

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013).

Radicación: 050012331000200201110 01 [19638]
Demandante: ALIMENTOS NACIONALES A.N.P. S.A. (NIT. 890932973-1).
Demandada: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto sobre las ventas – 2º Bimestre del año 1998.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia del 3 de noviembre de 2011 del Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina¹.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“FALLA:

“PRIMERO: DECLÁRASE la **NULIDAD PARCIAL** de la liquidación oficial de revisión No. 110642000000041, del 11 de octubre de 2000 y de la Resolución número 900026 del 2 de noviembre de 2001, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, actos mediante los cuales se determinó oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de la Sociedad ALIMENTOS NACIONALES ANP S.A., por el segundo bimestre de 1998.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** a cargo de la Sociedad ALIMENTOS NACIONALES ANP S.A., la suma de **DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS CINCO**

¹ Por auto de 9 de junio de 2011, el Tribunal Administrativo de Antioquia ordenó la remisión de este proceso al Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, según lo dispuesto en el Acuerdo de Descongestión PSAA11-8151 del Consejo Superior de la Judicatura. (fls. 265 y 266).

MIL PESOS (\$258.505.000) M.L., por concepto de IVA correspondiente al segundo bimestre de 1998.”²

ANTECEDENTES

El 20 de mayo de 1998, Alimentos Nacionales A.N.P. S.A. presentó la declaración de IVA por el segundo periodo del año gravable 1998, en la que determinó un saldo a pagar de \$62.498.000³.

El 19 de mayo de 2000, la DIAN expidió el requerimiento especial 110632000000053, en el que propuso modificar la declaración privada⁴. El contribuyente respondió oportunamente el requerimiento especial, el 22 de agosto de 2000⁵.

El 11 de octubre de 2000, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 110642000000041, en la que modificó la declaración privada en el sentido de adicionar como gravados el valor de los ingresos declarados como excluidos por \$1.225.046.000, adicionar el impuesto generado por \$196.007.000 e imponer sanción por inexactitud por \$313.611.000⁶.

Previo interposición del recurso de reconsideración⁷, el 14 de noviembre de 2001 la DIAN notificó la Resolución 900026 de 2 de noviembre de 2001, que confirmó el acto recurrido⁸.

DEMANDA

Alimentos Nacionales A.N.P. S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó:

“1.1. PRETENSIONES PRINCIPALES

1.1.1 Se declare la nulidad total de la Resolución No. 900026 de 2 de noviembre de 2001 emanada de la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642000000041 de 11 de octubre de 2000. (Anexo 1).

1.1.2 Se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642000000041 de 11 de octubre de 2000, emanada de la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Medellín, mediante la

² Folio 280 c.p.

³ Folio 126 c.a.

⁴ Folios 174, 238 a 249 c.a.

⁵ Folios 128 a 173 c.a.

⁶ Folios 92 a 124 c.a.

⁷ Folios 18 a 73 c.a.

⁸ Folios 3 a 15 c.a.

cual se ordena modificar la Liquidación Privada No. 05505525001069-2 de fecha 20 de mayo de 1998 al Contribuyente ALIMENTOS NACIONALES A.N.P. S.A. NIT. 890.932.973, por concepto de Impuesto sobre las Ventas correspondiente al segundo (2º) bimestre del año 1998. (Anexo 2).

1.1.3 Como consecuencia de la declaración de nulidad de la Resolución 900026 de 2 de noviembre de 2001 y Liquidación Oficial de Revisión 110642000000041 de 11 de octubre de 2000, solicito se restablezca el derecho de mi representada de la siguiente manera:

1.1.3.1 Se ordene a la DIAN mantenga incólume la Liquidación Privada 5505525001069-2 presentada por mi representada el 20 de Mayo de 1998 en CONAVI, recibida con pago; y

1.1.3.2 Se revoque y ordene el archivo de la Liquidación Oficial de Revisión 110642000000041 de 11 de octubre de 2000.

1.1.4. Condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

1.2. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

En subsidio de las principales:

1.2.1 Se acepte la diferencia de criterio existente entre la Oficina de Impuestos y mi representada y por tanto la aplicación del último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario, declarando la no cabida de sanción por inexactitud a cargo de mi representada y como consecuencia de lo anterior:

- Se declare la nulidad parcial de la Resolución No. 900026 de 2 de noviembre de 2001 emanada de la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642000000041 de 11 de octubre de 2000, en cuanto se refiere a la sanción por inexactitud.

