REPÚBLICA DE COLOMBIA – RAMA JUDICIAL

JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO ORAL
DEL CIRCUITO DE CALI

SENTENCIA No. 096

Santiago de Cali, treinta (30) de octubre de dos mil veinte (2020)

PROCESO	**: 76001-33 33-001-2019-00085-00**
MEDIO DE CONTROL	**: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - TRIBUTARIO**
DEMANDANTE	**: SUMINISTROS ALMARO S.A.S.**
DEMANDADO	**: DIAN**

1. ANTECEDENTES

La Sociedad **SUMINISTROS ALMARO S.A.S.**, a través de apoderado judicial promueve el medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, en contra de la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, con el fin de que se hagan las siguientes declaraciones y condenas:

1.1. Que se declare la nulidad de las Resoluciones Nrs. 212412017900002, 2012412017900005 y 212412017900006, todas expedidas el 22 de noviembre de 2017, por medio de las cuales la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN, impuso sanción a la sociedad actora por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5.

1.2. Que se declare la nulidad de las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, a través de las cuales la entidad accionada resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el referido impuesto.

1.3. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se declare que la sociedad actora no es contribuyente del Impuesto Nacional al Consumo por las actividades que realizó en los bimestres 1º, 4º y 5º del año 2015.

2. HECHOS

2.1. Que según los antecedentes y fundamentos de los emplazamientos para declarar, expedidos por la entidad accionada frente a los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, se determinó que el RUT de la sociedad contribuyente señala como actividad económica principal la No. 5629 correspondiente a *"actividades de otros servicios de comida"* y como actividad secundaria la No. 5621 correspondiente a *"catering para eventos"*, sin que se registre la responsabilidad 33 del Impuesto Nacional al Consumo.

2.2. Que en los referidos emplazamientos se determinó que la sociedad Suministros Almaro S.A.S., celebró contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014 con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC, cuyo objeto fue el suministro de alimentación por el sistema de ración a los internos que se encuentren a cargo del instituto Nacional Penitenciario y Carcelario – INPEC, en los diferentes establecimientos de reclusión del orden nacional, militar y/o en las estaciones de policía.

2.3. Que los emplazamientos para declarar el Impuesto Nacional al Consumo Nrs. 2123822017000002 del 09 de julio de 2017, 2123822017000005 del 12 de junio de 2017 y 20123822017000006 del 12 de junio de 2017, se notificaron en debida forma a la sociedad actora.

2.4. Que mediante las Resoluciones Nrs. 21241201700002, 2012412017900005 y 212412017900006, todas expedidas el 22 de noviembre de 2017, la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN, impuso sanción a la sociedad actora por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, decisión contra la cual se interpusieron los respectivos recursos de reconsideración.

2.5. Que mediante las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, la entidad accionada resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el referido impuesto.

3. CONCEPTO DE VULNERACIÓN

Con la demanda se advierte que con la expedición de los actos administrativos acusados se han vulnerado las siguientes normas:

- Constitución Política, artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47, 230, 243 y 363.

- Estatuto Tributario Nacional, artículos 512-1 numerales 3º, 512-8 parágrafos.

El apoderado judicial de la sociedad actora, como fundamento de sus pretensiones argumentó que para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, los servicios prestados a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC, como consecuencia de la suscripción del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, no constituyen un servicio de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo la modalidad de catering, el cual en los términos de los artículos 426 y 512-8 del Estatuto Tributario, artículo 2º del Decreto Reglamentario 803 del 24 de abril de 2013 y la doctrina emitida por dicha entidad mediante los Conceptos Nrs. 039638 del 04 de julio de 2014, 045123 del 28 de julio de 2014 y 03299 del 10 de febrero de 2017, se encuentran excluidos del pago impuesto nacional al consumo, por el contario considera que los servicios prestados al no ser brindados directamente a los empleados de la institución sino a los reclusos de la misma, deben ser gravados con dicho impuesto en una tarifa del 8%.

La entidad accionada considera que en el presente asunto no resulta aplicable la sentencia C-209 de 2016, toda vez que esta no resulta extensiva a la alimentación de los internos del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario – INPEC, ya que el rubro del presupuesto general corresponde a gastos generales y no pertenece al de recursos públicos destinados a la asistencia social, por lo que insiste en señalar que los servicios prestados por la sociedad actora deben ser gravados con el impuesto nacional al consumo.

Frente a estos argumentos, la sociedad actora manifiesta que no se encuentra obligada al pago del impuesto nacional al consumo, por la suscripción del contrato No. 360 del 23 de diciembre de 2014, toda vez que los servicios de alimentación prestados a la población carcelaria no se encuentran gravados con dicho impuesto, por lo que debe declararse la nulidad de los actos acusados, en aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional C-209 de 2017, por medio de la cual se declaró **exequible** la expresión: *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Lo anterior, en razón a que los servicios prestados por la sociedad actora son de alimentación bajo contrato, conforme a lo previsto en el numeral 3º del artículo 512-1 del Estatuto Tributario que dispone *"El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, según lo*

dispuesto en los artículos 426, 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto", por lo que en el presente asunto no puede aplicarse el parágrafo del artículo 512-8 y el parágrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, toda vez que no se trata de servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas bajo contrato de catering, dado que no se trata de alimentación para los empleados de una empresa, tal como lo define el artículo 2º del Decreto 803 de 2013.

