

SERVICIO DE RESTAURANTE - Alcance. Se caracteriza por la preparación de comidas y su suministro o expendio en cualquier modalidad, esto es, su consumo dentro del local, en barra o por autoservicio, su entrega a domicilio o su traslado por el comprador / SERVICIO DE RESTAURANTE - Los ingresos provenientes de su prestación están gravados con IVA, independientemente de que alguno o todos los ingredientes del producto estén excluidos o de la connotación de éstos como mercancías dentro del arancel de aduanas

En efecto, se ha precisado que la definición del artículo 9º es tan amplia que cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local o llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio, 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 [...] 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, normativa que además no puede ser tomada como referente para determinar si tiene lugar o no el hecho generador del tributo en cuestión. 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 ajusta a la definición de servicio de restaurante pues, se insiste, este 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. 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 o 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 prevista en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991; en consecuencia, no podía la contribuyente excluir los ingresos provenientes de las ventas de esos productos en su declaración privada.

FUENTE FORMAL: DECRETO 422 DE 1991 - ARTICULO 9

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Alimentos Nacionales A.N.P. demandó la nulidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas - IVA que presentó por el primer bimestre de 1998, en el sentido de adicionar como gravados ingresos declarados como excluidos, determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina que levantó la sanción impuesta y, en su lugar, negó las pretensiones de la demanda, para lo cual consideró que la venta de comidas efectuada por la actora estaba sujeta al IVA, por cuanto constituye servicio de restaurante en los términos del art. 9 del Decreto 422 de 1991, razón por la que en su declaración privada no podía excluir los ingresos provenientes de la prestación de ese servicio como en efecto lo hizo. Agregó que no había lugar a levantar la sanción por inexactitud, dado que no hubo diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración de impuestos.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Servicio de restaurante. Desarrollo normativo / RESTAURANTE - Definición para efectos del IVA / ACTIVIDAD DE SERVICIOS - La definición del Decreto 1372 de 1992 es general y no prevalece frente a la definición especial de restaurante del artículo 9 del Decreto 422 de 1991, la cual está vigente

El artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que constituyen hechos generadores del impuesto sobre las ventas: (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 E.T., en un comienzo, consagró el listado de los servicios que se entendían gravados con el impuesto sobre las ventas. Con la expedición de la Ley 49 de 1990 se incluyó dentro del listado de servicios gravados el servicio de restaurante con una tarifa del 4%. El Decreto 422 de 1991, reglamentario de la ley citada, en su artículo 9º dispuso: *“Para efectos del numeral 14 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se entiende por restaurante, 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”*. Sin embargo, 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. En este punto, resulta pertinente precisar que, como lo indicó el *a quo*, la Sala se ha pronunciado acerca de la legalidad de la norma antes transcrita, y en las sentencias de 14 de agosto de 1992, 22 de octubre de 1999 y 18 de agosto del 2000, expedientes 3470, 9537 y 9919, negó las pretensiones de nulidad formuladas, basándose en las siguientes consideraciones: *“(…) 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 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 tal. Teniendo en cuenta el lineamiento jurisprudencial, 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 tal como lo ha indicado esta Sala, la disposición que define el servicio de restaurante es especial y prevalente frente a la definición genérica de servicios.

FUENTE FORMAL: DECRETO 422 DE 1991 - ARTICULO 9 / DECRETO 1372 DE 1992 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 476

NOTA DE RELATORIA: Sobre la vigencia del artículo 9 del Decreto 422 de 1991 se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 22 de octubre de 1999, Exp. 9537, M.P. Germán Ayala Mantilla; 8 de marzo de 2002, Exp. 11895 y de 26 de octubre de 2009, Exp. 16867, M.P. Héctor J. Romero Díaz. Ver también la sentencia de 7 de junio de 2006, Exp. 15150, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

SANCION POR INEXACTITUD - Presupuestos / SANCION POR INEXACTITUD - No se configura por diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pero sí por errada valoración de los hechos

La Sala ha indicado 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”*. 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sanción por inexactitud se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 24 de marzo de 2011, Exp. 17152, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veinticinco (25) de julio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 05001-23-31-000-2002-01095-01(19576)