- Se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642000000041 de 11 de octubre de 2000, emanada de la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Medellín, mediante la cual se ordena modificar la Liquidación Privada No. 5505525001069-2 de fecha de Mayo de 1998, en cuanto se refiere a la sanción por inexactitud.”⁹

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 95 numeral 9º y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 420, 421 literal a), 424, 647 y 683 del Estatuto Tributario.

⁹ Folios 149 y 150 c.p.

- Artículos 28 y 71 del Código Civil.
- Artículo 3º de la Ley 153 de 1887.
- Artículo 25 de la Ley 6 de 1992.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 175 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 1º del Decreto 1372 de 1992.
- Circular General DIAN 175 de octubre de 2001.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. La actora vende productos excluidos de IVA

La demandante se dedica a la venta de pollo preparado y de preparaciones a base de pollo, productos que se encuentran dentro de la partida 16.02, esto es, son excluidos, de acuerdo con el artículo 424 del E.T., tratamiento que se hace extensivo a las hamburguesas, sándwiches y arroz con pollo, en los cuales predomina la carne o el pollo.

Antes de la vigencia de la Ley 6ª de 1992, la prestación de servicios no constituía hecho generador del IVA o lo constituía solamente a título de excepción, puesto que existía un régimen de gravamen selectivo de los servicios y no un régimen de carácter general, consagrado en el artículo 476 del E.T.

Posteriormente, la Ley 49 de 1990 continuó con el sistema selectivo de gravamen pero lo amplió a algunos servicios adicionales, incluido el de restaurantes. El Decreto Reglamentario 422 del 13 de febrero de 1991, en su artículo 9º estableció la definición de restaurantes.

Con la Ley 6ª de 1992 el sistema cambió de modo fundamental puesto que pasó del gravamen selectivo a la imposición general y, por eso, el legislador se concentró en integrar la lista de servicios que debían ser excluidos por razones de justicia. Por consiguiente, operó una derogatoria de todo lo existente al regularse íntegramente la materia, e, incluso, se profirió el Decreto 1372 de 1992, reglamentario de la Ley 6ª de 1992 para definir qué se entiende por «servicios» para efectos del IVA.

En Concepto 3848 del 21 de enero de 1997, la DIAN precisó que en un restaurante se pueden realizar dos operaciones diferentes: el servicio de restaurante propiamente dicho y la venta de comida, que se presenta cuando el bien se entrega sin que medie la prestación de un servicio. El anterior criterio fue modificado

mediante Concepto 25074 de diciembre de 1997, en el que la demandada indicó que cualquier operación que se preste en el restaurante se considera «servicio» de restaurante.

La DIAN fundamentó los actos demandados en el Concepto 25074 y en las sentencias del Consejo de Estado de 22 y 29 de octubre de 1999 y 18 de agosto de 2000, que son posteriores al período objeto de liquidación oficial.

2. Violación de los artículos 338 de la Constitución Política y 28 del Código Civil

El artículo 9 del Decreto 422 de 1991 es ilegal porque considera la venta de bienes corporales muebles como servicio de restaurante gravado con IVA.

Ante la falta de definición del servicio de restaurante en la Ley 49 de 1990, debía acudir a su sentido usual y común. Así, de acuerdo con la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es «*el establecimiento público donde sirven comidas y bebidas, mediante precio, para ser consumidas en el mismo local*». De esta forma, nunca se hubiera extendido el gravamen de servicio a una noción que no tiene tal connotación, como es el suministro de comida que se caracteriza por ser una obligación de dar.

Al respecto, transcribió apartes de sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en las que se señaló que el «servicio de restaurante» consiste en la «preparación de la comida para su inmediato consumo», interpretación que no comparte porque «*si el género de los servicios es que la actividad, labor o trabajo se concrete en una obligación de hacer, una especie específica como lo es el servicio de restaurante no puede tener como núcleo de sí misma, una obligación de dar, pues deja inmediatamente de pertenecer al género servicio*»¹⁰.

