



El impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales: consideraciones para su aplicación

The industry and commerce tax on the marketing of food and beverages on board domestic flights: Considerations for its application

Imposto industrial e comercial sobre a comercialização de alimentos e bebidas a bordo de voos domésticos: considerações sobre a sua aplicação

OCTAVIO CÉSAR PÉREZ MADRID*

* Contador público y abogado de la Corporación Universitaria Rafael Núñez de Cartagena. Especialista en Gestión Tributaria de la Fundación Tecnológica Comfenalco Cartagena. Magíster en Derecho del Estado con énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Docente universitario en las áreas tributaria y de impuestos territoriales. Consultor tributario independiente en temas de impuestos territoriales y nacionales. Correo: ocontador2011@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-1942-5081> DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n27.04>

Resumen

Las ventas de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales generan un ingreso que para efectos del impuesto de industria y comercio no hay un aspecto espacial definido y esto no ha sido determinado por la legislación ni la jurisprudencia.

El objetivo de este trabajo es analizar la aplicación sobre la normatividad actual acerca de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales, con el fin de proponer medidas regulatorias para su aplicación, pues es una problemática que se presenta en todas las ciudades de Colombia. En realidad, los ingresos por la venta de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales son declarados en el municipio donde se encuentra el domicilio social de la entidad prestadora del servicio aéreo. Ahora bien, de lo anterior es importante que se hagan los siguientes interrogantes:

¿Dónde se debe tributar el impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales?

¿Hacen falta aspectos regulatorios en la aplicación del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales?

En este contexto, es importante definir y regular el aspecto espacial del impuesto de industria y comercio por la venta de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales, en el sentido de que en la actualidad los ingresos que perciben las aerolíneas por este concepto no tributan en ningún municipio y solo lo hacen donde se encuentran el domicilio social de la aerolínea; sin embargo, se declara como ingreso no gravado, es decir, a causa de la indeterminación de la jurisdicción donde se realiza la venta no queda sujeto al gravamen.

De allí que la pregunta de investigación se responde a través de la revisión del tema objeto de estudio analizando dos sentencias del Consejo de Estado. Con la posición del Consejo de Estado en estas sentencias no se deja claridad sobre el aspecto espacial, pues solo manifiesta que no hay forma de gravar este concepto, pero sí de declararlo; de allí que forman parte de la obligación formal, mas no sustancial del tributo.

Teniendo en cuenta esto, es necesario establecer reglas de territorialidad del impuesto de industria y comercio por la venta de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales, en el entendido de que existen vacíos conceptuales o normativos para su aplicación en términos procedimentales. En este orden de ideas, la importancia que tiene la temática radica en sentar el inicio de una normatividad a partir del presente estudio

sobre el impuesto de industria y comercio por la venta de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales.

Palabras clave: territorialidad, vuelos nacionales, impuestos, industria y comercio, alimentos y bebidas.

Abstract

The sales of food and beverages on board on domestic flights generate income in the airspace. For the purposes of the industry and commerce tax, the spatial aspect remains undefined, with no clear determination in legislation or jurisprudence.

The objective of this work is to analyze the application of the current regulations on the territoriality of the industry and commerce tax on the marketing of food and beverages on board domestic flights, in order to propose regulatory aspects for its application. This issue affects all cities in Colombia, as income from the sale of food and beverages aboard domestic flights is declared in the municipality where the air service provider's registered office is located. Now, from the above it is important to ask the following questions:

Where should the Industry and Commerce tax be paid on the marketing of food and beverages on board domestic flights?

Are regulatory adjustments needed for the application of the Industry and Commerce tax on food and beverage sales aboard domestic flights?

In this context, it is important to define and regulate the spatial aspect of the industry and commerce tax for the sale of food and beverages on board domestic flights, in the sense that currently the income that airlines receive for this concept is not taxed in any municipality, they only do so where the airline's registered office is located, but it is declared as untaxed income, that is, due to the indeterminacy of the jurisdiction where the sale is made, it is not subject to tax.

Hence, the research question is answered through the review of the topic under study by analyzing two rulings of the State Council. With the position of the State Council in these sentences, it is not clear about the spatial aspect, it only states that there is no way to tax this concept, but there is a way to declare it, hence the income is part of the formal but not substantial obligation of the tribute.

Taking this into account, it is necessary to establish territorial rules for the industry and commerce tax for the sale of food and beverages on board domestic flights, in the

understanding that there are conceptual or regulatory gaps for its application in procedural terms. In this order of ideas, the importance of the topic lies in establishing the beginning of regulations based on this study on the industry and commerce tax on sales of food and beverages on board on domestic flights.

Keywords: territoriality, national flights, taxes, industry and commerce, food and beverages.