Finalmente expone que el numeral 3º del artículo 512-1 del Estatuto Tributario debe aplicarse con la declaratoria de exequibilidad de la Corte Constitucional dictada en la sentencia C-209 de 2017.

4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada, Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de apoderado judicial contestó oportunamente la demanda de la referencia mediante memorial radicado el 28 de febrero de 2020[1], a través del cual se opuso a todas y cada una de las pretensiones, al considerar que la sociedad Suministros Almaro S.A.S., tiene como objeto principal la prestación de servicios de alimentos bajo la modalidad de catering con los internos de los centros penitenciarios del país, representados por la entidad pública denominada Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC, adscrita al Ministerio de Justicia, la cual tiene como objetivo gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requerido para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios y, los recursos con los que se logra esta misión provienen del **presupuesto general de la Nación**.

Refiere que con la reforma tributaria – Ley 1607 de 2012 -, se creó el impuesto nacional al consumo, gravando con este tributo al servicio de restaurantes y bares, sin embargo el artículo 78 de dicha norma aclara que los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas prestados bajo la modalidad de contrato de catering están excluidos del impuesto al consumo, quedando únicamente gravados con la tarifa general del impuesto a las ventas, conforme al artículo 426 del Estatuto Tributario. No obstante, el Decreto 803 de 2013, delimitó la filosofía del contrato de cátering tan solo al suministro de comidas y bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante.

Por ende, señala que la sociedad actora se encuentra obligada a declarar el impuesto nacional al consumo, por los bimestres 1, 4 y 5 del año gravable 2015, en virtud de lo previsto en los artículos 426 y 512-1 del Estatuto Tributario, atendiendo que el contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, tenía como objeto

[1] Folios 145 a 153 del expediente.

suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración a los internos a cargo del INPEC, contrato que no puede confundirse con el prestado bajo la modalidad de catering, el cual corresponde al suministro de comidas o bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante.

En lo que corresponde a la aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional C-209 de 2016, expuso que la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, mediante Oficio No. 008244 del 04 de abril de 2018, indicó que no puede hacerse extensiva su aplicación al caso de la alimentación de los internos a cargo del INPEC, ya que los recursos del contrato corresponden al rubro del presupuesto general – gastos generales y no pertenece al de recursos públicos destinados a asistencia social.

5. TRÁMITE DEL PROCESO

Se surtió el trámite respectivo previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo así: una vez admitida la demanda mediante auto interlocutorio fechado el 19 de noviembre de 2019[2], se llevó a cabo la notificación en debida forma a todos los sujetos procesales.[3]

Teniendo en cuenta la suspensión de términos decretada por el Consejo Superior de la Judicatura a partir de la expedición del Acuerdo PCSJA20-11517 de 15 de marzo de 2020 y que se prorrogó mediante actos administrativos adicionales hasta el 30 de junio de 2020, no se logró realizar la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011.

Por tanto, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 806 de 2020 se introdujeron modificaciones en el proceso contencioso administrativo que afectaron el trámite de los procesos de puro derecho o que no fuere necesaria la práctica de pruebas, motivo por el cual, atendiendo los postulados del principio de aplicación inmediata de la ley procesal, mediante auto No. 920 del 22 de septiembre de 2020, se dispuso correr traslado a las partes para alegar de conclusión por el termino de diez (10) días, teniendo en cuenta que el caso concreto era un asunto de puro derecho, en el cual no habían pruebas por decretar, amén de que las aportadas por las partes eran suficientes para emitir sentencia.

[2] Folio 132 del expediente.
[3] Folios 137, 138 y 144 del expediente.

6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

6.1. PARTE DEMANDANTE

El apoderado judicial de la sociedad actora rindió sus alegatos de conclusión en forma oportuna, mediante mensaje de datos enviado el 05 de octubre de 2020 a los canales digitales del Juzgado, a través de los cuales expuso en síntesis que los actos administrativos demandados desconocen la interpretación dada por la Corte Constitucional en sentencia C-209 de 2016, toda vez que la declaratoria de exequibilidad está condicionada y se exceptúan "*del impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social"*. Además, en dicha sentencia se citó en forma expresa como ejemplo de servicio excluido del impuesto nacional al consumo la alimentación a los internos de los centros carcelarios.

Reitera que la entidad accionada califica erradamente el servicio prestado por la sociedad actora, en razón a que indica que el contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, corresponde a un contrato de catering, calificación que no es aplicable porque la alimentación catering es la prestada a los empleados de la empresa contratante y evidentemente los internos del INPEC no son catalogados como empleados.

Finalmente, hizo referencia a la doctrina emitida por la DIAN frente a los servicios gravados con el impuesto nacional al consumo, en especial el oficio NO. 100202208-0474 del 10 de julio de 2020, a fin de concluir que los servicios de suministro de alimentación a los internos de los centros carcelarios contratados por el INPEC con la sociedad SUMINISTROS ALMARO S.A.S., reúne las condiciones para ser excluidos del referido impuesto, a saber: i) la celebración de un contrato de alimentación bajo contrato por una institución del Estado, ii) que sea sufragado con recursos públicos y, iii) que se destine a uno de los modelos de asistencia social.