3. Violación de los artículos 95 numeral 9 de la Carta Política y 683 del Estatuto Tributario

Los actos administrativos demandados gravan operaciones que claramente constituyen venta y no servicio, como en este caso, la venta de comida en la barra o mostrador y la venta de comida a domicilio.

El servicio de restaurante del artículo 9º del Decreto 422 de 1991, se refiere a una obligación de dar, pues el «suministro de comidas», es sinónimo de dar o poner a disposición un objeto. Sin embargo, el Consejo

¹⁰ Fl. 171 c.p.

de Estado concluyó que la definición del servicio de restaurante del Decreto 422 de 1991 identifica al restaurante con el suministro de comida y no se refiere a la preparación de comidas.

En realidad, el servicio a que se refiere el artículo 9º del Decreto 422 de 1991 es el de servir comidas, pues la venta de comida como tal está excluida. Ello, por cuanto el elemento esencial de la prestación de servicios es toda actividad o labor que se concreta en una obligación de hacer. Para el caso de los restaurantes, el servicio hace alusión a una obligación de hacer consistente en la atención al cliente, propia de la naturaleza de esa actividad.

Cuando se trata de venta de comida en modalidades como venta por mostrador, al carro o a domicilio, aun cuando ello sea realizado desde un restaurante, se está frente a una obligación de dar y no de hacer, razón por la cual no es posible calificarlo como «servicio».

4. Violación de los artículos 71 del Código Civil, 3º de la Ley 153 de 1887 y 25 de la Ley 6 de 1992

Los actos acusados se fundamentan en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991, que no se encontraba vigente para el segundo bimestre del año 1998, por cuanto fue derogado por el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992.

Ello, porque la definición de restaurante prevista en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991, se refería específicamente «para efectos del numeral 14 del artículo 476 del Estatuto Tributario», artículo que a partir de la vigencia de la Ley 6ª de 1992 pasó a consagrar aquellos servicios que estaban exentos de dicho impuesto. La disposición contenida en el citado artículo y reglamentada por el Decreto 422 de 1991, desapareció del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, no es viable considerar aplicable esta norma después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992.

5. Violación de los artículos 420, 421 y 424 del Estatuto Tributario

Las preparaciones alimenticias (platos cocinados listos para ser consumidos) pueden ser objeto de cualquiera de los dos hechos generadores del IVA: venta de bien corporal mueble, si lo que predomina es una obligación de dar, o servicio de restaurante, si la preparación se involucra dentro del servicio y lo que predomina es la obligación de hacer. En consecuencia, en la venta a domicilio de comida preparada o para llevar por el comprador, no hay servicio.

El suministro de comida que señala el artículo 420 del Estatuto Tributario es equivalente a la venta de comidas cuando éstas sean entregadas a domicilio o llevadas por el usuario para ser consumidas en lugar distinto y, comoquiera que según el artículo 424 ibídem, los productos alimenticios están excluidos del impuesto, la norma reglamentaria estaría gravando con el impuesto bienes que la ley excluye.

Aunque según el Consejo de Estado, el servicio de restaurante está gravado con IVA, esa corporación no realizó un estudio adecuado respecto a que el hecho generador denominado venta de bienes corporales muebles es diferente a la prestación de servicios en el territorio nacional, pues la definición de restaurante del inciso 1° del artículo 9° del Decreto 422 de 1991 pretende convertir servicio típicas operaciones que constituyen venta de bienes corporales muebles.

6. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la Circular Interna 175 de octubre de 2001 del Director General de la DIAN

De acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes que actúen con base en los conceptos de la Oficina Jurídica de la DIAN, están amparados con estas directrices, mientras se encuentren vigentes. Por ende, sus actuaciones no podrán ser controvertidas por la Administración.

Sin embargo, los conceptos que acogió la DIAN como fundamento de los actos demandados no obligan a los particulares, pues los contribuyentes deben seguir los lineamientos de la ley, tal como lo hizo la demandante.

En consecuencia, la DIAN desconoció el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la Circular Externa 175 de 2001, ya que impuso a la demandante la aplicación de los conceptos emitidos por esta entidad.