Resumo

As vendas de alimentos e bebidas a bordo nos voos nacionais geram uma receita que, para efeitos do imposto de indústria e comércio, não há um aspecto espacial definido e isso não foi determinado pela Legislação nem pela jurisprudência.

O objetivo deste trabalho é analisar a aplicação da normativa atual sobre a territorialidade do imposto de indústria e comércio na comercialização de alimentos e bebidas a bordo nos voos nacionais, com o fim de propor aspectos regulatórios para sua aplicação, ou seja, uma problemática que está se apresentando em todas as cidades da Colômbia, realmente as receitas por vendas de alimentos e bebidas a bordo nos voos nacionais são declaradas no município onde se encontra o domicílio social da entidade prestadora do serviço aéreo. Agora bem, do exposto é importante fazer as seguintes perguntas:

Onde se deve tributar o imposto de Indústria e Comércio na comercialização de alimentos e bebidas a bordo nos voos nacionais?

Faltam aspectos regulatórios na aplicação do imposto de Indústria e Comércio na comercialização de alimentos e bebidas a bordo dos voos nacionais?

Neste contexto, é importante definir e regular o aspecto espacial do imposto de indústria e comércio pela venda de alimentos e bebidas a bordo de voos nacionais, no sentido de que atualmente as receitas que as companhias aéreas percebem por esse conceito não tributam em nenhum município, apenas o fazem onde se encontra o domicílio social da companhia aérea, mas são declaradas como receita não tributada, ou seja, pela indeterminação da jurisdição onde se realiza a venda, não ficam sujeitas ao imposto.

Daí, a pergunta de pesquisa é respondida através da revisão do tema objeto de estudo analisando duas sentenças do conselho de estado. Com a posição do conselho de estado nessas sentenças, não se deixa clareza sobre o aspecto espacial, apenas manifesta que não há como tributar esse conceito, mas sim declará-lo, daí que as receitas fazem parte da obrigação formal, mas não substancial, do tributo.

Tendo em conta isso, é necessário estabelecer regras de territorialidade do imposto de indústria e comércio pela venda de alimentos e bebidas a bordo de voos nacionais, entendendo que existem lacunas conceituais ou normativas para sua aplicação em termos procedimentais. Neste contexto, a importância do tema reside em estabelecer o início de uma normatividade a partir do presente estudo sobre o imposto de indústria e comércio nas vendas de alimentos e bebidas a bordo em voos nacionais.

Palavras-chave: territorialidade, voos nacionais, impostos, indústria e comércio, alimentos e bebidas.

Introducción

El presente artículo analiza la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales, de acuerdo con la Ley 14 de 1983. Es importante destacar que en la actualidad la territorialidad del impuesto de industria y comercio ha tenido cambios relevantes en cuanto al ámbito de servicios y comercial, pero, aun así, la mayoría de los conflictos entre contribuyentes y los municipios por territorialidad del impuesto ha sido resuelto mediante pronunciamiento jurisprudencial.

Es así como desde el año 1983 se creó el impuesto de industria y comercio, con el que se establecieron los elementos esenciales de dicho impuesto: sujeto activo, sujeto pasivo, tarifa, base gravable y hecho generador, siendo este último el que determina en qué jurisdicción se origina, o más bien, el aspecto espacial del impuesto, a su vez que da origen al sujeto activo u obligado a cumplir el aspecto formal y sustancial del tributo.

Ahora bien, en el caso de las ventas de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales, el ingreso por este concepto tributa impuesto de industria y comercio en el municipio donde se encuentra el domicilio social de la entidad prestadora del servicio aéreo, y analizando el elemento espacial de tributo por el ingreso generado en el espacio aéreo, no sería correcta la aplicación actual dada en la materia. Ha sido muy poco el pronunciamiento al respecto que los entes legislativos y judiciales han tenido sobre este tema de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos. Cada municipio o ciudad, ya sea de origen o destino, recibe vuelos diarios y no son sujetos activos del impuesto porque el ingreso se declara en el domicilio social de la entidad prestadora del servicio aéreo. Si bien señaló la Ley 1819 del 2016 que la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta y si la venta se da en el espacio aéreo donde no hay jurisdicción municipal, sino que hay una potestad estatal del mismo, ¿dónde se debe tributar el impuesto de industria y comercio por este concepto? Esta situación plantea una cantidad de interrogantes que merecen atención, razón por la cual se aborda dicha temática como tema de trabajo para su desarrollo dentro de la actividad investigativa.

Por otra parte, las disposiciones legales emitidas sobre el asunto son muy pocas, al punto que no se encuentran publicadas en línea. En una labor exhaustiva, se logró encontrar en

físico solo una (1). Con respecto a este particular, se encontró la sentencia del Consejo de Estado de 1992: Distrito de Bogotá vs. Aerovías Nacionales de Colombia S.A.

