad facultada para actuar como delegataria.

Lo que el artículo 338 constitucional dispone realmente es que “*la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las*

⁵⁴ “*Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*”.

tasas y contribuciones...”, con lo cual establece en verdad una excepción al principio de legalidad de los tributos, en el sentido de que las autoridades administrativas pueden, si así lo establecen los órganos de representación popular competentes, fijar las tarifas de las tasas y las contribuciones con sujeción al sistema, al método y a la forma de reparto señalados por los mismos cuerpos colegiados. Es, entonces, un mecanismo de deslegalización de un aspecto vinculado a la creación de los tributos que la Constitución, por razones de conveniencia práctica y realismo económico, consideró necesario prever, tal como lo explicaron los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Humberto Sierra Porto, al salvar parcialmente y aclarar su voto en relación con la sentencia C- 243 de 2005⁵⁵:

“1.1.1.- En la sentencia se indica que el artículo 338 de la Constitución Nacional permite delegar en las autoridades administrativas la posibilidad de establecer el monto de las tasas y que, en ese orden de ideas, se trataría de una posibilidad expresa de delegación. En nuestra opinión, no obstante, el término “delegación” carece de rigor y puede hacer pensar que en materia de tasas las autoridades administrativas fijan las tarifas mediante norma legal. Esto no es así. Las autoridades administrativas fijan las tarifas mediante acto administrativo. Lo que autoriza la Constitución es la posibilidad de deslegalizar. Las facultades que en este particular le corresponden a las autoridades administrativas, no las ejercen a través de decretos – leyes sino por medio de actos administrativos”.

En todo caso la misma Corte, en la sentencia C-482 de 1996⁵⁶, consideró que no es necesario que la ley que crea una tasa o una contribución señale directa y específicamente la autoridad administrativa facultada para fijar la tarifa, pues debe entenderse que tal autoridad es la que resulte competente para ello, de acuerdo con otras normas constitucionales y legales que sean aplicables. Así razonó la Corte Constitucional:

“El literal c)⁵⁷ asigna a “las autoridades competentes” la facultad de determinar las tasas y tarifas. Sería absurdo pretender que la ley enumerara todas las autoridades que pueden ejercer esta atribución. Sin embargo, no hay lugar a ningún equívoco: en la ley o en el reglamento, se asignan las competencias de las autoridades (artículos 121, y 122, inciso primero, de la Constitución). Por eso, en esta materia se sigue la regla general: sólo puede ejercer esta atribución la autoridad competente según la ley”.

Ahora bien, en el caso de la “tasa de vigilancia” que nos ocupa no resulta fácil determinar cuál es la autoridad competente para fijar la tarifa. En efecto, inicialmente

⁵⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-243 del 17 de marzo de 2005. M.P.: Álvaro Tafur Galvis. Exp. D-5365.

⁵⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-482 del 26 de septiembre de 1996. Exp. D-1202. Con salvamentos de voto.

⁵⁷ De la norma demandada en esa ocasión: el artículo 21 de la Ley 105 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”.

podría entenderse que dicha autoridad era la propia Superintendencia General de Puertos, habida cuenta de que el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1 de 1991 le asignó la función de “cobrar a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios, por concepto de vigilancia, una tasa...”, y para poder hacerlo, tenía que señalar la tarifa de dicho tributo. Así lo consideró efectivamente ese organismo, pues hasta el año 2002 calculó y señaló la tarifa de este tributo para los vigilados del sector portuario.

Sin embargo también podría entenderse que el competente era el Gobierno Nacional, conformado en este caso por el Presidente de la República, Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa (artículo 189 de la C.P.), y el ministro del ramo (artículo 115 ibídem).

Posteriormente, cuando el Decreto 101 de 2000 creó la Comisión de Regulación del Transporte (CRT) como “una dependencia especial del Ministerio de Transporte, sin personería jurídica, con autonomía administrativa y financiera” (artículo 28), le asignó entre otras funciones la de “definir el monto de la tasa de vigilancia que deben pagar los puertos marítimos” (artículo 30, numeral 17). Esta disposición fue modificada por el artículo 2º del Decreto 2741 de 2001 en el sentido de señalar que esta atribución comprendía no sólo a los puertos marítimos, sino también a los “demás sujetos de vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte de conformidad con la ley”.

De esta forma era claro que, a partir de los citados decretos, la competencia para establecer la tarifa de la “tasa de vigilancia” a favor de la Superintendencia, por delegación presidencial, era de la Comisión de Regulación del Transporte, organismo que, en efecto, ejerció esta función durante unos pocos años.

Sin embargo la Comisión desapareció de la estructura del Ministerio de Transporte sin que los decretos que establecieron el nuevo organigrama y las funciones de dicho ministerio hubiesen reasignado expresamente esta función (la de señalar la tarifa) a otro funcionario o dependencia de esa cartera, dejando de nuevo un vacío sobre la materia.

En las últimas resoluciones mediante las cuales el Ministerio de Transporte ha calculado y determinado la tarifa de la “tasa de vigilancia” a favor de la Superintendencia se invocan, como fundamento de su competencia, los artículos 2º, numeral 2.5, y 6º, numeral 6.4 del Decreto 87 de 2011⁵⁸, normas que en su orden disponen:

*“Artículo 2º. Funciones. Corresponde al Ministerio de Transporte cumplir, además de las funciones que determina el artículo 59 de la Ley 489 de 1998, las siguientes:
“(...*

⁵⁸ “Por el cual se modifica la estructura del Ministerio de Transporte, y se determinan las funciones de sus dependencias”.

“2.5. Formular la regulación económica en materia de tránsito, transporte e infraestructura para todos los modos de transporte.

“(…)

“Artículo 6º. Funciones del Despacho del Ministro de Transporte. Son funciones del Despacho del Ministro de Transporte, además de las señaladas por la Constitución y la ley, las siguientes:

“(…)

“6.4. Formular la política de regulación económica en materia de tránsito, transporte e infraestructura en todos los modos de transporte.

“(…)”

Como se observa, ninguno de dichos preceptos se refiere de manera específica y expresa a la fijación de la tarifa de la “tasa de vigilancia”, motivo por el cual las facultades invocadas tampoco permiten inferir con claridad que al Ministerio de Transporte se le haya otorgado esta atribución.

Finalmente el Gobierno Nacional, en ejercicio de las facultades extraordinarias otorgadas por el artículo 66 (numeral 2) de la Ley 1682 de 2013⁵⁹, expidió el Decreto 947 de 2014, mediante el cual creó la Comisión de Regulación de Infraestructura y Transporte (CRIT), como una unidad administrativa especial, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa, financiera y técnica, adscrita al Ministerio de Transporte. El artículo 6º del citado decreto, que establece las funciones de la nueva comisión, tampoco le asigna la de fijar la tarifa de la “tasa de vigilancia” que debe pagarse a la Superintendencia de Puertos y Transporte⁶⁰.

Las consideraciones expuestas sugieren la necesidad urgente de una reforma legal que entre otros aspectos: (i) establezca con absoluta claridad y precisión el sistema y el método para la determinación de la tarifa de este tributo, incluyendo la forma de calcular los costos que deben ser financiados con este ingreso; (ii) indique cuál es la autoridad administrativa competente para fijarla; (iii) aclare y precise la base gravable del tributo, y (iv) unifique el tratamiento otorgado a los diferentes sujetos de inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, o, por el contrario, establezca entre ellos tratamientos diferenciales pero plenamente justificados por razones de índole jurídica, técnica o económica.

⁵⁹ *“Por la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte y se conceden facultades extraordinarias”.*

⁶⁰ Si bien entre las funciones de la Comisión de Regulación de Infraestructura y Transporte están las de *“fijar las tarifas de las actividades reguladas y los topes máximos de las actividades no reguladas en la operación del transporte carretero, férreo, fluvial y marítimo”,* y *“establecer las fórmulas y criterios para la fijación de las tarifas del servicio público de transporte y servicios conexos de competencia de las entidades territoriales...”*, ninguna de tales atribuciones, ni las otras previstas en el Decreto 947 de 2014 incluyen, a juicio de la Sala, la facultad para fijar la tarifa de la “tasa de vigilancia” que nos ocupa.

D. El concepto de “ingresos brutos” como base gravable de la “tasa de vigilancia”. Ingresos operacionales y no operacionales

1. Ingresos brutos

Aun cuando la ley no define lo que debe entenderse por ingresos brutos, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 define el concepto de “ingresos” en los siguientes términos:

“Artículo 38. Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital”.

La expresión “ingresos brutos” aparece en diversas normas contables, como el artículo 103 del mismo Decreto, el cual dispone que las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados deben reconocerse contablemente “*por separado de los ingresos brutos*”, y el artículo 117, que ordena revelar en los estados financieros de todo ente económico los “*ingresos brutos, con indicación de los generados por la actividad principal, asociados con sus correspondientes devoluciones, rebajas y descuentos*”.

Por otro lado, en algunos casos los “ingresos brutos” constituyen la base gravable de tributos nacionales y locales, como sucede con el impuesto de industria y comercio, y en otros eventos, aunque no configuren directamente la base gravable de esos tributos, deben establecerse y calcularse como una etapa previa para llegar a la base gravable mediante un sistema de depuración, tal como ocurre con el impuesto a la renta. Así mismo, en algunos casos conforman la base para el cálculo de las sanciones previstas en la ley por el incumplimiento de ciertos deberes tributarios sustanciales o formales.

Sobre tales bases la jurisprudencia y la doctrina tributarias se han ocupado de precisar lo que debe entenderse por “ingresos brutos”, con apoyo, claro está, en las normas y en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Así por ejemplo, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, D.C. sostuvo al respecto en el concepto N° 1169 del 10 de enero de 2008:

“(…) Así las cosas, tenemos que dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios encontramos los denominados ‘ingresos brutos’, entendiéndose como tales, ‘La suma de todos los ingresos obtenidos en un período gravable’.

“Así mismo, el Diccionario Técnico Contable los define como: “incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”.⁶¹

Por su parte el Consejo de Estado, en sentencia del 16 de noviembre de 2001⁶², manifestó que los ingresos brutos, como base gravable del impuesto de industria y comercio, incluyen todos aquellos ingresos generados por el ejercicio de las actividades gravadas por la ley y los respectivos acuerdos municipales, ya sea que se trate de ingresos ordinarios o extraordinarios, es decir, independientemente de que se originen en la realización de las actividades previstas en el objeto principal del contribuyente o en la ejecución de cualquiera otra actividad u operación, aunque no forme parte de su objeto principal.

De lo explicado sobre este punto puede concluirse que los “ingresos brutos” son aquellos ingresos, tal como están definidos en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, que una persona o ente económico recibe antes de restar o detraer cualquier otro concepto, inclusive descuentos, rebajas o devoluciones. Esta es la característica principal de los “ingresos brutos”, como su propio nombre lo indica⁶³.

