



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., once (11) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00272-01 (23143)
Demandante: Coltickets S.A.
Demandado: Bogotá, Distrito Capital

Temas: Impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos. 2010. Retención en la fuente. Base de la retención en la fuente. Aplicación del beneficio del artículo 35 de la Ley 1493 de 2011.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 08 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que resolvió (f. 564 vto. cp1):

Primero: Declarar la nulidad de la resolución nro. 1596 DDI157834 del 20 de octubre de 2011 expedida por la subdirección de impuestos a la producción y al consumo, y resolución DDI 051729 del 15 de noviembre de 2012, expedida por la jefe de oficina de recursos tributarios.

Segundo: Como restablecimiento del derecho, declárese la firmeza de las declaraciones privadas presentadas por la sociedad Colombiana de Tiquetes S.A. - Coltickets S.A., respecto del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos por los meses de enero, febrero, marzo, julio, agosto y septiembre del año gravable de 2010.

Tercero: Determinar como impuesto y sanción a pagar por Colombiana de Tiquetes S.A. - Coltickets S.A. por el impuesto de fondo de pobres, azar y espectáculos de los meses de abril y junio de 2010, los siguientes valores, por impuesto a cargo del mes de abril de 2010 la suma de \$124.063.781,60 y de junio de 2010 la suma de \$47.674.613,70; por sanción correspondiente al mes de abril de 2010 la suma de \$198.502.050,56 y por sanción correspondiente al mes de junio de 2010 la suma de \$76.279.381,92.

Cuarto: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la liquidación oficial de revisión, la demandada modificó las declaraciones de retención en la fuente del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos de la actora, correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto y septiembre del año 2010, respecto a la base de retención, el valor de las no sujeciones al impuesto, los descuentos por devolución de retenciones e impuso sanción por inexactitud (ff. 58 a 72 cp1). Al resolver el recurso de reconsideración interpuesto, la Administración confirmó la antedicha liquidación oficial (ff. 44 a 57 cp1).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 233 y 234 cp1):

Los actos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

2.1. Resolución No 1596 DDI157834 del 20 de octubre de 2011, expedida por la subdirección de impuestos a la producción y al consumo, oficina de liquidación, de la Dirección de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión modificando las declaraciones de retención del impuesto unificado de fondo de pobres y azar y espectáculos, correspondientes a los meses 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 y 9 de 2010.

2.2 Resolución DDI 051729 del 15 de noviembre de 2012, expedida por la subdirección jurídica tributaria, oficina de recursos, de la Dirección de Impuestos de Bogotá, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad Coltickets S.A.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho solicito se declare lo siguiente:

Primero: Que las liquidaciones privadas contenidas en las declaraciones de retención del impuesto unificado de fondo de pobres y azar y espectáculos, presentadas por la sociedad Colombiana de Tiquetes S.A. Coltickets S.A., correspondientes a los meses 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 y 9 de 2010, fueron presentadas conforme a derecho.

Segundo: Que como consecuencia de lo anterior se declaren en firme e inmodificables las declaraciones de retención del impuesto unificado de fondo de pobres y azar y espectáculos, presentadas por la sociedad Colombiana de Tiquetes S.A. Coltickets S.A., correspondientes a los meses 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 y 9 de 2010 y se indique que no hay lugar a pago alguno de mayores valores por concepto de retención del mencionado impuesto ni por sanción de inexactitud.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 777 del ET (Estatuto Tributario); 56 del Decreto Ley 2649 de 1993; 80, 87 y 129 del Decreto Distrital 352 de 2002; y 13 del Decreto Distrital 563 de 2009, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 238 a 287 cp1):

Censuró que el extremo pasivo hubiese negado la aplicación del artículo 17 del Decreto 1240 de 2013, que permitía la suspensión y archivo de los procesos de determinación de los impuestos derogados por la Ley 1493 de 2011, pese a que presentó la solicitud con anterioridad a la notificación de la admisión de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto administrativo que se pretendía revocar.

Indicó que, de conformidad con los artículos 80, 87 y 129 del Decreto 352 de 2002 y el artículo 1.º del Acuerdo 399 de 2009, la retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos debía practicarse y declararse cuando se realizara el evento, pues era el momento en el que se causaba el tributo referido. En contraste, añadió que el artículo 8.º del Decreto 563 de 2009 determinó que la retención debía practicarse en el momento de la venta de las boletas, contrariando el artículo 3.º del decreto *ibidem* y el artículo 1.º del Acuerdo 399 de 2009 que establecían que la retención debía efectuarse sobre el impuesto generado. Sobre esa base, solicitó la aplicación de la excepción de ilegalidad de tal apartado normativo.

Aseguró que la base de retención del impuesto señalado no podía estar conformada por



todos los movimientos crédito de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*», pues allí registró rubros distintos a la venta de boletería. En ese sentido, adujo que el dictamen que aportó demostraba que la totalidad de los movimientos crédito de la cuenta 2815 no correspondían a la venta de boletería y que por ello era procedente detraer ciertos montos. Además, expuso que, contrario a lo afirmado por la demandada, el certificado de su revisor fiscal no estableció la base de la retención pues solo daba cuenta del valor de los eventos respecto de los cuales prestó el servicio de venta de boletería.