Así, la relevancia de este artículo radica en poder consolidar una investigación que sirva de referente para aquellas personas que requieran claridad sobre el aspecto espacial o territorial del impuesto de industria y comercio en las ventas de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales. Adicionalmente, presenta aportes significativos sobre el aspecto espacial o territorial del impuesto de industria y comercio en las ventas de alimentos y bebidas a bordo de estos vuelos.

I. Aspectos sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio

En el ordenamiento constitucional colombiano no se encuentra un concepto referente a impuesto y de hecho la Constitución Política, en su artículo 338, hace referencia solo a contribuciones fiscales y parafiscales, sin mencionar el término “impuesto”. Entonces, claramente nos referimos a una contribución fiscal de carácter endógeno autorizada por el legislador a los municipios y que se denomina: “impuesto de industria y comercio”.

Este gravamen, que se denominará en adelante ICA, es un tributo de carácter local, cobrado por los municipios sobre el desarrollo de actividades industriales, comerciales y de servicio que se ejecuten en su respectiva jurisdicción. En este sentido, las actividades que se realicen pueden ser ocasionales o permanentes, con o sin establecimiento de comercio.

Este impuesto grava el ingreso por la actividad comercial que realicen las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho. En este caso, el Decreto Ley 1333 de 1986 define de manera general lo que se entiende por actividad comercial¹ en su artículo 195, y muy sutilmente remite al Código de Comercio para que supla la carencia del artículo en mención.

Por otra parte, para Piza (2017), el ICA es un impuesto directo que grava una manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo que realiza la actividad económica (p. 135). Toda actividad económica para ser desarrollada necesita una estructura física permanente o movable, lo cual constituye el punto o establecimiento para brindar a sus potenciales clientes sus productos. De allí que en la legislación colombiana se define el establecimiento de comercio como el conjunto de bienes organizados por el comerciante para realizar los fines de la actividad comercial².

1 “Artículo 198 [del Decreto Ley 1333 de 1986]. Se entiende por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y *las demás definidas como tales por el Código de Comercio* siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios”. La Corte Constitucional declaró exequible el texto subrayado (aquí en cursivas) contenido igualmente en el art. 35 de la Ley 14 de 1983 y compilado mediante este artículo a través de la Sentencia C-121 de 2006.

2 El artículo 515 define el concepto como “Un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa”.

Ahora bien, en lo referente a las actividades comerciales desarrolladas de manera ocasional, permanente con y sin establecimiento de comercio, el problema más frecuente es al ámbito espacial del ICA. Piza (2017) plantea que en estos casos prima el lugar donde se realiza la actividad más que el factor subjetivo del domicilio del sujeto que realiza la actividad (p. 159). En este contexto, a pesar de que el hecho generador no se originó en el domicilio del contribuyente, se debe cumplir con la obligación formal y sustancial en el domicilio social de la entidad.

Advierto que el Consejo de Estado, en la Sentencia 19094 del 2013, reitera que el impuesto de industria y comercio se causa por la actividad comercial en la jurisdicción del municipio donde se perfecciona o consolida la venta. Es decir, la venta se entiende perfeccionada o consolidada cuando se concretan los elementos esenciales del contrato de venta, esto es, el precio y la cosa vendida.

Siendo así, inmediatamente nace el sujeto activo del impuesto, que es el municipio donde se realizó la actividad económica o el hecho material que constituye el surgimiento del titular de la prestación o de la obligación tributaria.

Así las cosas, este lugar delimitado geográficamente (municipio) donde se desarrolla la actividad, se ha denominado para su mejor estudio con el concepto de “territorialidad del impuesto”, no siendo este sino el espacio perteneciente a una jurisdicción donde se desarrolla la actividad comercial, dando origen al ICA. Para la Corte Constitucional, la territorialidad se define como la idea geográfica de una porción de tierra y la soberanía como ejercicio del poder: dominio, autoridad y gobierno sobre los recursos humanos y materiales (Sentencia T-236 del 2012). Es por eso que se está en presencia de la teoría de la fuente y la territorialidad, porque los ingresos se gravan en el municipio donde se desarrollan las actividades comerciales sujetas al impuesto.

En este orden de ideas, la territorialidad del impuesto de industria y comercio ha sido abordada por la jurisprudencia del Consejo de Estado³ diciendo que el lugar donde se causa el tributo del ICA es en el que se concretan los elementos esenciales para la configuración del contrato de compraventa (cosa y precio), el que debe ser entendido como el domicilio de ejecución de los contratos. También se pueden citar otras sentencias del Consejo de Estado relacionadas con la territorialidad de las actividades comerciales, entre ellas, las sentencias 21681 de 2016 y 23524 de 2019.