La segunda nota característica de esta clase de ingresos es que no se relacionan con determinada actividad o grupo de actividades en particular que le sirvan de fuente, razón por la cual, cuando se habla de “los ingresos brutos” de una persona, se hace referencia a todos sus ingresos, es decir, a los originados en cualquier clase de actividad, operación o función que realice, ejecute o cumpla. Lo anterior no se opone a que, para determinado propósito, como puede ser, por ejemplo, determinar la base gravable de cierto tributo, puedan calcularse los ingresos brutos provenientes de una actividad o grupo de actividades en particular, e incluso los ingresos brutos generados por determinada área, sección o dependencia de una sociedad, entidad pública u organización empresarial.

Finalmente, para determinar qué es un ingreso bruto, deben tenerse en cuenta también las normas y los principios de contabilidad que en el futuro rijan para cada sector económico y para cada grupo o tipo de “entes económicos”, ya que no puede perderse de vista que, en virtud de lo ordenado por la Ley 1314 de 2009⁶⁴, Colombia se encuentra en un proceso de transición y convergencia hacia las normas internacionales de información financiera (NIFs) y de aseguramiento de la

⁶¹ Diccionario Técnico Contable. BRICEÑO de Valencia, Marta Teresa y HOYOS de Ordóñez, Olga Esperanza. Editorial Legis, 1998, pág. 273.

⁶² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IV. Sentencia del 16 de noviembre de 2001. Exp. N° 76001-23-24-000-1998-0305-01(12299).

⁶³ Una de las acepciones que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua trae para la palabra “bruto/a” es: “5. Dicho de una cantidad de dinero: Que no ha experimentado retención o descuento alguno... en contraposición a neto”.

⁶⁴ “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

información, proceso en el cual tanto los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, como las diferentes superintendencias⁶⁵, deben expedir normas e instrucciones contables que se adecúen al nuevo marco regulatorio.

En todo caso, cuando las disposiciones legales (especialmente el artículo 89 de la Ley 1450) se refieren a los ingresos brutos como base gravable de la “tasa de vigilancia” a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte, debe entenderse, en principio, que tal expresión comprende todos los ingresos que los respectivos sujetos pasivos hayan tenido en un determinado período por cualquier concepto, siempre que representen un incremento en su patrimonio, ya sea como un aumento del activo o como una disminución del pasivo.

Sin embargo no puede soslayarse el hecho de que existe una directa e inescindible relación entre la base gravable y el hecho generador, al punto que la base gravable ha sido definida como la magnitud o medida del hecho imponible.

A este respecto el Consejo de Estado ha manifestado:⁶⁶

“Jurídicamente, la base gravable constituye la base de cálculo del impuesto, de suerte que debe corresponder a un criterio objetivo y jurídico que únicamente puede señalar el legislador. Tal criterio, lógicamente debe ser acorde con el hecho generador del impuesto, elemento éste que no puede perder su naturaleza o esencia al momento de definir la base gravable del tributo, como quiera que es el núcleo central del mismo”.

En otras palabras, es el presupuesto material o jurídico del impuesto el que determina su base de cálculo, motivo por el cual si bien deben ser compatibles, estos elementos de la obligación no pueden confundirse. Por lo tanto, al interpretar la expresión “ingresos brutos” como base gravable del tributo que nos ocupa, no podría hacerse de forma aislada frente al hecho generador del gravamen, el cual corresponde, como se indicó, a la circunstancia de estar sometida una persona a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte.

Bajo esta línea argumental podría concluirse que los “ingresos brutos” que constituyen la base gravable de la “tasa de vigilancia” establecida a favor de la citada Superintendencia no son todos los que perciban las respectivas personas naturales y jurídicas vigiladas, sino solamente aquellos generados por las actividades sometidas a la inspección, vigilancia y control de dicha autoridad.

No obstante, para llegar a esta conclusión, es necesario analizar primero si la función de inspección, vigilancia y control atribuida por la ley a la Superintendencia de Puertos y Transporte es de naturaleza puramente objetiva, es decir, que recae

⁶⁵ Artículos 6º y 10º de la Ley 1314 de 2009.

⁶⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IV. Sentencia del 14 de julio de 2000. Radicación número CE-SEC4-EXP2000-N9822.

únicamente sobre ciertas actividades y operaciones realizadas por los vigilados, o si es exclusivamente subjetiva, esto es, si recae sólo sobre las personas vigiladas, en sus aspectos estructurales, organizacionales, corporativos etc. o, finalmente, si dicha función es integral, es decir, cobija tanto los aspectos objetivos como los subjetivos mencionados.

En efecto, si se concluyera que la inspección, vigilancia y control que ejerce esta Superintendencia es exclusiva o primordialmente objetiva, y lo es así en relación con todos los grupos de vigilados, se llegaría a la conclusión de que los “ingresos brutos” a los cuales se refiere la ley son exclusivamente los generados por las actividades vigiladas, es decir, la actividad portuaria, el transporte público, la realización de obras de infraestructura de transporte mediante contratos de concesión etc. Por el contrario, si se asumiera que la inspección, vigilancia y control a cargo de la Superintendencia de Puertos y Transporte es principalmente subjetiva, la conclusión anterior se desvanecería, pues no habría suficientes razones lógicas ni jurídicas para afirmar que los “ingresos brutos” que menciona la ley como base gravable de esta “tasa” deben ser únicamente los generados con determinada actividad o conjunto de actividades.

El análisis deviene más complejo si la mencionada función pública no se cumple de igual manera respecto de todos los vigilados. Es decir, si para algunos de ellos la vigilancia es solamente objetiva, para otros es puramente subjetiva, y para algunos otros es mixta o integral, pues lo cierto es que la ley consagra una sola base gravable (“los ingresos brutos”) para todos los sujetos de vigilancia, sin hacer ninguna distinción entre unos y otros.

Ahora bien, inicialmente parecía claro que la función de inspección, vigilancia y control confiada por la ley a la entonces Superintendencia General de Puertos era simplemente objetiva o material, en la medida en que recaía sobre “*la actividad portuaria*”, tal como aparece definida en la Ley 1 de 1991⁶⁷, la cual es realizada principalmente por las sociedades y los operadores portuarios. A esta conclusión se llega al analizar las funciones que dicha Superintendencia tenía originalmente, previstas en el artículo 27 ibídem, pero sobretodo al observar lo dispuesto en el artículo 26 de la misma ley, que describe el ámbito de competencia de la Superintendencia en los siguientes términos: “*La Superintendencia General de Puertos, ejercerá sus facultades respecto de las actividades portuarias relacionadas*

⁶⁷ “Artículo 5º. Definiciones. Para la correcta interpretación y aplicación de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

5.1. *Actividad portuaria. Se consideran actividades portuarias la construcción, operación y administración de puertos, terminales portuarios; los rellenos, dragados y obras de ingeniería oceánica; y, en general, todas aquellas que se efectúan en los puertos y terminales portuarios, en los embarcaderos, en las construcciones que existan sobre las playas y zonas de bajamar, y en las orillas de los ríos donde existan instalaciones portuarias.*

“(…)”

con los puertos, embarcaderos y muelles costeros, y en aquellas partes de los ríos donde Puertos de Colombia tenía instalaciones”. (Subraya la Sala).

No obstante, el carácter puramente “objetivo” de esta función vino a desdibujarse un poco con la expedición del Decreto 101 de 2000, pues esta disposición, además de incluir bajo la vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte (re-denominada así por el mismo decreto) a nuevos grupos de vigilados que no realizan actividades portuarias, otorgó atribuciones y facultades adicionales a dicho organismo, algunas de las cuales no tienen que ver directamente con la actividad principal de esos sujetos, sino con aspectos inherentes a su existencia y organización empresarial. Así por ejemplo, el artículo 44 del Decreto 101, modificado por el artículo 4º del Decreto 1016 de 2000 y por el 6º del Decreto 2741 de 2001, incluyó entre las funciones de la Superintendencia de Puertos y Transportes las siguientes: (i) “Evaluar la gestión financiera, técnica y administrativa y la calidad del servicio de las empresas de servicio de transporte y concesionarios en general para efectos de los contratos respectivos, de acuerdo con los indicadores y parámetros definidos por la Comisión de Regulación del Transporte y publicar sus evaluaciones” (numeral 6); (ii) “acordar con las empresas a que se refiere el numeral 6 del presente artículo, en los casos que el Superintendente estime necesario, programas de gestión dirigidos a procurar su ajuste a los indicadores definidos por la Comisión de Regulación del Transporte”, y (iii) “solicitar documentos e información general, inclusive los libros de comercio, así como practicar las visitas, inspecciones y pruebas que sean necesarias para el cumplimiento del objeto de su delegación y funciones” (numeral 15). (Subrayas fuera del texto).

El Consejo de Estado, por conducto de su Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, al resolver algunos conflictos de competencia⁶⁸ que involucraban a la Superintendencia de Puertos y Transporte, consideró que la función de inspección, vigilancia y control asignada a dicho organismo es integral, en el sentido de que recae no solamente sobre la actividad desarrollada por los sujetos vigilados, sino también sobre diversos aspectos administrativos, legales, corporativos y financieros que atañen a su existencia y organización empresarial.

En efecto, en sentencia del 25 de septiembre de 2001⁶⁹, mediante la cual se resolvió un conflicto de competencias entre la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Puertos y Transporte relacionada con la competencia para revisar y aprobar el cálculo de los bonos pensionales a cargo de una empresa de transporte masivo urbano, esta Corporación afirmó:

⁶⁸ Cuando dicha función estaba atribuida a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, es decir, antes de la Ley 964 de 2005, que reasignó tal competencia a la Sala de Consulta y Servicio Civil.

⁶⁹ Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 25 de septiembre de 2001. Radicación número C-746.

“En presencia de esta norma constitucional⁷⁰ y dado el conjunto de atribuciones o funciones delegadas a la Supertransporte en relación con las personas que presten el servicio público de transporte, así como las diferentes disposiciones legales que se han examinado, puede concluirse que en relación con la sociedad Metro de Medellín Ltda., la función de la Supertransporte es integral y que cualquier irregularidad jurídica, contable, económica o administrativa que se presente en el caso del Metro de Medellín, entidad prestadora del servicio público de transporte, ha de ser objeto de inspección, control y vigilancia por parte de dicha Superintendencia, con las atribuciones que expresamente se le delegaron precisamente para asegurar la prestación eficiente del servicio, que puede verse afectado no solo en el plano eminentemente objetivo de la prestación misma sino en el subjetivo, que tiene que ver con la persona que los presta, su formación, su naturaleza y sus características, su capacidad económica y financiera etc.”