Actor: ALIMENTOS NACIONALES A.N.P. S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 24 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. 11064200000040, del 11 de octubre de 2000 y de la Resolución número 900027 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 primer bimestre de 1998, en lo referente al renglón VS, sanción por inexactitud.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** a cargo de la Sociedad **ALIMENTOS NACIONALES ANP S.A.**, la suma de **DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$246.259.000) M.L.**, por concepto de IVA correspondiente al primer bimestre de 1998.”²

ANTECEDENTES

El 18 de marzo de 1998, Alimentos Nacionales A.N.P. S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer periodo del año gravable 1998, en la que determinó un saldo a pagar por la suma de \$48.933.000³.

El 16 de abril de 2000, la DIAN expidió el requerimiento especial⁴, en el que propuso modificar la declaración privada para adicionar como gravados el valor de los ingresos declarados como excluidos por la suma de \$1.233.286.000 y

¹ Por auto de 14 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. (fl. 259)

² Folio 274 c.p.

³ Fl. 95 c.a.

⁴ Folios 33 a 42 c.p.

adicionar el impuesto generado en \$197.326.000; además impuso sanción por inexactitud de \$315.722.000. El contribuyente respondió oportunamente el requerimiento el 17 de julio de 2000⁵.

El 11 de octubre de 2000, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión en la que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁶.

Previa interposición del recurso de reconsideración, el 7 de diciembre de 2000⁷, la Administración notificó la Resolución 900027 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, pidió que se anule la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la liquidación privada y que se condene en costas al ente demandado. En subsidio, pidió que se revoquen parcialmente los actos acusados y que se declare que no procede la sanción por inexactitud impuesta. También pidió que la demandada fuera condenada en costas.

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.
- 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 violación se sintetiza así:

⁵ Folios 47 a 91 c.p.

⁶ Folios 22 a 32 c.p.

⁷ Folios 92 a 147 c.p.

⁸ Folios 9 a 21 c.p.

Precisó que la demandante se dedica a la venta de pollo preparado y de preparaciones a base de pollo, productos que se encuentran excluidos del IVA, de acuerdo con el artículo 424 E.T., dentro de la partida 1602, tratamiento que se hace extensivo a las hamburguesas, sándwiches y arroz con pollo, en los cuales predomina la carne o el pollo y, por tanto, se clasifican dentro de las preparaciones alimenticias de la partida indicada.

Sostuvo que hasta 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 E.T.

Explicó que 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.

Afirmó que 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 lo que se entiende por «servicios» para efectos del IVA.

Sostuvo que en el 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 el de 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 el concepto 25074 de diciembre de 1997 en el que la demandada indicó que cualquier operación que se preste en el restaurante será considerado «servicio» de restaurante.

La demandada fundamentó los actos demandados en el concepto antes indicado y en sentencias proferidas por el Consejo de Estado del 22 y 29 de octubre de 1999, que son posteriores al período objeto de liquidación oficial.

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

El Gobierno Nacional no tiene la facultad de extender a través de un decreto reglamentario, como lo es el 422 de 1991, el IVA a un servicio cuando el mismo legislador lo ha excluido, dándole la connotación de hecho generador «servicio» a operaciones que constituyen «venta» de bienes corporales muebles, expresamente excluidas de este gravamen, como es la actividad que desarrollan los restaurantes.

La falta de definición técnica o legal en la Ley 49 de 1990 de lo que debía entenderse por «servicio de restaurante», otorgaba a los ciudadanos la seguridad jurídica de entender por tal noción, su sentido usual y común propio del idioma español, esto es, que de acuerdo con la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua, 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 definitivamente no lo es, como lo 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, sobre el tema en cuestión, y en las que se ha señalado 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*»⁹.

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

La Administración de Impuestos, en los actos administrativos demandados, grava operaciones que claramente constituyen «operaciones de venta» y no un

⁹ Fl. 171 c.p.

«servicio» como en este caso, la venta de comida en la barra o mostrador y la venta de comida a domicilio.