Así mismo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴ efectuó un análisis normativo en el que concluyó que las entidades territoriales tienen jurisdicción en materia impositiva no solo en el territorio continental, sino en los territorios de ultramar y los espacios en que la Nación ejerce soberanía, jurisdicción y/o explotación económica como el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva,

3 Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de octubre de 2021. Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00878-01(25599).

4 Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia 2015-00027 del 19 de noviembre de 2020.

el espacio aéreo, el segmento de la órbita geostacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de acuerdo con su respectiva situación geográfica.

Con este pronunciamiento, es viable ratificar el poder impositivo de los municipios en el espacio aéreo limitado a su zona geográfica. Siguiendo con la temática de la territorialidad, lo que se evidencia es que los pronunciamientos solo se habían abordado desde la jurisprudencia. Luego, con la expedición de la Ley 1819 de 2016, se suscita en uno de sus apartados lo siguiente:

Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

[...]

2. En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

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

b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;

Analizando el concepto de punto de ventas, se debe entender como el lugar físico donde el comerciante tiene sus productos o conjunto de bienes que conforman el establecimiento de comercio y la mayoría de las veces la venta es de forma presencial. De acuerdo a la Superintendencia de Sociedades no podemos confundir punto de venta o local comercial con el establecimiento de comercio⁵.

Para el segundo literal, se expone el lugar donde se perfeccione la venta, es decir, la venta se perfecciona desde el momento en que se obligan las partes, una a ceder la propiedad y la otra a pagarla en cualquier denominación monetaria⁶; en este caso, los alimentos o bebidas

5 “iii) Como se puede observar, el establecimiento de comercio y el local comercial son dos figuras que en sustancia son diferentes. Sin embargo, hay que tener en cuenta la finalidad que persiguen, ya que los conceptos pueden dar lugar a confusión. En términos generales es dable afirmar que el local comercial es el espacio físico donde se ofrecen bienes o servicios, en tanto que el establecimiento de comercio lo conforman las cosas, objeto o bienes utilizados para realizar la actividad comercial” (Superintendencia de Sociedades, 2023).

6 “Artículo 905. Definición de compraventa. La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio” (Código de Comercio).

a bordo de los vuelos nacionales, alimentos y bebidas que para el Código Civil constituyen bienes corporales muebles⁷. Así las cosas, las disposiciones son claras en conocer el escenario objeto de estudio: la venta se establece durante el vuelo y, por lo tanto, satisfacen los elementos tratados por la jurisprudencia y la Ley sobre territorialidad. También el problema se encuentra en las ventas de escalas o, más bien, en las de empresas de *marketing* multinivel donde la ley definió los lineamientos en el literal c:

c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía (art. 343, Ley 1819 de 2016).

En relación con la territorialidad del servicio de transporte, también se definió el aspecto espacial sobre las ventas de tiquetes, pero no se abordó nada en lo relacionado con la venta de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales. La Dirección de Apoyo Fiscal [DAF] manifestó en el oficio 4939 de 2002 lo siguiente:

Para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo sobre una actividad, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, esto es, donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de prestación de servicios. En el caso de la actividad de transporte, como su ejecución se desarrolla en diferentes lugares o jurisdicciones municipales, para determinar dónde se genera el Impuesto.

De lo anterior es importante revisar la definición de contrato de transporte que trae el Código de Comercio en su artículo 981:

El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar estas al destinatario.

Ahora bien, para lograr el objetivo de la persona dedicada a la prestación del servicio de transporte, es decir, conducir de un lugar a otro personas o cosas, es necesario que el transportador fije un lugar de despacho de las personas o mercancías en jurisdicción de un municipio.

Por otra parte, habiendo dejado claras las condiciones de territorialidad en estos casos, es necesario que se detallen los aspectos concernientes a la comercialización de alimentos y bebidas. Se abordan a continuación.

7 “Artículo 653. Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas” (Código Civil).

II. Comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales

Con relación a las ventas a bordo de las aerolíneas nacionales de alimentos y bebidas es complejo determinar el aspecto territorial, es decir, dónde se realiza la venta. Pero bien sabemos que en la mayoría de los aeropuertos encontramos empresas de suministros de alimentos y bebidas consideradas empresas de *catering*, cuya función principal es proveer a las aeronaves sus productos para consumo durante el vuelo.

Para Acosta *et al.* (2018), el *catering* en aerolíneas no solo conforma el abastecimiento y suministro de alimentos a bordo, sino que, para el óptimo desarrollo de este servicio, se requiere de una exhaustiva investigación acerca del entorno en el que se opera y sobre las necesidades existentes en el mercado.