Como se aprecia, el Consejo de Estado manifestó en esa ocasión que la función de inspección, vigilancia y control que ejerce la Superintendencia de Puertos y Transporte, al menos en relación con las empresas de transporte público, es integral, lo cual significa que comprende tanto los aspectos objetivos como los subjetivos de sus vigilados, es decir, tanto lo relacionado con la actividad desarrollada por ellos como lo atinente a su constitución, organización y funcionamiento como personas (naturales o jurídicas).

Esta posición fue reiterada más adelante, en fallo del 5 de marzo de 2002⁷¹, mediante el cual se resolvió un conflicto negativo de competencias administrativas entre la Superintendencia de Puertos y Transporte y la Superintendencia de Economía Solidaria, para definir a cuál de ellas le correspondía: (i) decidir sobre una solicitud de intervención administrativa de una cooperativa dedicada al transporte, y (ii) resolver sobre un proyecto de reparto de dividendos o excedentes financieros de otra cooperativa transportadora. En relación con ambos asuntos el Consejo de Estado determinó que la competencia recaía en la Superintendencia de Puertos y Transporte debido al carácter especializado de la inspección, vigilancia y control que ejerce sobre las empresas de transporte, independientemente de que estas formen parte del sector solidario.

Por su parte la Sala de Consulta y Servicio Civil ha resuelto en varias ocasiones conflictos de competencia positivos y negativos suscitados entre superintendencias distintas a la de Puertos y Transporte, en relación con las cuales ha enfatizado la necesidad de precisar el carácter objetivo o subjetivo de la función de inspección, vigilancia y control asignada, para establecer en concreto si una determinada función está a cargo de una u otra de las autoridades en conflicto.

⁷⁰ Se refería al artículo 365 de la Constitución Política.

⁷¹ Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 5 de marzo de 2002. Exp. N° 11001-03-15-000-2001-0213-01.

Así por ejemplo en decisión del 21 de julio de 2005⁷², mediante la cual se resolvió un conflicto de competencias entre la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Nacional de Salud, en relación con la autoridad competente para investigar unas supuestas irregularidades de carácter administrativo y societario ocurridas en una Institución Prestadora de Salud (IPS), esta Sala consideró que tal atribución debía ser ejercida por la Superintendencia de Sociedades, ya que la función de inspección, vigilancia y control asignada a esa Superintendencia es de carácter orgánico o subjetivo y recae sobre todas las sociedades comerciales, mientras que la función otorgada a la Superintendencia de Salud es de carácter objetivo o material y recae sobre el servicio público de salud.

En el mismo sentido se pronunció la Sala en decisiones del 31 de agosto de 2005⁷³, 26 de enero de 2006⁷⁴ y 4 de octubre de 2006⁷⁵, mediante las cuales resolvió también conflictos de competencia entre la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Nacional de Salud.

En providencia del 25 de septiembre de 2008 la Sala de Consulta y Servicio Civil resolvió un conflicto de competencias entre la Superintendencia de Industria y Comercio y la de Sociedades relacionada con una queja que se presentó contra una sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades, pero concerniente a una operación mercantil efectuada por aquella. En esta decisión la Sala reiteró que la función de inspección, vigilancia y control asignada por la ley a las superintendencias puede ser de carácter objetivo o subjetivo, y consideró que en ese caso la Superintendencia de Industria y Comercio era la competente para realizar la investigación administrativa, dado que la función de inspección y vigilancia asignada a ella es de carácter objetivo o material, mientras que la función de inspección, vigilancia y control atribuida a la Superintendencia de Sociedades es de índole subjetiva.

Sobre el mismo asunto, en el estudio intitulado “*La regulación de los conflictos de competencias administrativas en el derecho colombiano*”, publicado en las memorias de la Sala de Consulta del año 2009⁷⁶, se comenta lo siguiente:

“4.7 Doctrina de la Sala en conflictos de competencias administrativas en los que se ha delimitado el cumplimiento de las funciones aparentemente concurrentes de algunas Superintendencias.”

⁷² Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Decisión del 21 de julio de 2005. Expediente N° 11001-03-15-000-2005-00335-00.

⁷³ Ídem, Exp. N° 11001-03-15-000-2005-00398-00.

⁷⁴ Ídem, Exp. N° 11001-03-15-000-2005-00016-00.

⁷⁵ Ídem, Exp. N° 11001-03-15-000-2001-00755-00.

⁷⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Memoria 2009, p. 98. “*La regulación de los conflictos de competencias administrativas en el derecho colombiano*”, estudio elaborado por el doctor Eduardo Vargas Roza, Magistrado Auxiliar de esta Sala.

“En ocasiones la Sala de Consulta y Servicio Civil ha revisado conflictos suscitados entre las Superintendencias en relación con la competencia negativa o positiva frente al ejercicio de la inspección, vigilancia y control de una determinada actividad y de los agentes que la desarrollan. Para resolverlos, ha recurrido normalmente a los criterios “objetivo o material” y “subjetivo u orgánico”.” (Subraya añadida).

A la luz de los lineamientos doctrinales fijados por esta Sala habría que concluir que la función de inspección, vigilancia y control atribuida a la Superintendencia de Puertos y Transporte es principal o predominantemente objetiva, aunque involucra algunas atribuciones de carácter subjetivo.

En efecto, desde la creación de dicho organismo con el nombre de Superintendencia General de Puertos, la Ley 1 de 1991, artículo 26, estableció que ejercería “...*sus facultades respecto de las actividades portuarias relacionadas con los puertos, embarcaderos y muelles costeros, y en aquellas partes de los ríos donde Puertos de Colombia tenía instalaciones*”. (Se subraya).

Posteriormente el artículo 40 del Decreto 101 de 2000, mediante el cual se transformó dicho organismo en la actual Superintendencia de Puertos y Transporte, dispuso que se delegaban en esa entidad “*las funciones de inspección, control y vigilancia del servicio público de transporte que le atribuye el numeral 22 del artículo 189 de la Constitución Política al Presidente de la República*” (subraya la Sala). Es pertinente recordar que, conforme a dicho canon constitucional, una de las funciones del Presidente es la de “*ejercer la inspección y vigilancia de la prestación de los servicios públicos*”. (Se subraya).

El artículo 3º del Decreto 1016 de 2000 estableció, en el mismo sentido, que el objeto de la Superintendencia de Puertos y Transporte consiste en “*ejercer las funciones de inspección, control y vigilancia que le corresponden al Presidente de la República... en materia de puertos de conformidad con la Ley 01 de 1991 y en materia de tránsito, transporte y su infraestructura de conformidad con la delegación prevista en el Decreto 101 del 2 de febrero de 2000*”. (Se subraya).

Así mismo, al revisar las funciones que competen a la Superintendencia conforme a los artículos 41 del Decreto 101 de 2000 y 4º del Decreto 1016 de 2000, tal como fueron modificados por los artículos 3º y 6º del Decreto 2741 de 2001, respectivamente, se observa que la gran mayoría de ellas se refiere a aspectos objetivos o materiales de las actividades portuaria, de transporte, de tránsito y de construcción, mantenimiento y operación de la infraestructura de transporte, tales como: (i) “*inspeccionar, vigilar y controlar la aplicación y el cumplimiento de las normas que rigen el sistema de tránsito y transporte*”; (ii) “*inspeccionar, vigilar y controlar la permanente, eficiente y segura prestación del servicio de transporte*”; (iii) “*inspeccionar y vigilar los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, operación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte*”; (iv) “*inspeccionar, vigilar y controlar la aplicación de las normas para el desarrollo de la*

gestión de infraestructura propia del sector transporte”; (v) “inspeccionar y vigilar la administración de los puertos fluviales a cargo de la Nación”, y (vi) “asumir, de oficio o por solicitud de cualquier persona interesada, la investigación de las violaciones de las normas sobre transporte, la adecuada prestación del servicio público de transporte y el desarrollo de la gestión de infraestructura del sector transporte”, entre otras.

En este punto resulta ilustrativa la modificación efectuada por el artículo 4º del Decreto 2741 de 2001 al artículo 42 del Decreto 101 de 2000, que dispone cuáles son las personas naturales y jurídicas sujetas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, en el sentido de precisar que tales sujetos estarán sometidos a dicha supervisión *“exclusivamente para el ejercicio de la delegación prevista en los artículos 40, 41 y 44 de este decreto o en las normas que lo modifiquen”*⁷⁷. (Se destaca).

Es cierto que las normas citadas también le asignan a esta Superintendencia algunas atribuciones en relación con las personas naturales y jurídicas que realizan tales actividades, potestades que podrían calificarse como propias de una inspección, vigilancia y control de carácter subjetivo, pero debe tenerse en cuenta que esas atribuciones se concentran principalmente en las empresas de transporte público y en los concesionarios para la infraestructura de transporte, y se relacionan con el cumplimiento de los indicadores y metas de gestión financiera, técnica, administrativa y de calidad del servicio que señale la Comisión de Regulación de Transporte⁷⁸, la cual, como se indicó, no existe en la actualidad.

También es verdad que las mismas disposiciones facultan a la Superintendencia para *“solicitar documentos e información general, inclusive libros de comercio, así*

⁷⁷ “Artículo 42 (modificado por el artículo 4º del Decreto 2741 de 2001). *Sujetos de inspección, vigilancia y control delegados. Estarán sometidas a inspección, vigilancia y control de la Supertransporte, exclusivamente para el ejercicio de la delegación prevista en los artículos 40, 41 y 44 de esta decreto o en las normas que lo modifiquen, las siguientes personas naturales o jurídicas: (...)*” (Subrayamos).

⁷⁸ El artículo 4º del Decreto 1016 de 2000, modificado por el artículo 6º del Decreto 2741 de 2001, dispone, en lo pertinente:

“Artículo 4. Funciones. La Superintendencia de Puertos y Transporte, en consonancia con la Ley 01 de 1991 y de conformidad con los artículos 41 y 44 del Decreto 101 de 2000 ejercerá las siguientes funciones:

“(...

“6. Evaluar la gestión financiera, técnica y administrativa y la calidad del servicio de las empresas de servicio de transporte y concesionarios en general para efectos de los contratos respectivos, de acuerdo con los indicadores y parámetros definidos por la Comisión de Regulación del Transporte y publicar sus evaluaciones.

“(...

“8. Acordar con las empresas a que se refiere el numeral 6 del presente artículo, en los casos que el Superintendente estime necesario, programas de gestión dirigidos a procurar su ajuste a los indicadores definidos por la Comisión de Regulación del Transporte.

“(...)”.

como practicar las visitas, inspecciones y pruebas que sean necesarias para el cumplimiento del objeto de su delegación y funciones” pero, como lo advierte el mismo precepto citado, tal potestad solamente puede ser ejercida para el cumplimiento de las funciones delegadas a dicha entidad en los términos que se ha venido explicando, es decir, para lograr fundamentalmente la adecuada, segura, eficiente y transparente prestación del servicio público de transporte y de las actividades relacionadas con éste (actividad portuaria, de tránsito, de construcción de infraestructura, de capacitación para el transporte etc.).