6.2. PARTE DEMANDADA

La Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de apoderado judicial rindió oportunamente sus alegatos de conclusión mediante mensaje de datos enviado el 07 de octubre de 2020 a los canales digitales del Juzgado, reiterando todos y cada uno de los argumentos expuestos al momento de contestar la demanda, a fin de concluir que la sociedad actora se encuentra obligada a declarar el impuesto nacional al consumo, de conformidad con lo previsto en los artículos 426 y 512-1 del Estatuto Tributario.

No observándose causal alguna de nulidad que invalide lo actuado, se procede a dictar sentencia previas las siguientes,

7. CONSIDERACIONES

7.1. PRESUPUESTOS DEL MEDIO DE CONTROL

7.1.1. Capacidad jurídica de las partes

La sociedad actora compareció por conducto de apoderado judicial mediante poder debidamente conferido por su representante legal, tal como lo prevé al artículo 160 de la Ley 1437 de 2011, de donde se deduce su capacidad procesal para ser parte en la presente controversia. (fls. 20 a 21 del expediente)

En igual forma, la entidad accionada compareció al proceso por conducto de apoderado judicial, según se desprende del memorial poder visible a folio 154 del plenario.

7.1.2. Caducidad de la Acción

En el presente proceso las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018 y 2722 del 30 de noviembre de 2017, a través de las cuales la entidad accionada resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el impuesto nacional al consumo, fueron notificadas mediante edicto el 04 de enero de 2019[4], por lo que el termino de caducidad de cuatro (04) meses de que trata el artículo 164 de la ley 1437 de 2011, para interponer este medio de control feneció el 05 de mayo de 2019 y al ser presentada la demanda el 26 de abril de 2019[5], debe coligarse que no se configuró el fenómeno jurídico de la caducidad.

De igual forma, tampoco operó el fenómeno jurídico de la caducidad frente a la Resolución No. 2682 del 26 de noviembre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración frente al acto que impuso sanción por no declarar el impuesto nacional al consumo por el periodo gravable 2015-5, toda vez que su notificación se llevó a cabo mediante edicto el 27 de diciembre de 2018[6], por lo que la sociedad actora tenía como plazo límite para presentar la demanda el 28 de abril 2019; siendo

[4] Folio 36 y 68 del expediente.
[5] Folio 117 del expediente.
[6] Folio 98 del expediente.

presentada la demanda el día 26 de abril de 2019[7], es decir, dentro del término de caducidad que establece la ley en el numeral 2 del artículo 164 del CPACA.

7.1.3. Requisito de procedibilidad

Frente al agotamiento del requisito de la conciliación extrajudicial antes de presentar la demanda y que está previsto en el numeral 1º del artículo 161 de la Ley 1437 de 2011, observa esta juzgadora que el presente asunto es de carácter tributario, por lo que la conciliación no constituye un requisito de procedibilidad para demandar, de conformidad con lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 56 del Decreto 1818 de 1998.[8]

Frente a la necesidad de agotamiento de la actuación administrativa prevista en el numeral 2º del artículo 161 ibídem, se observa que a través de las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el impuesto nacional al consumo, lo cual permite inferir que cumplió con este requisito de procedibilidad.

7.2. PRESUPUESTOS DE LA DEMANDA

7.2.1. Competencia.

Por la naturaleza del proceso y al tratarse de una demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, es competente esta Juzgadora para decidir el asunto en primera instancia conforme lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 155 del CPACA.

7.2.2. Demanda en forma.

La demanda se presentó conforme con los requisitos contenidos en los artículos 162 y 163 del CPACA.

---

[7] Folio 117 del expediente.

[8] **ARTICULO 56. ASUNTOS SUSCEPTIBLES DE CONCILIACION.** Podrán conciliar, total o parcialmente, en las etapas prejudicial o judicial, las personas jurídicas de derecho público, a través de sus representantes legales o por conducto de apoderado, sobre conflictos de carácter particular y contenido económico de que conozca o pueda conocer la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo a través de las
PARAGRAFO 1o. En los procesos ejecutivos de que trata el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, la conciliación procederá siempre que en ellos se hayan propuesto excepciones de mérito.
PARAGRAFO 2o. No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario (artículo 70 de la Ley 446 de 1998 que modifica el artículo 59 de la Ley 23 de 1991).

7.3. PROBLEMA JURÍDICO

Se centra en establecer, si la sociedad **SUMINISTROS ALMARO S.A.S.**, se encuentra obligada a declarar el Impuesto Nacional al Consumo por las actividades que realizó en los bimestres 1º, 4º y 5º del año 2015, en razón a la suscripción del contrato del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, celebrado con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, con el objeto de *"suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración, para la atención de los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC en los establecimientos de reclusión del orden nacional, en los centros de reclusión militar y/o en las estaciones de policía".*

Para resolver el problema jurídico antes planteado, el Juzgado procederá al estudio del asunto en el siguiente orden:

7.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL APLICABLE AL CASO CONCRETO

La Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, creó el impuesto nacional al consumo a partir del 1º de enero de 2013, cuyo hecho generador es la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final. Los servicios gravados con este impuesto, entre otros, es el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.