Algunas aerolíneas dentro de su servicio incluyen servicio a bordo, que por lo regular es el suministro de agua y café o tinto, pero este no es nuestro caso. El problema radica en lo siguiente: al momento del suministro por parte del operador de *catering* a la aeronave, sin lugar a dudas se produce la venta, y esta se encuentra gravada por el impuesto de industria y comercio en el lugar donde se provee el alimento y la bebida. Sin embargo, mirando más allá, en este ejemplo es identificable el sujeto activo y pasivo del impuesto, pero en las ventas a bordo se conoce el sujeto pasivo del impuesto y queda difuso el aspecto espacial de la venta. Para la legislación tributaria municipal, debe ser el lugar donde se conviene el precio y la cosa, pues no es lógico que el aspecto espacial sea el domicilio social de la aerolínea si la venta en ningún momento se realizó en la misma.

III. Consideraciones para la aplicación del impuesto en los vuelos nacionales

La aplicación de la ley que establece el ICA presenta controversias sobre la territorialidad. El Consejo de Estado debe hacer intervenciones para definir mediante jurisprudencias y/o sentencias beneficios para los actores que se encuentran inmersos en las problemáticas expuestas.

Sobre lo anterior, se presentaron en específico casos con respecto al cobro de los alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales en relación con la territorialidad del impuesto de industria y comercio, tal como lo muestra la siguiente sentencia proferida por el Consejo de Estado:

De acuerdo con la inspección judicial practicada en la segunda instancia, las ventas a bordo contabilizadas por la sociedad actora ascendieron al valor de \$44.098.129, suma que deberá reconocerse en esta oportunidad por dos razones:

La primera, porque si las ventas se efectúan a bordo de la aeronave, no puede determinarse que se haya generado en el Distrito Especial de Bogotá; y, la segunda, porque del hecho de que sobre estos ingresos no haya declarado ni pagado la actora en otros municipios, no faculta al Distrito Especial para gravarlos.

No puede esta entidad municipal arrogarse facultades no otorgadas por la ley ni la Constitución Política para gravar con el Impuesto de Industria y Comercio los ingresos producidos fuera de su territorio pues la actora desarrolla actividad de transporte internacional para cubrir el servicio necesariamente debe utilizar territorio de otros países⁸.

A parte de lo anterior, no existe ningún otro pronunciamiento de algún ente del Estado acerca del tema. Es por esto que existe la necesidad de una mayor normatividad al respecto.

IV. Potestad impositiva de los municipios en el impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales

El sistema tributario colombiano tiene su fundamento en la norma de normas, iniciando con un controvertido artículo 338: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. Esto, sin lugar a dudas, plantea de forma literal unas atribuciones a los concejos, pues el discurso los dota de potestad para tener autonomía o poder tributario.

Frente a ello la jurisprudencia, en reiteradas sentencias, ha sentado posturas: el Congreso es el facultado del poder tributario originario; en este orden, los concejos lo ejercen en forma derivada, dado que estos no pueden crear contribuciones fiscales, sino acoger para su respectivo municipio los que han sido autorizados por el legislador.

No obstante, el artículo 150 de la Constitución Política declara que los municipios poseen atribuciones en materia fiscal derivadas del orden nacional, y esto atendiendo a no desconocer el orden jerárquico de las leyes y sus implicaciones al imponer reglas fiscales sin asidero normativo. Lo anterior no deja sin fuerza la actividad fiscal que ejercen los municipios porque, excepcionalmente, pueden crear contribuciones parafiscales en ciertos casos y bajo las condiciones que instaure la legislación.

En este orden de ideas, el legislador tiene la potestad exclusiva de crear, modificar o eliminar gravámenes de orden nacional o territorial, pero existe la facultad derivada por parte de los municipios de establecer algunos elementos del tributo cuando la ley no los defina, sin perjuicio sobre la autonomía fiscal que la Constitución les otorga a las

8 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de agosto de 1992. C.P. Carmelo Martínez. Referencia: Expediente No. 3033. Actor: Aerovías Nacionales de Colombia S.A.

entidades territoriales. Es decir, en materia de los impuestos territoriales, el Congreso de la República puede otorgar derivación de poder para establecer algunos elementos del tributo.

Asimismo, dentro de las competencias de un concejo municipal están: hacer cumplir la constitución, la ley y la gestión de los tributos para sostener el gasto público de su jurisdicción; de la misma manera, la facultad para adoptar un impuesto que se debe hacer mediante Acuerdo, sin desconocer los elementos de relación tributaria establecidos por el legislador, y esto con la finalidad de que prevalezca el principio de reserva de ley y el principio de legalidad de los tributos. Lo anterior pretende fortalecer la seguridad jurídica en materia tributaria.

