

## **EMPRESA COLOMBIANA DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR - Transformación en Ecosalud y luego en Etesa / ETESA - Naturaleza / IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES - Base gravable**

La Ley 10ª de 1990, en su artículo 43, autorizó la constitución y organización de una sociedad de capital público con participación de la Nación y de las entidades territoriales, o de sus entidades descentralizadas, titulares de los monopolios rentísticos de las loterías existentes, para la explotación y administración del monopolio rentístico creado por el artículo 42 ibídem sobre todas las modalidades de juegos de suerte y azar, distintos de las loterías y apuestas permanentes. Con fundamento en los artículos 42 y 43 de la Ley 10ª de 1990 y en el Decreto 130 de 1976, se constituyó la Empresa Colombiana de Juegos de Suerte y Azar Ltda. (COLJUEGOS), transformada después en la Empresa Colombiana de Recursos para la Salud S.A. (ECOSALUD S.A.), hoy liquidada y reemplazada por ETESA. Los artículos 304 y 306 del Estatuto Tributario disponen que el beneficiado con un premio en dinero o en especie está obligado a pagar el impuesto de ganancias ocasionales. La base gravable de este impuesto equivale a «la cuantía del dinero efectivamente recibido» o «el valor comercial del bien al momento de recibirse» y la entidad financiera que lo ofrece actúa como agente retenedor. El tenor de estas normas es el siguiente: (...).

### **SORTEOS PROMOCIONALES - Reglamentación; definición**

Según el artículo 20 de la Ley 35 de 1993 el ofrecimiento de sorteos promocionales debe hacerse en las condiciones señaladas por el Gobierno Nacional, quien expedirá las normas correspondientes con el objeto de prevenir que el costo de los premios o seguros se traduzca en mayores cargas o en menores rendimientos o retribuciones al ahorrador o usuario del producto o servicio promocionado. En tal virtud, el Gobierno Nacional reglamentó el numeral 2 del artículo 99 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero por medio del Decreto 2204 de 1998, cuyos artículos 1º y 5º disponen: «Artículo 1º. Definición. Para efectos de lo previsto en el presente decreto, se entenderá por promoción comercial mediante incentivos, todo ofrecimiento directo o indirecto que cualquier institución financiera o entidad aseguradora realice transitoriamente en forma gratuita como un incentivo adicional a la tasa de interés y/o al costo del servicio, cualquiera sea la denominación o forma que adopte. Parágrafo. No se tendrán como incentivos los simples elementos de cortesía que otorguen las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria a sus clientes o usuarios» [...]. Artículo 5º. Concordancia con otras disposiciones. El presente decreto deberá aplicarse en concordancia con las normas legales y reglamentarias que rigen el monopolio de arbitrio rentístico de juegos de suerte y azar».

### **ARBITRIO RENTISTICO DE LA NACION - Juegos de suerte y azar distintos a loterías y apuestas permanentes / ECOSALUD - Objeto; ejecución y explotación de rifas mayores / RIFAS MAYORES - Ecosalud**

La normativa que rige el monopolio de los juegos de suerte y azar está conformada, entre otras normas, por los artículos 135 y 136 del Decreto Ley 1298 de 1994 y 7º del Decreto 1660 de 1994, del siguiente tenor: DECRETO LEY 1298 de 1994. «Artículo 135. ARBITRIO RENTÍSTICO DE LA NACIÓN. El arbitrio rentístico de la Nación lo conforma la explotación monopólica, en beneficio del sector salud, de las modalidades de juegos de suerte y azar diferentes de las loterías, apuestas permanentes existentes y de las rifas menores aquí previstas. La concesión de permisos para la ejecución de rifas que no sean de carácter permanente, cuyo plan de premios no exceda doscientos cincuenta (250) salarios

mínimos mensuales, y se ofrezcan al público exclusivamente en el territorio del respectivo Municipio o Distrito, será facultad de los alcaldes municipales y distritales. Las sumas recaudadas por concepto de permisos de explotación o impuestos generados por estas rifas se transferirán directamente al fondo local o distrital de salud. Parágrafo. El Gobierno Nacional reglamentará la organización y funcionamiento de estas rifas, así como su régimen tarifario. Artículo 136. ECOSALUD. La Empresa Colombiana de Recursos para la Salud, ECOSALUD, es una sociedad de capital público, constituida y organizada conforme a la autorización del artículo 43 de la ley 10 de 1990, cuyo objeto es la explotación y administración del monopolio rentístico de que trata el artículo precedente...». DECRETO 1660 DE 1994. Artículo 7º Ejecución o explotación de rifas mayores. Corresponde a la Empresa Colombiana de Recursos para la Salud S.A., Ecosalud S.A., o quien haga sus veces, reglamentar y conceder los permisos de ejecución, operación o explotación de rifas mayores y de los sorteos o concursos de carácter promocional o publicitario». Estas normas excluyen del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar a las loterías y apuestas permanentes existentes al momento de entrar en vigencia de la Ley 10ª de 1990 y a las rifas menores, esto es, aquellas cuyos planes de premios no exceden de 250 salarios mínimos mensuales y que se ofrecen al público en el respectivo municipio o distrito. Los sorteos promocionales efectuados por COLMENA corresponden a los llamados juegos de suerte y azar, cuya administración y explotación, a la fecha de expedición de los actos acusados, estaba a cargo de ECOSALUD S.A.