Es importante destacar que conforme a lo previsto en el artículo 426 del Estatuto Tributario, el servicio expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, **los servicios de alimentación bajo contrato**, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, son servicios excluidos del impuesto sobre las ventas - IVA, pero estos servicios si están sujetos al impuesto nacional al consumo, conforme lo prevé el artículo 521-1 ibídem.

El artículo 512-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, establece que el impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

"(….) ***3.-*** *El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio,* ***los servicios de alimentación bajo contrato****, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, según lo dispuesto en los artículos 426, 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto. Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias.*

El impuesto se causará al momento del desaduanamiento del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final.

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía móvil, datos y/o internet y navegación móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

El impuesto nacional al consumo de qué trata el presente artículo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido.

El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

El no cumplimiento de las obligaciones que consagra este artículo dará lugar a las sanciones aplicables al impuesto sobre las ventas (IVA).

PARÁGRAFO 1o. *El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.*

En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

> ***PARÁGRAFO 2o.*** *Facúltese al Gobierno nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.*
>
> ***PARÁGRAFO 3o.*** *Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario."*

En lo que corresponde a la base gravable y tarifa en el servicio de restaurantes, el artículo 512-9 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 79 de la Ley 1607 de 2012, precisó que *"La base gravable en el servicio prestado por los restaurantes está conformada por el precio total de consumo, incluidas las bebidas acompañantes de todo tipo y demás valores adicionales. En ningún caso la propina, por ser voluntaria, hará parte de la base del impuesto nacional al consumo. Tampoco harán parte de la base gravable los alimentos excluidos del impuesto sobre las ventas que se vendan sin transformaciones o preparaciones adicionales"*. Así mismo, señaló que la tarifa aplicable al servicio es del 8%, impuesto que debe discriminarse en la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente y deberá calcularse previamente e incluirse en la lista de precios al público, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 618 del Estatuto Tributario.

El Decreto 1794 de 2013, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012 *"por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*, señala en su artículo 30 frente al servicio de restaurantes que ***"****De conformidad con el artículo 512-1 del Estatuto Tributario, los servicios de restaurante y bar prestados por fundaciones y corporaciones, ya sea directamente o a través de terceros, se encuentran gravados con el impuesto nacional al consumo, sobre las bases gravables establecidas en los artículos 512-9 y 512-11 del Estatuto Tributario, respectivamente".*

A su turno, el artículo 512-8 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 78 de la Ley 1607 de 2012, señaló la definición de restaurante, como "*aquellos establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas 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, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento. También 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 y los establecimientos, que*

adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas según lo descrito en el presente inciso.

Seguidamente, su parágrafo dispuso la exclusión del impuesto al consumo para aquellos servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (catering), en los siguientes términos:

> ***"PARÁGRAFO.*** *Los servicios de restaurante y cafetería prestados por los establecimientos de educación conforme con lo establecido en el artículo 476 de este Estatuto; así como los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (Catering), estarán excluidos del impuesto al consumo".*

Al respecto, es importante resaltar que conforme a lo previsto en el artículo 2º del Decreto 803 de 2013, por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012, se aclaró que el servicio de alimentación prestado bajo contrato catering, es un servicio excluido del impuesto nacional al consumo y gravado con el impuesto sobre las ventas, en los siguientes términos:

> *"De conformidad con lo previsto en el parágrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, y en el parágrafo del artículo 512–8 del mismo Estatuto, los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestados bajo contrato catering, entendido este como el suministro de comidas o bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante, se encuentran excluidos del impuesto nacional al consumo y gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general."*

De acuerdo con las normas citadas, en especial con lo previsto en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, se logra establecer que los servicios de alimentación bajo contrato, se encuentran gravados con el impuesto nacional al consumo creado en la Ley 1607 de 2012.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el aparte subrayado "*los servicios de alimentación bajo contrato",* contenido en el texto original adicionado por la Ley 1607 de 2012 y en el numeral 3º del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, fue declarado condicionalmente exequible por la Corte Constitucional mediante **sentencia C-209 de 2016**, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Es este punto, es importante precisar que la acción de inconstitucionalidad tuvo lugar en razón a que el accionante consideró que al establecerse como hecho generador del impuesto nacional al consumo, *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, cuya tarifa se fija en un 8%, se vulneran los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47 y 363 de la

Constitución. La pretensión tuvo fundamento en que *"la creación del impuesto se cumplió de manera generalizada, sin excluir de su contenido los contratos celebrados por entidades del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social, y si bien el parágrafo 3 previó algunas exclusiones (ej. a nivel territorial: Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina), no se extendió a los alimentos contratados por entidades, como la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, a favor de los sectores vulnerables de la población. Así mismo, refirió que han debido de excepcionarse los contratos de alimentación prestados a través de comedores comunitarios, centros de acogida, establecimientos para personas con discapacidad, entre otros, suscritos con entidades de derecho público o privado sin ánimo de lucro, con destino a la población vulnerable (menores abandonados, adultos mayores, habitantes de la calle, personas en situación de discapacidad, etc.)".*

