

Régimen tributario de las concesiones portuarias

Tax regime of the port concessions

Regime Tributário das Concessões

ÓSCAR FABIÁN GUTIÉRREZ HERRÁN¹

Socio de la firma Estudios Palacios Lleras SAS

Para citar este artículo / To reference this article

Óscar Fabián Gutiérrez Herrán. *Régimen tributario de las concesiones portuarias*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 93.

Fecha de recepción: 14 de marzo de 2018

Fecha de aprobación: 17 de mayo de 2018

Página inicial: 93

Página final: 119

Resumen

El propósito de este artículo es analizar el régimen tributario de las concesiones portuarias en Colombia. Se contextualiza que los puertos marítimos colombianos dejaron de ser administrados por la Nación, para ser entregados en concesión a sociedades portuarias. En materia tributaria, pasaron de regirse por unas normas específicas, a someterse al régimen general de tributación. El artículo primero explica cómo el régimen del impuesto sobre la renta es aplicable a las concesiones portuarias y a otras concesiones de infraestructura. Segundo, analiza si los servicios portuarios generan o no el impuesto sobre las ventas. Tercero, estudia si las concesiones portuarias están obligadas al impuesto o contribución especial que hasta entonces pagaban los contratos de obra pública. Y, por último, indaga los impactos en las concesiones portuarias del impuesto predial.

1 Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana con maestría en leyes (LL.M.) de la Universidad de Minnesota (EE. UU.). Socio de la firma Estudios Palacios Lleras SAS. Ha sido profesor de Derecho Tributario en varias universidades y de Derecho Portuario en la Universidad San Buenaventura de Cartagena.

Palabras claves

Concesiones portuarias, impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas, impuesto predial, sociedad portuaria, operador portuario, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Abstract

The purpose of this article is to analyze the tax regime of the Colombian port concessions. It contextualizes that the Colombian government no longer handles seaports, as they are handed in concession to Port Companies now. In tax matters, the Colombian ports went from being bound by specific rules, to be subject to the general tax regime. First, the article explains how the income tax regime applies to port concessions and other infrastructure concessions. Secondly, it analyzes whether or not port services generate sales tax. Third, it addresses the idea of port concessions being bound to taxes or special contributions, which –until recently– were paid by public works agreements. And lastly, it researches the impacts that property tax has on port concessions.

Keywords

Port concessions, income tax, sales tax, property tax, port companies, port operators, International Accounting Standards (IAS).

Resumo

O propósito deste artigo é analisar o regime tributário das concessões portuárias na Colômbia. Se contextualiza que os portos marítimos colombianos deixaram de ser administrados pela Nação, para ser entregados em concessão a sociedades portuárias. Em matéria tributária, passaram de se reger por umas normas específicas, a submeter-se ao regime geral de tributação. O artigo primeiro explica como o regime do imposto sobre a renda é aplicável as concessões portuárias e a outras concessões de infraestrutura. Segundo, analisa se os serviços portuários geram ou não o imposto sobre as vendas. Terceiro, estuda se as concessões portuárias estão obrigadas ao imposto ou contribuição especial que até então pagavam os contratos de obra pública. E, finalmente, indaga os impactos nas concessões portuárias do imposto predial.

Palavras-chave

Concessões portuárias, imposto sobre a renda, Imposto sobre as vendas, imposto predial, sociedade portuária, operador portuário, Normas Internacionais de Contabilidade -NIC -.

Sumario

Introducción. 1. Régimen del impuesto sobre la renta y complementarios, 1.1. Ingresos, 1.2. Activos, 1.3. Pasivos, 1.4. Costos y deducciones, 1.4.1. Reglas sobre depreciación y amortización, 1.4.2. Deducibilidad de la contraprestación portuaria, 1.4.3. Deducibilidad de la contribución a la Superintendencia de Puertos y Transporte, 1.5. Renta presuntiva; 2. Impuesto sobre las ventas (IVA), 2.1. ¿son las tarifas portuarias una tasa?, 2.2. IVA en la prestación de servicios portuarios; 3. Contribución especial; 4. Impuesto predial; 5. Conclusiones y recomendaciones; Bibliografía.

Introducción

Durante buena parte del siglo XX, los puertos marítimos fueron construidos y administrados por la Nación, la cual creó², para este efecto, una empresa denominada Puertos de Colombia (Colpuertos) luego convertida en empresa industrial y comercial del Estado³. Este modelo tuvo crisis a finales de la década del ochenta, razón por la cual el Congreso expidió la Ley 1 de 1991, mediante la cual se estableció un sistema en el que la construcción y la administración de los puertos son entregadas a *sociedades portuarias*, públicas o privadas. Desde entonces, se ha venido implementando en Colombia, con éxito, un esquema de concesiones portuarias con preponderancia de inversiones privadas.

En materia tributaria, el nuevo esquema implicó pasar de un sistema en el cual existían ciertas reglas y privilegios, a otro donde los concesionarios en principio se someten al régimen general de tributación. Durante los ya 27 años de aplicación del sistema, se han producido sentencias y avances legislativos o reglamentarios sobre el régimen tributario aplicable a estas concesiones, cuyo análisis es el objeto del presente artículo.

2 Ley 154 de 1959. Por el cual se crea una Empresa Puertos de Colombia. Diciembre 24 de 1959. DO. N° 30138

3 Decreto 561 de 1975 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se reestructura la Empresa Puertos de Colombia, Colpuertos. Marzo 25 de 1975. D.O. N° 3457

1. Régimen del impuesto sobre la renta y complementarios

Mientras los puertos estuvieron a cargo de Colpuertos, dicha entidad estaba sujeta al impuesto sobre la renta, atendiendo su carácter de empresa industrial y comercial del Estado (art. 16 del Estatuto Tributario 'E.T.'). Con el nuevo esquema, ese contribuyente vino a ser reemplazado por las sociedades portuarias, también contribuyentes del impuesto sobre la renta. Pero, mientras Colpuertos registraba pérdidas en sus últimos años de operación⁴, las sociedades portuarias han registrado históricamente utilidades crecientes y significativas.

Las reglas tributarias generales del impuesto sobre la renta son plenamente aplicables a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios. Como excepción, sin embargo, debe señalarse que existen ciertas reglas especiales en materia tributaria y contable, provenientes de reglas especiales para ciertos contratos de concesión –incluyendo las concesiones portuarias– artículo 32 del E.T. (Art. 31, Ley 1819 de 2016), así como por el impacto en materia tributaria de las peculiaridades contables que se derivan en ingresos como de costos y deducciones, por la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como es el caso de la norma de interpretación CINIIF 12.

Como se sabe, la Ley 1314 de 2009 definió un nuevo marco normativo en materia contable, propiciando una convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, hacia estándares internacionales de aceptación mundial. A partir de entonces, de manera progresiva se han implementado en Colombia las normas contables internacionales conocidas como NIIF. Estas normas son emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad –*International Accounting Standards Board* (IASB)– con sede en Londres. También hacen parte de los estándares internacionales: i) las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) emitidas por el IASC (International Accounting Standards Committee); ii) las revisiones de las normas emitidas por el IASB; y iii) las interpretaciones de las NIC y de las NIIF **denominadas CINIIF** emitidas por la IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) y aprobadas por el IASB.