7. Violación del artículo 647 último inciso del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud, pues lo que existe es una diferencia de criterio, dado que la demandante considera que la venta de comida es una venta de bienes excluidos y la DIAN estima que se trata de un servicio, por el simple hecho de que la venta se produce en un restaurante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:¹¹

El cambio que se produjo a partir de la Ley 6 de 1992 en ningún momento dejó por fuera de los servicios gravados el de restaurante, razón por la cual no puede pensarse, aun en gracia de discusión, que dicha reforma dejó inoperantes la Ley 49 de 1990 y su Decreto Reglamentario 422 de 1991, como lo expresa la demandante. Lo que queda claro es que tanto en el régimen excepcional como en el general de servicios gravados, el servicio de restaurante está gravado con IVA.

Con el cambio de la Ley 6 de 1992 no era necesario que se definiera nuevamente el servicio de restaurante, ya que había sido definido en el artículo 9° del Decreto 422 de 1991. El Decreto 1372 de 1992, reglamentario de la Ley 6 de 1992, estableció una definición genérica de lo que constituye servicio para efectos del IVA.

Mediante los Conceptos 25074 de 12 de noviembre de 1997 y 41228 de 5 de junio de 1998, la DIAN consolidó su criterio frente al servicio de restaurante, que recoge la definición del artículo 9 del Decreto 422 de 1991. En consecuencia, no es posible aceptar el argumento del contribuyente, tendiente a clasificar las ventas realizadas con ocasión del servicio de restaurante como ventas excluidas del impuesto a las ventas.

La sanción por inexactitud es procedente porque la demandante incluyó como excluidos, valores correspondientes a ingresos por operaciones gravadas, derivados de la prestación del servicio de restaurante. En consecuencia, violó el artículo 9° del Decreto 422 de 1991, que en ningún momento ha perdido vigencia.

El criterio de los actos acusados está definido por la DIAN desde el 12 de noviembre de 1997, en la interpretación que hizo mediante concepto de la oficina jurídica. Entonces, no puede el contribuyente sostener que se configura una diferencia de criterios, pues ésta se presenta en la interpretación del derecho aplicable, no en su desconocimiento, que es lo que ocurre en este caso.

SENTENCIA APELADA

¹¹ Folios 197 a 212 c.p.

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, levantó la sanción por inexactitud. Las razones de la decisión se sintetizan así¹²:

En sentencias de 22 de octubre de 1999, 18 de agosto de 2000 y 8 de marzo de 2002, expedientes 9537, 9919 y 11895, respectivamente, el Consejo de Estado estudió la legalidad del artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991 y señaló que dicha norma es especial para el servicio de restaurante y coexiste con las normas posteriores, toda vez que no contraviene las previsiones generales en materia de servicios gravados.

De acuerdo con el precedente jurisprudencial citado, el cargo de inaplicabilidad de la norma en comentario no está llamado a prosperar.

Con base en el marco legal y la sentencia del Consejo de Estado de 26 de octubre de 2009¹³, procedía la adición de ingresos gravados, pues el suministro de alimentos preparados, bajo la modalidad de autoservicio, corresponde al servicio de restaurante gravado con IVA.

Sin embargo, no es procedente imponer sanción por inexactitud, dado que existe diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, porque la demandante estimó que su actividad no genera IVA y que no es aplicable el Decreto 422 de 1991. Además, no se evidencia alteración de cifras y hechos declarados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso el recurso de apelación y solicitó que se revoque la decisión de primera instancia y, en su lugar, se acceda en su totalidad a las súplicas de la demanda o, en cualquier caso, se mantenga la nulidad parcial en cuanto se levantó la sanción por inexactitud. El recurso de apelación se contrajo a los siguientes argumentos¹⁴:

A pesar de los lineamientos jurisprudenciales citados por el *a quo*, la venta de comida preparada no puede considerarse como servicio de restaurante, toda

¹² Folios 272 a 281 c.p.

¹³ Expediente 16867

¹⁴ Folios 283 a 290 c.p.

vez que tal actividad tiene una connotación universal de mercancía y no de servicio.