De acuerdo con la definición de restaurante prevista en el artículo 9º del decreto 422 de 1991, como «(...) *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 presta 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*», se deben destacar algunos elementos propios.

De acuerdo con la definición de «suministro» que aparece en el diccionario y del contrato de suministro prevista en el artículo 98 C.Co., se encuentra como común denominador que se trata de obligaciones de proveer o dar cosas o de cumplir con prestaciones continuadas de servicios.

Al identificarse el núcleo de la definición en el «suministro de comidas», se está haciendo referencia, primordialmente, a obligaciones de dar, pues suministrar es sinónimo de dar o poner a disposición un objeto. Sin embargo, el Consejo de Estado, al estudiar la nulidad del inciso 1º del artículo 9 del Decreto 422 de 1991 y en el que se apoya la DIAN, concluye que la definición del servicio de restaurante identifica al restaurante con el suministro de comida y no se refiere a la preparación de comidas.

El servicio al que se refiere la norma en comento es el de servir comidas, y por ende, lo que estaría gravado es el «*servicio de servir comidas*», pues la venta de comida como tal está excluida. Ello, por cuanto el elemento esencial de la prestación de servicios se definiría como toda actividad o labor que se concreta en una obligación de hacer.

Si lo que se compra es un bien corporal mueble, excluido del impuesto, esta operación de compraventa, que se traduce en una obligación de dar por parte del restaurante, no puede acercarse a la noción de servicio. El servicio para el caso de los restaurantes, 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, aún 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».

3. 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 una norma que no se encontraba vigente para el primer bimestre del año 1998, esto es, el artículo 9º del decreto 422 de 1991, por cuanto fue derogada por el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992.

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 legal 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.

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

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

La Administración parte de un análisis equívoco cuando afirma que las operaciones excluidas en la declaración durante el bimestre objeto de discusión, constituyen hechos de prestación de servicios, por lo tanto, concluye que la

preparación alimenticia hace parte del servicio de restaurante y en consecuencia, está gravada con el impuesto sobre las ventas.

El suministro de comida que señala el artículo 420 del Estatuto Tributario es equivalente a la venta de comidas cuando estas sean entregadas a domicilio o llevadas por el usuario para ser consumidas en lugar distinto y, como quiera 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.

Comparte el criterio del Consejo de Estado en cuanto sostiene que el servicio de restaurante se encuentra gravado con IVA, pero considera que no se realizó un estudio adecuado respecto a que el hecho generador denominado venta de bienes corporales muebles, es diferente al hecho generador denominado prestación de servicios en el territorio nacional, pues la definición de restaurante del inciso 1º del artículo 9º del Decreto 422 de 1991 denomina o pretende convertir en hecho generador de servicio, típicas operaciones del hecho generador venta de bienes corporales muebles.

5. 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 lo dispuesto en 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 bajo estas directrices mientras se encuentren vigentes y por ende, tales actuaciones no podrán ser controvertidas por la Administración.

Pero tratándose de conceptos, es importante aclarar que no pueden ser estimados como ley ni interpretarse como tal, en la medida en que los conceptos que acoge la DIAN como fundamento para proferir los actos demandados no obligan a los particulares, pues los contribuyentes deben seguir los lineamientos establecidos en la Ley, tal como lo efectuó la demandante.

En consecuencia, la DIAN desconoce lo establecido en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y en la Circular Externa 175 de 2001, ya que impone la aplicación obligatoria de los conceptos emitidos por esta entidad.

6. Violación del artículo 647 último inciso del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que de acuerdo con lo previsto en el artículo 647 del E.T., se exonera de ésta cuando existan diferencias de criterios entre el contribuyente y la Administración Tributaria, tal como acontece en el *sub judice*, pues la demandante considera que la venta de comida es una venta y no un servicio, mientras que la segunda 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda. Frente a cada planteamiento de la demandante, sostuvo, en síntesis, lo siguiente:

El artículo 9º de la Ley 49 de 1990 definió expresamente el servicio de restaurante. La Ley 6 de 1992 constituyó una regla general para gravar los servicios y el artículo 476 del E.T. señaló en forma expresa los servicios excluidos de IVA.