Por otro lado es importante citar lo dispuesto en el artículo 228 de la Ley 222 de 1995⁷⁹:

“Artículo 228. Competencia residual. Las facultades asignadas en esta ley en materia de vigilancia y control a la Superintendencia de Sociedades, serán ejercidas por la Superintendencia que ejerza vigilancia sobre la respectiva sociedad, si dichas facultades le están expresamente asignadas. En caso contrario, le corresponderá a la, (sic) Superintendencia de Sociedades, salvo que se trate de sociedades vigiladas por la Superintendencia Bancaria o de Valores”. (Subraya fuera del texto).

Las atribuciones mencionadas por dicha norma son las que consagran los artículos 84 y 85 ibídem, las cuales, como lo señala el artículo 228, no podrían entenderse otorgadas a la Superintendencia de Puertos y Transporte a menos que otra norma se las haya asignado expresamente, lo cual no ha sucedido de manera general sino apenas en relación con algunas funciones puntuales y/o frente a ciertos vigilados.

Adicionalmente debe tenerse en cuenta que en el caso de los concesionarios para la infraestructura de transporte y de los organismos de tránsito y transporte el Decreto 101 de 2000, al someterlos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, limitó expresamente dicha sujeción a determinadas actividades y para ciertos fines. Así lo dispone el artículo 42 de este decreto, modificado por el artículo 4º del Decreto 2741 de 2001:

“Artículo 42. Sujetos de la inspección, vigilancia y control delegados. Estarán sometidas a inspección, vigilancia y control de la Supertransporte... las siguientes personas naturales o jurídicas:

“(...

2. Las entidades del Sistema Nacional de Transporte, establecidas en la ley 105 de 1993, excepto el Ministerio de Transporte, en lo relativo al ejercicio de las funciones que en materia de transporte legalmente les corresponden.

3. Los concesionarios, en los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, operación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte en lo relativo al desarrollo, ejecución y cumplimiento del contrato, sobre los cuales se ejercerá inspección y vigilancia.

⁷⁹ “Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”.

“(…)” (Se resalta).

En esa medida: si la función de inspección, vigilancia y control que ejerce la Superintendencia de Puertos y Transporte recae fundamentalmente sobre las actividades citadas, tal como se ha demostrado; si el hecho generador de la “tasa de vigilancia” a la cual se refiere este concepto es el hecho de estar una persona sometida a la inspección, vigilancia y control de esa superintendencia; si la base gravable de dicho tributo son los ingresos brutos obtenidos por las entidades y personas vigiladas, y si es necesario que exista una íntima e inseparable relación entre el hecho generador y la base gravable, como quiera que esta es la medida o magnitud de aquel, todo lo anterior permite deducir razonablemente que los “ingresos brutos” a los cuales se refieren el artículo 27, numeral 2º de la Ley 1 de 1991 y el artículo 89 de la Ley 1450 de 2011, son aquellos generados por las actividades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, y no la totalidad de los ingresos brutos que cada uno de los contribuyentes obtenga en un período dado, por cualesquiera actividades, funciones y operaciones que realice.

Así lo han entendido tanto las autoridades de la Rama Ejecutiva en varios actos administrativos mediante los cuales, a lo largo del tiempo, han dado instrucciones a los sujetos vigilados sobre la forma de liquidar esta “tasa”, como el mismo Consejo de Estado en su jurisprudencia. En efecto, en múltiples actos que, al menos desde 1992, han dictado el Gobierno Nacional, la Superintendencia de Puertos y Transportes (antes la Superintendencia General de Puertos) y la Comisión de Regulación de Transporte para instruir a los sujetos vigilados sobre la forma de liquidar este tributo⁸⁰, se ha señalado invariablemente que la base gravable sobre la cual debe aplicarse la tarifa está conformada por la sumatoria de los ingresos brutos obtenidos por cada contribuyente en el desarrollo de sus “actividades vigiladas”. Algunas de estas resoluciones fueron demandadas ante el Consejo de Estado por distintos motivos, y dicha Corporación, en fallos proferidos por las Secciones Primera y Cuarta⁸¹, ha considerado lógico y hasta “obvio” que los ingresos brutos que deban tomarse para determinar la base gravable de este tributo sean únicamente los generados por las “actividades vigiladas”. Así por ejemplo, en sentencia del 19 de septiembre de 2013⁸² la Sección Primera manifestó:

⁸⁰ En este sentido, pueden consultarse, a título de ejemplo, el Decreto 2091 de 1992 (artículo 5º), y las Resoluciones Nos. 0050 de 1997 y 270 de 2000 de la Superintendencia General de Puertos; 2244 de 2002 y 7376 de 2012 de la Superintendencia de Puertos y Transporte, y 002 de 2002 de la Comisión de Regulación del Transporte.

⁸¹ A este respecto, pueden revisarse, entre otras, las siguientes sentencias de la Sección Primera: del 15 de abril de 2010 (exp. 11001-03-27-000-2006-00008-00), del 27 de mayo de 2010 (exp. 25000-23-27-000-2005-01869-01) y del 19 de septiembre de 2013 (exp. 25000-23-27-000-2004-01332-01), así como la sentencia del 21 de noviembre de 2007 (exp. 11001-03-27-000-2005-00068-00) de la Sección Cuarta.

⁸² Ver pie de página anterior.

“Establecido, entonces, que los ingresos brutos a que refiere la norma⁸³ no contemplan deducciones específicas... cabe ahora precisar que en tratándose de la tasa de vigilancia a pagar a la Superintendencia de Puertos, esos ingresos brutos constitutivos de la base gravable del tributo, han de corresponder a los generados en la actividad portuaria desarrollada por el obligado. Al efecto, es de anotar que las partes coinciden en el hecho de que el Decreto 2091 de 1992, por el cual se reglamenta la actividad de los operadores portuarios, preceptúa que estos deben llevar una contabilidad que facilite el seguimiento del cobro de la tasa en los siguientes términos:

“Artículo 5. El operador portuario llevará la contabilidad relacionada con su actividad de tal, en forma independiente, con el fin de facilitar el cobro de la tasa de vigilancia por parte de la Superintendencia General de Puertos”. (Subrayado fuera de texto).

“En este orden, es de puntualizar... que los ingresos brutos sobre los cuales se ha de liquidar la base gravable de la tasa de vigilancia son los asociados a su actividad como operador portuario, y que, a su turno, hallan una correlación directa con el servicio de vigilancia que el usuario recibe del Estado para el ejercicio de dicha actividad. Así lo ha reconocido esta Sección en sentencia de 27 de mayo de 2010, Exp. No. 2005-01869-01, M.P. Dr. Rafael Ostau De Lafont al indicar:

“...Según el artículo 27.2 de la Ley 1ª de 1991, la base para liquidar la mencionada tasa de vigilancia son los ingresos brutos que obtengan las sociedades portuarias y los operadores portuarios, obviamente, en el desarrollo de sus actividades portuarias o, lo que es, igual, en desarrollo de su objeto social relacionadas con el puerto que tengan en concesión...” (Se subraya).

“De lo expuesto, se recalca que los ingresos brutos asociados a la actividad portuaria hacen referencia a los recibidos en ejercicio de la misma, y por tanto, habrán de excluirse de la base gravable de la tasa de vigilancia, únicamente los ingresos generados en labores que no hallen relación alguna con los servicios portuarios. (...)” (Subrayas añadidas).

Una interpretación opuesta, además de contrariar los argumentos expuestos, podría llevar al indeseable efecto de que las personas vigiladas cuyos ingresos brutos provienen, en su mayor parte, de actividades que no están sujetas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte (por ejemplo, actividades industriales o comerciales de diverso tipo), terminen contribuyendo a financiar los gastos de funcionamiento e inversión de dicho organismo en forma proporcionalmente más alta que otros vigilados cuyos ingresos brutos, a pesar de ser similares en valor, se originen exclusiva o principalmente en actividades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la referida Superintendencia. Lo anterior podría desconocer los principios de equidad y progresividad que, junto con el de eficiencia, constituyen pilares del sistema tributario, según lo preceptuado por el artículo 363 de la Carta Política.

⁸³ Se refiere al artículo 27, numeral 2º de la Ley 1 de 1991.

2. Ingresos operacionales y no operacionales

Si bien los ingresos generados por las actividades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte son en general ingresos operacionales, no son todos los ingresos operacionales que una entidad vigilada puede obtener, pues en dicha categoría también quedan comprendidos los provenientes de otras actividades económicas que los sujetos vigilados realicen en desarrollo de su objeto principal (en el caso de las personas jurídicas) o del giro ordinario de sus negocios.

En efecto, de acuerdo con el Decreto 2650 de 1993⁸⁴, mediante el cual se aprobó el Plan Único de Cuentas para Comerciantes, y de cuya aplicación solamente se excluyen las entidades pertenecientes a los sectores financiero, asegurador y cooperativo (artículo 5º), el rubro de ingresos **operacionales** “comprende los valores recibidos y/o causados como resultado de las actividades desarrolladas en cumplimiento de su objeto social mediante la entrega de bienes y servicios, así como los dividendos, participaciones y demás ingresos por concepto de intermediación financiera, siempre y cuando se identifique con el objeto social principal del ente económico”⁸⁵. (Se destaca).

En contraste, el mismo decreto define los ingresos **no operacionales** como los “provenientes de transacciones diferentes a las del objeto social o giro normal de los negocios del ente económico e incluye entre otros, los ítems relacionados con operaciones de carácter financiero en moneda nacional o extranjera, arrendamientos, servicios, honorarios, utilidad en venta de propiedad planta (sic) y equipo e inversiones, dividendos y participaciones, indemnizaciones, recuperaciones de deducciones e ingresos de ejercicios anteriores”.⁸⁶ (Se destaca).

Por lo tanto, los ingresos obtenidos por las personas naturales y jurídicas vigiladas por la Superintendencia de Puertos y Transporte en desarrollo de actividades distintas de aquellas que son objeto de la inspección y vigilancia de dicho organismo, si bien deben considerarse como “ingresos operacionales”, no deben formar parte de la base gravable de la “tasa de vigilancia” que se analiza, pues se originan en actividades que no se encuentran bajo la supervisión de la citada Superintendencia. Por esta razón no sería válido sostener que la base gravable de dicho tributo está conformada por la totalidad de los ingresos brutos operacionales obtenidos por los sujetos vigilados, sino solamente por aquellos ingresos brutos generados por las actividades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la referida autoridad.