El Arancel de Aduanas es el instrumento idóneo para clasificar las mercancías que son objeto de comercio. La Sección IV del Arancel se refiere a los productos de las industrias alimentarias y en el Capítulo XVI están contempladas las preparaciones de carne, pescado o crustáceos, moluscos o demás invertebrados. Tales productos tienen la connotación de mercancía y, por tanto, su venta no tiene la naturaleza de servicio.

Si bien es cierto que la definición de servicio de restaurante es especial y está prevista en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991, también lo es que la comida preparada, como mercancía que es, no puede catalogarse como servicio y, por ende, no está gravada con el impuesto sobre las ventas.

Por lo anterior, cuando la demandante vendió preparaciones alimenticias, que tienen en sí mismas la connotación de mercancía, no consideró que estaba prestando un servicio de restaurante y, por tanto, no cobró el IVA.

En este caso no hubo aprovechamiento indebido de recursos del Estado por parte del contribuyente, sino el no cobro del impuesto respecto de una actividad sobre cuya naturaleza existían dudas, al punto que el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 previó la posibilidad de una conciliación.

La parte demandada interpuso el recurso de apelación y solicitó que se revoque la decisión de primera instancia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos¹⁵.

La demandante incurrió en inexactitud sancionable porque omitió ingresos gravados. Además, no existe diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, por cuanto esta figura versa sobre la interpretación de la norma aplicable y no sobre su desconocimiento.

¹⁵ Folios 291 a 292 c.p.

En efecto, para determinar si el servicio de restaurante está gravado o excluido del impuesto sobre las ventas, la demandante aplicó las normas generales del Estatuto Tributario, a pesar de que existe una norma especial para este servicio, que obliga a declarar como gravados los ingresos percibidos por su prestación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en el libelo de la demanda y en los del recurso de apelación¹⁶.

La **DIAN** reiteró los fundamentos del recurso de apelación¹⁷.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada, la Sala establece si la actividad de venta de comida que la actora ejerció en el 2º bimestre de 1998 hace parte del servicio de restaurante, que está gravado con IVA, o constituye una venta de bienes excluidos. Además, si procede o no la sanción por inexactitud.

Al respecto, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 25 de julio de 2013, exp. 19576, en el que se analizó el mismo punto en un asunto entre las mismas partes.

De conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas son: (i) las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente; (ii) la prestación de servicios en el territorio nacional; y (iii) la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

El artículo 476 del E.T., modificado por el artículo 30 de la Ley 49 de 1990, incluyó el servicio de restaurante como servicio gravado con IVA, a una tarifa del 4%.

¹⁶ Folios 312 a 314 c.p.

¹⁷ Folios 315 a 317 c.p.

A partir de la vigencia de la Ley 6ª de 1992, se incluyó la regla general para el gravamen de los servicios y el artículo 476 del Estatuto Tributario pasó a señalar en forma expresa los servicios que quedaban excluidos del IVA.

Por su parte, el artículo 9º del Decreto 422 de 1991, reglamentario de la Ley 49 de 1990, definió los restaurantes para efectos del impuesto sobre las ventas, así:

“Para los efectos del numeral 14 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se entiende por restaurantes, aquellos establecimientos cuyo objeto es el suministro de comidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, bien sea para ser consumidas dentro de los mismos, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento.

No se considera que presta el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías.

Cuando dentro de un establecimiento, adicionalmente a otras actividades comerciales se preste el servicio de restaurante, se generará el impuesto por el mismo”.

En reiteradas ocasiones, la Sección se ha pronunciado acerca de la legalidad del artículo 9º del Decreto 422 de 1991, como lo indicó el *a quo*. En efecto, en sentencias de 14 de agosto de 1992, 22 de octubre de 1999 y 18 de agosto del 2000, expedientes 3470, 9537 y 9919, respectivamente, negó la nulidad de dicha norma. Concretamente en sentencia de 22 de octubre de 1999, la Sección Cuarta señaló¹⁸:

“[...] Se advierte entonces que respecto de lo que debe entenderse por servicios deberá acudir al Decreto 1372 de 1992 que de manera general lo desarrolla, así mismo, que en particular sobre el servicio de restaurante rige lo previsto en el artículo 9 del Decreto Reglamentario 422 de 1991, que se refiere a la misma materia pero la reglamenta de manera concreta y cuyo contenido en manera alguna se opone a la ley, ni puede entenderse derogado