Resaltó que debe tenerse presente que el cambio normativo en ningún momento dejó por fuera del universo de los servicios gravados el de restaurante, razón por la cual no puede pensarse, aún en gracia de discusión, que dicha reforma hubiera dejado 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 seguía afectado por el IVA.

Con el cambio normativo no era necesario que el legislador nuevamente definiera el servicio de restaurante, ya que había sido descrito expresamente en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991, razón por la que el Decreto 1372 de 1992, reglamentario de la Ley 6 de 1992, estableció una definición genérica de lo que constituye servicio en materia tributaria y concretamente 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 prevista en el 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.

Precisó que toda la argumentación de la demanda en la que teoriza sobre los conceptos de suministro, restaurante, preparación de comidas, etc.. tiene como única finalidad evitar el cumplimiento de una obligación que fue definida por fuera de los lineamientos generales del Estatuto, en materia de ventas, de manera *sui generis*, pero con la finalidad de favorecer la aplicabilidad de la normativa que regula el tributo y que estaba vigente para el 18 de marzo de 1998, fecha de presentación de la declaración de ventas del 1º bimestre del año 1998.

En relación con la sanción por inexactitud señaló que el contribuyente, al incluir en el renglón de los ingresos excluidos los valores correspondientes a ingresos por operaciones gravadas, derivados de la prestación del servicio de restaurante, desacató una norma, concretamente el artículo 9º del Decreto 422 de 1991 que en ningún momento ha perdido vigencia.

Igualmente, insistió en que la DIAN tenía definido este criterio desde el 12 de noviembre de 1997 en la interpretación que hizo vía concepto a través de su oficina jurídica. Entonces, no podría el contribuyente sostener que se configura una diferencia de criterios, pues esta figura se presenta en la interpretación del derecho aplicable y no en su desconocimiento, situación esta última que es la que ocurre en este caso, pues el contribuyente pretende determinar si el servicio de restaurante está gravado o excluido, con base en las normas generales del Estatuto Tributario, a pesar de que existe una norma especial para dicho servicio.

Finalmente, solicitó no ser condenada en costas, para lo cual cita jurisprudencia de la cual concluye que para esta decisión no es suficiente que la parte haya sido vencida en el proceso.

SENTENCIA APELADA

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 así:

El Consejo de Estado estudió la legalidad del artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991, norma que definió el servicio de restaurante, en las

sentencias del 22 de octubre de 1999, 18 de agosto de 2000 y 8 de marzo de 2002, expedientes 9537, 9919 y 11895, respectivamente.

En los fallos en mención se señaló que la norma demandada es una disposición de carácter especial y prevalente para el servicio de restaurante, que coexiste con las normas posteriores, toda vez que no contraviene las previsiones generales en materia de servicios gravados.

Teniendo en cuenta el precedente jurisprudencial que declaró la legalidad y determinó la vigencia del artículo 9º del Decreto 422 de 1991, el cargo propuesto por la demandante, en cuanto a la inaplicabilidad de la norma en comento, no está llamado a prosperar.

La actuación de la entidad demandada se ajustó a derecho, en la medida en que determinó que los ingresos provenientes del suministro de alimentos preparados, que realiza la demandante, bajo la modalidad de autoservicio, corresponde a servicio de restaurante gravado con IVA, ya que éste consiste en la prestación del servicio de preparación de comidas y su suministro para el consumo, sean calientes, frías o de las denominadas comidas rápidas, independientemente de los componentes de la comida que se expende, la forma de solicitarlo, el lugar o modo de consumo.

De otra parte, considera que no es procedente imponer sanción por inexactitud, dado que existe una diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, porque la demandante estimó que su actividad no genera IVA y que en el caso en particular, no es aplicable el Decreto 422 de 1991 y sin que se evidencie 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 no condena en cuanto a la sanción por inexactitud. El recurso de apelación se contrajo a los siguientes argumentos.