De ahí el caso del impuesto de industria y comercio creado por la Ley 14 de 1983, cuyo propósito fue dotar a los municipios de recursos endógenos mediante el cobro del impuesto por las realizaciones de actividades industriales, comerciales y de servicios en el área geográfica de cada jurisdicción.

Del mismo modo, con la entrada en vigencia de este impuesto, los municipios comenzaron a recibir recursos mediante tarifas diferenciales que oscilan entre el 7 por mil y el 10 por mil, tarifas que pueden variar en los diferentes municipios, pero que en todo caso deben ser acordes con la normatividad vigente. Siendo así, para el caso objeto de estudio, encontramos que con la creación del impuesto de industria y comercio cada municipio es autónomo para adoptarlo mediante acuerdo, y esto dota de legalidad a los municipios de señalar los sujetos pasivos cuando desarrollen actividades comerciales como la venta de alimentos y bebidas en los vuelos nacionales.

Es bueno dejar en claro que un municipio tiene la potestad impositiva sobre el impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales siempre que para efectos de territorialidad se establezca que la venta (el precio o la cosa vendida) se configuró en su territorio o jurisdicción. También hay que puntualizar que la venta se realiza dentro de una aeronave y el elemento para el aspecto territorial a definir es que tiene la potestad impositiva sobre el espacio aéreo en el impuesto de industria y comercio.

V. Limitaciones del poder tributario municipal y estatal en el espacio aéreo a la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales

Todos los sistemas de gobierno preservan su espacio geográfico de ataques, invasiones y vulneraciones de otros Estados, y esa forma de protección del Estado hacia sus asociados alude a su soberanía, esto es, al ejercicio de la autoridad en su territorio.

No obstante, esta potestad recae en el pueblo, aunque la gente no realiza un ejercicio directo de la misma, sino que delega dicho poder en sus representantes. Este principio se encuentra en el artículo 3 de la Constitución Política: “La soberanía reside exclusivamente

en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece”.

Seguidamente, ese poder llamado soberanía, se despliega sobre el espacio físico de Colombia, donde se asienta la población y dentro del cual ejerce poder el Estado. Es lo que se llama “territorio”. En este sentido, la Constitución Política en el artículo 101 define que son parte de Colombia el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoes-tacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional y con las leyes colombianas, a falta de normas internacionales.

Por consiguiente, el Estado colombiano ejerce poder sobre el espacio aéreo⁹ con la finalidad de preservar su soberanía y proteger a sus asociados. Por otra parte, hay regulaciones sobre el espacio aéreo nacional contenidas en el Código de Comercio en el artículo 1777, del que es puntual resaltar que la República de Colombia tiene la soberanía completa y exclusiva sobre su espacio nacional, ratificando así mismo que el espacio aéreo nacional es la prolongación vertical de los límites del territorio nacional y sus aguas jurisdiccionales.

Asimismo, la norma de normas consagra que Colombia está organizada en forma de república unitaria, descentralizada, dividida en entidades territoriales, las que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, en virtud de lo cual administran los recursos y establecen los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, entre otros derechos.

No obstante, las entidades territoriales para el caso objeto de estudio, es decir, los “municipios”, poseen una autonomía derivada del órgano legislador para la gestión de sus intereses, respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria; este significa que solo el órgano representativo (el Congreso) del pueblo puede crearlas. En ese sentido, los entes territoriales carecen de competencia para la creación de impuestos y solo tienen la autonomía derivada para la gestión de sus intereses dentro de los elementos del tributo creados por el legislador.

De los elementos del tributo de la venta de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales analizaremos lo relacionado con la territorialidad del impuesto de industria y comercio. Siendo la territorialidad el criterio de sujeción fiscal el de mayor importancia porque mediante este se define el sujeto activo del impuesto, en otras legislaciones llamado “la fuente”.

Este criterio establece que corresponde a los Estados, en razón de su poder soberano, gravar la riqueza o renta que se genere y perciba en su territorio, entendiendo el aspecto

9 Territorio constituido por la columna de aire que se levanta sobre la superficie continental y marítima del Estado y que tiene como límite superior el espacio ultraterrestre o exterior (es decir, el espacio por fuera de la superficie del planeta Tierra).

territorial en sentido amplio, que comprende la superficie terrestre y el espacio aéreo sobre esta y el espacio marítimo¹⁰.

Siendo así, el aspecto territorial del impuesto de industria y comercio, que tiene como hecho generador gravar la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios, lo define un establecimiento de comercio o la realización de la actividad económica de manera permanente u ocasional, con o sin establecimiento.