**ECOSALUD - Sorteos promocionales / SORTEOS PROMOCIONALES - Modificación unilateral de tarifas constituye revocación directa ilegal / REVOCACION DIRECTA SIN CONSENTIMIENTO DEL TITULAR - Nulidad de tarifas en sorteos promocionales**

Para reliquidar las transferencias ECOSALUD S.A. se apoyó en la Resolución 076 de 1999 (14 de enero), expedida por su Presidente, que en el numeral 5 del artículo 5º estableció un 17% «del valor comercial del plan de premios», en consecuencia, aplicó ese porcentaje al equivalente del 20% de los premios de cada plan, lo que significa que la cuantía de cada premio es parte del contenido u objeto de las autorizaciones y cualquier variación posterior constituye modificación de la autorización. Como las resoluciones por las cuales se facultó a COLMENA para realizar el plan de premios promocional en los términos y circunstancias de tiempo, modo y valor señalados en ellas, no podían ser modificadas por ECOSALUD S.A., una vez quedaron en firme, por ser actos administrativos creadores de una situación jurídica particular y concreta para la actora. Al modificar unilateralmente la entidad demandada estas resoluciones se configuró una revocación directa, pues varió situaciones jurídicas en firme ya consolidadas, aumentando la base para liquidar las transferencias al sector salud, hecho que no obedeció a un simple error aritmético o de hecho que no incidiera en el sentido de la decisión, conforme lo dispone el inciso final del artículo 73 CCA y que pudiera corregirse mediante revocación parcial del acto respectivo. Tampoco obedece a una aclaración, recurso o procedimiento de revisión de la liquidación de las transferencias, sino a la interpretación que hizo ECOSALUD S.A. de lo que constituye «el valor total del plan de premios», revocación que comporta obligaciones económicas adicionales a cargo de la organizadora del sorteo, sin tener en cuenta que el ésta asumió el pago del impuesto de ganancias ocasionales. La demandada, al revocar parcial y directamente, de manera desfavorable, los actos administrativos creadores de una situación jurídica a favor de la actora, violó el artículo 73 CCA que exigía previamente el consentimiento expreso y escrito de la beneficiada para su revocación. A juicio de la Sala no es acertado el planteamiento de ECOSALUD S.A. de que por haber entregado la

entidad financiera a los ganadores los premios libres de impuesto de ganancias ocasionales, debía entenderse que los premios realmente se entregaron con un monto adicional igual al 20%. Esta Sala en asuntos de similares características, ha dicho <sup>1</sup>: «... no está demás poner de presente que la interpretación argüida por la entidad demandada sobre el valor total del plan de premios no es de recibo, puesto que si bien es cierto que los ganadores de los premios reciben un beneficio adicional al mismo, cual es el de estar liberados del pago del impuesto de ganancia ocasional por cuenta del mismo banco, se observa que las normas reglamentarias aplicadas para liquidar las transferencias en cuestión determinan que la base para ello es el valor comercial de los premios, concepto éste que no incorpora dicho gravamen, que por lo demás también se liquida sobre el valor comercial del bien obtenido en el sorteo. Incluso, tales normas precisan que ese valor base es sin considerar el IVA, lo cual reitera ese concepto como la base de la liquidación de las transferencias, amén de que el impuesto de ganancia ocasional no es un valor agregado que aumente el precio del bien dado en premio, esto es, su valor comercial. (...). De otra parte, el equívoco de la demandada daría lugar a que las transferencias en comento deban liquidarse ya no sobre el 100% del valor comercial de los bienes ofrecidos en premio, sin incluir IVA, sino sobre el 120% de ese valor, de suerte que las transferencias resultarían causadas tanto por el valor comercial del premio como por su impuesto de ganancia ocasional, siendo que éste, como se dijo, no aumenta dicho valor. Por ello se viola el artículo quinto, numeral 5, de la Resolución Núm. 076 de 14 de enero de 1999.». En esta oportunidad la Sala reitera las anteriores consideraciones, por lo cual declarará la nulidad de las resoluciones acusadas y, a título de restablecimiento del derecho, ordenará que ETESA reintegre a COLMENA la suma que pagó por concepto de la reliquidación dispuesta en los actos que se anulan.

NOTA DE RELATORIA: Se citan Sentencias de 20 de septiembre de 2002, exp. 7372, actor Banco de Bogotá, M.P. Manuel S. Urueta Ayola, y de 4 de julio de 2003, Expediente 1999-0779 (7263), Actor: BBVA Banco Ganadero, M.P. Camilo Arciniegas Andrade.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION PRIMERA**

**Consejero ponente: CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE**

Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 25000-23-24-000-1999-00704-01(8142)**

**Actor: CORPORACION SOCIAL DE AHORRO Y VIVIENDA COLMENA**

**Demandado: EMPRESA COLOMBIANA DE RECURSOS PARA LA SALUD S.A. ECOSALUD**

---

<sup>1</sup>Sentencias de 20 de septiembre de 2002, exp. 7372, actor Banco de Bogotá, M.P. Manuel S. Urueta Ayola, y de 4 de julio de 2003, Expediente 1999-0779 (7263), Actor: BBVA Banco Ganadero, M.P. Camilo Arciniegas Andrade.

## **Referencia: APELACION SENTENCIA**

Se decide el recurso de apelación deducido por la actora contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (Sección Primera, Subsección A) de 25 de abril de 2002, que declaró no probadas las excepciones propuestas y negó las súplicas de la demanda.

### **I. ANTECEDENTES**

#### **1. LA DEMANDA**

El 27 de septiembre de 1999 la CORPORACIÓN SOCIAL DE AHORRO Y VIVIENDA COLMENA (COLMENA), en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instituida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, presentó la siguiente demanda contra la EMPRESA COLOMBIANA DE RECURSOS PARA LA SALUD S.A. (ECOSALUD S.A.):

##### **1.1. Pretensiones**

1.1.1. Que se declare la nulidad de la Resolución 0265 de 1999 (25 de febrero), por la cual ECOSALUD reliquida las obligaciones económicas derivadas de sorteos o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario que COLMENA adeuda a ECOSALUD S.A. por los sorteos promocionales realizados durante 1996, 1997 y 1998.

1.1.2. Que se declare la nulidad de la Resolución 0796 de 1999 (18 de mayo) confirmatoria de la anterior.

1.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare improcedente el mayor valor reliquidado por ECOSALUD S.A. en los actos impugnados y, que en caso de haberse efectuado el pago, se ordene su reintegro junto con los intereses de plazo y moratorios a que haya lugar de conformidad con las normas legales vigentes.