La CINIIF 12 es una norma de interpretación específicamente referida a los *Acuerdos de Concesión de Servicios* y es aplicable en este caso a las concesiones portuarias, así como a otras concesiones de infraestructura.

4 Con base en el documento *De Colpuertos a las Sociedades Portuarias: los puertos del Caribe Colombiano*, Joaquín Viloria de la Hoz, octubre de 2000. Centro de Estudios Económicos Regionales. Banco de la República. Pag. 51 se observa el cuadro 19 que contiene el *Rendimiento neto de la inversión en Colpuertos y en las Sociedades Portuarias Regionales, 1992-1999*. <http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/DTSER16-PuertosCaribe.pdf> (octubre, 2000).

Por último, además de las normas NIIF debe destacarse el régimen introducido por el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, que estableció unas reglas especiales para los contratos de concesión y Asociaciones Público-Privadas (APP en lo sucesivo).

1.1. Ingresos

En cuanto al *tratamiento contable*, debe señalarse que la norma de interpretación CINIIF 12 –sobre Acuerdos de Concesión de Servicios– señala⁵ que los ingresos del operador (el concesionario del puerto, en este caso) por construcción deben reconocerse de conformidad con la NIC 11 (contratos de construcción) y los ingresos por los servicios de operación deben registrarse de acuerdo con la NIC 18 (ingresos de actividades ordinarias). En concesión portuaria lo usual es que la construcción de la infraestructura portuaria sea por cuenta del concesionario (sociedad portuaria) y no del concedente, es decir, no es usual⁶ que el Estado se comprometa a entregar recursos al concesionario, de manera que no hay ingresos que por concepto de aportes estatales deba registrar el concesionario⁷. De hecho, en ninguna de las concesiones portuarias que dieron origen a las sociedades portuarias *regionales*⁸ (a comienzos de los años 90) ni en la concesión portuaria que oficiosamente⁹ promovió el Estado (y que suscribió en 2011) este se comprometió a remunerar al concesionario. Más aún, aunque la Ley 1 contempla la posibilidad de que las entidades estatales realicen aportes de capital a las sociedades portuarias, no aparece explícita la posibilidad de que remuneren al concesionario por la construcción del puerto (Ver arts. 1 y 13, entre otros).

En todo caso, de acordarse alguna forma de remuneración, las reglas contables (NIC-11) están orientadas, por regla general¹⁰, al reconocimiento de los ingresos en proporción o “con referencia” al estado de realización del contrato

5 Ver párrafo 13.

6 En la Ley 1 de 1991 se previó el eventual aporte de recursos y bienes de la Nación en la constitución de las sociedades portuarias *regionales*, que se constituyeron después de promulgada la ley (ver arts. 34 y 35). Ese aporte se entendía en el sentido de aporte al capital social, según se observa en la Resolución 113 de 1992 de la Superintendencia General de Puertos..

Ley 1 de 1991, "Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones". 10 de enero de 1991. DO. N°39,626.

7 La Ley 1 de 1991 si bien autoriza que las entidades públicas hagan aportes al capital de las sociedades portuarias, no permite el otorgamiento de privilegios o subsidios en favor de tales sociedades (Art. 1).

8 Concesiones portuarias que recibieron activos de la ahora extinta Colpuertos, y que administran los más destacados puertos de servicio público del país (Cartagena, Barranquilla, Santa Marta, Buenaventura y Tumaco).

9 La concesión del puerto denominado *Puerto Nuevo* destinado a la exportación de carbón se hizo luego de un proceso que la Ley 1 denomina “oferta oficiosa” en el cual es el Estado y no el particular quien determina las características básicas del puerto que se desea establecer.

10 Por supuesto, la NIC 11 contempla otros eventos, como por ejemplo aquellos eventos en los que el “desenlace de un contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad” (Párrafo 32).

(párrafo 25, NIC-11), esto es, un reconocimiento gradual del ingreso a medida del avance de la obra.

En cuanto a la operación, los ingresos de las sociedades portuarias están constituidos principalmente por las tarifas que cobran a sus clientes por el uso de la infraestructura o por la prestación de servicios. Dentro de los servicios típicos de los operadores portuarios¹¹ se encuentran los siguientes: practicaje, servicio de remolcador y lanchas, amarre, desamarre, estiba, desestiba, cargue y descargue, manejo terrestre o porteo de la carga, reconocimiento y clasificación, llenado y vaciado de contenedores, embalaje de la carga, pesaje y cubicaje, alquiler de equipos, almacenamiento, reparación de contenedores, etc. (Dec. 2091 de 1992, Art. 1).

En materia de reconocimiento de ingresos la NIC 18, como regla general, sigue un criterio muy similar al ya conocido sistema de causación de nuestro medio.

En cuanto a las *reglas tributarias*, el artículo 32 del Estatuto Tributario contempla la siguiente disposición aplicable a los contratos de concesión (en donde se incorporen las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, como es el caso de las concesiones portuarias):

“5. En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario”.

Y el numeral 3 mencionado dice:

“3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos”. (Subrayado por fuera del texto).

De acuerdo con estas reglas, mientras se construye el puerto, los eventuales ingresos que reciba el concesionario, asociados a la construcción, deben reportarse para efectos fiscales como un pasivo por “ingresos diferidos”. Como expliqué atrás, lo usual en materia de concesión portuaria es que no existe remuneración alguna de la entidad concedente por la construcción del puerto. Es posible, y así ha sucedido, que durante la construcción de un puerto se reciban ingresos en la medida en que la construcción permita iniciar operaciones tempranas. Tales ingresos no son “asociados” a la construcción del puerto.

11 Operador portuario, según la Ley 1 de 1991, es “la empresa que presta servicios en los puertos, directamente relacionados con la entidad portuaria, tales como cargue y descargue, almacenamiento, practicaje, remolque, estiba y desestiba, manejo terrestre o porteo de la carga, dragado, clasificación, reconocimiento y usería” (Art. 5.9.). Las sociedades portuarias, es decir, los concesionarios de los puertos pueden ser a su vez “operador portuario” (Art. 5.20).

El Decreto reglamentario 2235 de 2017 estableció¹² lo siguiente:

“Tratamiento tributario de los ingresos acumulados, asociados a la etapa de construcción. Los ingresos devengados por el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios asociados a la etapa de construcción de que trata el artículo 1.2.1.25.6. de este capítulo, se acumularán para efectos fiscales como un pasivo por ingreso diferido hasta la finalización de la etapa de construcción y aprobación por la entidad competente, de acuerdo con los términos del respectivo contrato”. (Subrayado por fuera del texto).