Con relación al rechazo de los eventos exentos, consagrados en la letra a. del artículo 3.º del Acuerdo 399 de 2009, precisó que los montos registrados en su contabilidad eran superiores a los que informó su contador porque el listado de espectáculos que este último envió incluía aquellos cuyo recaudo fue realizado directamente por el organizador.

Por lo anterior, se opuso a la sanción por inexactitud, planteó el error sobre el derecho como causal de exoneración punitiva y solicitó la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que consagraba los principios que regían la imposición de las sanciones en materia tributaria.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 377 a 390 cp1), para lo cual adujo que la aplicación del beneficio establecido en el artículo 17 del Decreto 1240 de 2013 era improcedente porque la actora presentó la solicitud de manera posterior a la notificación de la demanda *sub examine*.

Aseguró que, de conformidad con los artículos 3.º, 8.º y 9.º del Decreto 563 de 2009 y la Resolución Distrital SDH 000478, la demandante debió practicar la retención al momento de la venta de la boletería. Bajo ese supuesto, planteó que la causación del impuesto difería del momento en que debía practicarse la retención, pues aunque el hecho generador del tributo se configuraba con la realización del evento, la retención debía efectuarse cuando se vendiera la boletería.

Expuso que cuantificó la base de retención a partir de los movimientos crédito de la cuenta contable 2815, detrayendo de ella los montos que correspondían a eventos exentos, certificados por el revisor fiscal de la demandante. Sin embargo, rechazó los eventos que según la actora estaban cobijados por la letra a) del artículo 3.º del Acuerdo 399 de 2009, porque los valores certificados no coincidían con los registros contables de la cuenta certificada.

Defendió la multa por inexactitud y advirtió que no existió error sobre el derecho aplicable sino desconocimiento de la normativa vigente.

Sentencia apelada

El tribunal anuló los actos acusados, sin condenar en costas (ff. 554 a 564 cp1). Consideró que el hecho generador del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos se configuraba con la realización del evento; de ahí que la declaración del «*impuesto*» debía presentarse al mes siguiente de la fecha del acontecimiento.

Precisó que el dictamen pericial aportado por la actora determinó la base «*gravable del impuesto a cargo de Coltickets S.A.*» y «*depuró*» la cuenta 2815 detrayendo los movimientos que «*afectan la base*» como «*reversiones eventos del mes y reversiones eventos y futuros*»; por lo que avaló dicha prueba a efectos de liquidar la retención



correspondiente.

Por lo anterior, declaró la nulidad total de los actos demandados, pero modificó la retención a cargo de la actora respecto a los meses de abril y junio de 2010, pues frente a ellos el valor señalado en dicho dictamen pericial era mayor y, por consiguiente, limitó la sanción por inexactitud impuesta respecto a esas vigencias.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (ff. 493 a 504 cp). Para ello, censuró que el *a quo* se pronunciara respecto a la configuración del hecho generador del impuesto en cuestión, pese a que la actora no era sujeto pasivo del tributo y solo tenía la calidad de agente de retención. Por consiguiente, advirtió que los actos demandados no exigían el pago del impuesto sino la declaración y consignación de las retenciones, cuya práctica debió ocurrir en el momento de la venta de las boletas. En esa medida, aseguró que la causación del impuesto difería del momento en que debía practicarse la retención y añadió que el artículo 367 del ET no exige la causación del tributo para la práctica de la retención correspondiente, pues de no causarse, era procedente la solicitud de devolución o compensación de lo pagado.

Señaló que en la cuenta 2815 debían registrarse exclusivamente los montos derivados de la venta de boletería, por lo que no podían anotarse reclasificaciones, pagos de publicidad, anulaciones, entre otros, comoquiera que esta cuenta solo podía afectarse por la entrega del dinero al organizador del evento o por el pago de la comisión de la actora, de conformidad con el Decreto 2650 de 1993. Además, precisó que el extremo activo no podía descontar ingresos por eventos futuros, pues ya había vendido las boletas. Agregó que el dictamen pericial que aportó su contraparte demostró que no incluyó en la cuenta 2815 las ventas de la boletería que realizó directamente el organizador del evento y que, de conformidad con las condiciones plasmadas en las boletas, era este último, y no la demandante, quien tenía la obligación de devolver el valor de la boletería en caso de que no se realizara el espectáculo.

Finalmente, sostuvo que *«teniendo en cuenta que las certificaciones de los revisores fiscales se contradicen, debe establecerse la responsabilidad profesional que le amerita a cada uno de ellos y proponer las sanciones ante la junta central de contadores correspondientes»*.