##### **1.2. Hechos**

- En Resoluciones 1211 de 5 de noviembre de 1996; 0234 de 20 de marzo; 0242 de 21 de marzo; 0972 de 1° de septiembre y 1506 de 1° de diciembre, todas de 1997; 0359 de 20 de marzo; 511 de 16 de abril; 538 de 21 de abril; 0646 de 7 de mayo; 1246 de 24 de julio; 1407 de 13 de agosto; 1703 de 22 de septiembre; 1768 de 1° de octubre; 1844 de 9 de octubre; 1993 de 5 de noviembre y 2185 de 2 de diciembre, todas de 1998, se otorgaron permisos a COLMENA para realizar eventos promocionales durante los años 1996, 1997 y 1998, pagando a ECOSALUD S.A. los importes liquidados sobre el valor del plan de premios contenido en los mismos.

- ECOSALUD S.A., sin trámite previo, por Resolución 0265 de 1999 (25 de febrero), reliquidó las obligaciones económicas derivadas de los sorteos promocionales, fundándose en que algunas entidades financieras ofrecen al ganador la entrega del premio libre de impuesto, hecho que significa un premio adicional, desconociendo el artículo 402 del Estatuto Tributario que establece la obligación de pagar un 20% por concepto de ganancia ocasional y sin tener en cuenta que las Corporaciones de Ahorro y Vivienda son agentes retenedores de ese impuesto.

Lo anterior hace que dejen de liquidarse y de percibir dineros correspondientes al sector salud y los derechos de explotación sobre esos valores que de manera adicional pagaron los bancos u otras entidades financieras, razón por la que era necesario reliquidar las obligaciones económicas de COLMENA derivadas de estos sorteos y exigirle el pago respectivo, de conformidad con los artículos 42 y 43 de la Ley 10ª de 1990, concordantes con el artículo 336 de la Constitución Política, según los cuales las rentas derivadas de los juegos de suerte y azar hacen parte del monopolio de arbitrio rentístico administrado y regulado por ECOSALUD S.A. y se destinan exclusivamente para el sector salud.

- La siguiente fue la reliquidación efectuada por ECOSALUD:

| <b>RESOLUCIÓN</b> | <b>FECHA</b> | <b>PREMIOS 80%</b> | <b>PREMIOS 100%</b> | <b>RELIQUIDACION 20%</b> | <b>VALOR RELIQUIDACION</b> |
|-------------------|--------------|--------------------|---------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1211              | 05/11/96     | \$ 55'386.080      | \$ 69'232.600       | \$ 13'846.520            | \$ 2'215.443               |
| 234               | 20/03/97     | \$ 6'274.474       | \$ 7'843.093        | \$ 1'568.619             | \$ 250.979                 |

|                                   |          |                             |                             |                           |                          |
|-----------------------------------|----------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------------|--------------------------|
| 242                               | 21/03/97 | \$274'339.20<br>0           | \$342'924.00<br>0           | \$ 68'584.8<br>00         | \$10'973.56<br>8         |
| 972                               | 01/09/97 | \$ 68'772.96<br>0           | \$ 85'966.20<br>0           | \$ 17'193.2<br>40         | \$ 2'750.91<br>8         |
| 1242                              | 14/10/97 | \$ 71'272.96<br>0           | \$ 89'091.20<br>0           | \$ 17'818.2<br>40         | \$ 2'850.91<br>8         |
| 1506                              | 01/12/97 | \$ 78'110.71<br>6           | \$ 97'638.39<br>5           | \$ 19'527.6<br>79         | \$ 3'124.42<br>9         |
| 359                               | 20/03/98 | \$ 59'000.00<br>0           | \$ 73'750.00<br>0           | \$ 14'750.0<br>00         | \$ 2'360.00<br>0         |
| 511                               | 16/04/98 | \$ 59'000.00<br>0           | \$147'500.00<br>0           | \$ 14'750.0<br>00         | \$ 2'360.00<br>0         |
| 538                               | 21/04/98 | \$118'000.00<br>0           | \$295'000.00<br>0           | \$ 29'500.0<br>00         | \$ 4'720.00<br>0         |
| 646                               | 07/05/98 | \$236'000.00<br>0           | \$147'500.00<br>0           | \$ 59'000.0<br>00         | \$ 9'440.00<br>0         |
| 1243                              | 24/07/98 | \$118'000.00<br>0           | \$340'625.00<br>0           | \$ 29'500.0<br>00         | \$ 4'720.00<br>0         |
| 1407                              | 13/08/98 | \$272'500.00<br>0           | \$ 73'750.00<br>0           | \$ 68'125.0<br>00         | \$10'900.00<br>0         |
| 1703                              | 22/09/98 | \$ 59'000.00<br>0           | \$107'500.00<br>0           | \$ 14'750.0<br>00         | \$ 2'360.00<br>0         |
| 1768                              | 01/10/98 | \$ 86'000.00<br>0           | \$110'000.00<br>0           | \$ 21'500.0<br>00         | \$03'440.00<br>0         |
| 1993                              | 05/11/98 | \$ 88'000.00<br>0           | \$ 5'000.00<br>0            | \$ 22'000.0<br>00         | \$ 3'520.00<br>0         |
| 1844                              | 09/10/98 | \$100'000.00<br>0           | \$ 55'000.00<br>0           | \$ 25'000.0<br>00         | \$ 4'000.00<br>0         |
| 2185                              | 02/12/98 | \$ 44'000.00<br>0           | \$ 55'000.00<br>0           | \$ 11'000.0<br>00         | \$ 1'760.00<br>0         |
| <b>TOTAL<br/>RELIQ<br/>UIDAC.</b> |          | <b>\$1'793.956.3<br/>90</b> | <b>\$2'242.070.4<br/>88</b> | <b>\$448.414.0<br/>98</b> | <b>\$71.746.25<br/>6</b> |

- Interpuesto el recurso de reposición contra la Resolución 0265 de 1999, fue confirmada por Resolución 0796 de 1999.

### 1.3. Normas violadas y concepto de la violación

#### 1.3.1. Violación de los artículos 28, 73 y 74 CCA y 23 y 24 del Acuerdo 04 de 1993 expedido por el Consejo Directivo de ECOSALUD S.A.

El valor a que se refieren los actos acusados corresponde a un reajuste de los valores liquidados y pagados por COLMENA S.A. antes de la realización de los sorteos reclamados cuyo plan de premios fue sometido a consideración y aprobación de ECOSALUD y en momento alguno se consideró impuesto de ganancia ocasional. Sobre este plan de premios ofrecido por COLMENA se liquidaron y pagaron a ECOSALUD S.A. los derechos económicos correspondientes.