Finalmente es importante aclarar que el principio de legalidad de los tributos no impide que las normas tributarias, incluso aquellas que definen los elementos

⁸⁴ Modificado por el Decreto 2894 de 1994.

⁸⁵ Capítulo III (Descripciones y dinámicas), artículo 15, clase 4 (Ingresos), grupo 4.1 (Operacionales).

⁸⁶ Ídem, grupo 4.2 (No operacionales).

esenciales de un tributo, puedan ser interpretadas para encontrar su verdadero y auténtico sentido, o para armonizar tales disposiciones con el resto del ordenamiento jurídico. En este sentido la Corte Constitucional ha explicado⁸⁷:

“(...) es del caso indicar que si bien el operador jurídico no puede sustentar su labor desde una interpretación estrictamente literal de la ley tributaria, sino que es menester utilizar todos los elementos hermenéuticos para definir el espíritu de la norma respectiva⁸⁸, lo cierto es que deberá declararse la inconstitucionalidad de la misma cuando se enfrentan problemas de interpretación insalvables. En estos términos la Corporación⁸⁹ ratificó este criterio:

‘(...) Es evidente que, si estas [las dificultades de interpretación] son insuperables, la norma es inexecutable, pues la ley debe fijar de manera clara e inequívoca los elementos de la obligación tributaria (C.P., art. 338). Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutableidad. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución...

“Bajo esta consideración, la Corte encuentra que la norma demandada... en lo que a la tasa allí establecida se refiere, precisa algunos de sus elementos esenciales y permite obtener una interpretación razonable de otros para configurar la obligación tributaria, mediante un análisis sistemático y lógico de la normatividad que rige la materia...”. (Subrayas fuera del texto).

E. El caso particular de las empresas de transporte aéreo, los concesionarios viales y las empresas con vehículos afiliados

Con el fin de responder las preguntas formuladas en la consulta es necesario analizar por separado los siguientes casos particulares, a la luz de los conceptos generales que se han explicado:

1. Las empresas de transporte aéreo

La Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, AEROCIVIL, surgió de la fusión del entonces Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil y el Fondo Aeronáutico Nacional (FAN), ordenada por el Decreto 2171 de 1992.

⁸⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-1371 del 11 de octubre de 2000. Exp. N° D-2900.

⁸⁸ “[17] Sentencia C-495 de 1996, M.P. Dr. Fabio Morón Díaz”.

⁸⁹ “[18] Sentencia C-253 de 1995, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz”.

En la actualidad es una entidad pública dotada de personería jurídica, cuyo objeto, funciones y patrimonio se encuentran regulados principalmente en la Ley 105 de 1993 y en los Decretos 2171 de 1992, 101 de 2000, 2741 de 2001 y 260 de 2004⁹⁰.

En particular, el artículo 47 de la Ley 105 de 1993 estatuye que *“las funciones relativas al transporte aéreo, serán ejercidas por la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil como Entidad especializada adscrita al Ministerio de Transporte”*. El artículo 48 de la misma ley añade que la Aeronáutica Civil *“ejercerá funciones de reglamentación, control, supervisión y sanción sobre quienes presten los servicios aeroportuarios...”*, y el artículo 55 ejusdem consagra el régimen sancionatorio que puede aplicar esa entidad *“a los particulares, personas naturales o jurídicas relacionadas con el sector, por la violación de los reglamentos aeronáuticos y las demás normas que regulan las actividades del sector aeronáutico”*.

Así mismo, el artículo 5 del Decreto 260 de 2004 incluye entre las funciones de la AEROCIVIL, las siguientes: *“Dirigir, organizar, coordinar, regular técnicamente el transporte aéreo”* (numeral 5); *“controlar, supervisar y asistir la operación y navegación aérea que se realice en el espacio aéreo sometido a la soberanía nacional”* (numeral 6); *“desarrollar, interpretar y aplicar en todos sus aspectos las normas sobre aviación civil y transporte aéreo y ejercer vigilancia sobre su cumplimiento”* (numeral 8); *“vigilar, evaluar y controlar el cumplimiento de las normas aeronáuticas y aeroportuarias en los aeropuertos propios, concesionados, descentralizados o privados”* (numeral 11), e *“intervenir y sancionar en caso de violación a los reglamentos aeronáuticos o a la seguridad aeroportuaria”* (numeral 13).

Este conjunto de normas permite concluir con certeza que la supervisión del espacio aéreo del país y de la aviación civil, incluyendo en ésta el transporte aéreo, es competencia exclusiva de la U. A. E. de Aeronáutica Civil.

En cuanto a la delimitación y eventual concurrencia de las funciones a cargo de dicha entidad y la Superintendencia de Puertos y Transporte, el artículo 44, parágrafo 5º del Decreto 101 de 2000, modificado por el Decreto 2741 de 2001, preceptúa:

“Parágrafo 5º. La Aerocivil continuará ejerciendo las funciones de inspección y vigilancia que le asigna la ley, sin perjuicio de las funciones de inspección y vigilancia que también tiene la Superintendencia de Puertos y Transporte en los contratos de concesión en infraestructura aeroportuaria”.

Como se aprecia, la norma reconoce que la Aeronáutica Civil ejerce funciones de inspección y vigilancia, las cuales, como se ha explicado, recaen sobre la aviación civil en general y sobre el transporte aéreo en particular.

⁹⁰ *“Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil - Aerocivil y se dictan otras disposiciones”*.

De acuerdo con los principios generales de la función administrativa, previstos entre otras normas en los artículos 209 de la Constitución Política y 3° de la Ley 489 de 1998 y en atención a los criterios que deben tenerse en cuenta para la asignación y el ejercicio de las competencias administrativas, establecidos en el artículo 5° *ibídem*⁹¹, no podría sostenerse que las actividades mencionadas estén sujetas a una supervisión concurrente de la Aeronáutica Civil y de la Superintendencia de Puertos y Transporte, salvo en lo que respecta a la inspección y vigilancia sobre la ejecución de los contratos de concesión para el desarrollo de la infraestructura aeroportuaria, como lo dispone expresamente el artículo 44, parágrafo 5° del Decreto 101 de 2000.

En efecto, siendo la Aeronáutica Civil una entidad pública de carácter técnico y especializado, cuyo objeto y funciones son las que se han descrito, que además está calificada por el artículo 2° del Decreto 260 de 2004 como la “*autoridad en materia aeronáutica en todo el territorio nacional*”, debe concluirse que la función de inspección y vigilancia sobre la actividad del transporte aéreo, público y privado, compete exclusivamente a dicha Unidad Administrativa Especial, con exclusión de la Superintendencia de Puertos y Transporte.

Ahora bien, dado que, como se explicó, la Superintendencia de Puertos y Transporte tiene algunas potestades o atribuciones sobre las empresas que prestan el servicio público de transporte en todos los modos, incluyendo el aéreo, tales facultades pueden ser ejercidas también por dicha Superintendencia sobre las empresas de transporte público aéreo.

Teniendo en cuenta que la base gravable de la “tasa de vigilancia” está conformada por los ingresos brutos generados por las entidades vigiladas en desarrollo de las actividades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, resultaría forzoso concluir que, en el caso de las empresas de transporte aéreo, no habría base gravable sobre la cual liquidar este tributo, a menos que dichas empresas realicen, al mismo tiempo, otra u otras de las actividades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la citada Superintendencia⁹², pues el servicio de transporte aéreo que prestan no está vigilado por la citada Superintendencia sino por la AEROCIVIL.

⁹¹ “Artículo 5°. Competencia administrativa. Los organismos y entidades administrativos deberán ejercer con exclusividad las potestades y atribuciones inherentes, de manera directa e inmediata, respecto de los asuntos que les hayan sido asignados expresamente por la ley, la ordenanza, el acuerdo o el reglamento ejecutivo.

Se entiende que los principios de la función administrativa y los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad consagrados por el artículo 288 de la Constitución Política deben ser observados en el señalamiento de las competencias propias de los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva y en el ejercicio de las funciones de los servidores públicos”.

⁹² Por ejemplo, si se tratara de una empresa de transporte multimodal que, además del modo aéreo, operase también en otros modos de transporte.

El principio de legalidad de los tributos y el principio lógico de coherencia obligan a derivar esta conclusión. En efecto, debe recordarse que la base gravable de la “tasa de vigilancia” que nos ocupa está fijada directamente por la ley, como lo exige el artículo 338 de la Constitución Política, y que es igual para todas las personas naturales o jurídicas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia, pues la ley no ha fijado bases gravables distintas o diferenciales, en atención al tipo o naturaleza de los sujetos vigilados, ni a la clase de actividades que realicen, como hubiera podido hacerlo.

Por lo tanto, si se asumiera que la referida base gravable está conformada por la totalidad de los ingresos brutos que obtengan los vigilados, por cualesquiera funciones, actividades, operaciones o actos que realicen o celebren, habría que concluir que las empresas de transporte aéreo, al igual que las demás personas vigiladas, deben tributar sobre la totalidad absoluta de sus ingresos brutos. Pero si se interpreta que la base gravable está conformada por los ingresos brutos que los sujetos vigilados generen con las actividades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, resulta necesario concluir que las empresas de transporte aéreo que no realicen otras actividades vigiladas por esa Superintendencia, carecerían de base gravable sobre la cual deban liquidar el mencionado tributo.

Lo que no sería jurídica ni lógicamente aceptable es que para algunos sujetos vigilados se asuma como base gravable la totalidad de sus ingresos brutos, y para otros se tomen solamente los ingresos brutos generados por determinada actividad o grupo de actividades, ya que ni la ley permite este trato diferencial ni las autoridades administrativas pueden crear o modificar la base gravable de este tributo para cierto grupo de personas vigiladas, pues con ello vulnerarían ostensiblemente el principio de legalidad en materia tributaria. Más ilógico aun resultaría que se tomara como base gravable para cierta clase de vigilados (por ejemplo, las empresas de transporte aéreo) los “ingresos brutos” generados por una actividad que precisamente no está vigilada por la citada Superintendencia (el transporte aéreo).

2. Los concesionarios para la infraestructura de transporte

El artículo 42 del Decreto 101 de 2000, modificado por el artículo 4º del Decreto 2741 de 2001, incluyó a los concesionarios como sujetos de la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, en los siguientes términos:

“Los concesionarios, en los contratos de concesión destinados a la construcción, rehabilitación, operación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte en lo relativo al desarrollo, ejecución y cumplimiento del contrato, sobre los cuales se ejercerá inspección y vigilancia”.

En relación con el origen, la naturaleza, las características, la regulación y los efectos jurídicos de los contratos de concesión para la construcción, mantenimiento y

operación de obras públicas con destino al transporte, la Sala de Consulta y Servicio Civil se pronunció recientemente *in extenso*, en los conceptos radicados con los números 2148, 2149 y 2150⁹³, a los cuales remite la Sala en esta ocasión por razones de concisión y economía.