Alegatos de conclusión

La actora insistió en los argumentos expuestos con anterioridad y solicitó la reducción de la sanción por inexactitud impuesta por el tribunal en aplicación del principio de favorabilidad (ff. 11 a 22 cp2). La demandada reiteró los argumentos que expuso previamente (ff. 23 a 29 cp2). El ministerio público solicitó que se revocara el fallo apelado, debido a que el artículo 8.º del Decreto 563 de 2009 ordenaba la práctica de la retención en el momento en que se vendiera la boletería, al margen de la realización del evento (ff. 30 a 33 cp2).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró su nulidad, modificó la retención a cargo de la actora respecto a los

meses de abril y junio de 2010 y se abstuvo de imponer condena en costas. Así, corresponde establecer si la demandante debía practicar la retención en la fuente del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos en el momento en que vendió la boletería o cuando se realizaron los respectivos eventos. Seguidamente, deberá juzgarse si era procedente la depuración de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*» en los términos del dictamen pericial, acogido por el fallo de primera instancia, para la determinación de la base de retención del impuesto analizado. En caso de que prospere la impugnación promovida por el extremo pasivo de la litis, la Sala deberá estudiar si era aplicable el beneficio establecido en el artículo 17 del Decreto 1240 de 2013, que permitía la suspensión del proceso de determinación de uno de los impuestos derogados por la Ley 1493 de 2011, puesto que dicho cargo de nulidad fue planteado en la demanda y no fue atendido por el *a quo*. En caso de que la decisión sobre las anteriores cuestiones resulte adversa a los intereses de la actora, también se tendría que analizar la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta y aquella que la demandada solicita que le sea aplicada a los «*revisores fiscales*».

2- En virtud del Decreto 352 de 2002 y el Acuerdo 399 de 2009, la demandante plantea que la práctica y declaración de la retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos debía ocurrir en el momento de la realización de los eventos, en la medida en que solo hasta ese instante se configuraba el hecho generador del tributo analizado. Agregó que el artículo 8.º del Decreto 563 de 2009, al determinar que la retención debía practicarse cuando se vendiera la boletería, contrariaba el artículo 3.º del decreto *ibidem* y el Acuerdo 399 de 2009, que disponían que la retención debía realizarse sobre el impuesto generado, de ahí que solicita la excepción de ilegalidad de tal apartado normativo. En contraste, la apelante única sostiene que la actora debió efectuar la retención cuando vendió las boletas, pues su práctica es independiente de la causación del impuesto, comoquiera que el artículo 367 del ET no exige la causación del tributo para efectuar la retención. Por tanto, reprocha que el fallo del tribunal se refiriera a la configuración del hecho generador del impuesto en cuestión, pasando por alto que la actora no era sujeto pasivo del tributo y solo tenía la calidad de agente de retención.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si la demandante debía practicar la retención en la fuente del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos al momento de la venta de la boletería o cuando se realizaron los eventos.

2.1- En lo que concierne al debate planteado, el ordinal 1.º del artículo 7.º de la Ley 12 de 1932 creó un impuesto temporal del 10% sobre el valor de las boletas vendidas para espectáculos públicos, apuestas y sorteos, que adquirió el carácter de permanente mediante el artículo 12 de la Ley 69 de 1946. Luego, el artículo 3.º de la Ley 33 de 1968 determinó que los sujetos activos serían los municipios y el Distrito Capital de Bogotá. Seguidamente, el Decreto 352 de 2002 adoptó el mencionado gravamen bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos (artículo 79), cuyo sujeto pasivo correspondía a la persona que realizaba las actividades gravadas (artículo 89) descritas en el artículo 85 *ibidem*. Además, determinó que su hecho generador consistía en la realización de eventos (artículo 80) y que su causación ocurría al momento de la realización del espectáculo, la apuesta o el sorteo (artículo 87). De otro lado, el Acuerdo 1 de 1918 creó el «*fondo de los pobres*», constituido, entre otros, por el 10% del valor de las «*entradas efectivas*» a espectáculos públicos¹. Posteriormente, el Acuerdo 399 de 2009 unificó el impuesto de azar y espectáculos y el impuesto de fondo de pobres (artículo 1.º) y determinó que los operadores encargados de la venta de boletería debían

¹ Mediante sentencias del 09 de junio de 2000 (número de radicación: 25000-23-27-000-1999-0148-01-10029, CP: Julio Enrique Correa Restrepo) y del 09 de octubre de 2014 (exp. 20330, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), esta corporación precisó que el tributo analizado fue convalidado por el artículo 17 de la Ley 72 de 1926.

practicar la retención en la fuente «*por el valor total del impuesto a cargo generado sobre las boletas vendidas*» (parágrafo 1.º del artículo *ibidem*). Por su parte, el Decreto 563 de 2009 estableció que estos operadores debían presentar mensualmente la declaración de retención del tributo referido «*en la que se incluyan las retenciones equivalentes al cien por ciento (100%) del impuesto generado sobre las boletas vendidas*» (artículo 3.º *ibidem*), sumado a que la retención debía practicarse «*en el momento de la venta de la boletería al público*» (artículo 8.º *ejusdem*).