En efecto, la Corte Constitucional consideró lo siguiente:

> *"…La Corte considera que el aparte normativo impugnado desconoce la filosofía que inspira la forma organizativa de Estado social de derecho, particularmente la efectividad de los principios y derechos como la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, el principio de progresividad de los derechos sociales, así como los principios de igualdad, equidad y justicia del sistema tributario, toda vez que el impuesto nacional al consumo gravó indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población. Tampoco se halla dentro del debate de la Ley 1607 de 2012 motivo válido suficiente para que el Congreso no hubiere excepcionado del impuesto al consumo a los demás sujetos sin capacidad contributiva.*
> *(…)*
>
> *La Constitución estableció que el Gobierno (nacional, departamental, distrital o municipal) podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad para impulsar programas y actividades de interés público acordes con el plan nacional y los planes seccionales de desarrollo (art. 355). Así, en materia de prestación del servicio de educación la Ley 715 de 2001 contempló los programas de alimentación escolar.*
>
> *Por su parte, la Ley 80 de 1993, con sus modificaciones y reglamentaciones, contiene el estatuto general de contratación de la administración pública, estableciendo en términos generales la existencia de dos partes: una, las entidades requirentes de bienes y servicios, y otra las entidades, empresas o personas interesadas en proveerlos.*

(…)

En los impuestos indirectos, como el de consumo, la Corte ha sostenido que el sujeto pasivo de iure como responsable jurídico del impuesto traslada integralmente el peso del gravamen al consumidor final, que es el sujeto pasivo de facto o socioeconómico del impuesto. De ahí que para la Corte la solicitud de exequibilidad pura y simple de la expresión acusada formulada por algunos intervinientes ocasiona en la práctica que resulten gravados los recursos públicos que las entidades de asistencia social destinan a la compra de alimentos por contratación, con la consecuencia de disminuir el monto efectivo destinado a cubrir las necesidades básicas de la población vulnerable, dado que están gravados a una tarifa del 8%, que encarece el servicio.

Los programas de asistencia social alimentaria desarrollados por entidades del Estado vendrían a perder capacidad de ampliación, al establecerse un tributo que termina incrementando el valor de los contratos de prestación del servicio de alimentación. Acarrea para el Estado y sus instituciones el aumento injustificado en los gastos de inversión destinados a dichos programas, que generan disminución de la cobertura.

(…)

Del contexto general en que se inscribe la Ley 1607 de 2012 pudo apreciarse que el legislador estableció algunas exclusiones del impuesto nacional al consumo, como acaeció respecto a: i) los departamentos del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina; ii) determinados vehículos usados y vehículos automóviles; y iii) los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimientos de educación, así como servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas bajo contrato catering. Además, el Decreto reglamentario 1794 de 2013 (art. 30) señala que los servicios de restaurante y bar prestados por fundaciones y corporaciones se encuentran gravados con el impuesto al consumo. Es relevante indicar que este impuesto constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido. Por último, no genera impuestos descontables en el IVA.

(…)

El legislador acudió a la exclusión del impuesto al consumo respecto de varias situaciones: i) las que presentan los departamentos de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, y el Amazonas; ii) los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimientos de educación; y iii) los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas,

prestados bajo contrato catering, entre otras. ***No obstante, no quedaron incluidos con carácter de exclusiones tributarias la generalidad de los servicios como la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, verbi gratia,*** *los comedores comunitarios para menores de edad, adultos mayores, habitantes de la calle, et.; centros de atención para personas con discapacidad;* ***centros penitenciarios****; entre otros.*
(…)

En suma, se ha podido establecer por la Corte que el legislador al no haber incluido la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, dentro de los bienes y servicios excluidos del impuesto al consumo, desconoció varios deberes específicos impuestos por el Constituyente de 1991, que acarreó una desigualdad negativa sin que hubiera mediado una justificación suficiente para tal proceder. Como se recogió y ha ocurrido en varias oportunidades en el tratamiento de beneficios tributarios, la Corte es competente para subsanar a través de una sentencia integradora la omisión legislativa relativa endilgada, por lo que procederá a declarar la exequibilidad condicionada de la expresión acusada." (Negrilla del Despacho)

Frente a la aplicabilidad de la sentencia de la Corte Constitucional **C-209 de 2016**, la Subdirección de Gestión Normativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante Oficio No. 008244 del 04 de abril de 2018, expedido conforme al artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 que prevé que es función de dicha Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, adoptó la siguiente posición institucional:

"…*teniendo en cuenta que el Concepto 039638 de 2014 es el único que está tratando la alimentación de los presos de las cárceles como sujeto al impuesto consumo y que* ***dicho rubro del presupuesto general está como gastos generales y no pertenece al de los recursos públicos destinados a la asistencia social****, por lo cual, no se puede hacer extensiva la sentencia de la honorable Corte Constitucional que sólo señaló la exclusión del impuesto al consumo a la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social".* (Negrilla del Despacho)

Atendiendo lo expuesto, se procederá a resolver el caso concreto.