Ahora bien, ya que la venta de alimentos y bebidas se concreta dentro de una aeronave, no se puede asimilar este espacio al concepto de establecimiento de comercio, porque las aeronaves constituyen un bien que hace parte del conjunto de bienes organizados, porque así lo establece el artículo 515¹¹ del Código de Comercio y porque tampoco se puede asimilar a un punto de venta. Lo que sí ha decantado la legislación comercial es que la aeronave se considera en vuelo desde que prende los motores. Es decir, la venta no se perfecciona en el momento que tiene encendido los motores¹², sino en un lugar indeterminado del espacio aéreo colombiano, pues es en ese punto donde se concreta el precio y la cosa. Esto configura el hecho generador: la venta, y el aspecto territorial, que a la luz de la normatividad no ha tenido regulación.

Para concretar, los municipios tienen potestad derivada para entrar a percibir las rentas producidas por este impuesto, a pesar de que la soberanía del espacio aéreo sea ejercida por el Estado colombiano. Lo anterior se puede ratificar en el pronunciamiento del Consejo de Estado¹³.

Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los términos de la Constitución y la ley (art. 287 C. P.), en virtud de la cual administra los recursos y establece los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, entre otros derechos.

Esta división político, administrativa y económica implica que las entidades territoriales tienen jurisdicción no solo en el territorio continental, sino, además, en los territorios de ultramar (San Andrés, Providencia, Santa Catalina, la Isla de Malpelo y demás islas, islotes, cayos, morros y bancos que le pertenecen) y los espacios en que la Nación ejerce soberanía, jurisdicción o explotación económica (el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el

10 Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Constitucional. Sentencia No. 38-2012, de 19 de junio de 2015.

11 “Artículo 515. Definición de establecimiento de comercio. Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales”.

12 “Artículo 1828. Definición de vuelo. Para los efectos de este Capítulo la aeronave se entenderá en vuelo desde el momento en que se enciendan los motores para la partida hasta cuando sean apagados al término del recorrido” (Código de Comercio).

13 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de noviembre de 2020. Radicación: 44001-23-33-000-2015-00027-01 (23486). C.P. Milton Chaves García. Actor: Consorcio Obra Puerto Brisa 1.

segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa), de acuerdo con su respectiva situación geográfica.

VI. Aspectos regulatorios sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales

Para regular la territorialidad del impuesto de industria y comercio por la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales, se parte de lo siguiente:

Un vuelo comercial que tiene la ruta Cartagena-Bogotá pasa por distintos municipios, entre ellos Turbaco, Turbana, María La Baja, Carmen de Bolívar, Sincé, San Benito de Abad, La Cristalina, Betulia, Cantaclaro y Ayapel, entre otros, hasta su destino.

En Cartagena, dentro del aeropuerto Rafael Núñez, se encuentran empresas de *catering* que realizan el suministro de alimentos y bebidas a las aeronaves. Es claro que estas empresas desarrollan una actividad mercantil enmarcada en el segmento comercial (para fines del impuesto de industria y comercio), pero ya a bordo las ventas corresponden a la aerolínea, que en la cadena es un comercializador independiente de la empresa de *catering*, lo que no se puede asimilar a una extensión del cumplimiento formal y sustancial del impuesto de industria y comercio. Es decir, cada empresa, de forma independiente, es sujeto activo del impuesto por el desarrollo de una actividad comercial, en este caso, la “venta de alimentos y bebidas”.

En consecuencia, la venta de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales en la ruta tomada como ejemplo (Cartagena-Bogotá) se realiza en el espacio aéreo: con el solo hecho de que se solicite un producto y se pregunte su valor es evidente que se perfecciona el precio y la cosa, elementos clave que dan origen a configurar el hecho generador del impuesto de industria y comercio. Es así que, para establecer criterios sólidos para la investigación, se elevó la consulta a la entidad encargada de emitir conceptos en materia de impuestos territoriales (Dirección de Apoyo Fiscal [DAF], 2022), y se realizó la siguiente consulta:

¿Dónde se debe tributar el impuesto de industria y comercio por la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales si el precio y la cosa se conviene en el espacio aéreo y es un lugar distinto al domicilio social de la empresa?

La respuesta de la Dirección de Apoyo Fiscal mediante radicado de entrada 1-2022-030409 y Expediente No. 7389/2022/RPQRSD- Radicado: 2-2022-023983, del 6 de junio de 2022, planteó lo siguiente:

De acuerdo con el numeral segundo del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, que se refiere a las reglas para las actividades comerciales, las cuales serán aplicables para efectos de determinar la territorialidad de la comercialización de alimentos y bebidas a bordo en los vuelos.

No obstante, las reglas allí establecidas no necesariamente resuelven la definición del municipio o distrito al cual correspondería el impuesto por dicha actividad. Lo anterior

por cuanto las dos primeras reglas que podrían ser aplicadas a la referida actividad comercial se refieren a: i) el municipio en donde se encuentre el establecimiento de comercio o punto de venta y b) al municipio en donde se perfecciona la venta (donde se convienen el precio y la cosa vendida).