Sin embargo, para los efectos de esta consulta, es importante hacer una referencia especial a lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley 1508 de 2012⁹⁴:

“Artículo 24. Patrimonio autónomo. Los recursos públicos y todos los recursos que se manejen en el proyecto deberán ser administrados a través de un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto. La entidad estatal tendrá la potestad de exigir la información que estime necesaria, la cual le deberá ser entregada directamente a la solicitante por el administrador del patrimonio autónomo, en los plazos y términos que se establezca en el contrato. Los rendimientos de recursos privados en el patrimonio autónomo pertenecen al proyecto.

“(…)” (Subraya la Sala).

Así mismo, es necesario recordar que *“las concesiones de que trata el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se encuentran comprendidas dentro de los esquemas de Asociación Público Privadas”* (Ley 1508 de 2012, artículo 2º).

Se colige de lo anterior que los contratos de concesión para la construcción, rehabilitación, operación y/o mantenimiento de la infraestructura de transporte, que se celebren con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1508⁹⁵, constituyen esquemas de asociación público - privada y deben sujetarse, por lo tanto, a las disposiciones de dicha ley, incluyendo la obligación de administrar todos los recursos vinculados al proyecto mediante un patrimonio autónomo que debe constituir el contratista-concesionario.

Antes de dicha normatividad, ningún precepto legal impuso la misma obligación a las partes en los contratos de concesión. Sin embargo, de acuerdo con los principios y las reglas generales contenidos en la Ley 80, y en particular con el principio de la autonomía de la voluntad, en los contratos de concesión suscritos antes de la Ley 1508 de 2012 podía pactarse la obligación de constituir un patrimonio autónomo, mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, o bien un encargo fiduciario, para administrar por este medio todos o parte de los recursos financieros vinculados al objeto de la concesión, si así lo exigía la entidad contratante en el respectivo pliego de condiciones.

⁹³ Conceptos del 23 de agosto, 2 de agosto y 30 de octubre de 2013, respectivamente.

⁹⁴ *“Por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones”.*

⁹⁵ Diez (10) de enero de 2012.

Dado que la consulta alude en este punto a la administración de los recursos del proyecto por parte del concesionario mediante “*un Patrimonio Autónomo o Encargo Fiduciario*”, situación que, como se explicó, puede darse con los contratos de concesión celebrados antes o después de la Ley 1508 (aunque en estos últimos solo puede constituirse un patrimonio autónomo), se debe analizar por separado ambas posibilidades.

Respecto de la diferencia entre los contratos de fiducia mercantil y de encargo fiduciario, esta Sala manifestó lo siguiente en el concepto N° 1759 de 2006⁹⁶, con apoyo en la doctrina de la entonces Superintendencia Bancaria:

“Con fundamento en el Estatuto Orgánico en comento, la Superintendencia Bancaria⁹⁷ expidió la Circular Externa 007 de 1996 (Circular Básica Jurídica), y en ella precisa:

“Para los efectos de esta Circular, se entienden por negocios fiduciarios aquellos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito de que esta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio, fenómeno que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes’.⁹⁸

“Significa lo anterior que en el derecho colombiano, el encargo fiduciario y la fiducia mercantil son modalidades del negocio fiduciario que se caracteriza por la entrega de unos bienes para obtener una finalidad determinada, diferenciándose ente sí, porque en el encargo no se transfiere la propiedad de los bienes en tanto que en la fiducia sí.”⁹⁹ (Se resalta).

Es claro, entonces, que el contrato de encargo fiduciario no permite la constitución de un patrimonio autónomo, por lo cual tampoco da lugar a la enajenación de bienes del constituyente. Por el contrario, el contrato de fiducia mercantil sí da origen a un patrimonio autónomo, lo que implica necesariamente la enajenación o transferencia de la propiedad de algunos bienes del fideicomitente o constituyente hacia dicho patrimonio.

⁹⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto N° 1759 del 19 de julio de 2006.

⁹⁷ “[7] *Ahora Superintendencia Financiera de Colombia, en virtud del decreto 4327 del 2005 (noviembre 25), Por el cual se fusiona la Superintendencia Bancaria de Colombia en la Superintendencia de Valores y se modifica su estructura*”.

⁹⁸ “[8] *Mediante la Circular Externa 007 de 1996 (modificada varias veces desde su expedición), reúne las diferentes instrucciones en materia jurídica emitidas por la Superintendencia Bancaria ...*”

⁹⁹ “[9] *El negocio fiduciario, en la doctrina colombiana, también es comprensivo del fideicomiso regulado en el código Civil, en cuanto éste se caracteriza igualmente por la destinación de unos bienes a un propósito determinado, pero se regula como una limitación al derecho de dominio. Cfr. Arts. 794 a 822*”.

Específicamente en relación con la constitución de patrimonios autónomos para el manejo de los recursos destinados a proyectos de infraestructura de transporte por el sistema de concesión, la Sala explicó lo siguiente en el concepto N° 1802 de 2007¹⁰⁰:

“Así, tratándose del contrato de concesión, el contrato de fiducia mercantil que se celebre para la constitución del patrimonio autónomo, contiene como estipulaciones:

- a) su objeto, que es precisamente la constitución del patrimonio autónomo con los bienes y derechos afectos a la ejecución del proyecto concesionado, de manera que la entidad fiduciaria sea la propietaria fiduciaria de los bienes fideicomitidos;*
- b) la transferencia que el fideicomitente hace al fiduciario, de la propiedad de los bienes, recursos y derechos, que correspondan al proyecto, el derecho a percibir los recaudos del peaje y los demás derechos patrimoniales que en el contrato son del concesionario, e incluyendo todos los demás que se lleguen a recibir por razón del contrato de concesión;*
- c) los acreedores garantizados y los beneficiarios, entre los cuales están: el fideicomitente (el concesionario); y el Instituto Nacional de Vías, “por el excedente en el recaudo de los peajes...”.*

“Es decir, el patrimonio autónomo recoge todos los bienes y recursos aportados por el concesionario para el desarrollo del contrato y también el recaudo del peaje, a título de pago para el concesionario...”

La distinción entre el contrato de fiducia mercantil y el de encargo fiduciario resulta esencial para los efectos de esta consulta, ya que si los recursos financieros y demás activos asociados a la ejecución de un contrato de concesión son administrados por una fiduciaria mediante un contrato de encargo fiduciario celebrado con el respectivo concesionario, es evidente que la totalidad de los recursos entregados a dicho encargo, que técnicamente correspondan a un ingreso de acuerdo con la definición contenida en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, constituyen ingresos brutos para ese concesionario y, por lo tanto, integran la base gravable de la “tasa de vigilancia” a cargo del contratista, pues tales recursos y activos entran desde el principio a su patrimonio y lo incrementan.

Así por ejemplo los aportes entregados por la entidad estatal contratante y lo que el concesionario perciba por concepto de peajes, contribución de valorización, tasas u otras formas de explotación económica de la obra, conforman ingresos brutos para dicha persona natural o jurídica. Esta conclusión no varía ni se desvirtúa por el hecho de que los recursos sean entregados a una sociedad fiduciaria para que los administre mediante un encargo fiduciario, pues al no conformar éste un patrimonio autónomo, tales recursos ingresan en el patrimonio del concesionario. No ocurre lo mismo, como es obvio, con las sumas de dinero que aporte directamente el concesionario y que entregue a la fiduciaria para que formen parte del mismo

¹⁰⁰ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto N° 1802 del 7 de marzo de 2007.

encargo, pues al ser recursos que ya estaban en su patrimonio y que no salen ni entran a este, tampoco constituyen un ingreso para dicha persona desde el punto de vista contable.

La situación es completamente distinta en el caso de los recursos que son manejados por un patrimonio autónomo conformado mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, pues en tal caso los recursos y demás activos que sean entregados a dicho patrimonio y que pasan a ser de su propiedad, así como la disminución de los pasivos que experimente el mismo, no constituyen en un primer momento ingresos para el concesionario, sino ingresos del propio patrimonio autónomo.

Lo anterior no significa que tales hechos económicos nunca generen ingresos para el concesionario, quien es a la vez el constituyente y, parcialmente, el beneficiario del contrato de fiducia mercantil, pues en la medida en que el patrimonio autónomo vaya asumiendo obligaciones dinerarias frente al concesionario (verbigracia, aquellas que correspondan a su remuneración o utilidad estipulada en el contrato de concesión), o vaya extinguiendo pasivos que tal contratista tenga para con el mismo fideicomiso o con terceros, se van generando entonces ingresos brutos para este, que entran a formar parte de la base gravable de la “tasa de vigilancia” que nos ocupa, en el período respectivo.

Así lo ha entendido en varias sentencias el Consejo de Estado, Sección Cuarta, al referirse a la base gravable del impuesto de industria y comercio de las firmas constructoras que ejecutan obras públicas por el sistema de concesión. Por ejemplo, en sentencia del 24 de septiembre de 2009¹⁰¹ manifestó:

“La discusión que entablaron las partes... se circunscribió, respecto de la base gravable, a dos aspectos fundamentales. El primero, que los ingresos que percibió el demandante no eran susceptibles de ser gravados bajo la consideración de que, una parte de estos, concretamente los provenientes del aporte público, fueron administrados por una Sociedad Fiduciaria mediante un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos. El segundo, que parte de la remuneración percibida con ocasión de la ejecución del contrato de concesión de obra pública le permitieron al demandante recuperar parte de lo invertido en la obra.

“Considera la Sala, que el primer argumento no es de recibo para revocar los actos demandados. Tal como se precisó anteriormente, los recursos que el Estado suministra para la ejecución de un contrato de concesión de obra pública, a través de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos, se entienden ejecutados una vez ingresan al patrimonio autónomo.

“Ahora, si bien tales recursos no forman parte del patrimonio del demandante sino del fideicomiso, es claro que a medida que se fueron efectuando los desembolsos a favor

¹⁰¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, veinticuatro (24) de septiembre de (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00060-01(16370).

del fideicomitente, que en este caso era el demandante, se fueron generando los ingresos a su favor”.

Resulta entonces que, tanto en los contratos de concesión en los que todos los recursos financieros asociados al proyecto o parte de ellos se administran mediante un patrimonio autónomo, como en aquellos en los que tales sumas de dinero se administran mediante un encargo fiduciario, se generan ingresos brutos para el respectivo concesionario, los cuales forman parte de la base gravable del tributo que se analiza. La diferencia radica en la cuantía y en el momento en que se entienden causados dichos ingresos para el concesionario, pues en el caso de los contratos de fiducia mercantil, tales ingresos los recibe el contratista de manera paulatina, en la medida en que el derecho a percibirlos del fideicomiso se va volviendo exigible, mientras que en el caso de los encargos fiduciarios tales ingresos los recibe en el mismo instante en que se hace exigible la obligación a cargo de la entidad contratante de entregar al contratista, por intermedio de la fiduciaria, sumas de dinero con destino al proyecto de que se trate, lo cual puede ocurrir varias veces o en una sola oportunidad, usualmente al iniciarse la ejecución de los trabajos, así como cuando la fiduciaria recibe de terceros recursos originados en el mismo proyecto (peajes, etc.)