2.2- Conforme a la normativa expuesta, y a efectos de resolver la litis trabada entre las partes, se destaca que los artículos 80 y 87 del Decreto 352 de 2002 determinaron que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos estaba constituido por la realización de los eventos gravados y que su causación ocurría al momento de la realización del espectáculo. Sin embargo, la Sala precisa que cuando la Ley 12 de 1932 y el Acuerdo 1 de 1918 crearon los tributos, unificados por el Acuerdo 399 de 2009, determinaron que correspondían al 10% del valor de las boletas vendidas de los espectáculos públicos, se evidencia que la configuración del tributo estaba determinada en función de la enajenación de aquellas y, de ese modo, se identifica que el hecho gravado correspondía a la venta de boletería que, a su vez, servía de base para determinar la cuantía del impuesto. Así, el aspecto material (*i.e.* el hecho, acto, negocio jurídico o situación de la realidad que grava el legislador, por ser manifestación de capacidad económica) del elemento objetivo del hecho generador del tributo analizado correspondía a la venta de boletas de los espectáculos públicos gravados, que no a su realización.

Sobre el particular, la Sala reitera que «*entre la base imponible y el hecho generador existe una estrecha relación*»² toda vez que la base gravable corresponde a la medida o magnitud de la realización del hecho generador y, por lo tanto, en ella se concretan los supuestos fácticos que dan origen a la obligación tributaria principal (*i.e.* aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible). Así, este particular elemento de cuantificación revela en qué medida se realiza la situación gravada y, de esa forma, aporta elementos adicionales para identificar el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible y qué manifestación de capacidad económica es gravada por el tributo.

De ahí que el parágrafo 1.º del artículo 1.º del Acuerdo 399 de 2009 y el artículo 5.º del Decreto 563 de 2009 ordenaron la práctica de la retención respecto a la totalidad del impuesto generado que, de conformidad con lo expuesto, se causaba en la venta de la boletería de los eventos gravados, momento en el cual debía practicarse la retención en la fuente, tal y como lo consagraba expresamente el artículo 8.º del Decreto 563 de 2009.

2.3- Así, de acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala juzga que le asiste la razón a la demandada al señalar que la actora debió practicar la retención en la fuente del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos cuando vendió las boletas de los eventos gravados. Por tanto, los recaudos que efectuó el extremo activo con ocasión de la venta de boletería de eventos que se realizaron en meses posteriores al momento de la enajenación hacen parte de la base de retención del periodo en que ocurrió el recaudo. Prospera el cargo de apelación de la demandada.

3- Dilucidado ese asunto, corresponde establecer la legalidad de los actos censurados respecto a la depuración de la base de retención del tributo en cuestión. Sobre dicho aspecto, la actora sostiene que los movimientos crédito de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*» no podían configurar la base de retención del gravamen referido, pues ella contenía asientos contables distintos al recaudo por la venta de boletas. En ese

² Sentencia del 08 de junio de 2016 (exp. 20306, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

sentido, aduce que el dictamen pericial que aportó permite constatar que la totalidad de los movimientos crédito de la cuenta contable objeto de análisis no correspondían a la venta de boletas, por lo que era procedente depurarla. Agrega que el certificado de su revisor fiscal no determinó la base de la retención pues solo daba cuenta del valor de los eventos respecto de los cuales prestó el servicio de venta de boletería. En el otro extremo, su contraparte asegura que exclusivamente los montos derivados de la venta debían registrarse en la cuenta 2815; y añade que no podían descontarse ingresos por eventos futuros, pues respecto de ellos ya se habían vendido las boletas. Indica que el dictamen pericial aportado por la demandante demostró que no incluyó en la cuenta 2815 las ventas de la boletería que realizó directamente el organizador del evento. Precisa que en caso de que no se realizara el espectáculo, el organizador, y no la demandante, tenía la obligación de devolver el valor de la boletería, de conformidad con las condiciones anotadas en las boletas. Con base en el dictamen pericial referido, el *a quo* determinó la base de retención depurando la cuenta 2815, para lo cual detrajo los movimientos que «*afectan la base*» como «*reversiones eventos del mes y reversiones eventos y futuros*».

De modo que en el *sub lite* no se discute la veracidad de las cifras expuestas en el dictamen pericial aportado por la demandante, ni su aptitud para acreditar los hechos discutidos por las partes, tal como fue reconocido por el *a quo*, sin ser objeto de reproche por los extremos de la presente litis. Así, la controversia versa exclusivamente sobre la procedencia de la depuración de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*», a efectos de determinar la base de retención del impuesto analizado.