Las resoluciones por las cuales se otorgaron permisos durante los años 1996, 1997 y 1998 a la actora, que incorporaron plan de premios, las liquidaciones y la prueba de pago de estos derechos se encontraban en firme cuando ECOSALUD S.A. expidió los actos acusados; por tanto, no podían modificarse, salvo que fueran aprobadas por COLMENA S.A., lo que no sucedió en este caso, circunstancia que las hace inmodificables.

Si ECOSALUD S.A. aceptó el plan de premios presentado por COLMENA y con base en él exigió, liquidó y recibió el pago de los derechos económicos para conceder los permisos, no puede ahora afirmar que los derechos a su favor o que el plan de premios eran superiores, sin notificar previamente a la actora esta situación, violando las disposiciones citadas.

**1.3.2. Violación de los artículos 23 y 24 del Acuerdo 04 de 1993, 4º (numeral 4) de la Resolución 0719 de 1993 (29 de diciembre), 3º (numeral 4) de la Resolución 0788 de 1995 (10 de julio) y 5º (numeral 5) de la Resolución 076 de 1999 (14 de enero), expedidos por ECOSALUD S.A.; 306 y 370 del Estatuto Tributario (ET).**

Es un contrasentido afirmar que el impuesto de ganancia ocasional es un premio adicional. La ganancia ocasional no es, ni puede considerarse parte integrante del plan de premios para efectos de generar prestaciones económicas a favor de ECOSALUD, porque este impuesto no tiene la naturaleza del premio ofrecido, ni existe norma alguna que señale que hará parte del plan de premios como base para liquidar las prestaciones económicas.

El impuesto es una prestación en dinero, de carácter obligatorio, creado por el Estado en ejercicio de su potestad impositiva con fundamento en la ocurrencia o realización de un hecho previsto en la ley. Quiere decir, que el impuesto surge de

una norma legal y no de un acuerdo de voluntades, su causa efectiva es la ocurrencia de un hecho que origina una prestación a favor del Estado, mientras que el premio es el bien que recibe la persona que resulta ganadora del sorteo teniendo como fuente la autonomía de la voluntad y beneficia en forma directa e inmediata a quien resulta favorecido.

Según el artículo 304 ET el premio concedido genera el impuesto de ganancia ocasional. Esto es, el premio es el que da lugar a este impuesto, encontrándose en una relación causa-efecto que impide confundir o unificar los conceptos e imposibilita tenerlo como parte del premio.

El hecho generador del impuesto de ganancia ocasional consiste en recibir un premio proveniente de un sorteo, cuya base gravable está determinada por el valor comercial del bien recibido o por la cuantía en dinero efectivamente recibida y es una carga impositiva del Estado a los contribuyentes. En consecuencia, si la Corporación asume su importe no puede concluirse que el impuesto es premio, o que forma parte del mismo, o que es adicional.

Cuando se toma un impuesto como base de la liquidación de los derechos se vulneran las normas citadas, dado que éstas no incluyen los impuestos como base de la liquidación, tanto así que ellas mismas se encargan de excluir el importe del IVA. Además, la ganancia ocasional asumida por la Corporación no es un premio adicional, porque de acuerdo con el artículo 306 ET quien efectúa un sorteo y paga el premio está obligado a retener el valor del impuesto y es responsable ante el fisco si no realiza la retención con cargo al beneficiario.

Según el artículo 35 CCA las decisiones de la Administración, cuando afectan a particulares, deben motivarse y fundamentarse en las pruebas practicadas. En el presente caso, ECOSALUD S.A. no probó concretamente cuáles fueron los impuestos que asumió la Corporación sino que se limitó a hacer unos cálculos sin comprobarlos, circunstancia que hace a los actos acusados nulos por falta de motivación.

ECOSALUD S.A. liquidó una prestación económica adicional equivalente al 16% no obstante que en varias ocasiones el valor inicialmente liquidado y pagado por COLMENA había sido determinado en una tarifa del 10%. Esta diferencia tampoco aparece probada ni justificada en los actos acusados.



## **2. LA CONTESTACION**

El apoderado de ECOSALUD S.A. contestó que mediante Resolución 0625 de 1999 se reliquidó el valor de las transferencias y se cuantificó la obligación a cargo de COLMENA debidamente justificada y con base en las normas legales, pues al otorgar al ganador su premio la actora entregó uno de mayor valor del cual deben liquidarse el valor de las transferencias para el sector salud, al tenor de las normas legales según las cuales las obligaciones económicas que derivan de un premio deben hacerse efectivas anticipadamente, pues se trata de la explotación de una actividad exclusiva del Estado donde los particulares deben colaborar con el cumplimiento del cometido estatal encargado a ECOSALUD.

Propuso las siguientes excepciones:

**2.1.** Capacidad jurídica de la demandada para expedir los actos acusados, porque ECOSALUD S.A. es la entidad del orden nacional encargada de la administración, explotación y regulación del monopolio de los juegos de suerte y azar, entre los que se encuentran los eventos o sorteos de carácter promocional o publicitario. Esta competencia se deriva de la Ley 10ª de 1990 (artículo 43), los decretos 2433 de 1991, 271 de 1991 y 1660 de 1994 y las resoluciones 719 de 1993, 698 de 1994, 788 de 1995, 076 de 1999, 5866 de 1999 y 1346 de 1999.

La actora impugna la liquidación de transferencias al sector salud y los derechos de explotación respecto de un mayor valor del plan de premios autorizado inicialmente por ECOSALUD S.A. porque la Corporación entregó estos premios libres de impuestos, cuando el obligado a pagar el impuesto de ganancia ocasional es el ganador y no quien realiza el sorteo.

**2.2.** Legalidad de los actos administrativos acusados. Por la Ley 10ª de 1990 se creó el monopolio rentístico y se constituyó ECOSALUD S.A. como una sociedad de capital público, con facultad para organizar, administrar, controlar y explotar monopolios rentísticos (artículos 42 y 43).