A pesar de los respetables lineamientos jurisprudenciales citados por el *a quo*, la venta de comida preparada no puede considerarse como servicio de restaurante, toda 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 de aduanas 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, y en el capítulo XIX las preparaciones a base de cereal, harina, almidón, fécula o leche y productos de pastelería. Todos los productos que comprenden las secciones antes mencionadas tienen la connotación de mercancía y, por tanto, su venta tiene tal naturaleza y no la 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 no puede catalogarse como servicio y, por ende, no está gravada con el impuesto sobre las ventas.

Entonces, 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 por tal servicio.

Casos como el que aquí se demanda nunca supuso aprovechamiento indebido de recursos del Estado por parte del contribuyente, sino el no cobro del impuesto respecto de una actividad sobre cuya naturaleza, para ese momento, 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 argumentos.

No comparte el criterio del *a quo* cuando afirma que existe una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, por cuanto esta figura versa sobre la interpretación de la norma aplicable y no sobre su desconocimiento.

En el presente caso, la demandante es una empresa dedicada a la prestación del servicio de restaurante, que aplicó las normas generales que contempla el Estatuto Tributario para determinar si un servicio está gravado o excluido del impuesto sobre las ventas, para concluir que las ventas por la prestación del servicio de restaurante estaban excluidas del gravamen, a pesar de que existe una norma de carácter especial para este servicio, que obliga a declarar como gravados los ingresos percibidos por su prestación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** reiteró los fundamentos expuestos en el recurso de apelación para desvirtuar la existencia de una diferencia de criterios, para efectos de la imposición de la sanción por inexactitud.

La **demandante** y el **Ministerio Público** guardaron silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas - IVA presentada por la actora por el primer bimestre del año gravable 1998.

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda al considerar que la actividad de venta de comida que ejecuta la actora hace parte del servicio de restaurante, por lo cual está obligada a contribuir con el IVA. No obstante, estimó improcedente la sanción por inexactitud impuesta a la demandante, toda vez que existe una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, relativo a la causación del impuesto sobre las ventas en las actividades relacionadas con las preparaciones y suministros alimenticios.

La demandante, ahora recurrente, sostiene que la actividad de venta de preparaciones alimenticias no trae consigo la prestación del servicio de restaurante, por lo que no está obligada a gravar los ingresos provenientes de dicha actividad con el impuesto sobre las ventas, pues lo que predomina es una obligación de dar, propia de la venta y jamás una obligación de hacer propia de un

servicio. Además, que según el arancel de aduanas los productos alimenticios tienen la naturaleza de mercancía y no de servicio.

Por su parte, la demandada alega que no existe una diferencia de criterios como lo afirma el *a quo*, sino la inobservancia del derecho aplicable por parte del contribuyente, por lo que se encuentra ajustada a derecho la imposición de la sanción por inexactitud.

Para resolver se considera:

En relación con el punto relativo a determinar si la actividad de la actora está gravada o excluida del impuesto sobre las ventas, la Sala hará las siguientes precisiones:

El artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que constituyen hechos generadores del impuesto sobre las ventas: (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 E.T., en un comienzo, consagró el listado de los servicios que se entendían gravados con el impuesto sobre las ventas. Con la expedición de la Ley 49 de 1990 se incluyó dentro del listado de servicios gravados el servicio de restaurante con una tarifa del 4%.

El Decreto 422 de 1991, reglamentario de la ley citada, en su artículo 9º dispuso:

“Para efectos del numeral 14 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se entiende por restaurante, 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”.

Sin embargo, 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.

En este punto, resulta pertinente precisar que, como lo indicó el *a quo*, la Sala se ha pronunciado acerca de la legalidad de la norma antes transcrita, y en las sentencias de 14 de agosto de 1992, 22 de octubre de 1999 y 18 de agosto del 2000, expedientes 3470, 9537 y 9919, negó las pretensiones de nulidad formuladas, basándose en las siguientes consideraciones:

“(...) 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 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”¹⁰.*

De acuerdo con lo anterior, la Sala ha señalado¹¹ 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 tal.