El Decreto 2235 de 2017 contempla una regla que en el artículo 32 E.T. estaba implícita, esto es que los ingresos no asociados a la construcción se deben reconocer conforme a las reglas normales del E.T. Dice el párrafo 1 del artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único en Materia Tributaria (adicionado por el decreto en comento):

“Párrafo 1°. Los ingresos que no cumplan con lo establecido en este artículo se reconocerán en el periodo gravable en que se realicen”.

A partir de la etapa operativa del proyecto, es plenamente aplicable a los ingresos lo previsto en el artículo 28 del Estatuto Tributario, es decir, las reglas tributarias generales sobre la “realización” del ingreso (Art. 27 E.T.) y la depuración de la renta (art. 26 E.T.) son plenamente aplicables a las sociedades portuarias y los operadores portuarios.

En conclusión, en materia *contable* los ingresos que reciba la sociedad portuaria (el concesionario) por la construcción del puerto estarán sujetos a las reglas NIC-11 (contratos de construcción) y NIC-18 (actividades ordinarias). Y, en materia *tributaria*, rigen el artículo 32 E.T. y el Decreto 2235 de 2017. Las reglas tributarias implican la creación de un pasivo diferido, es decir, los ingresos no se reconocen enseguida, sino luego del inicio de la etapa de operación y mediante el sistema “línea recta”. En materia portuaria no ha sido usual que el Estado remunerare al concesionario por la construcción del puerto, sino que tal construcción es por cuenta y riesgo del concesionario.

En cuanto a los ingresos no asociados a la construcción del puerto, se aplican las reglas comunes tanto en materia contable como tributaria.

De lo anterior se desprende que las reglas tributarias introducidas por el artículo 32 E.T. se distancian en parte de las normas NIIF y por ende producirán diferencias notables entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.

12 Corresponde al artículo 1.2.1.25.7 que el Decreto 2235 de 2017 adicionó al Decreto Único en Materia Tributaria.

1.2. Activos

Durante la ejecución del contrato de concesión portuaria, el concesionario puede y, en muchos casos, *debe* realizar obras tales como la construcción misma del puerto, lo que puede incluir la construcción de muelles, embarcaderos, sitios de almacenamiento, patios, vías de comunicación interna, así como la realización de obras de ingeniería oceánica tales como dragados.

Por otra parte, durante la ejecución del contrato es usual que el concesionario pueda, o deba, comprar o disponer de maquinaria, bien para la realización de las obras atrás mencionadas, o bien para la operación del puerto, como es el caso de grúas pórticas, etc.

En cuanto a equipos y otros bienes que adquiera el concesionario, debe indicarse que aquellos que se “encuentren habitualmente instalados en las zonas de uso público” tienen vocación de revertirse (art. 8, Ley 1 de 1991), es decir, deben cederse gratuitamente a la Nación al finalizar el contrato. El resto de los activos no son objeto de reversión, es decir, aquellos que no se encuentran instalados en las zonas de uso público, como, por ejemplo, la maquinaria o equipo instalado habitualmente en bienes de propiedad del concesionario.

Desde el punto de vista del *tratamiento contable*, tanto las construcciones en bienes de uso público (p.e. muelles) como los equipos o los edificios en predios de propiedad del concesionario serán un activo depreciable catalogado como “propiedad, planta y equipo” regida por la NIC 16 (propiedad, planta y equipo).

En cuanto a los bienes ubicados en propiedades del concesionario, no hay duda de que los bienes son depreciables.

En cuanto a los bienes ubicados en zonas de uso público podría haber discusión en cuanto si algunas partidas pueden registrarse como un “activo intangible”. Conforme con la norma NIC-38 (párrafo 18), para que una partida pueda registrarse como un “activo intangible” la entidad debe demostrar que el elemento en cuestión cumple con “*la definición de activo intangible*”. Y, en el párrafo 8 de la misma NIC-38, al definir *activo intangible* se exige que el respectivo activo no tenga “aparición física”. Así, aun para el caso de la maquinaria ubicada en zonas de uso público (y que por ende tienen vocación de reversión), se tratarían, a mi juicio, como un activo depreciable, pues se trata de activos que tienen “aparición física”, que no pueden encajarse en la definición de activo intangible.

De manera excepcional, y conforme con las reglas de interpretación de la CINIIF 12, cabría un “activo intangible” en el siguiente evento¹³:

“El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio

13 Párrafo 17

público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público”. (Subrayado por fuera del texto).

En el caso de las concesiones portuarias puede afirmarse que las sociedades portuarias tienen un derecho a cobrar a sus usuarios derivado del privilegio otorgado por el Estado en la forma de un contrato de “concesión portuaria”. Como se sabe, la NIC 38 (que regula activos intangibles) contempla que este tipo de activos deben registrarse solo si el coste del activo puede ser valorado de forma fiable, lo que no siempre es fácil en el caso del “derecho” a cobrar a usuarios, derivado de la concesión portuaria.

Fuera de este “activo intangible”, las reglas NIIF no contemplan la “activación” de los costos, gastos e inversiones.

Por otra parte, respecto de las *reglas tributarias*, lo aplicable nuevamente se encuentra en el artículo 32 del E.T., que en materia de activos señala:

1. En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos, los cuales serán capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones de este Estatuto.

(...)

6. En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad.

(...)

Parágrafo 3. *En el evento de la adquisición del activo intangible por derechos de concesión, el costo fiscal será el valor pagado y se amortizará de conformidad con lo establecido en el presente artículo”. (Subrayado por fuera del texto).*

Como se observa, las reglas tributarias adoptaron, para el específico caso de las concesiones y APP, el sistema o modelo de “activo intangible” que permite la “activación” de las erogaciones que se realizan durante la etapa preoperativa.

El Decreto 2235 de 2017, reglamentario del artículo 32 del E.T., señala que se deben reconocer como un “activo intangible” los costos y gastos en que haya incurrido el contribuyente en la etapa de construcción, incluidos todos los costos por préstamos (Art. 1 que añadió el artículo 1.2.1.25.4. al Decreto Único Tributario). El Decreto 2235, además, aclaró que la amortización del intangible se debe realizar por el sistema “línea recta” desde el inicio de la etapa de operación y hasta la terminación del contrato (art. 1.2.1.25.5 del Decreto Único Tributario).

Así, desde una perspectiva tributaria, en el caso de las construcciones y obras que se realizan sobre los bienes de uso público (playas, zonas de bajamar, áreas marinas), tales activos se presentan como “cargos diferidos” o “inversiones amortizables”. Y además, muchos costos y gastos, como por ejemplo el pago de interés de deudas contraídas durante la construcción del puerto, se presentarían –tributariamente– como un mayor valor del activo. Tal “activación” de costos y gastos, incluyendo la de intereses, ocurre hasta el inicio de la fase de operación, como aclaró el mencionado Decreto 2235 de 2017.

Como explico más adelante, los activos intangibles son amortizables fiscalmente, generando una deducción; mientras que la mayoría de los activos fijos serán depreciables, lo cual también es una deducción en el impuesto sobre la renta.

1.3. Pasivos

Como cualquier proyecto de infraestructura, es usual que la construcción y operación de una concesión portuaria incluya un componente importante de financiación.