Se reitera que lo manifestado en este punto está condicionado a que los recursos percibidos constituyan técnicamente un ingreso para el concesionario, de acuerdo con las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y con aquellos que rijan en el futuro para esta clase de empresas.

3. Las empresas de transporte público con vehículos afiliados

De acuerdo con lo dispuesto en las Leyes 105 de 1993 y 336 de 1996, el transporte es un servicio público esencial que se encuentra sometido a la especial y continua intervención del Estado, a fin de procurar como objetivo primordial la seguridad y protección de los usuarios.

En relación con las personas facultadas para prestar este servicio, los artículos 983 y 984 del Código de Comercio, subrogados por los artículos 3º y 4º del Decreto Extraordinario 01 de 1990, disponen en lo pertinente:

“Artículo 983. Las empresas de transporte son de servicio público o de servicio particular. El Gobierno fijará las características de las empresas de servicio público y reglamentará las condiciones de su creación y funcionamiento. Las empresas de servicio público someterán sus reglamentos a la aprobación oficial y, si no prestan el servicio en vehículos de su propiedad, celebrarán con los dueños de éstos el respectivo contrato de vinculación, conforme a las normas reglamentarias del transporte.

“(…)”

“Artículo 984. Salvo lo dispuesto en normas especiales, el transporte deberá ser contratado con transportadores autorizados, quienes podrán encargar la conducción,

en todo o en parte a terceros, pero bajo su responsabilidad, y sin que por ello se entiendan modificadas las condiciones del contrato.

“La infracción a lo dispuesto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas pertinentes”.

En armonía con los preceptos citados, los artículos 9, 10, 11, 13, 16 y 18 de la Ley 336 prescriben lo que sigue, en sus partes pertinentes:

“Artículo 9º El servicio público de transporte dentro del país tiene un alcance nacional y se prestará por empresas, personas naturales o jurídicas, legalmente constituidas de acuerdo con las disposiciones colombianas y debidamente habilitadas por la autoridad de transporte competente. (...)

“Artículo 10. Para los efectos de la presente ley se entiende por operador o empresa de transporte la persona natural o jurídica constituida como unidad de explotación económica permanente con los equipos, instalaciones y órganos de administración adecuados para efectuar el traslado de un lugar a otro de personas o cosas, o de unas y otras conjuntamente. (...)

“Artículo 11. Las empresas interesadas en prestar el servicio público de transporte o constituidas para tal fin, deberán solicitar y obtener habilitación para operar.

“La habilitación, para efectos de esta ley, es la autorización expedida por la autoridad competente en cada modo de transporte para la prestación del servicio público de transporte.

“El Gobierno Nacional fijará las condiciones para el otorgamiento de la habilitación, en materia de organización y capacidad económica y técnica, igualmente, señalará los requisitos que deberán acreditar los operadores, tales como... propiedad, posesión o vinculación de equipos de transporte, factores de seguridad, ámbito de operación y necesidades del servicio. (...)

“(...)

“Artículo 13. La habilitación es intransferible a cualquier título. En consecuencia, los beneficiarios de la misma no podrán celebrar o ejecutar acto alguno que, de cualquier manera, implique que la actividad transportadora se desarrolle por persona diferente a la que inicialmente le fue concedida, salvo los derechos sucesorales.

“(...)

“Artículo 16. De conformidad con lo establecido por el artículo 3º, numeral 7º de la Ley 105 de 1993, sin perjuicio de lo previsto en tratados, acuerdos o convenios de carácter internacional, la prestación del servicio público de transporte estará sujeta a la habilitación y a la expedición de un permiso o a la celebración de un contrato de concesión u operación, según que se trate de rutas, horarios o frecuencias de despacho...

“(...)

“Artículo 18. El permiso para prestar el servicio público de transporte es revocable e intransferible, y obliga a su beneficiario a cumplir lo autorizado bajo las condiciones en él establecidas”.

De las normas transcritas, así como de otras disposiciones del mismo estatuto y de la Ley 105, se desprende con absoluta claridad que las únicas personas naturales o jurídicas que pueden prestar el servicio público de transporte en cualquiera de sus modos son aquellas que tengan la calidad de “empresas” u “operadores de

transporte”, las cuales deben cumplir con los requisitos y condiciones financieros, técnicos, administrativos y operativos que señale el Gobierno Nacional con fundamento en tales normas, además de obtener la habilitación o autorización necesaria de la autoridad competente y, según el caso, conseguir los permisos o suscribir los contratos de concesión u operación que se requieran.

Por lo tanto, en el caso de las empresas transportadoras cuya flota de vehículos esté conformada total o parcialmente por equipos de propiedad de terceros, vinculados o afiliados a dichas empresas, en ningún caso se puede considerar que esos terceros, dueños o poseedores de los vehículos, prestan el servicio público de transporte en forma directa o indirecta, pues, como ya se indicó, dicho servicio solamente puede ser prestado por la respectiva “empresa” u “operador de transporte” debidamente habilitado.

La vinculación o afiliación de vehículos ajenos es simplemente un mecanismo que la ley permite expresamente utilizar a las empresas de transporte para conformar o completar sus equipos, como lo disponen los artículos 11 y 22 de la Ley 336, entre otros, pero de ninguna forma afecta la calidad de “empresa de transporte” de quien tenga la habilitación para el efecto, ni su responsabilidad jurídica frente al Estado, frente a los usuarios del servicio y frente a terceros. El artículo 22 citado es muy preciso en este sentido al preceptuar:

“Artículo 22.- Toda empresa operadora del servicio público de transporte contará con la capacidad transportadora autorizada para atender la prestación de los servicios otorgados. De conformidad con cada modo de transporte, el reglamento determinará la forma de vinculación de los equipos a las empresas, señalando el porcentaje de su propiedad y las formas alternas de cumplir y acreditar el mismo”. (Se subraya).

Son igualmente dicentes en este punto los artículos 984 del Código de Comercio, citado atrás, y 36 de la Ley 336 de 1996, cuando ordena este último que “los conductores de los equipos destinados al servicio público de transporte serán contratados directamente por la empresa operadora de transporte, quien para todos los efectos será solidariamente responsable con el propietario del equipo”. (Se resalta).

Todo lo anterior permite colegir que las sumas de dinero que reciban las empresas de transporte público de los usuarios como contraprestación o remuneración por los servicios que ofrecen, cualquiera que sea el nombre que tengan (pasajes, fletes, primas, precio etc.), constituyen para dichas empresas un ingreso en su totalidad.

No puede considerarse, por lo tanto, que en el caso de las empresas de transporte que operan con vehículos afiliados se presente un contrato de mandato entre la empresa y los propietarios de los equipos, u otra suerte de intermediación, de forma tal que pudiera sostenerse, por ejemplo, que dichas empresas son meros agentes, mandatarios o intermediarios entre los usuarios y los verdaderos prestadores del

servicio, que en tal hipótesis serían los propietarios de los vehículos. Si tal interpretación fuese acertada, a la luz de las normas vigentes, podría sostenerse que las sumas que los operadores de transporte reciban de los usuarios o de terceros y que deban destinar (parcialmente) a los propietarios de los vehículos, no constituirían para esas empresas ingresos propios, sino ingresos para terceros, que los operadores de transporte se limitarían a recaudar y trasladar, como parte de su gestión de intermediación. Pero tal conclusión no es viable frente al marco legal que regula el servicio público de transporte, ni frente a las normas y principios contables que resultan aplicables.

Así lo ha entendido tanto la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado. La DIAN, en el concepto N° 027841 del 24 de marzo de 1999 (oficio N° 93-00-029), luego de citar las mismas normas que la Sala ha transcrito, y de enunciar las mismas consecuencias que de estas se derivan, manifestó lo siguiente sobre el tratamiento que debe darse al transporte de carga con vehículos afiliados, en cuanto al impuesto a la renta y complementarios:

“(..). Atendiendo la relación jurídica contractual entre usuarios y empresas transportadoras, constituye el supuesto de hecho, la percepción de ingresos derivados de la suscripción y ejecución de los contratos de prestación del servicio de transporte de carga, por quien jurídicamente actúa en calidad de empresa transportadora contratista, así para su cumplimiento requieran y en consecuencia acudan a terceros.

*“Si, de acuerdo con la Ley, tal como se anotó, quienes están habilitadas para la suscripción de los contratos de prestación del servicio son las empresas de transporte **sin que exista posibilidad de tenerse como intermediación respecto de terceras personas propietarias de los vehículos que no tengan el carácter de empresas de transporte**, los ingresos que por su suscripción y prestación deriven, no hay duda, son en su integridad de las empresas de transporte independientemente de que para su prestación se haya incurrido en erogaciones por los pagos a terceros propietarios de vehículos afiliados o arrendados. Pretender que para las empresas de transporte únicamente constituye ingreso la diferencia entre lo percibido por su prestación y el costo por concepto del pago a los propietarios de los vehículos afiliados cuando con éstos se haya realizado el servicio, implicaría un tratamiento fiscal diferente al previsto en la ley...”* (Subrayas añadidas; las negrillas son del original).

Más adelante concluye la DIAN en el mismo concepto:

*“En conclusión, por la taxativa prohibición legal de la posibilidad de transferencia de la habilitación para el ejercicio de la actividad de la que se ha hecho mérito, así como por la condición calificada exigida (empresas transportadoras) para la suscripción de los contratos de transporte, en éstos y respecto de la retribución que de aquellos derive no existe relación económica entre los usuarios en la prestación del servicio de las empresas de transporte, y las **terceras** personas propietarias de los vehículos que no tienen el carácter de empresas de transporte, por lo que no puede decirse, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, que existan ingresos que, percibidos por las empresas de transporte por contratos relativos a la prestación del*

servicio, sean para los terceros en mención". (Negrillas del original; subrayas adicionadas por la Sala).

En este documento la DIAN reiteró el criterio que había expuesto sobre el mismo punto en el concepto N° 67463 del 28 de agosto de 1998, citado en la consulta.

Aun cuando el primer concepto citado se refiere al impuesto sobre la renta y complementarios, las consideraciones y conclusiones formuladas en el mismo por la Autoridad Tributaria pueden aplicarse, *mutatis mutandis*, a la "tasa de vigilancia" con destino a la Superintendencia de Puertos y Transporte, toda vez que la base gravable de este tributo son los ingresos brutos (en este caso, de las empresas transportadoras en relación con la actividad del transporte), mientras que la base gravable del impuesto señalado es la "renta líquida gravable" definida en el artículo 26 del Estatuto Tributario, que se depura a partir de los ingresos brutos del contribuyente, en la forma que dicho artículo dispone¹⁰².

En armonía con lo anterior, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que la figura contable de los "ingresos para terceros", que evidentemente no son ingresos propios del contribuyente, sólo puede darse en aquellas relaciones jurídicas que implican intermediación, tales como el mandato, la agencia comercial, la comisión, la preposición, entre otras. Así, por ejemplo, esta Corporación afirmó lo siguiente en sentencia del 2 de mayo de 2013¹⁰³, en la cual se discutía sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales:

"(...) los ingresos para las entidades que realizan intermediación comercial son, de acuerdo con el parágrafo 2º del precitado artículo 33 de la Ley 14 de 1983:

"... Parágrafo 2º.- Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales **el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido (sic) para sí.**" (Negrillas fuera del texto)

"Es decir, los ingresos gravables para las empresas de intermediación comercial son los que reciben **para sí, claridad necesaria, puesto que, en su calidad de intermediarios, reciben también ingresos para terceros.**

¹⁰² "Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida..." (Subrayas ajenas al texto original).

¹⁰³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IV. Sentencia del 2 de mayo de 2013. Rad. N° 25000-23-27-000-2009-00232-01(18830).

“Al respecto se sostuvo en providencia del 7 de junio de 2012¹⁰⁴:

‘Sobre el particular, la Sala reitera que el impuesto de industria y comercio grava los ingresos propios del contribuyente... Ello es así, porque los ingresos recibidos para terceros deben ser gravados en cabeza de su beneficiario, en el evento de constituir un ingreso proveniente del ejercicio de una actividad generadora del impuesto...

‘(...)

‘Así pues, para los sujetos en mención, que ejercen la actividad de intermediación comercial, la base gravable es el valor de los honorarios, comisiones y los **demás ingresos que reciban para sí**, los cuales constituyen **sus ingresos brutos**, pues, en su calidad de intermediarios pueden recibir ingresos que son para terceros, y, por ende, no deben formar parte de la base gravable del impuesto a su cargo...

‘Ahora bien, la base gravable que se aplica a los intermediarios que menciona el parágrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 rige también para todas las formas de intermediación comercial y para las análogas o similares a éstas ...’

“ (Subrayas añadidas; negrillas del texto original).

De lo expuesto se concluye que los ingresos que reciben las empresas de transporte como contraprestación, remuneración o precio por la prestación del servicio público de transporte en todas sus modalidades, constituyen en su totalidad (100%) un ingreso bruto para tales empresas, independientemente de que utilicen en su operación vehículos afiliados o no, dado que, al ser aquellas las responsables legalmente por el servicio ofrecido y no ejercer una actividad de intermediación, no puede considerarse que las sumas de dinero que deban reconocer a los propietarios de dichos equipos en virtud de los contratos de afiliación que celebren, constituyan “ingresos para terceros”. Tales obligaciones corresponden realmente a un costo¹⁰⁵ de las citadas empresas, que si bien puede tener efectos en materia del impuesto sobre la renta y en otros tributos, no tiene consecuencia alguna en la liquidación de la “tasa de vigilancia” a la cual se contrae este documento.

Con fundamento en las consideraciones anteriores

III. La Sala RESPONDE:

1. *Dado que el numeral 27.2 del artículo 27 de la Ley 1ª de 1991 y el artículo 89 de la Ley 1450 de 2011 establecen que la tarifa por concepto de tasa de vigilancia debe liquidarse teniendo en cuenta los ingresos brutos de los vigilados ¿Qué debe entenderse por ingresos brutos?*

¹⁰⁴ “[8] Sección Cuarta, exp. 17682, C.P. Martha Teresa Briceño”.

¹⁰⁵ El artículo 39 del Decreto 2649 de 1993 define los costos como “erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”.

2. *¿Debe liquidarse la tarifa por concepto de tasa de vigilancia sobre los ingresos brutos provenientes de la actividad vigilada y no los que provengan de otras actividades que puede realizar la empresa por su objeto social pero que no están sujetas a vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, o por el contrario, la liquidación de la tarifa por concepto de tasa de vigilancia debe hacerse sobre la totalidad absoluta de los ingresos percibidos por el sujeto vigilado?*

Por “ingresos brutos” debe entenderse la totalidad de los ingresos que obtiene una determinada persona natural o jurídica en un período dado, tal como aparecen definidos en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, vale decir, los “*flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio*”, antes de restar o detraer cualquier suma de dinero.

Sin embargo, por las razones explicadas en este concepto, para efectos de la “tasa de vigilancia” que recauda la Superintendencia de Puertos y Transporte, consagrada en los artículos 27, numeral 2º de la Ley 1 de 1991 y 89 de la Ley 1450 de 2011, la base gravable está conformada únicamente por los “ingresos brutos” percibidos por los sujetos vigilados como resultado de las actividades sometidas a la inspección y vigilancia de la citada Superintendencia y no de otras actividades extrañas a esa función, como podrían ser la realización de inversiones inmobiliarias, la fabricación y comercialización de bienes o la prestación de servicios en materias ajenas al transporte, el tránsito o la infraestructura de transporte (incluyendo la portuaria).

3. *¿Podría la Superintendencia de Puertos y Transporte al momento de definir y aplicar el procedimiento para la liquidación tener en cuenta únicamente los ingresos brutos operacionales, es decir, aquellos que se derivan de la actividad vigilada? En caso afirmativo ¿Le correspondería al vigilado presentar la liquidación solo teniendo en cuenta los ingresos brutos operacionales?*

(i) Conforme al principio de legalidad de los tributos, ni la Superintendencia de Puertos y Transporte ni cualquier otra autoridad administrativa pueden establecer la base gravable de la “tasa de vigilancia” a la cual se refiere este concepto, para todos ni para algunos de los sujetos vigilados, pues tal elemento del tributo solo puede ser determinado por el legislador.

(ii) De acuerdo con lo señalado en la primera respuesta, la base gravable de la “tasa de vigilancia” está compuesta por los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, como resultado de las actividades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Puertos y Transporte, independientemente de que los mismos se clasifiquen como “operacionales” o “no operacionales”. Por lo tanto, los sujetos vigilados están obligados a declarar la totalidad de los ingresos brutos obtenidos con las referidas actividades, sean estos “operacionales” o “no operacionales”.

4. *¿Las empresas que prestan el servicio público de transporte con los equipos que no son propios pero que se encuentran afiliados a la misma, deben incluir dentro de sus ingresos brutos para efectos de pagar la tasa de vigilancia, los ingresos que reciben por los equipos que no son propios?*

Sí, conforme a la ley y según lo explicado en este concepto, las empresas de transporte que operan total o parcialmente con vehículos afiliados de propiedad de terceros, deben incluir dentro de sus “ingresos brutos” la totalidad de las sumas que reciban como contraprestación, remuneración o precio por la prestación del servicio público de transporte, incluidos los ingresos que reciben por los equipos que no son propios.

5. *En el caso de las concesiones viales cuando los recursos propios del proyecto deben ser manejados a través de un Patrimonio Autónomo o Encargo Fiduciario ¿La Tasa de Vigilancia debe ser liquidado con base en dichos ingresos a pesar de no estar en la contabilidad del propio concesionario sino del respectivo Patrimonio Autónomo o Encargo Fiduciario?*

A la luz de las consideraciones expresadas en este concepto, es necesario distinguir: (i) Si el manejo de los recursos financieros de las concesiones se hace por medio de un patrimonio autónomo constituido en virtud de un contrato de fiducia mercantil, la “tasa de vigilancia” no grava las sumas de dinero que reciba el patrimonio autónomo de la entidad pública contratante o de terceros, pues tales recursos pertenecen a dicho patrimonio y no al concesionario, pero sí grava los ingresos brutos que el concesionario obtenga del patrimonio autónomo y en la medida en que lo haga, conforme a lo que se haya estipulado en el contrato de fiducia mercantil y en el respectivo contrato de concesión. (ii) Si el manejo de los citados recursos se efectúa mediante un contrato de encargo fiduciario, los ingresos brutos se gravan en cabeza del concesionario en forma ordinaria, es decir, cada vez que la respectiva sociedad fiduciaria, como administradora del encargo fiduciario, tenga derecho a recibir sumas de dinero de la entidad contratante o de terceros, que contablemente deban ser calificados como ingresos brutos del contratista-concesionario.

6. *En el caso de las empresas aéreas y aquellos vigilados respecto de los cuales la Superintendencia de Puertos y Transporte ejerce una vigilancia compartida con otra entidad o Superintendencia ¿Es viable cobrar la tarifa por concepto de tasa de vigilancia proporcional al gasto de funcionamiento y/o inversión que la Superintendencia de Puertos y Transporte le destina a esas empresas de transporte aéreo o vigilados?*

Como se indicó en la respuesta a la pregunta N° 3, ni la Superintendencia de Puertos y Transporte ni cualquier otra autoridad administrativa pueden modificar la base gravable de la “tasa de vigilancia” que se encuentra determinada en la ley para todas las personas vigiladas por dicha entidad, y tampoco pueden variar la forma de

reparto de los gastos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia, prevista igualmente en la ley. Para tal efecto sería necesaria una reforma legal. En consecuencia, en el caso de las empresas de transporte aéreo y de aquellos otros vigilados respecto de los cuales la Superintendencia de Puertos y Transporte ejerce una vigilancia compartida con otra autoridad, esa Superintendencia no puede cobrar la “tasa de vigilancia” en forma proporcional a los gastos de funcionamiento y/o inversión en los cuales incurra para vigilar a tales sujetos.

7. *En caso afirmativo ¿Podría el Ministerio de Transporte o la Superintendencia de Puertos y Transporte establecer los ingresos susceptibles de aplicación de la tarifa por tasa de vigilancia integral, o establecer los ingresos que corresponden a los aspectos objetivos o los subjetivos para que los vigilados presenten la liquidación?*

Dado que la respuesta a la pregunta anterior es negativa, la Sala se entiende relevada de contestar esta inquietud. En todo caso, se insiste en que la base gravable del tributo que nos ocupa sólo puede ser establecida por el Congreso de la República, y que actualmente está prevista de la misma forma para todos los sujetos vigilados.

Remítase a la Ministra de Transporte y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

AUGUSTO HERNÁNDEZ BECERRA
Presidente de la Sala

GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR
Consejero de Estado

ÁLVARO NAMÉN VARGAS
Consejero de Estado

WILLIAM ZAMBRANO CETINA
Consejero de Estado

LUCÍA MAZUERA ROMERO
Secretaria de la Sala