Teniendo en cuenta el lineamiento jurisprudencial, 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 tal como lo ha indicado esta Sala, la disposición que define el servicio de restaurante es especial y prevalente frente a la definición genérica de servicios.

En ese contexto, en el *sub examine* se observa que de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal visible en los folios 2 a 8, el objeto social

¹⁰ Sentencia del 22 de octubre de 1999, Exp. 9537, M.P. Dr. 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.

¹¹ Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 16867, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

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*”.

Ahora bien, la demandante ha sostenido que los ingresos declarados provienen de las preparaciones alimenticias que vende a domicilio o en la barra o mostrador para ser llevadas por los compradores para consumo fuera del establecimiento, razón por la que tal actividad constituye “*operaciones de venta*”, en la que está implícita la obligación de dar y no la obligación de hacer, por tal razón, estima que en dichas ventas no presta el servicio de restaurante, para que pueda considerarse gravado el ingreso proveniente de dicha actividad.

Sobre el particular, la Sala en sentencia de fecha 5 de agosto de 2004¹², señaló que del artículo 9º antes transcrito, se desprendía 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.*” (Subrayas fuera de texto)

En efecto, se ha precisado¹³ que la definición del artículo 9º es tan amplia que cubre el suministro de comidas en cualquier modalidad para ser consumidas dentro del local o llevadas por el comprador e inclusive entregadas a domicilio, 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.

La Sala ha mantenido el anterior criterio y en sentencia de 26 de octubre de 2009, expediente 18687¹⁴, se pronunció así:

“(...) la Sala observa que 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

¹² M.P. Dra. Ligia López Díaz, Exp. 13968

¹³ Sentencia del 7 de junio de 2006, Exp. 15150, M.P. Dr. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁴ Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 16867, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

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.

(...) Así las cosas, comoquiera que la venta de comidas rápidas, en especial tacos, por mostrador y eventualmente a domicilio, hace parte del servicio de restaurante, pues, se repite, es precisamente la preparación y suministro de alimentos destinados al consumo de los usuarios lo que caracteriza ese servicio gravado, la actora no podía tratar como excluidos los ingresos provenientes de dicha venta. Consecuentemente, procedía la adición de tales ingresos como gravados como lo hizo la DIAN, por lo que los actos acusados se ajustan a derecho, en cuanto adicionaron dichos ingresos y modificaron la liquidación privada del impuesto a las ventas de la actora del tercer bimestre de 1999”.

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, normativa que además no puede ser tomada como referente para determinar si tiene lugar o no el hecho generador del tributo en cuestión.

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 ajusta a la definición de servicio de restaurante pues, se insiste, este 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.

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 o 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 prevista en el artículo 9º del Decreto 422 de 1991; en consecuencia, no podía la contribuyente excluir los ingresos provenientes de las ventas de esos productos en su declaración privada.

Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

En relación con la sanción por inexactitud, la DIAN no comparte la decisión del *a quo* de levantarla, por lo tanto, en el recurso de apelación alega que debe mantenerse, toda vez que el contribuyente omitió declarar ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas, por concepto de prestación del servicio de restaurante. Además, porque no se presenta una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, dado que esta figura versa sobre la interpretación de la norma aplicable y no sobre el desconocimiento de una disposición normativa.

Por su parte, la demandante alegó que no debía mantenerse la sanción por inexactitud, en la medida en que se evidencia una diferencia de criterios, pues la actora alega que la venta de comida es una venta y no un servicio, mientras que la Administración Tributaria estima que se trata de un servicio por el simple hecho de que la venta se produce en un restaurante.

El artículo 647 del E.T., prevé que *“constituye inexactitud sancionable 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. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior”*.

Dicha disposición también señala que *“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”*.

La Sala ha indicado¹⁵ 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

¹⁵ Sentencia de 24 de marzo de 2011, Expediente 17152 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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”.¹⁶

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.

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

1. **REVÓCASE** la sentencia del 24 de noviembre de 2011 del Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:

¹⁶Sentencia de 12 de marzo de 2009, Expediente 16575, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

2. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE personería a la doctora Luz Nelly Urian Suesca como apoderada de la DIAN en los términos del poder que obra a folio 304 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