En cuanto al *tratamiento contable*, debe acudirse a la regla de interpretación contable CINIIF 12, que señala:

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio

21. El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. (Subrayado por fuera del texto).

En Colombia, la mayoría de contratos de concesión portuaria contienen una serie de obligaciones del concesionario de hacer determinadas inversiones para ampliar o mejorar las condiciones del puerto concesionado. Por ejemplo, como resultado del Documento CONPES 3342 (marzo, 2005), varias sociedades portuarias regionales solicitaron la extensión del plazo de sus contratos, a lo cual accedió el Estado a cambio de compromisos contractuales de diversa índole, incluyendo planes o compromisos de inversión.

La aplicación de la regla mencionada, de la CINIIF 12, obliga al registro de pasivos siguiendo los criterios de la NIC 37 (Provisiones y pasivos contingentes).

Por otra parte, respecto de las *reglas tributarias*, es bueno recordar que, como se explicó atrás, los ingresos obtenidos durante la etapa preoperativa se deben registrar como un pasivo. Y, una vez se inicie la operación del proyecto portuario, el artículo 32 E.T. dispone:

“4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se revertirá y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento”. (Subrayado por fuera del texto).

1.4. Costos y deducciones

En este acápite me concentro en identificar las reglas tributarias que tienen cierta relevancia para efectos de reconocer costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

1.4.1. Reglas sobre depreciación y amortización

Las deducciones más relevantes para las concesiones portuarias son la depreciación y la amortización.

Desde el punto de vista de la Ley Tributaria se habla de *depreciación* para el caso de activos tangibles del contribuyente que aportan a la generación de renta, mientras que para otro tipo de bienes se utiliza la amortización.

Es importante señalar que los equipos que adquiera el concesionario durante la ejecución del contrato son de su propiedad, así eventualmente respecto de tales bienes se predique la reversión. La Ley 1 contempla la reversión en su artículo 8 y consiste en la cesión gratuita a la Nación de las construcciones e *inmuebles por destinación* que se encuentren habitualmente en las zonas de uso público concedidas. Los inmuebles por destinación (art. 658 Código Civil) incluyen tanto muebles y equipos que no pueden separarse sin detrimento, así como equipos destinados al beneficio del puerto.

Ahora bien, como se explicó atrás, además de la adquisición de equipos, puede ocurrir que el concesionario *construya* el puerto sobre las playas y zonas de bajamar que le han sido concesionadas. Tales construcciones e inversiones, siguiendo el *modelo de activo intangible* descrito en el artículo 32 E.T. son un activo, pero no es un activo *depreciable*, sino amortizable *fiscalmente*. Desde el punto de vista contable, como se explicó atrás, la mayoría de activos fijos del concesionario como construcciones, equipos y maquinaria serán bienes depreciables.

Esto implica que, para efectos del impuesto sobre la renta, el concesionario declarará los activos como unos *intangibles* (unas inversiones en infraestructura) que deberá luego entregar a la Nación. Por lo anterior, la contribución de dichas inversiones a la generación de renta se registra mediante el sistema de amortización.

La *depreciación* de equipos y activos de un concesionario o de un operador portuario es una deducción que permite al contribuyente deducir de su impuesto sobre la renta un valor que se calcula con base en el costo fiscal del bien depreciable, menos su valor residual, dividido a lo largo de la vida útil del bien (art. 131 E.T.).

En cuanto a los activos no depreciables, sobre estos se aplica la regla de la *amortización*, con excepción de los terrenos. El artículo 32 E.T. contempla:

“2. La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento”.

Esta regla no es en realidad nueva. Cabe recordar que la Ley 685 de 2001 (Art. 236) había modificado el artículo 143 del Estatuto Tributario señalando expresamente que, en los contratos de concesión de infraestructura (entre otros), el valor de las inversiones debía ser amortizado durante el término del contrato. Aunque esta referencia explícita en el artículo 143 desapareció con la reforma tributaria del año 2016 (Ley 1819), en tanto se reguló la materia en el citado artículo 32 E.T., la amortización sigue funcionando en materia fiscal de la misma manera. El actual artículo 143 del Estatuto dispone:

ARTÍCULO 143. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES (modificado por el artículo 85 de la Ley 1819 de 2016).

Son deducibles, en la proporción que se indica en el presente artículo, las inversiones necesarias en activos intangibles realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias en activos intangibles las amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o devengados

para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.

La amortización de activos intangibles a que se refiere el artículo 74 de este estatuto se hará en los siguientes términos:

1. La base de amortización será el costo de los activos intangibles determinado de conformidad con el artículo 74 de este estatuto.

2. El método para la amortización del intangible será determinado de conformidad con la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior del 20%, del costo fiscal.

En caso tal que el intangible sea adquirido mediante contrato y este fije un plazo, su amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, por el tiempo del mismo. En todo caso la alícuota anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal.

Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

(...)

De esta manera, y en gran síntesis, en las concesiones portuarias sigue siendo posible, desde una perspectiva tributaria, *activar* las inversiones iniciales en construcción o rehabilitación del puerto, incluyendo el pago de intereses; así como aquellas inversiones derivadas de compromisos de inversión con el Estado, como, por ejemplo, obligaciones previstas en otrosíes. Tales activos se amortizan utilizando el método de línea recta durante la vigencia del contrato.

En cuanto a otros bienes (p.e. maquinaria adquirida durante fase operativa) estos son depreciables conforme con las reglas usuales del Estatuto Tributario.

1.4.2. Deducibilidad de la contraprestación portuaria

La Ley 1 de 1991 contempla que el concesionario debe pagar una contraprestación por la concesión portuaria que recibe de la Nación (Art. 5.2). Respecto del monto de dicha contraprestación, la Ley señaló:

“[Ley 1 de 1991] “ART. 7º (subrogado por el artículo 1 de la Ley 856 de 2003). **Monto de la contraprestación.** Periódicamente el Gobierno

Nacional definirá, en los planes de expansión portuaria, la metodología para calcular el valor de las contraprestaciones que deben pagar quienes obtengan una concesión o licencia portuaria, por concepto del uso y goce temporal y exclusivo de las zonas de uso público y por concepto del uso de la infraestructura allí existente

(...)"

Básicamente, el sistema consiste en que el Gobierno Nacional, en un Plan de Expansión Portuaria fija una *metodología* para que las entidades concedentes (ANI y Cormagdalena, principalmente) fijen en cada contrato la contraprestación.

Al igual que con otro tipo de pago que se le hace al Estado, puede existir la controversia sobre la deducibilidad en el impuesto sobre la renta de la contraprestación portuaria. Esta vieja controversia se basa en el hecho de que, de conformidad con el artículo 115 del Estatuto Tributario, solo el pago de ciertos impuestos es deducible del impuesto sobre la renta.

La contraprestación portuaria, sin embargo, no es un impuesto, sino un valor que el concesionario paga como retribución por el derecho a ocupar y a usar un bien de uso público (playas y zonas de bajamar).