Lo anterior demuestra que ECOSALUD es la entidad encargada de expedir los actos administrativos relacionados con los juegos de suerte y azar y que contrario a lo afirmado por la actora, en este caso fueron debidamente motivados, la actuación se surtió con base en el principio de legalidad y con la competencia

conferida a ECOSALUD por el artículo 336 de la Constitución Política y la Ley 10ª de 1990 y de acuerdo con la reglamentación que regula el monopolio rentístico y no se requería del consentimiento de la Corporación, porque se trataba de defender los intereses del sector salud.

El objeto de la Resolución 0265 de 1999 era reajustar legal y normativamente una suma que estaba en detrimento de los intereses del sector salud, pues la liquidación no comprendió la totalidad del valor de los premios sino el 80% de su valor real, lo que implicaba recaudar una suma inferior para salud, en clara contradicción con la Constitución Política y la Ley 10ª de 1990.

**2.3.** Cumplimiento de un deber legal. Los actos acusados tuvieron su fundamento en los artículos 336 de la Constitución Política, 42 y 43 de la Ley 10ª de 1990, 285 de la Ley 100 de 1993; los decretos 2433 y 271 de 1991, la Resolución 091 de 1994 y el Acuerdo 04 de 1993, que imponen a ECOSALUD S.A. el deber de administrar, explotar y regular el monopolio rentístico y otorgar permisos para su explotación; declarar el incumplimiento de las obligaciones, todo con el fin de obtener recursos para el sector salud de los municipios. Esta fue la razón para exigir a COLMENA el cumplimiento de las obligaciones contraídas.

El artículo 336 de la Constitución Política regula el carácter fiscal del monopolio cuando sujeta su existencia al carácter de arbitrio rentístico, de donde se deduce que las rentas derivadas de su ejercicio son fiscales y deben ingresar al presupuesto público para atender finalidades de interés público o social, como ocurre con las provenientes de juegos de suerte y azar destinadas a los servicios de salud.

Según esta norma la evasión fiscal debe sancionarse penalmente, como lo establece el artículo 241 A del Código Penal cuando tipifica como delito el ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico y, por tanto, es obligación de los particulares abstenerse de operar juegos de suerte y azar sin el permiso correspondiente.

**2.4.** Primacía del interés general sobre el particular, como lo disponen los artículos 1º y 2º CP. Así, las resoluciones acusadas son producto del ejercicio del monopolio que ejerce ECOSALUD S.A. para transferir recursos al sector salud.

La destinación específica de los recursos obtenidos de este monopolio para satisfacer las necesidades en salud de los municipios del país es la primacía que debe tenerse frente al ejercicio del evento promocional realizado por COLMENA y le corresponde ser solidaria y colaborar con la Administración, en aras de la prevalencia del interés general para que se hagan efectivas las transferencias a los municipios para que se destinen al sector salud.

**2.5.** Cobro de lo no debido. No habiendo infligido ECOSALUD daño alguno a la actora, ésta no puede pretender el pago de intereses y cargas económicas sin justa causa y que no se han generado, porque al efectuarse la reliquidación de las obligaciones por concepto de transferencias al sector salud y derechos de explotación, éstas son trasladadas a los municipios como directos beneficiarios.

**2.6.** Legalidad y obligatoriedad de las normas reglamentarias del monopolio creado por el artículo 42 de la Ley 10ª de 1990. Los actos acusados son el resultado de aplicar las normas que regulan los eventos o sorteos de suerte y azar de carácter promocional o publicitario.

El fundamento de las resoluciones que exigieron la reliquidación de las obligaciones económicas derivadas de los sorteos promocionales se fundó en los actos de carácter general relativos a los sorteos de suerte y azar que expidió ECOSALUD y que son de obligatorio cumplimiento.

### **3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

3.1. La actora reiteró los argumentos de la demanda y agregó que el plan de premios autorizado a COLMENA para realizar eventos promocionales durante los años 1996, 1997 y 1998 y la liquidación de los derechos económicos a favor de ECOSALUD gozan de firmeza e inmodificabilidad; por tanto, variarlos por un acto posterior viola los principios de legalidad y seguridad jurídica que buscan proteger al particular.

El hecho de que la Corporación pague el impuesto no cambia su naturaleza, ni lo convierte en premio adicional, porque entre el premio ofrecido y el impuesto de ganancia ocasional existe una relación causa–efecto que no puede confundirse, porque se violarían los artículos 23 y 24 del Acuerdo 04 de 1993, 4º (numeral 4) de la Resolución 0719 de 1993 (29 de diciembre), 3º (numeral 4) de la Resolución

0788 de 1995 (10 de julio) y 5º (numeral 5) de la Resolución 076 de 1999 (14 de enero); expedidos por ECOSALUD S.A.; 306 y 370 ET que regulan la forma de cuantificar los derechos económicos a favor de ECOSALUD S.A., pero no determinan que el impuesto de ganancia ocasional que asume la entidad deba entenderse como parte de la liquidación.

Conforme al artículo 306 ET la entidad financiera cuando realiza el sorteo y paga el valor del premio debe retener el impuesto respectivo y queda como responsable ante el fisco y pagarlo con recursos propios siempre y cuando no lo haga con cargo al beneficiario, lo que implicaba que COLMENA podía asumir el pago del impuesto, sin que se convirtiera en un premio mayor o adicional.

ECOSALUD en las resoluciones acusadas efectuó un cálculo sin especificar su procedencia y con base en éste liquida la prestación económica que correspondía pagar a COLMENA, sin motivación que permitiera a su destinatario conocer las razones de la decisión.

Es cierto que existen normas que imponen a ECOSALUD regular lo relacionado con la administración y explotación del monopolio rentístico, pero no puede aceptarse que lo haga a su arbitrio, sino que es necesario que sus actuaciones estén ajustadas a los parámetros contenidos en las normas legales, so pena de quebrantarlas. Por eso cuando COLMENA S.A. solicitó autorización para el plan de premios indicó que el programa consistía en entregar el premio libre de impuestos porque la Corporación asumiría el valor del impuesto, lo que no significaba que ese valor formara parte del premio.

3.2. La parte demandada no alegó de conclusión.

## **II. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró no probadas las excepciones propuestas y negó las pretensiones de la demanda.