3.1- El artículo 1.º del Acuerdo 399 de 2009 dispuso que los operadores encargados de la venta de boletería debían practicar la retención en la fuente «*por el valor total del impuesto a cargo generado sobre las boletas vendidas*», y que la tarifa del impuesto correspondía al «*10% sobre el valor de los ingresos brutos por las actividades gravadas*». Seguidamente, el artículo 3.º del Decreto 563 de 2009 estableció que la declaración de retención debía incluir «*las retenciones equivalentes al cien por ciento (100%) del impuesto generado sobre las boletas vendidas*», al tiempo que el artículo 9.º fijó la tarifa de retención equivalente al «*cien por ciento (100%) del impuesto que equivale al diez por ciento (10%) sobre el valor de los ingresos brutos por las actividades gravadas*». Así, la retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos a cargo de los mencionados operadores equivalía al 100% del impuesto, el cual correspondía al 10% de los ingresos por las ventas de boletas de actividades gravadas.

3.2- Sobre las cuestiones debatidas, en el plenario se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) Respecto a las declaraciones de retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto y septiembre de 2010, debatidas en el *sub lite*, la demandante determinó como base de retención los valores de \$192.581.000; \$885.989.000; \$3.989.627.000; \$3.214.100.000; \$2.135.388.000; \$564.412.000; \$1.502.643.000; y \$1.531.460.000, respectivamente (ff. 202 a 210 cp1).

(ii) Por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 1596 DDI 157834, del 20 de octubre de 2011, entre otras modificaciones, la autoridad tributaria estableció las bases de retención de las declaraciones en cuestión por las sumas de \$2.474.063.000; \$5.277.012.000; \$18.882.393.000; \$5.678.016.000; \$2.711.377.000; \$10.425.873.000; \$3.112.172.000; y \$7.349.368.000, respectivamente, y explicó que determinó las bases referidas con el valor de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*» (ff. 58 a 72 cp1).



(iii) La demandante censuró el aumento mencionado, pues aseguró que *«la base gravable no podía ser determinada tomando la totalidad de la columna crédito de la misma (cuenta 2815 «ingresos recibidos para terceros») porque allí había otros movimientos que por su naturaleza también debían registrarse en esa columna pero que no correspondían a venta de boletería y por lo tanto no eran ni siquiera ingresos»* (f. 240 cp1).

(iv) Con su escrito de demanda, la actora aportó un dictamen pericial que da cuenta de lo siguiente (ff. 352 a 376 cp1):

(a) Con relación a enero de 2010, se dictaminó que la actora recaudó \$2.067.498.461 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$1.537.607.200 correspondían a recaudo exento. Seguidamente, se puntualizan los conceptos que debían excluirse de la totalidad de movimientos crédito de la cuenta 2815 *«ingresos recibidos para terceros»* pues no correspondían a sumas recaudadas en la venta de boletas, i.e. *«facturas anuladas, retenciones por servicios prestados, reversiones y recaudo de eventos futuros y eventos exentos»*, con lo que se determinó la base de retención del impuesto analizado en el monto de \$176.473.424.

(b) Respecto a febrero de 2010, se dictaminó que la demandante recaudó \$5.166.682.030 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$816.894.600 correspondían a recaudo exento. Luego, se expone que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito por *«pagos anulados, facturas anuladas, retenciones descontadas, reversiones, reintegro del impuesto analizado y recaudo de eventos futuros y eventos exentos»*; de ahí que se determinó que la base ascendía a \$883.628.276.

(c) En cuanto a marzo de 2010, se dictaminó que el extremo activo recaudó \$17.660.694.469 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$4.402.280.250 correspondían a recaudo exento. Posteriormente, se indica que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito por *«consignaciones efectuadas por los empresarios, pagos anulados, cruce de eventos cancelados, facturas anuladas, retenciones descontadas, reversiones y recaudo de eventos futuros y de eventos exentos»*, con lo que se determinó la base en el monto de \$3.828.887.099.

(d) Con relación a abril de 2010, se dictaminó que la demandante recaudó \$5.047.959.750 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$1.382.645.600 correspondían a recaudo exento. Seguidamente, se indica que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito por *«consignaciones efectuadas por los empresarios, pagos anulados, consolidación de eventos del mismo empresario, facturas anuladas, retenciones descontadas, reversiones y recaudo por eventos futuros y eventos exentos»*, con lo que se determinó la base en el monto de \$4.793.657.325.

(e) Respecto a junio de 2010, se dictaminó que la actora recaudó \$2.426.799.694 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$610.387.560 correspondían a recaudo exento. Luego, se expone que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito por *«pagos anulados, consignaciones efectuadas por los empresarios,*

consolidación de los empresarios, facturas anuladas, retenciones descontadas, reintegro del impuesto analizado, reversiones y recaudo por eventos futuros y eventos exentos»; de ahí que se determina que la base ascendía a \$2.673.344.761.

(f) En cuanto a julio de 2010, se dictaminó que la actora recaudó \$4.626.866.461 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$1.113.563.511 correspondían a recaudo exento. Posteriormente, se indica que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito por *«consignaciones efectuadas por los empresarios, pagos anulados, facturas anuladas, anulación reintegro de gastos bancarios, retenciones descontadas, reversiones y recaudo por eventos futuros y eventos exentos»*, con lo que se determinó la base en el monto de (\$5.220.109.966).