7.5. CASO CONCRETO

La sociedad SUMINISTROS ALMARO S.A.S., a través de apoderado judicial promueve el presente medio de control con el fin de que se declare que los servicios de alimentación prestados mediante la suscripción del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, celebrado con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, con el objeto de *"suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración, para la atención de los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC en los establecimientos de reclusión del orden nacional, en los centros de reclusión militar y/o en las estaciones de policía"*, no se encuentran gravados con el impuesto nacional al consumo, en razón a que el numeral 3º del artículo 512-1 fue declarado condicionalmente exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-209 de 2016, en el entendido de que se exceptúan "*del impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social".*

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en su defensa argumenta que los servicios prestados por la sociedad actora deben ser gravados con el impuesto nacional al consumo, conforme a lo previsto en los artículos 426 y 512-1 del Estatuto Tributario, precisando que en el caso concreto no resulta aplicable la sentencia de la Corte Constitucional sentencia C-209 de 2016, debido a que la alimentación de los internos se cubre con el Presupuesto General de la Nación bajo el rubro de gastos generales y no pertenece a recursos públicos destinados a la asistencia social.

Con el fin de resolver la controversia planteada, debe indicarse en principio que la sociedad SUMINISTROS ALMARO S.A.S., tiene como objeto social *"la prestación de servicios de suministro de alimentación institucional y/o de comedor a cualquier título prestado a empresas y/o entidades del sector público o probado. Compra venta y comercialización al por mayor y detal de alimentos de consumo humano procesados o no, en establecimientos abiertos al público, prestación del servicio de cafetería y restaurante…"*, tal como se deprende del certificado de existencia y representación legal, expedido por la Cámara de Comercio de Sevilla, glosado a folios 22 a 25 del expediente.

En el desarrollo de sus funciones, conforme a las pruebas que obran en los antecedentes administrativos aportados al plenario, se evidencia que dicha sociedad suscribió el contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, con el objeto de *"suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración, para la atención de los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC en los establecimientos de reclusión del orden nacional, en los centros de reclusión militar y/o en las estaciones de policía".* Contrato celebrado por la suma de $ 5.630.705.272.

Este contrato fue adicionado y prorrogado conforme a los Otros Si Nrs. 1 del 21 de septiembre de 2015, 2 del 18 de septiembre de 2015, 3 del 10 de noviembre de 2015, 4 del 04 de diciembre de 2015, 5 del 18 de diciembre de 2015.

Según las facturas de venta Nrs. 600 del 31 de enero de 2015, 614 del 28 de febrero de 2015, 645 del 30 de abril de 2015, 659 del 31 de mayo de 2015, 673 del 30 de junio de 2015, 710 del 31 de agosto de 2015, 760 del 30 de noviembre de 2015 y 766 del 31 de diciembre de 2015, expedidas por la sociedad actora con destino a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, los servicios de alimentación de los internos de diferentes establecimientos carcelarios del país, no fueron gravados con el impuesto nacional al consumo, por lo que la entidad accionada decidió emitir los emplazamientos para declarar Nrs. 2123820179000002 212382017900005 y 21238201700006, todos del 31 de mayo de 2017, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, argumentando para ello que los servicios prestados estaban gravados con dicho tributo, conforme a lo previsto en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

En respuesta al emplazamiento, la sociedad actora a través de su representante legal expuso que los servicios prestados por la sociedad SUMINISTROS ALMARO S.A.S., a través del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, se encuentran excluidos del impuesto nacional al consumo, conforme al parágrafo del artículo 512-8 del Estatuto tributario, ya que corresponde al servicio de alimentación institucional, el cual afirma es brindado a los internos del sistema nacional carcelario.

La entidad accionada no acogió los argumentos de la sociedad actora y profirió las Resoluciones Nrs. 212412017900002, 2012412017900005 y 212412017900006, todas expedidas el 22 de noviembre de 2017, por medio de las cuales se impuso sanción a la sociedad actora por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, insistiendo en afirmar que los servicios de alimentación brindados al USPEC deben ser gravados con este tributo conforme al artículo 512-1 del Estatuto Tributario, advirtiendo para ello que, no hay lugar a aplicar el parágrafo del artículo 512-8 ibídem, en razón a que la exclusión de que trata dicha norma hace referencia a los servicios de alimentación institucional, prestado bajo contrato de catering, el cual es los términos del Decreto 803 de 2014, es el que se presta a los empleados de la empresa como tal.

Inconforme con la anterior decisión, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra los actos sancionatorios antes referidos, adicionando como argumento que la entidad accionada debe dar aplicación a la sentencia de la Corte Constitucional C-209 de 2016, a través de la cual se declaró condicionalmente exequible el aparte *"Los servicios de alimentación bajo contrato"* contenido en el numeral 3º del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, en el entendido que se

exceptúan del impuesto nacional al consumo los contratos celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos destinados a la asistencia social.

Mediante las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, la entidad accionada resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el referido impuesto, actos administrativos acusados.

De acuerdo con los antecedentes antes descritos, el Despacho considera en primer lugar que los servicios de alimentación prestados por la sociedad actora al USPEC, no pueden catalogarse como un servicio de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (Catering), toda vez que el artículo 2º del Decreto 803 de 2012, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012**,** fue claro en señalar que tanto el servicio de alimentación institucional como el servicio de alimentación a empresas, debe ser entendido como el suministro de comidas o bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante, situación que evidentemente no ocurre en el caso concreto, toda vez que del contenido del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, se desprende que éste tenía como objeto suministrar el servicio de alimentación, por sistema de ración, a los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario – INPEC y no brindar el servicio de alimentación a sus empleados como tal.

Por tanto, no pude considerarse que tales servicios se encuentran excluidos del impuesto nacional al consumo, bajo los términos del parágrafo del artículo 512-8 del Estatuto Tributario.[9]

De manera que conforme a lo previsto el artículo 512-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, podría inferirse en principio que los servicios de alimentación bajo contrato, tal como sucede en el presente asunto, deben ser gravados con el impuesto nacional al consumo, sin embargo, no puede desconocerse que la Corte Constitucional mediante sentencia C-209 de 2016, declaró condicionalmente exequible la expresión *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Es importante advertir que conforme a lo previsto en el artículo 243 de la Constitución Nacional y el artículo 48 de la Ley 270 de 1996, las sentencias de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control

[9] **"PARÁGRAFO.** Los servicios de restaurante y cafetería prestados por los establecimientos de educación conforme con lo establecido en el artículo 476 de este Estatuto; así como los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (Catering), estarán excluidos del impuesto al consumo".

automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutiva. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general, por lo que no se halla razón alguna para que la entidad accionada desconozca la aplicación de la sentencia C-209 de 2016 en el caso bajo estudio.

En sentir de esta juzgadora resulta improcedente afirmar que las actividades desarrolladas por la sociedad actora durante los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, deben ser gravadas con el impuesto nacional al consumo, bajo el argumento de que la alimentación brindada a los internos de las cárceles del país se cubren con recursos del Presupuesto General de la Nación bajo el rubro de gastos generales y no al de recursos públicos destinados a la asistencia social, tal como lo interpreta la entidad accionada, toda vez que la sentencia referida hizo alusión a la prestación del servicio de alimentación bajo contrato financiado con recursos públicos, en términos generales e independientemente del rubro que se impute en el respectivo presupuesto, es decir, que para efectos de determinar si un servicio de alimentación está o no excluido de dicho gravamen, se debe establecer la naturaleza de los recursos únicamente y si estos están o no destinados a la asistencia social.

En efecto, se tiene que el Decreto 4150 de 2011, creó una Unidad Administrativa Especial denominada Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, adscrita al Ministerio de Justicia y del Derecho, la cual tiene como funciones, entre otras, la de adelantar las gestiones necesarias para la ejecución de los proyectos de adquisición, suministro y sostenimiento de los recursos físicos, técnicos y tecnológicos y de infraestructura que sean necesarios para la gestión penitenciaria y carcelaria.

El artículo 6º del Decreto 4150 de 2011, dispuso que el patrimonio de la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, estará constituido por: 1. Los aportes que reciba del Presupuesto General de la Nación, 2. Los recursos provenientes de crédito interno y externo, previa incorporación en el Presupuesto General de la Nación, 3. Los recursos provenientes de la cooperación nacional e internacional, previa incorporación en el Presupuesto General de la Nación, 4. Los bienes muebles e inmuebles que adquiera a cualquier título, 5. Las donaciones en dinero que ingresen previa incorporación en el Presupuesto General de la Nación, y las donaciones en especie legalmente aceptadas, 6. Los fondos u otros sistemas de manejo de cuentas que se asignen a la Unidad para el cumplimiento de su objeto y, 7. Los demás bienes y recursos que la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios -SPC adquiera o reciba a cualquier título de conformidad con la ley.

Así mismo, se tiene que en los términos del artículo 15 de la Ley 65 de 1993, el Sistema Nacional Penitenciario y Carcelario está integrado por el Ministerio de Justicia y del Derecho; el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (Inpec) y la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (Uspec), como, adscritos al

Ministerio de Justicia y del Derecho con personería jurídica, patrimonio independiente y autonomía administrativa.

En lo que corresponde al servicio de alimentación de los internos, los artículos 67 y 68 de la Ley 65 de 1993, prevé que la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (Uspec) tiene a su cargo la alimentación de las personas privadas de la libertad, para lo cual debe fijar las políticas y los planes de provisión alimentaria que podrá ser por administración directa o por contratos con particulares.

Sobre este tópico la Corte Constitucional ha señalado que el Estado tiene el deber de suministrar una alimentación suficiente y adecuada a las personas privadas de la libertad, aclarando que cuando no se cumple con dicha obligación, se vulneran los derechos a la vida, a la salud y a la integridad personal de los internos. Al respecto en sentencia T-260 de 2019 expuso "*el hambre, que supone necesariamente sufrimiento y ostensible daño a la integridad personal -física y mental- de quien la padece, constituye un trato cruel e inhumano, proscrito por nuestro ordenamiento, y, por contera, implica, contra la Constitución, una pena adicional no contemplada en la ley*".

En lo que corresponde a los recursos económicos con los cuales se cumple con la obligación del Estado de brindarles alimentación a los internos de los establecimientos de reclusión del orden nacional, el artículo 16 de la Ley 65 de 1993, modificado por el artículo 8 de la Ley 1709 de 2014, faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público asignar los recursos suficientes a la Uspec para la creación, organización y mantenimiento de los establecimientos de reclusión.

De manera que, atendiendo lo expuesto en precedencia, puede concluirse que los servicios de alimentación prestados por la sociedad SUMINISTROS ALMARO S.A.S., a través del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, se encuentran excluidos del impuesto nacional al consumo, en aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional C-209 de 2016, al encontrarse acreditado que los servicios prestados bajo dicho contrato, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, fueron contratados por una institución del Estado - Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (Uspec), con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Así mismo, este Despacho acoge como criterio auxiliar la parte motiva de la sentencia C-209 de 2016, en el sentido de que el estudio de exequibilidad se abordó teniendo en cuenta que la expresión *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, acarreó una desigualdad negativa al no incluir con carácter de exclusiones tributarias la generalidad de los servicios como la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, *verbi gratia*, los comedores comunitarios para menores de edad, adultos mayores, habitantes de la

calle, etc.; centros de atención para personas con discapacidad; **centros penitenciarios**; entre otros.

Bajo estas consideraciones, se accederá a las suplicas de la demanda y procederá a declarar la nulidad de las Resoluciones Nrs. 212412017900002, 2012412017900005 y 212412017900006, todas expedidas el 22 de noviembre de 2017, por medio de las cuales la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN, impuso sanción a la sociedad actora por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5. Así mismo, se declarara la nulidad de las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, a través de las cuales se resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el referido impuesto.

Como consecuencia de lo anterior, se procederá a declarar que la sociedad actora no es contribuyente del Impuesto Nacional al Consumo por las actividades que realizó en los bimestres 1º, 4º y 5º del año 2015, en virtud del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, celebrado con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, con el objeto de *"suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración, para la atención de los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC en los establecimientos de reclusión del orden nacional, en los centros de reclusión militar y/o en las estaciones de policía".*

8. COSTAS

En cuanto a la condena en costas, se advierte que si bien el artículo 188 del CPACA señala que en la sentencia el juez *"dispondrá"* sobre este asunto, no puede interpretarse que la imposición opera de forma automática.

En efecto, conforme a lo dispuesto por el Consejo de Estado en providencia de 30 de mayo de 2019[10] la norma bajo análisis impone al operador judicial determinar si en cada caso particular resulta procedente la condena conforme se acredite probatoriamente su causación.

[10] Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección "B" Consejera Ponente: Sandra Lisset Ibarra Vélez, Bogotá D.C., treinta (30) de mayo de dos mil diecinueve (2019): (…) En el numeral quinto de la parte resolutiva del fallo controvertido, se condenó en costas a la parte demandada. Al respecto, la Sala reitera lo expuesto por ambas subsecciones de la Sección Segunda de esta Corporación sobre el particular, en la medida que el artículo 188 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, impone al juez la facultad de disponer sobre su condena, lo cual debe resultar de analizar diversos aspectos dentro de la actuación procesal, tales como la conducta de las partes, y que principalmente aparezcan causadas y comprobadas, siendo consonantes con el contenido del artículo 365 del Código General del Proceso; descartándose así una apreciación que simplemente consulte quien resulte vencido para que le sean impuestas. (…)

En el caso de autos no se encuentra debidamente probado en el expediente la causación de las costas que se solicitan, así como tampoco está probada alguna conducta temeraria o dilatoria de la parte vencida, por lo tanto, las mismas deberán negarse.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Cali, en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

R E S U E L V E:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones Nrs. 212412017900002, 2012412017900005 y 212412017900006, todas expedidas el 22 de noviembre de 2017, por medio de las cuales la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN, impuso sanción a la sociedad **SUMINISTROS ALMARO S.A.S.**, identificada con Nit. 900.518.324-0, por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones Nrs. 2721 del 30 de noviembre de 2018, 2722 del 30 de noviembre de 2017 y 2682 del 26 de noviembre de 2018, a través de las cuales la entidad accionada resolvió en forma desfavorable los recursos de reconsideración interpuestos por la sociedad actora contra los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no declarar el Impuesto Nacional al Consumo, por los periodos gravables 2015-1, 2015-4 y 2015-5, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad **SUMINISTROS ALMARO S.A.S.**, identificada con Nit. 900.518.324-0, no se encuentra obligada a declarar el Impuesto Nacional al Consumo por las actividades que realizó en los bimestres 1º, 4º y 5º del año 2015, en virtud del contrato de suministro No. 360 del 23 de diciembre de 2014, celebrado con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC, con el objeto de *"suministrar el servicio de alimentación por el sistema de ración, para la atención de los internos que se encuentren a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC en los establecimientos de reclusión del orden nacional, en los centros de reclusión militar y/o en las estaciones de policía"*, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: NEGAR la condena en costas.

QUINTO: ARCHIVAR las diligencias, previas las anotaciones respectivas en el programa Justicia XXI, una vez ejecutoriada esta providencia.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

PAOLA ANDREA GARTNER HENAO
JUEZ

LCMS.