¹⁸ Exp. 9537, C.P. Germán Ayala Mantilla. El último pronunciamiento de la Sala respecto de esta norma fue en la sentencia de 8 de marzo del 2002, expediente 11895, en el que nuevamente se solicitó su nulidad y se declaró probada la excepción de cosa juzgada.

por la definición genérica contenida en la norma posterior, dado su carácter especial y prevalente frente a la definición específica del servicio de restaurante.

*En efecto, el Decreto 1372 de 1992 regula de forma genérica la acepción jurídica del vocablo **servicio** y el Decreto 422 de 1991, constituye norma especial para efectos de la definición jurídica del **servicio de restaurante**, de manera que no puede existir derogatoria tácita ni contradicción alguna entre ellas, pues para efectos del artículo 476 numeral 14 del Estatuto Tributario, deberá darse aplicación al artículo 9 del Decreto Reglamentario 422 de 1991”.*

De acuerdo con lo anterior, la Sala ha señalado que la definición de restaurante consagrada en el artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991, no fue derogada para efectos del impuesto sobre las ventas – IVA como consecuencia de la entrada en vigencia de la Ley 6 de 1992, reglamentada por el Decreto 1372 de 1992, que de manera general gravó con IVA todos los servicios, salvo los expresamente excluidos, por cuanto la definición especial subsiste independientemente de que el servicio se encuentre expresamente gravado o se entienda como tal¹⁹.

Teniendo en cuenta el lineamiento jurisprudencial descrito, la Sala reitera que el artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991 está vigente y no fue derogado por la Ley 6ª de 1992 y su Decreto reglamentario 1372 de 1992, que trae la noción general de servicios, pues, la disposición que define el servicio de restaurante es especial y prevalente frente a la definición genérica de servicios.

Ahora bien, la demandante insiste en que la actividad que realiza, esto es, la venta de preparaciones alimenticias a domicilio o en la barra o mostrador para ser llevadas por los compradores para consumo fuera del establecimiento de comercio, no constituye un servicio gravado con IVA sino una venta de bienes excluidos porque se genera una obligación de *dar* y no de *hacer*.

Según el certificado de existencia y representación legal visible en los folios 2 a 8, el objeto social principal de la compañía es *“el montaje y organización de restaurantes, la explotación de restaurantes, la prestación del servicio de restaurante, la prestación de servicios rápidos de cocina y en general todos los servicios expresa o tácitamente incluidos en la clase 42 del artículo 2º del Decreto 755 de 1972”*.

La Sala ha considerado que es tan amplia la definición de restaurante del artículo 9º del Decreto 422 de 1991, que cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local o

¹⁹ Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 16867, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio²⁰. Luego, no tiene fundamento considerar que por el hecho de que el expendio de esos alimentos se haga por el sistema de autoservicio, a domicilio o en barra, como lo sostiene la demandante, se cambie el objeto del establecimiento y éste deje de ser un restaurante, pues lo que caracteriza este servicio es la preparación de comidas y su expendio.

Sobre el particular, señaló que del artículo 9º del Decreto 422 de 1991 se concluye que *“independientemente de los componentes de la comida que se expendan, del tiempo de preparación, de la forma de solicitarla o del lugar y forma de consumo, se debe entender que el servicio de restaurante consiste en la prestación del servicio de preparación de comidas calientes, frías o de las denominadas comidas rápidas, así algunos o todos los componentes se encuentren excluidos del IVA de manera independiente.”*²¹ (Subrayas fuera de texto)

A su vez, con base en el mismo criterio, en sentencia de 26 de octubre de 2009, expediente 18687, la Sala señaló que actividades como las que realiza la actora hacen parte del servicio de restaurante porque generan obligación de hacer. Al respecto, señaló²²:

“[...] no asiste razón a la actora porque su actividad no es vender alimentos, sino prepararlos y suministrarlos a los clientes, lo cual implica una obligación de hacer y encuadra dentro de la definición de restaurante que trae el artículo 9 del Decreto 422 de 1991, pues, dicho servicio se caracteriza por la preparación de comidas y su suministro en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local, llevadas por el comprador o entregadas a domicilio.[...]”