Bajo cualquiera de las mencionadas reglas resultaría incierta la determinación del municipio o distrito en donde se realiza la actividad de comercialización de bebidas y comidas durante la realización de un vuelo entre diferentes jurisdicciones territoriales.

Conclusiones

De acuerdo con lo anterior, es evidente que no hay aspectos regulatorios para la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales y, por lo tanto, se hace necesario establecer parámetros como:

- Realizar una distribución (prorratio) de ingresos percibido en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales en los distintos municipios por donde hace tránsito la aeronave para llegar a su destino. Esto con un soporte entregado por la aerolínea donde se indique el mapa de recorrido de los municipios.
- Asimilar las reglas de territorialidad del impuesto de industria y comercio contempladas para la actividad de transporte, es decir, que el ingreso por la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de vuelos nacionales sea declarado en donde se despacha al pasajero.
- Realizar una distribución (prorratio) de ingresos percibido en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales solo entre los municipios de origen y el destino de la aeronave.
- Que la aerolínea entregue una ruta de vuelo e indique el municipio o los municipios donde desarrolló la comercialización de alimentos y bebidas. Esto con la finalidad de establecer el sujeto activo del impuesto.

En estos momentos, el impuesto de industria y comercio por la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales necesita una regulación basada en los cuatros puntos planteados. En la actualidad, este ingreso no está gravado para efectos del impuesto de industria y comercio, pero es un recurso que puede recaudarse por el desarrollo comercial en el espacio aéreo, del cual existe una potestad derivada en materia tributaria para preservar los intereses económicos de los municipios.

De allí que, en el caso objeto de nuestro estudio, es válido y coherente establecer los aspectos regulatorios sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la comercialización de alimentos y bebidas a bordo de los vuelos nacionales, y dadas las circunstancias, los municipios sí tienen la potestad de acudir a solicitar la obligación formal y sustancial de este impuesto por este hecho generador. También es importante que

el presente trabajo sea un referente teórico para un insumo legislativo, de tal forma que se puedan armonizar los acuerdos municipales en materia de industria y comercio.

Referencias

Acosta, J.; Alarcón, J. y Villarreal, B. (2018). *Internacionalización de las empresas de catering en el sector aerolíneas en el Perú: caso Gate Gourmet* [trabajo de suficiencia profesional, licenciatura en Administración de Negocios Internacionales]. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Bernal, C. (2006). *Metodología de la investigación: para administración, economía, humanidades y ciencias sociales*. México: Pearson Educación.

Cubides, E.A. (2018). Simplificación tributaria territorial en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, (12), 171-218. <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.08>

Dirección de Apoyo Fiscal [DAF], Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial, Ministerio de Hacienda y Crédito Público (6 de junio de 2022). Consulta ciudadana: Radicado de entrada 1-2022-030409 No. Expediente 7389/2022/RP-QRSD. Tema: Impuesto de industria y comercio. Territorialidad. Ventas a bordo. Octavio Cesar Perez Madrid.

Piza, J. (2017). *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano*. Universidad Externado de Colombia.

Superintendencia de Sociedades (2023). Oficio: 220-012850. 19 de enero de 2023.

Upegui, J.C. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Revista de Derecho Fiscal*, (5). <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>

Legislación

Código Civil. Ley 57 de 1887.

Código de Comercio. Decreto 410 de 1971. Reglamentado parcialmente por el Decreto 1753 de 1991; reglamentado por el Decreto 2952 de 1936; adicionado por el Artículo 1 de Ley 1 de 1980. Por el cual se expide el Código de Comercio.

Constitución Política de Colombia. 7 de julio de 1991. *Gaceta Constitucional* No. 116 de 20 de julio de 1991.

Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Jurisprudencia

Asesoría 006622 del 25 de febrero de 2020. Tema: impuesto de industria y comercio. Subtema: territorialidad/pruebas.

Asesoría 009732 del 1° de marzo de 2021. Tema: impuesto de industria y comercio. Subtema: autonomía tributaria territorial.

Consejo de Estado. Sentencia del 14 de agosto de 1992. Expediente 3030.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre de 2013. Radicado 25000-23-27-000-2010-00105-01(19094).

Consejo de Estado. Sentencia 2015-00027 del 19 de noviembre de 2020. Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Constitucional. Sentencia n° 38-2012 del 19 de junio de 2015.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de octubre de 2021. Radicación: 25000-23-37-000-2014-00878-01(25599).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia del 27 de mayo de 1990.

Artículo recibido el 15 de agosto de 2024.

Aprobado por par 1 el 13 de enero de 2025.

Aprobado por par 2 el 1 de febrero de 2025.