2.1. Respecto al primer cargo señaló que ECOSALUD S.A. en ejercicio del poder de policía que le permite controlar los juegos de suerte y azar en aras del interés general, autorizó a COLMENA para que realizara sorteos promocionales, los cuales podían ser restringidos o afectados legítimamente por el Estado mediante

decisiones unilaterales, pues estos sorteos no son absolutos, definitivos o inmodificables.

Por los actos acusados se reliquidan y se ordena el pago de los derechos de explotación y transferencias al sector salud sobre el valor de un plan de premios en el cual no se tuvo en consideración el valor del impuesto de ganancia ocasional, que viene a ser un premio adicional con que se favorecieron los ganadores del sorteo y que acrecentó el valor del premio.

2.2. Al referirse al segundo cargo sostuvo que no se controvierte la obligación del ganador de pagar el impuesto de ganancia ocasional (que fue asumido por COLMENA), ni los porcentajes correspondientes a los derechos de explotación y a las transferencias al sector salud, sino que COLMENA, al solicitar el permiso incluyó un plan de premios valorizado sobre cuyo monto pagó los derechos a que estaba obligada, pero no incluyó el impuesto de ganancia ocasional regulado por los artículos 304, 306, 317, 370 y 402 del Estatuto Tributario y fijado en el 20%, cuya cuantía se determina por lo efectivamente recibido cuando se trata de dinero, y por el valor comercial del bien al momento de recibirlo, cuando es en especie.

En este caso el premio estaba conformado por el dinero efectivamente recibido por el ganador, más la suma que representó no tener que pagar el impuesto de ganancia ocasional, obligación que en su nombre asumió COLMENA, porque de no ser así el ganador hubiera pagado el impuesto de su propio peculio al momento de recibir el premio y COLMENA habría sido un mero agente retenedor, al recibirlo del obligado o descontarlo del valor del premio.

El valor del impuesto de ganancias ocasionales hace parte integrante del premio sobre el que se causan derechos, en este caso del 80% del plan de premios y quedaba pendiente el 20% que debía pagar COLMENA a ECOSALUD, por constituir recursos fiscales para el sector salud.

2.3. En cuanto al último cargo estimó que la actora no hace ningún raciocinio lógico-jurídico que sustente la violación de las normas que invoca para alegar falsa motivación del acto acusado, porque no expone el origen de las cifras liquidadas y la variación del porcentaje de los derechos de explotación y transferencias.

Observó que las resoluciones acusadas sí contienen los motivos que llevaron a su expedición, luego las imputaciones carecen de fundamento legal razón y las pretensiones de la demanda debían despacharse desfavorablemente.

### **III. EL RECURSO DE APELACIÓN**

Alega la apelante que COLMENA se limitó a dar aplicación a las normas que regulan los sorteos, concursos y/o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, en especial, lo concerniente a las transferencias al sector salud.

COLMENA, para realizar los sorteos durante los años 1996, 1997 y 1998 solicitó a ECOSALUD el permiso requerido para los planes de premios que pretendía ofrecer, pagó las respectivas prestaciones económicas y cumplió con los requisitos para su otorgamiento.

En los pagos COLMENA aplicó el porcentaje de la liquidación con base en el cálculo del valor de los premios a entregar, que fue aceptado por ECOSALUD, y no puede pretenderse que dentro de ese cálculo la entidad financiera tuviera que incluir el valor de un impuesto como el de ganancia ocasional causado por la entrega de los premios, porque el impuesto es consecuencia de los premios y no parte de éstos; luego, si COLMENA asumió económicamente el impuesto, este hecho no modifica su naturaleza de impuesto, ni lo convierte en premio.

No puede sostenerse, como lo hace ECOSALUD, que al entregarle al ganador el premio libre de impuestos se concede un beneficio adicional valorable en dinero que constituye un premio adicional, pues debe recordarse que la causación, valor y pago del impuesto de ganancia ocasional son independientes del valor ofrecido como premio en un sorteo promocional cuyo valor es el que sirve de base a las liquidaciones económicas a favor de ECOSALUD, según las normas legales.

No existe norma legal que establezca que cuando la entidad que realiza el evento pague el impuesto de ganancia ocasional, éste se convierta en parte del premio y por tanto, en base para liquidar las obligaciones a favor del Estado. En este caso concreto, COLMENA liquidó las prestaciones económicas a favor de la demandada sobre el 100% del valor total del plan, que no puede incluir como parte el impuesto de ganancia ocasional.

ECOSALUD no podía reliquidar las prestaciones económicas porque modificaría unilateralmente los actos administrativos de carácter particular que autorizaron, incorporaron y aprobaron los planes de los sorteos y el valor de los premios que sirvieron de base para la liquidación de los derechos económicos a cargo de COLMENA. Estos factores eran inmodificables porque para la época de expedición de las resoluciones acusadas los actos creadores de situaciones jurídicas particulares estaban en firme y para su revocación se requería el consentimiento previo y expreso del interesado.

Los actos acusados carecen de soporte probatorio y de motivación y están fundados en simples especulaciones sobre el impuesto que debió asumir COLMENA, razón suficiente para que sean anulados.

#### **IV. CONSIDERACIONES**

Mediante las resoluciones acusadas ECOSALUD reliquidó las obligaciones económicas derivadas de sorteos o eventos de suerte y azar de carácter promocional o publicitario realizados durante los años 1996, 1997 y 1998 por la CORPORACIÓN SOCIAL DE AHORRO Y VIVIENDA COLMENA y le ordenó pagar la suma de setenta y un millones setecientos cuarenta y seis mil doscientos cincuenta pesos (\$71'746.250,00),

Alega la actora que el hecho de entregar a los ganadores los premios libres de impuestos, no significa que recibieran un premio adicional como lo sostiene ECOSALUD al reliquidar el impuesto de ganancia ocasional.

La Ley 10ª de 1990, en su artículo 43, autorizó la constitución y organización de una sociedad de capital público con participación de la Nación y de las entidades territoriales, o de sus entidades descentralizadas, titulares de los monopolios rentísticos de las loterías existentes, para la explotación y administración del monopolio rentístico creado por el artículo 42 ibídem sobre todas las modalidades de juegos de suerte y azar, distintos de las loterías y apuestas permanentes.