En esas condiciones, la Sala precisa que la actividad de venta de comida para su inmediato consumo, contrario a lo afirmado por la actora, constituye una obligación de hacer, lo que implica que debe asumir el pago del tributo sobre los ingresos provenientes de la prestación del servicio de restaurante y sin que interesen para efectos del IVA, los ingredientes que componen la comida ni la connotación de “mercancía” que tengan en el Arancel de Aduanas - partida 16.02.

Debe entenderse que la venta de comida en barra, a domicilio o para llevar, son modalidades de atención al usuario, pero que en todo caso se ajustan a la definición de servicio de restaurante pues, se insiste, éste se caracteriza por la preparación de comidas y su suministro en cualquier modalidad, independientemente de que sean consumidas dentro del local, llevadas por el comprador o entregadas a domicilio.

²⁰ Sentencia del 7 de junio de 2006, Exp. 15150, M.P. Dr. María Inés Ortiz Barbosa.

²¹ Sentencia de 5 de agosto de 2004, Exp. 13968, C.P. Ligia López Díaz.

²² Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 16867, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Así pues, la venta de comidas efectuada por la demandante está sujeta al impuesto sobre las ventas, independientemente de que los componentes del producto sean excluidos, de que sea vendido a domicilio, para ser llevado por el comprador o para ser consumido dentro del establecimiento, toda vez que constituye servicio de restaurante de acuerdo con la definición del artículo 9º del Decreto 422 de 1991.

En consecuencia, en la declaración de IVA del segundo bimestre del año 1998, la actora no podía llevar como excluidos los ingresos provenientes de la venta de comidas, puesto que dicha actividad se encuentra sujeta al tributo por tratarse de la prestación del servicio de restaurante.

Lo anterior es suficiente para no dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante.

En relación con la sanción por inexactitud, la DIAN alega que la actora incurrió en inexactitud porque omitió ingresos gravados y que no existe diferencia de criterio sino la inobservancia del derecho aplicable por parte del contribuyente, por lo que dicha sanción debe mantenerse.

El artículo 647 del E. T. prevé la sanción por inexactitud, en los siguientes términos:

“Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

(...)

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.” (Destaca la Sala).

Al respecto, en sentencia de 25 de julio de 2013, Exp. 19576, que ahora se reitera, la Sala señaló²³:

“(…) La Sala ha indicado²⁴ que la sanción por inexactitud, se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

En cuanto a la diferencia de criterios, la Sala ha sostenido:

“(…) De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”.²⁵

En el caso bajo examen, la Sala advierte que no se presentan diferencias de criterios entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, se evidencia que la discrepancia ocurrió por la valoración de los hechos a partir de los cuales la demandante consideró que las condiciones en que desarrollaba su actividad no encuadraban en la definición de «servicio de restaurante» sujeto al impuesto a las ventas.

De manera que el contribuyente omitió consignar en la declaración privada valores constitutivos de ingresos, en materia del impuesto sobre las ventas, por concepto de prestación de servicio de restaurante, razón suficiente para confirmar la sanción por inexactitud impuesta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”

Así pues, en el caso *sub exámine* se evidencia que la demandante omitió ingresos gravados de lo cual se derivó un menor impuesto a pagar y que ese menor impuesto a pagar no obedeció a la discrepancia entre las partes en relación con las normas aplicables sino a “*la valoración de los hechos*” a partir de los cuales la demandante consideró que la actividad que desarrollaba era una venta de bienes excluidos y no el servicio de restaurante, que claramente se define en el artículo 9 del Decreto 422 de 1991. Por lo tanto, era procedente la sanción por inexactitud que la DIAN determinó en los actos acusados.

²³ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ Sentencia de 24 de marzo de 2011, Expediente 17152 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁵ Sentencia de 12 de marzo de 2009, Expediente 16575, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que existe en el folio 336 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

Expediente 05001-23-31-000-2002-01110-01
Número Interno: **19638**
Actor: ALIMENTOS NACIONALES ANP S.A.
FALLO