(g) Con relación a agosto de 2010, se dictaminó que la demandante recaudó \$2.941.466.330 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$695.936.680 correspondían a recaudo exento. Seguidamente, se puntualiza que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito de las *«consignaciones efectuadas por los empresarios, pagos anulados, facturas anuladas, anulación reintegro de gastos bancarios, notas crédito a facturas de venta, retenciones descontadas, reversiones y recaudo de eventos futuros y exentos»*, con lo que se determinó la base en el monto de \$1.495.838.200.

(h) Respecto a septiembre de 2010, se dictaminó que la demandante recaudó \$7.133.591.558 por la venta de boletería de eventos que se realizaron en Bogotá en ese mes y que se desarrollarían posteriormente, de los cuales \$1.276.099.650 correspondían a recaudo exento. Luego, se expone que debían excluirse de la cuenta 2815 los movimientos crédito de las *«consignaciones efectuadas por los empresarios, pagos anulados, facturas anuladas, anulación reintegro de gastos bancarios, notas crédito a facturas de venta, retenciones descontadas, consolidación de eventos del mismo empresario, reversiones, y recaudo de eventos exentos y futuros»*; de ahí que se determinó que la base ascendía a \$1.517.984.719.

(v) El tribunal juzgó que *«el dictamen pericial es la prueba sobre la cual la Sala determinará la base gravable del impuesto declarado y discutido (...) la Sala acoge los resultados respecto de la base gravable que arrojó el dictamen pericial (...) se concluye que procede la anulación total de los actos acusados, por cuanto, de una parte, respecto del impuesto a cargo correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, julio, agosto y septiembre de 2010, el valor determinado con base en el dictamen pericial es incluso inferior al consignado en las declaraciones privadas de retención en la fuente, por tanto habrá de declararse la firmeza de los denuncios privados respecto de dichos meses; y de otra parte, respecto de los meses de abril y junio de 2010, el impuesto a cargo corresponde al determinado con fundamento en la base gravable establecida en el dictamen pericial efectuada la depuración de la cuenta 2815 (...) En este punto, la Sala entra a fijar la sanción por inexactitud del impuesto de fondo de pobres, azar y espectáculos (...) por los meses de abril y junio de 2010, periodos en los cuales se determinó una base gravable mayor a la fijada por el contribuyente e inferior a la establecida por la parte demandada, ello en atención a la depuración observada en el dictamen pericial»*.

3.3- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable, la Sala advierte que la retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos correspondía al 10% de los ingresos brutos que obtenía el organizador del evento derivados de las



ventas de boletas gravadas recaudados por los operadores de ventas. En ese sentido, aunque en el *sub lite* las partes discuten la conformación de la base respecto a los movimientos crédito de la cuenta 2815 «*ingresos recibidos para terceros*» y la posibilidad de distraer de ella ciertos rubros que no corresponden al recaudo que efectuó la actora por la venta de boletas, lo cierto es que el dictamen pericial aportado por la demandante da cuenta del recaudo que realizó con ocasión de la venta de boletería, tanto de los eventos que se realizaron en el mes declarado como de aquellos que tuvieron lugar con posterioridad, debiendo tenerse en cuenta estos últimos para el cálculo de la base dado que el agente de retención tenía la obligación de practicar la retención en el momento de la enajenación de las boletas (fundamento jurídico nro. 2.2 de esta providencia).

3.4- En suma, para la determinación de la base de retención, la Sala distraerá del recaudo mencionado los montos que percibió la actora por la venta de boletería de actividades exentas, que fueron determinados en el medio de prueba mencionado, y establecerá el 10% de tal resultado, de la siguiente manera:

(i) Frente a enero de 2010, la demandante recaudó \$2.067.498.461 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$1.537.607.200 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$529.891.000; y el impuesto a cargo es de \$52.989.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(ii) Con relación a febrero de 2010, la actora recaudó \$5.166.682.030 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$816.894.600 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$4.349.787.000; y el impuesto a cargo es de \$434.979.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(iii) Respecto a marzo de 2010, el extremo activo recaudó \$17.660.694.469 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$4.402.280.250 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$13.258.414.000; y el impuesto a cargo es de \$1.325.841.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(iv) Frente a abril de 2010, la demandante recaudó \$5.047.959.750 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$1.382.645.600 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$3.665.314.000; y el impuesto a cargo es de \$366.531.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(v) Con relación a junio de 2010, el extremo activo recaudó \$2.426.799.694 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$610.387.560 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$1.816.412.000; y el impuesto a cargo es de \$181.641.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(vi) Respecto a julio de 2010, la actora recaudó \$4.626.866.461 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos \$1.113.563.511 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$3.513.303.000; de ahí que el impuesto a cargo es de \$351.330.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.