Con fundamento en los artículos 42 y 43 de la Ley 10ª de 1990 y en el Decreto 130 de 1976, se constituyó la Empresa Colombiana de Juegos de Suerte y Azar Ltda. (COLJUEGOS), transformada después en la Empresa Colombiana de Recursos para la Salud S.A. (ECOSALUD S.A.), hoy liquidada y reemplazada por ETESA.

Los artículos 304 y 306 del Estatuto Tributario disponen que el beneficiado con un premio en dinero o en especie está obligado a pagar el impuesto de ganancias ocasionales. La base gravable de este impuesto equivale a «*la cuantía del dinero efectivamente recibido*» o «*el valor comercial del bien al momento de recibirse*» y la entidad financiera que lo ofrece actúa como agente retenedor. El tenor de estas normas es el siguiente:

**«ART. 304.- Gravamen a los premios en dinero y en especie.** Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de loterías, premios, rifas, apuestas y similares. **Cuando sean en dinero, su cuantía se determina por lo efectivamente recibido. Cuando sean en especie, por el valor comercial del bien al momento de recibirse.**

**ART. 306. El impuesto debe ser retenido en la fuente.** Cuando se trata de pagos por concepto de premios de loterías, rifas, apuestas y similares, el impuesto de ganancias ocasionales debe ser retenido por las personas naturales o jurídicas encargadas de efectuar el pago en el momento del mismo.

Para efectos de este artículo, los premios en especie tendrán el valor que se les asigne en el respectivo plan de premios, el cual no podrá ser inferior al valor comercial. En este último caso, el monto de la retención podrá cancelarse (sic) dentro de los seis meses siguientes a la causación de la ganancia, previa garantía constituida en la forma que establezca el reglamento »

COLMENA solicitó a ECOSALUD S.A. autorización para realizar sorteos promocionales denominados CUENTA SORTEOS COLMENA para clientes titulares de cuentas de ahorros UPAC o PAGADIARIO.

Según el artículo 20 de la Ley 35 de 1993 el ofrecimiento de sorteos promocionales debe hacerse en las condiciones señaladas por el Gobierno Nacional, quien expedirá las normas correspondientes con el objeto de prevenir que el costo de los premios o seguros se traduzca en mayores cargas o en menores rendimientos o retribuciones al ahorrador o usuario del producto o servicio promocionado.

En tal virtud, el Gobierno Nacional reglamentó el numeral 2 del artículo 99 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero por medio del Decreto 2204 de 1998, cuyos artículos 1º y 5º disponen:

**«Artículo 1º. Definición.** Para efectos de lo previsto en el presente decreto, se entenderá por promoción comercial mediante incentivos, todo ofrecimiento directo o indirecto que cualquier institución



financiera o entidad aseguradora realice transitoriamente en forma gratuita como un incentivo adicional a la tasa de interés y/o al costo del servicio, cualquiera sea la denominación o forma que adopte.

Parágrafo. No se tendrán como incentivos los simples elementos de cortesía que otorguen las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria a sus clientes o usuarios”

[...]

**Artículo 5°. Concordancia con otras disposiciones.** El presente decreto deberá aplicarse en concordancia con las normas legales y reglamentarias que rigen el monopolio de arbitrio rentístico de juegos de suerte y azar».

La normativa que rige el monopolio de los juegos de suerte y azar está conformada, entre otras normas, por los artículos 135 y 136 del Decreto Ley 1298 de 1994 y 7º del Decreto 1660 de 1994, del siguiente tenor:

#### **DECRETO LEY 1298 de 1994**

«**Artículo 135. ARBITRIO RENTÍSTICO DE LA NACIÓN.** El arbitrio rentístico de la Nación lo conforma la explotación monopólica, en beneficio del sector salud, de las modalidades de juegos de suerte y azar diferentes de las loterías, apuestas permanentes existentes y de las rifas menores aquí previstas.

La concesión de permisos para la ejecución de rifas que no sean de carácter permanente, cuyo plan de premios no exceda doscientos cincuenta (250) salarios mínimos mensuales, y se ofrezcan al público exclusivamente en el territorio del respectivo Municipio o Distrito, será facultad de los alcaldes municipales y distritales.

Las sumas recaudadas por concepto de permisos de explotación o impuestos generados por estas rifas se transferirán directamente al fondo local o distrital de salud.

**Parágrafo.** El Gobierno Nacional reglamentará la organización y funcionamiento de estas rifas, así como su régimen tarifario.

**Artículo 136. ECOSALUD.** La Empresa Colombiana de Recursos para la Salud, ECOSALUD, es una sociedad de capital público, constituida y organizada conforme a la autorización del artículo 43 de la ley 10 de 1990, cuyo objeto es la explotación y administración del monopolio rentístico de que trata el artículo precedente...»

#### **DECRETO 1660 DE 1994**

**Artículo 7º Ejecución o explotación de rifas mayores.** Corresponde a la Empresa Colombiana de Recursos para la Salud S.A., Ecosalud S.A., o quien haga sus veces, reglamentar y conceder los permisos de ejecución, operación o explotación de rifas mayores y de los sorteos o concursos de carácter promocional o publicitario».

Estas normas excluyen del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar a las loterías y apuestas permanentes existentes al momento de entrar en vigencia de la Ley 10ª de 1990 y a las rifas menores, esto es, aquellas cuyos planes de premios

no exceden de 250 salarios mínimos mensuales y que se ofrecen al público en el respectivo municipio o distrito. Los sorteos promocionales efectuados por COLMENA corresponden a los llamados juegos de suerte y azar, cuya administración y explotación, a la fecha de expedición de los actos acusados, estaba a cargo de ECOSALUD S.A.

Para reliquidar las transferencias ECOSALUD S.A. se apoyó en la Resolución 076 de 1999 (14 de enero), expedida por su Presidente, que en el numeral 5 del artículo 5º estableció un 17% «*del valor comercial del plan de premios*», en consecuencia, aplicó ese porcentaje al equivalente del 20% de los premios de cada plan, lo que significa que la cuantía de cada premio es parte del contenido u objeto de las autorizaciones y cualquier variación posterior constituye modificación de la autorización.

Como las resoluciones por las cuales se facultó a COLMENA para realizar el plan de premios promocional en los términos y circunstancias de tiempo, modo y valor señalados en ellas, no podían ser modificadas por ECOSALUD S.A., una vez quedaron en firme, por ser actos administrativos creadores de una situación jurídica particular y concreta para la actora.

Al modificar unilateralmente la entidad demandada estas resoluciones se configuró una revocación directa, pues varió situaciones jurídicas en firme ya consolidadas, aumentando la base para liquidar las transferencias al sector salud, hecho que no obedeció a un simple error aritmético o de hecho que no incidiera en el sentido de la decisión, conforme lo dispone el inciso final del artículo 73 CCA y que pudiera corregirse mediante revocación parcial del acto respectivo. Tampoco obedece a una aclaración, recurso o procedimiento de revisión de la liquidación de las transferencias, sino a la interpretación que hizo ECOSALUD S.A. de lo que constituye «*el valor total del plan de premios*», revocación que comporta obligaciones económicas adicionales a cargo de la organizadora del sorteo, sin tener en cuenta que ésta asumió el pago del impuesto de ganancias ocasionales.

La demandada, al revocar parcial y directamente, de manera desfavorable, los actos administrativos creadores de una situación jurídica a favor de la actora, violó el artículo 73 CCA que exigía previamente el consentimiento expreso y escrito de la beneficiada para su revocación.

A juicio de la Sala no es acertado el planteamiento de ECOSALUD S.A. de que por haber entregado la entidad financiera a los ganadores los premios libres de impuesto de ganancias ocasionales, debía entenderse que los premios realmente se entregaron con un monto adicional igual al 20%.

Esta Sala en asuntos de similares características, ha dicho <sup>2</sup>:

«... no está demás poner de presente que la interpretación argüida por la entidad demandada sobre el valor total del plan de premios no es de recibo, puesto que si bien es cierto que los ganadores de los premios reciben un beneficio adicional al mismo, cual es el de estar liberados del pago del impuesto de ganancia ocasional por cuenta del mismo banco, se observa que las normas reglamentarias aplicadas para liquidar las transferencias en cuestión determinan que la base para ello es el valor comercial de los premios, concepto éste que no incorpora dicho gravamen, que por lo demás también se liquida sobre el valor comercial del bien obtenido en el sorteo. Incluso, tales normas precisan que ese valor base es sin considerar el IVA, lo cual reitera ese concepto como la base de la liquidación de las transferencias, amén de que el impuesto de ganancia ocasional no es un valor agregado que aumente el precio del bien dado en premio, esto es, su valor comercial.

La Sala observa en el razonamiento de la entidad demandada que se confunde el valor comercial del premio con el valor del beneficio económico neto o realmente recibido por los ganadores, en la medida en que distingue las situaciones cuando los premios se dan libres de impuestos y cuando el impuesto corre a cargo de los ganadores. En el primer caso es claro que el beneficio obtenido es por el 100% del valor del premio, mientras que en el segundo, es por ese 100% menos el importe de la contribución fiscal pertinente, que en este caso es el 20% por impuesto de ganancia ocasional, es decir, que el beneficio neto del ganador que debe sufragar ese gravamen es del 80% del valor del premio.

Por consiguiente, el equívoco de la demandada en este caso la ha llevado a dejar de lado el valor comercial de que hablan las normas en cita, para tomar el valor comercial de los premios ofrecidos en cada plan promocional autorizado como el 80% y a considerar que los ganadores obtienen un 20% más por concepto del impuesto dejado de pagar, y que por ello las transferencias se habían liquidado sólo sobre ese 80%, quedando pendiente el saldo anotado.

De otra parte, el equívoco de la demandada daría lugar a que las transferencias en comento deban liquidarse ya no sobre el 100% del valor comercial de los bienes ofrecidos en premio, sin incluir IVA, sino sobre el 120% de ese valor, de suerte que las transferencias resultarían causadas tanto por el valor comercial del premio como por su impuesto de ganancia ocasional, siendo que éste, como se dijo, no aumenta dicho

---

<sup>2</sup>Sentencias de 20 de septiembre de 2002, exp. 7372, actor Banco de Bogotá, M.P. Manuel S. Urueta Ayola, y de 4 de julio de 2003, Expediente 1999-0779 (7263), Actor: BBVA Banco Ganadero, M.P. Camilo Arciniegas Andrade.

valor. Por ello se viola el artículo quinto, numeral 5, de la Resolución Núm. 076 de 14 de enero de 1999.»

En esta oportunidad la Sala reitera las anteriores consideraciones, por lo cual declarará la nulidad de las resoluciones acusadas y, a título de restablecimiento del derecho, ordenará que ETESA reintegre a COLMENA la suma que pagó por concepto de la reliquidación dispuesta en los actos que se anulan.

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

### **F A L L A:**

**REVÓCASE** la sentencia de 25 de abril de 2002. En su lugar,

**Primero.- DECLÁRASE** la nulidad de las resoluciones 0265 de 1999 (25 de febrero), por la cual ECOSALUD S.A. (hoy ETESA S.A.) reliquidó las obligaciones económicas que la CORPORACIÓN SOCIAL DE AHORRO Y VIVIENDA COLMENA adeuda por concepto de sorteos promocionales realizados en los años 1996, 1997 y 1998; y 0796 de 1999 (18 de mayo), confirmatoria de la anterior.

**Segundo.-** A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a ETESA S.A. devolver a COLMENA la suma de setenta y un millones setecientos cuarenta y seis mil doscientos cincuenta pesos (\$71'746.250,00), debidamente actualizada de conformidad con el artículo 178 CCA, más los intereses comerciales a partir de 29 de junio de 1999, fecha en que la actora pagó esa cifra, hasta cuando se haga la devolución, conforme al inciso 6 del artículo 177, ibídem.

Cópiese, notifíquese y, en firme esta sentencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior sentencia fue discutida y aprobada por la Sala en reunión celebrada el 3 de julio de 2008.

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO

Presidente

CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE

RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA

MARTHA SOFÍA SANZ TOBÓN

Ausente con excusa