La contraprestación es deducible del impuesto sobre la renta porque es una *expensa necesaria* (Art. 107 E.T.). En efecto, el concesionario se encuentra obligado contractualmente al pago de dicha contraprestación, y sin su pago se expondría a la caducidad del contrato. Por consiguiente, es un costo necesario para la generación de los ingresos.

Cabe acá recordar que los *impuestos, regalías y contribuciones* que pagan los organismos descentralizados son deducibles conforme con el artículo 116 del E.T., pero esto no significa que para los demás contribuyentes el pago de impuestos, tasas, contribuciones no pueda llegar a ser deducible del impuesto sobre la renta. Bien lo explicó el Consejo de Estado al analizar un concepto de la DIAN sobre la deducibilidad de las regalías, al afirmar¹⁴:

“Lo anterior conduce a declarar la nulidad del Concepto demandado, **sin perjuicio** que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto”.

La deducibilidad de la contraprestación portuaria, en la depuración de la renta de un concesionario, surge con claridad, en tanto su pago es una erogación

14 Consejo de Estado, ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, “Sentencia del 12 de octubre de 2017”, Exp. 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950).

necesaria para poder ocupar un bien de uso público, ocupación que a su vez es la que permite operar el puerto, que es la fuente de ingresos. De esa manera se cumplen los requisitos de causalidad con las actividades productoras de renta, necesidad y proporcionalidad.

1.4.3. Deducibilidad de la contribución a la Superintendencia de Puertos y Transporte

La vigilancia del sector portuario está a cargo de la Superintendencia de Puertos y Transportes. Desde la Ley 1 de 1991 se estableció la obligación de las sociedades portuarias y de los operadores portuarios de pagar una “tasa de vigilancia”. La Ley dispuso como facultad de la Superintendencia la siguiente:

“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”.

Sobre la naturaleza de este cobro el H. Consejo de Estado ha señalado:

“Lo primero que precisa la Sala es que el tributo consagrado en el artículo 27 numeral 27.2 de la Ley 1 de 1991, está destinado a recuperar los costos de los servicios de inspección, vigilancia y control que presta la Superintendencia a los sujetos contribuyentes, por lo tanto es una contribución especial y no una tasa, toda vez que implica *‘la realización de obras públicas o actividades estatales, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos. La contribución se paga proporcionalmente al beneficio obtenido y su producto está destinado a la financiación de las obras o actividades’*¹⁵. (Subrayado por fuera del texto).

La deducibilidad de la *tasa de vigilancia*, en materia de impuesto sobre la renta, está dada por el artículo 107 del Estatuto Tributario, por tratarse de una expensa necesaria para la generación de la renta.

Como se explicó atrás, el artículo 107 E.T. exige que se cumplan varios criterios para que se concluya que un gasto es deducible del impuesto sobre la renta: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

15 [Nota de la sentencia] Consejo de Estado, sentencia de 24 de octubre de 2002, M.P. Ligia López Díaz, Exp. 13408

1.5. Renta presuntiva

El Estatuto Tributario contempla una presunción por virtud de la cual la renta líquida del contribuyente, en un año gravable determinado, no es inferior al 3,5% del patrimonio líquido que tenía ese contribuyente el último día del año gravable anterior (art. 188 E.T.). La renta líquida, en gran síntesis, es el resultado de restarle a los ingresos los costos y deducciones (arts. 89 y 178 E.T.).

Para efectos de la determinación de la renta presuntiva, el artículo 189 E.T. contempla que ciertos bienes se excluyen en su determinación. Para el caso del sector portuario, es pertinente destacar que no se incluyen en la determinación de la renta presuntiva los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo (literal c). En el caso de puertos, es un evento que puede ocurrir mientras se desarrolla la construcción de muelles o infraestructura similar.

De igual modo, se excluyen del cálculo de la renta presuntiva los bienes destinados al sector agropecuario (literal e), como podría ser el caso de silos o similares ubicados en terminales portuarios.

Finalmente, tampoco se incluyen en la renta presuntiva los bienes afectados por fuerza mayor o caso fortuito, como podría ocurrir en el caso de terminales portuarios afectados por un evento de la naturaleza. También, ha ocurrido en nuestro país que eventos de orden público han bloqueado el acceso terrestre a algún puerto, sucesos que, si reúnen los requisitos de fuerza mayor, afectarían la capacidad de los bienes para generar renta, y por consiguiente no se tendrían en cuenta para determinar la renta presuntiva.

2. Impuesto sobre las ventas (IVA)

En el impuesto sobre las ventas o IVA debe analizarse si los servicios portuarios generan o no el tributo. Como se sabe, desde hace varios años (Ley 6 de 1992) se estableció en Colombia la regla general de que la prestación de servicios genera IVA. Veamos entonces el análisis que debe hacerse en relación con los servicios portuarios.

2.1. ¿Son las tarifas portuarias una tasa?

El artículo 1.3.1.13.6. del Decreto 1625 de 2016 dispone¹⁶:

“Artículo 1.3.1.13.6. Las tasas y contribuciones están excluidas del impuesto sobre las ventas. Las tasas, peajes y contribu-

16 Este artículo compiló lo previsto en el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992. Decreto 1625 de 2016 [con fuerza de ley] por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. 11 de octubre de 2016. D.O. N° 50.023

ciones, que se perciban por el Estado o por las entidades de derecho público, directamente o a través de concesiones, no están sometidos al impuesto sobre las ventas”. (Subrayado por fuera del texto).

Con relación a esta disposición cabe preguntarse si las tarifas portuarias que cobran las Sociedades Portuarias por los servicios que prestan son una tasa. Durante la existencia de Colpuertos, las tarifas eran fijadas mediante acto de la junta directiva que luego era aprobado por decreto del presidente de la República (p.e. Decreto 550 de 1981).

Mientras existió el régimen estatista de los puertos, era claro que las tarifas fijadas por Colpuertos mediante actos administrativos eran tasas que por ende no causaban IVA.

El asunto cambió cuando la Ley 1 estableció un sistema más flexible en el que participan más actores. El sistema tarifario mismo cambió drásticamente pasando de un sistema centralizado y de fijación por acto administrativo, a uno en el cual las tarifas por los servicios quedaron en libertad en forma inmediata (art. 20 inc. 2, Ley 1 de 1991). Con respecto a las tarifas de las sociedades portuarias, se estableció un sistema de control estatal, pero no de fijación directa¹⁷ (art. 19). Nada en la Ley 1 supone la idea de que las tarifas pertenezcan –así sea de manera hipotética– al Estado.

Por ello, no es de extrañar que poco después de expedida la Ley 1, Colpuertos (en liquidación) preguntara a la DIAN si sus tarifas generaban IVA. La DIAN contestó “recordándole” que las tasas que se perciban por entidades de derecho público no están sometidas al impuesto sobre las ventas.

Cabe recordar que las tasas “son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo 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; se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta”¹⁸.

En la época de la extinta Colpuertos los cobros por los servicios de dicha entidad podían considerarse como una tasa, pero en la actualidad se trata de un *precio* que cobran las sociedades portuarias por los servicios que prestan en los terminales portuarios.