(vii) Frente a agosto de 2010, la demandante recaudó \$2.941.466.330 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$695.936.680 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$2.245.530.000; y el impuesto a cargo es de \$224.553.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

(viii) Con relación a septiembre de 2010, la actora recaudó \$7.133.591.558 por la venta de boletería de eventos que se desarrollaron en ese mes y otros que se realizaron con posterioridad; de aquellos, \$1.276.099.650 corresponden a recaudos exentos; de suerte que la base del impuesto equivale a \$5.857.492.000; y el impuesto a cargo es de \$585.749.000, que a su vez representa el valor de retención aplicable.

4- Dado que con motivo del recurso de apelación se modificó la situación jurídica de la actora, en los términos expuestos en el fundamento jurídico nro. 3.4 de esta providencia, le corresponde a la Sala estudiar el cargo de nulidad concerniente a la aplicación del beneficio establecido en el artículo 17 del Decreto 1240 de 2013, puesto que aquel no fue analizado por el tribunal. Al respecto, la demandada sostiene que no había lugar a suspender y/o archivar el proceso de determinación oficial *sub examine* debido a que su contraparte presentó la solicitud en dicho sentido luego de admitida la demanda de nulidad contra los actos ahora censurados, de modo que había perdido la potestad para revocarlos, según lo dispuesto en el artículo 93 del CPACA. En contraposición, la actora alega que la solicitud que presentó fue oportuna porque fue anterior a la notificación del auto admisorio de la demanda. En esos términos, le corresponde a la Sala determinar la procedencia de la solicitud realizada por la demandante.

4.1- Para resolver el problema jurídico bajo estudio, la Sala destaca que en reiterados pronunciamientos esta Sección ha precisado que el beneficio dispuesto en el artículo 35 de la Ley 1493 de 2011, reglamentado por el artículo 17 del Decreto 1240 de 2013 (compilado en el artículo 2.9.2.3.1. del Decreto Reglamentario Único del Sector Cultura, DUSC) estaba dirigido a los «*productores de los espectáculos públicos*», siempre y cuando comprobaran (i) que durante el año 2011 pagaron los impuestos derogados por la citada ley o, ii) que a más tardar, dentro de los tres meses siguientes a la promulgación de la ley se pusieron al día con la declaración y pago de los correspondientes impuestos, esto es, hasta el 26 de marzo de 2012.

En ese contexto, se advierte que las mencionadas disposiciones incorporan en su presupuesto normativo un sujeto calificado para su aplicación, esto es, que la solicitud para la suspensión o archivo sea realizada por los productores de los espectáculos, en su condición de contribuyentes del impuesto estudiado; al tiempo que exigen la demostración del pago de los tributos en los términos antes mencionados.

4.2- Así, aun cuando la discusión trabada entre las partes consistió en la procedencia del beneficio en razón a la oportunidad en que fue presentada la solicitud, la Sala juzga que no hay lugar a aplicarlo en el *sub lite* porque la actora no tiene la calidad de contribuyente que exige las normas que lo consagran; al tiempo que en el plenario no se encuentra demostrado que los productores de los espectáculos públicos, respecto de los cuales prestó servicios de venta de boletería, pagaron el impuesto debido a las condiciones antes señaladas. No prospera el cargo de apelación.

5- Resta definir la legalidad de la sanción por inexactitud. El tipo infractor del artículo 101 del Decreto 807 de 1993 describe como hecho sancionable «*el no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior*». En vista de que en el caso enjuiciado la Sala consideró que la



demandante declaró un menor valor de las retenciones que debió practicar, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor contenido en el artículo 101 *ibidem*. Así, la inexactitud en liquidación de las retenciones a cargo de la actora genera la sanción impuesta en los actos acusados, a menos de que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actué como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria³.

A efectos de determinar si la actuación de la demandante obedeció a un error sobre el derecho aplicable, la Sala juzga que, si bien la demandante manifiesta que es confusa la normativa que regula el momento en el cual se debía practicar la retención en la fuente, no sustenta la razón por la cual erró al determinar la base de retención y la suma a retener, considerando que la norma que la consagra es precisa al disponer que aquella corresponde al 10% de los ingresos brutos que obtenía el organizador del evento derivados de las ventas de boletas gravadas recaudados por los operadores de ventas. Por lo tanto, juzga la Sala que no se acredita la configuración de la causal exculpatoria. Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que respecto al periodo de junio de 2010 no hay adecuación típica debido a que el valor de la retención que declaró la actora fue mayor al que debió haber retenido.