17 La Ley 1 permite la fijación directa en casos excepcionales (arts. 19 Inc. 4 y 21). La misma ley permite un esquema de “libertad vigilada” que permite a las sociedades portuarias fijar sus tarifas, pero sujetándose a fórmulas (art. 19); este ha sido el sistema predominante desde la expedición de la Ley 1. Finalmente, la Ley contempla la posibilidad de una libertad tarifaria (art. 20), que es el sistema que se está contemplando implementar en un corto plazo.

18 Definición que aparece en la Sentencia C-465 del 21 de octubre de 1993 de la Corte Constitucional (ponente: Vladimiro Naranjo Mesa), parafraseando al tratadista Gastón Jeze. Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-465 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; Octubre 21 de 1993).

2.2. IVA en la prestación de servicios portuarios

En Colombia, a partir de la Ley 6 de 1992, la regla general es la causación del impuesto sobre las ventas por la prestación de servicios, salvo que el servicio se encuentre excluido (Art. 19, Ley 6 de 1992). Los servicios relacionados con la actividad portuaria no estaban gravados con IVA en las reglas que precedieron a la Ley 6 de 1992 (p.e. Estatuto Tributario o Ley 49 de 1990). Con el propósito de continuar con este régimen, la misma Ley 6 de 1992 estableció que se exceptúan del impuesto:

“El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y aéreo de personas en el territorio nacional. El servicio de transporte nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre o aéreo”.

En forma contemporánea con la Ley 6, fue expedido por el Gobierno Nacional el decreto reglamentario 1372 de 1992 que estableció:

“Artículo 4°. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR SERVICIOS DE TRANSPORTE. Para los efectos de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario también forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos”. (Subrayado por fuera del texto).

El artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 aparece hoy en día compilado en el artículo 1.3.1.13.3 del Decreto 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario).

Ahora bien, ¿qué es un *servicio portuario*?

La DIAN, al interpretar estas normas, ha acudido con acierto a la Ley 1 de 1991 y sus normas reglamentarias. La Ley 1 define de la siguiente manera la *actividad portuaria*:

“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”. (Subrayado por fuera del texto).

Y más adelante, en el numeral 5.9 la misma ley define de la siguiente manera al *operador portuario*:

“5.9. Operador portuario. Es la empresa que presta servicios en los puertos, directamente relacionados con la entidad portuaria, tales como

cargue y descargue, almacenamiento, practicaje, remolque, estiba y desestiba, manejo terrestre o porteo de la carga, dragado, clasificación, reconocimiento y usería”.

Y, finalmente, no sobra señalar que el artículo 20 de la misma ley, al referirse a las tarifas, menciona la expresión *servicios* para darle ese carácter a varias de las actividades mencionadas en los citados artículos 5.9 y 5.1. Dice así el artículo que comento:

“Artículo 20. Libertad de las tarifas. Cuando el Gobierno Nacional en un “Plan de Expansión Portuaria” determine que el número de sociedades portuarias y la oferta de servicios de infraestructura portuaria son suficientemente amplios, podrá autorizar a las sociedades portuarias que operan en puertos de servicio público a fijar libremente sus tarifas.

“Las sociedades portuarias, o quienes presten servicios de cargue y descargue de naves, dragado, pilotaje, estiba y desestiba, remolcadores, almacenamiento, manejo terrestre y porteo, y similares, podrán señalar libremente las tarifas por estos servicios”.

(...)

(Subrayado por fuera del texto).

De esta manera, en tanto no existe una definición, para efectos del Decreto 1372 de 1992, de *servicio portuario*, la DIAN expidió conceptos contradictorios a lo largo del tiempo.

Por ejemplo, en relación con el *almacenamiento*, la DIAN sostuvo¹⁹ en 1999:

“De esta manera, el servicio de transporte de carga y su movilización propiamente dicha como serían el cargue, descargue, estiba y el bodegaje a cargo del transportador, prestados en puertos y aeropuertos con motivo de su movilización, están excluidos del IVA, no así servicios diferentes.

“De manera que el servicio de almacenamiento de mercancías, por ejemplo, corresponde a un típico contrato de depósito y por tanto así se refiera a mercancías en proceso de importación, por ese hecho no se asimila a contrato de transporte por tener cada uno características esenciales que los diferencien en cuanto a su objeto. Por ende, el servicio de almacenamiento de mercancías en proceso de importación se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, excepto el que corresponda a cargo de la

19 Concepto 48706 de 1999 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Mayo 25 de 1999

empresa transportadora con motivo de su movilización, en desarrollo del contrato de transporte.

“En conclusión, los servicios que tengan una connotación diferente al servicio de transporte de carga y no puedan considerarse como inherentes al mismo estarán gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 16%, atendiendo a su propia naturaleza y de conformidad con las normas vigentes, recopiladas en el Estatuto Tributario”. (Subrayado por fuera del texto).

Posteriormente, en concepto 97757 de octubre de 2000, la DIAN acudió a la Ley 1 de 1991 y a la Resolución 180 de 1994 para afirmar que la *operación portuaria* tiene fases que incluyen lo siguiente:

1. Descargue y cargue.
2. Transferencia o manejo de carga.
3. Almacenamiento, concebido como permanencia de los cargamentos en una bodega o patio, desde la finalización de la fase dos y el comienzo de la cuarta, o viceversa.
4. *Cargue y/o descargue de camiones: descargue o arrume de los cargamentos y traslado desde hasta el medio de transporte.*

Con base en ello, la Dian modificó su posición previa para señalar que el almacenamiento de mercancía en el puerto, en tanto es una fase de la operación portuaria, hace parte del servicio de transporte de carga, y por tanto está excluido del IVA.

Esta solución es imperfecta en tanto la exclusión del IVA depende del intérprete. Es claro que a la luz del artículo 5 de la Ley 1 la actividad portuaria incluye una amplia variedad de servicios, incluyendo aquellos que reciben tal denominación simplemente porque se “efectúan en los puertos” (5.1)

La DIAN ha hecho hincapié en la afirmación de que “(...) no han sido excluidos del IVA los servicios prestados en puertos y aeropuertos, simplemente por ser portuarios; es decir, siguiendo la regla general del IVA, la prestación de servicios, también en puertos y aeropuertos, genera el impuesto sobre las ventas, a excepción de aquellos referidos anteriormente”²⁰.

No existe en realidad un análisis claro y lógico sobre cuales servicios están excluidos. La DIAN ha acudido a unos criterios auxiliares basados en conceptos como *actividad portuaria* y *operador portuario*, pero luego ha limitado, sin una

20 Concepto 33701 de 2001 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN]. Abril 26 de 2001

base real, la posibilidad de que la exclusión del IVA se extienda a todas las actividades portuarias.

De hecho, esta dificultad interpretativa generó litigios en torno a si la actividad de almacenamiento estaba incluida dentro del servicio exceptuado de “transporte de carga”. El H. Consejo de Estado señaló:

“La actora²¹ tampoco ha sostenido ser transportador de carga, sino que como operador portuario, presta servicios de manejo de carga y como depósito habilitado, según el artículo 7.º del Decreto 1285 de 1995, debe efectuar operaciones de arribo, cargue, descargue y manejo de mercancías bajo control aduanero.

“Estas actividades no pueden atribuirle a la sociedad la calidad de transportador de carga, pues no tendría sentido que la misma normatividad señale las operaciones que puede realizar el depósito habilitado y simultáneamente lo convierta en transportador de carga, para determinar que está impedido.

“Lo que sucede es que el Decreto 1372 de 1992, al reglamentar la exclusión del impuesto sobre las ventas por servicios de transporte establecida en el artículo 476 numeral 2.º del Estatuto Tributario, consideró que para esos efectos, los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos, hacen parte del servicio de transporte de carga, asimilación que no puede tener más alcance que el dispuesto en la norma y no da lugar a transformar al operador portuario en transportador de carga, actividad que tiene su propia regulación”²². (Subrayado por fuera del texto).

Por consiguiente, lo ideal en esta materia es que el legislador establezca un criterio claro al respecto, definiendo específicamente cuáles servicios portuarios se entienden incluidos o hacen parte del “transporte de carga”; o en su defecto que el Gobierno complemente el reglamento en aclarar el alcance de la expresión “(...) que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos (...)”. Lo ideal, para propender por un sistema jurídico integral, es que el Gobierno utilice los conceptos y terminología de la Ley 1 de 1991 y sus normas complementarias y reglamentarias.

21 En ese caso se trataba de un operador portuario que demandó la nulidad de un acto de la Dian.

22 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 14976. (C.P. María Inés Ortiz Barbosa; marzo 30 de 2006).

3. Contribución especial

El artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 extendió a las concesiones el impuesto o contribución especial (de carácter temporal) que hasta entonces pagaban los contratos de obra pública. El artículo en comento, modificó la Ley 782, y dispone:

Artículo 6°. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. *El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:*

Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución solo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

(...)

(Subrayado por fuera del texto).

La vigencia de esta contribución fue prorrogada²³ por el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010, y luego se dispuso la vigencia permanentemente por el parágrafo del artículo 8, de la Ley 1738 de 2014.

De esta manera todo nuevo contrato de concesión portuaria, suscrito con posterioridad a la Ley 1106 de 2006, genera una contribución de 2.5 por mil del valor del recaudo que genere la respectiva concesión. Algunas personas sugirieron que la contribución de la Ley 1106 no aplicaba a las concesiones portuarias,

23 Cabe recordar que la Ley 1421 prorrogó la contribución especial por un término de cuatro años (Art. 1), pero poco después la Ley 1430 contempló la misma prorrogación, pero por un periodo de tres años (Art. 53). La DIAN, mediante concepto 41622 de 2014, señaló que por su especialidad debía preferirse la prorrogación prevista en la Ley 1421. La discusión no es inocua en tanto podría considerarse que la disposición de la Ley 1106 de 2006 (22 de diciembre) de convertir en permanente la contribución especial, se pronunció sobre un tributo inexistente en ese momento (de aplicarse la Ley 1430 con prelación sobre la Ley 1421). Este es el objeto de una demanda de inconstitucionalidad en curso (Exp. D-12209) en contra del (parcial) parágrafo artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 (M.P. Carlos Libardo Bernal Pulido).

en tanto dicha ley no utilizó explícitamente esta denominación, sino que mencionó “las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de (...) puertos aéreos, marítimos o fluviales”. Sobre este aspecto, señaló la DIAN²⁴:

Ahora bien, plantea usted de manera subsiguiente inquietudes relativas a si todos los tipos de concesión portuaria, independientemente del tipo de puerto, público o privado que construya el concesionario, están sometidos a la contribución especial establecida en la Ley 1106 de 2006; así mismo, inquiera sobre los parámetros para determinar la base del recaudo gravado con la contribución en comento y si el periodo base para liquidar y pagar la contribución del 2.5 por mil es mensual, anual o por el término de la referida concesión.

Al respecto le manifiesto que no obstante que la Ley 1 de 1991, “Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones”, enumera los diversos tipos de puertos públicos y privados que pueden ser objeto de concesión, el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 no contempla excepciones ni tratamiento diferencial alguno al establecer la contribución del 2.5 por mil sobre las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de puertos aéreos, marítimos o fluviales, en razón de su carácter público o privado.

(...)

Nótese cómo la intención inicial del legislador era incluso el establecimiento de la contribución del 5% sobre todos los contratos de concesión de obra pública, sin excepción alguna, pero se redujo la tarifa durante el trámite legislativo al 2.5 por mil, pero manteniéndose incólume el rango de aplicación sobre todas las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, y puertos aéreos, marítimos o fluviales.

En consecuencia, se observa no solo del texto de la Ley, sino de su intención o espíritu manifestados en la historia fidedigna de su establecimiento, que el legislador no pretendió establecer excepciones en cuanto a la aplicabilidad de la contribución a las concesiones en virtud de su finalidad pública o privada; razón por la cual, la concesión portuaria, independientemente del tipo de puerto, público o privado que construya el concesionario, está sometida a la contribución especial establecida en la Ley 1106 de 2006.

En lo atinente a los parámetros para determinar la base del recaudo gravado con la contribución en comento, basta con atender lo preceptuado

24 Oficio N° 043672 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN]. Junio 16 de 2011. D.O. Febrero 2 de 2012. Rad. 5226

expresamente por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, es decir el “valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión”; lo cual determina de manera subsiguiente que la contribución del 2.5 por mil se recauda por el término de la concesión, en forma inmediata “y en la medida en que se obtienen los ingresos, pues la Ley no estableció período alguno para su administración o recaudo.” (Subrayado por fuera del texto).

Como se desprende de este concepto, el criterio de la DIAN es que sí se genera esta contraprestación por la suscripción de nuevos contratos de concesión, y que se debe pagar a medida que se obtienen los ingresos.

La poca claridad de la ley en cuanto a este tributo es muy preocupante. Por ejemplo, la DIAN ha señalado en varios conceptos que como la ley no definió una periodicidad, debe estarse a lo dispuesto en las cláusulas del contrato de estas concesiones²⁵.

En el caso de la mayoría de los puertos de servicio público, la obtención de ingresos se produce virtualmente en forma diaria, lo cual implicaría una situación absurda de giro permanente de recursos como pago de la contraprestación especial.

4. Impuesto predial

En materia de impuesto predial es importante resaltar que la regla general en nuestra legislación es que los bienes de uso público no pagan este tributo. Esto vino a cambiar con la Ley 1430 de 2012 que estableció la imposición de este tributo en caso de que dichos bienes fueran objeto de concesión. Luego, la Ley 1607 de 2012 reformó esta disposición y estableció:

Artículo 177. Modifíquese el artículo 54 de la Ley 1430 de 2012, el cual quedará así:

Artículo 54. Sujetos pasivos de los impuestos territoriales. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto.

En materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos, excepto las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles. Son

25 Ver: Concepto 036928 de 2015 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN]. Diciembre 24 de 2015. Rad. 032454 de 2015.

sujetos pasivos del impuesto predial, los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos.

En este caso la base gravable se determinará así:

- a) *Para los arrendatarios el valor de la tenencia equivale a un canon de arrendamiento mensual;*
- b) *Para los usuarios o usufructuarios el valor del derecho de uso del área objeto de tales derechos será objeto de valoración pericial;*
- c) *En los demás casos la base gravable será el avalúo que resulte de la proporción de áreas sujetas a explotación, teniendo en cuenta la información de la base catastral.*

(Subrayado por fuera del texto).

De esta manera, la ley contempla que la explotación comercial de áreas dentro de la concesión implica que la respectiva área queda sujeta al impuesto predial, a cargo del arrendatario o usufructuario respectivo; esto es, el impuesto predial que se origine por la explotación comercial de ciertas áreas no estaría a cargo del concesionario, sino de quien ocupe tales áreas, usualmente un particular que recibe un permiso limitado de ocupación por parte de concesionario. La precariedad de las reglas previstas en la Ley 1607 de 2012 podría servir para discusiones en torno a si el concesionario debe responder por impuestos dejados de pagar por el sujeto pasivo, o sobre la manera correcta de determinar la base gravable en estas situaciones.

En otros casos, las discusiones giran en torno a si los predios de propiedad de una entidad pública, entregados a un concesionario, como parte de un proyecto portuario, están o no sujetos al impuesto predial. Lo anterior fue común en el caso de puertos que se crearon no solo con bienes de uso público (playas y zonas de bajamar), sino también con bodegas, oficinas y talleres de la extinta Colpuertos. En este caso, a mi juicio, tratándose de bienes fiscales, el impuesto predial procede como si se tratase de un predio de propiedad de un ente privado. Sin embargo, pueden existir reglas particulares de cada municipio que contemplen exenciones del impuesto predial a los predios destinados a actividades portuarias.

En conclusión, en cuanto a impuesto predial, la legislación ha venido cambiando para establecer excepciones a la regla general de que los bienes de uso público no estaban sujetos a este impuesto; tales excepciones se establecen, con criterio práctico, para los casos de explotación comercial de áreas dentro de los bienes de uso público concesionados. Las normas han hecho claridad en el

hecho de que el sujeto del impuesto no necesariamente es el concesionario, sino que incluirá a quien explote las áreas a otro título (p.e. arrendatario).

5. Conclusiones y recomendaciones

El régimen tributario de las concesiones portuarias, esto es, el régimen tributario al que se someten las concesiones portuarias y los operadores portuarios, se basa en las reglas tributarias usuales para la generalidad de los contribuyentes, aunque con ciertas peculiaridades propias de la actividad. En particular, la reforma tributaria de 2016 (Ley 1819) estableció unas reglas excepcionales para las concesiones y contratos de asociación público-privadas. Estas reglas, aplicables a las concesiones portuarias, contemplan un régimen tributario que permite activar los gastos e inversiones de la etapa preoperativa para luego amortizarlos durante la duración del contrato. De igual modo, las reglas mencionadas permiten registrar en el pasivo los ingresos por remuneración asociados a la construcción del puerto. Este régimen es distinto de las reglas contables que se desprenden de la aplicación de las NIC-11, NIC-18 y NIC-38. Estas reglas tributarias, en consecuencia, alejan al régimen colombiano de un sistema en el cual la aplicación de las reglas NIIF tenga plenos efectos tributarios. Desde luego no es esta la única ocasión en que ello ocurre, pero no por ello deja de ser indeseable.

En cuanto al IVA, las discusiones tributarias han girado en torno al alcance de la exención prevista en el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 (que reglamentó la exención del IVA del servicio de transporte marítimo de carga previsto en el Art. 476 del E.T.). La legislación tributaria no ha acogido con claridad la terminología y alcance de la Ley 1 sobre asuntos portuarios. La recomendación en este aspecto sería armonizar dichas reglas para establecer que las denominadas actividades portuarias (Art. 5.1., Ley 1) están excluidas del impuesto a las ventas.

En materia de impuesto predial, el esquema de concesiones, y en particular las portuarias que acá nos ocupan, generó la legislación que grava con dicho impuesto a bienes de uso público, pero que son objeto de explotación comercial, generando ingresos adicionales a las entidades territoriales.

Estudios económicos muestran un aumento, en comparación con el esquema anterior, de los beneficios económicos que se han generado para el Estado por la implementación exitosa del sistema de concesiones portuarias previsto en la Ley 1 de 1991. Estos beneficios económicos consisten, principalmente, en mayores impuestos y en la contraprestación portuaria recaudada. El éxito de las concesiones portuarias, generó en parte respuestas legislativas que extendieron el cobro de impuestos como el predial y la contribución especial a este tipo de esquemas contractuales.

El sector portuario constituye un elemento importante en la competitividad del país y, por ello, al igual que en muchos otros sectores de la economía, es indispensable contar con reglas tributarias claras. Este propósito no se logra en asuntos tales como el régimen del impuesto sobre las ventas para los servicios portuarios, en impuesto predial para áreas explotadas comercialmente en las concesiones portuarias o en las reglas que deberían regir la contribución especial de la Ley 1106 de 2006. La adopción de normas tributarias más claras facilitarían la inversión en el sector, lo que a su vez redundaría en mayores beneficios para el país y para el Estado.

Bibliografía

- Ley 154 de 1959. Por el cual se crea una Empresa Puertos de Colombia. Diciembre 24 de 1959. DO. N° 30138
- Decreto 561 de 1975 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se reestructura la Empresa Puertos de Colombia, Colpuertos. Marzo 25 de 1975. D.O. N° 3457
- <http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/DTSER16-PuertosCaribe.pdf> (Octubre, 2000)
- Ley 1 de 1991. Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones. Enero 10 de 1991. DO. N° 39,626.
- Consejo de Estado. Sala Plena Contenciosa Administrativa. Sección Cuarta. Proceso 13408 (C.P. Ligia López Díaz; 24 de octubre de 2002)
- Consejo de Estado, ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, “Sentencia del 12 de octubre de 2017”, Exp. 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 14976. (C.P. María Inés Ortiz Barbosa; Marzo 30 de 2006).
- Decreto 1625 de 2016 [con fuerza de ley] por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016. D.O. N° 50.023
- Decreto 2235 del 27 de diciembre de 2017, “*Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 del Decreto Único en Materia Tributaria.*”. D.O. N° 50.459.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-465 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; Octubre 21 de 1993).
- Concepto 48706 de 1999 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Mayo 25 de 1999
- Concepto 33701 de 2001 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Abril 26 de 2001
- Oficio N° 043672 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN]. Junio 16 de 2011. D.O. Febrero 2 de 2012. Rad. 5226
- Concepto 036928 de 2015 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN]. Diciembre 24 de 2015. Rad. 032454 de 2015.