Sin embargo, en virtud de que en el *sub lite* la base de la sanción por inexactitud se modifica, debido al aumento del valor de las retenciones de los meses cuestionados, el monto de esta se calcula así:

Factor	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Julio	Agosto	Septiembre
	Valor						
Valor retenciones Consejo de Estado	\$52.989.000	\$434.979.000	\$1.325.841.000	\$366.531.000	\$351.330.000	\$224.553.000	\$585.749.000
Valor retenciones liquidación privada	\$19.258.000	\$88.599.000	\$398.963.000	\$321.410.000	\$49.209.000	\$138.377.000	\$153.146.000
Diferencia (base)	\$33.731.000	\$346.380.000	\$926.878.000	\$45.121.000	\$302.121.000	\$86.176.000	\$432.603.000
Tarifa	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100
Sanción por inexactitud	\$33.731.000	\$346.380.000	\$926.878.000	\$45.121.000	\$302.121.000	\$86.176.000	\$432.603.000

6- Por último, la Sala advierte que aunque en el escrito de apelación la demandada solicita que se imponga una sanción a «los revisores fiscales» de la actora por cuanto las certificaciones que expedieron son contradictorias, dicho cargo no está llamado a prosperar por cuanto la autoridad tributaria no detalló los documentos y contrariedades a los cuales se refiere y, de haber lugar a una sanción, le correspondía haberla impuesto mediante los actos administrativos censurados, sin que ello hubiere ocurrido.

7- Por los motivos expuestos, las declaraciones de retención del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto y septiembre del año 2010 a cargo de la actora corresponde a la practicada por la Sala, así:

³ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).



Enero 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$192.581.000	\$52.989.000
Valor de las no sujeciones	\$655.572.000	\$1.537.607.000
Total de retenciones practicadas	\$19.258.000	\$52.989.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$19.258.000	\$52.989.000
Sanciones	\$0	\$33.731.000
Total saldo a cargo	\$19.258.000	\$86.720.000

Febrero de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$885.989.000	\$434.979.000
Valor de las no sujeciones	\$148.024.000	\$816.895.000
Total de retenciones practicadas	\$88.599.000	\$434.979.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$88.599.000	\$434.979.000
Sanciones	\$0	\$346.380.000
Total saldo a cargo	\$88.599.000	\$781.358.000

Marzo de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$3.989.627.000	\$1.325.841.000
Valor de las no sujeciones	\$125.776.000	\$4.402.280.000
Total de retenciones practicadas	\$398.963.000	\$1.325.841.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$398.963.000	\$1.325.841.000
Sanciones	\$0	\$926.878.000
Total saldo a cargo	\$398.963.000	\$2.252.720.000

Abril de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$3.214.100.000	\$366.531.000
Valor de las no sujeciones	\$220.454.000	\$1.382.646.000
Total de retenciones practicadas	\$321.410.000	\$366.531.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$321.410.000	\$366.531.000
Sanciones	\$0	\$45.121.000
Total saldo a cargo	\$321.410.000	\$411.653.000

Junio de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$2.135.388.000	\$181.641.000
Valor de las no sujeciones	\$350.721.000	\$610.388.000
Total de retenciones practicadas	\$213.539.000	\$181.641.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$213.539.000	\$181.641.000
Sanciones	\$0	\$0
Total saldo a cargo	\$213.539.000	\$181.641.000



Julio de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$564.412.000	\$351.330.000
Valor de las no sujeciones	\$183.455.000	\$1.113.564.000
Total de retenciones practicadas	\$56.441.000	\$351.330.000
Descuento por devolución de retenciones	\$7.232.000	\$0
Total de retenciones a declarar	\$49.209.000	\$351.330.000
Sanciones	\$0	\$302.121.000
Total saldo a cargo	\$49.209.000	\$ 653.452.000

Agosto de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$1.502.643.000	\$224.553.000
Valor de las no sujeciones	\$350.828.000	\$695.937.000
Total de retenciones practicadas	\$150.264.000	\$224.553.000
Descuento por devolución de retenciones	\$11.887.000	\$0
Total de retenciones a declarar	\$138.377.000	\$224.553.000
Sanciones	\$0	\$86.176.000
Total saldo a cargo	\$138.377.000	\$310.729.000

Septiembre de 2010		
Concepto	Autoliquidación	Liquidación Consejo de Estado
Base de la retención	\$1.531.460.000	\$585.749.000
Valor de las no sujeciones	\$505.968.000	\$ 1.276.100.000
Total de retenciones practicadas	\$153.146.000	\$585.749.000
Descuento por devolución de retenciones	\$0	\$0
Total de retenciones a declarar	\$153.146.000	\$585.749.000
Sanciones	\$0	\$432.603.000
Total saldo a cargo	\$153.146.000	\$1.018.352.000

8- Conforme a las anteriores consideraciones, se revocará la sentencia apelada, para anular parcialmente los actos demandados, a fin de determinar el valor de las retenciones correspondientes a los periodos discutidos e imponer la sanción por inexactitud correspondiente, según lo expuesto en los fundamentos jurídicos nros. 5 y 6 de esta providencia. Por tanto, a título de restablecimiento del derecho, se establecerá como valor de las retenciones y sanciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto y septiembre del año 2010, los montos determinados por la Sala.

9- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.



Segundo. A título de restablecimiento del derecho, fijar el valor de las retenciones del impuesto unificado de fondo de pobres, azar y espectáculos de la actora, correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto y septiembre del año 2010, y de la sanción por inexactitud, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

2. **Reconocer** personería a Nelson Javier Otalora Vargas como apoderado de la demandada, en virtud del poder otorgado (f. 535 cp).

3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO