

**IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS – Marco normativo /
BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS
– Es el valor de los premios**

Conforme al criterio de la Sala, el marco normativo del impuesto de azar y espectáculos se remite a las leyes 12 de 1932 (art. 7), 69 de 1946 (art. 12) y 33 de 1968 (art. 3) y al Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (arts. 227, 228). En sentencia C-537 de 1995, la Corte Constitucional se inhibió de fallar sobre la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 12 de 1932 y declaró exequibles las demás normas. Lo anterior, porque, no obstante el sujeto pasivo, el hecho generador y la base gravable no estaban claramente determinados, sí eran determinables. En este sentido, señaló que el hecho gravable o generador del tributo es el medio de acceso o materialización del juego como billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, así como los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas o apuestas, y que la base gravable es el valor de dichas boletas, billetes, tiquetes o premios. El Consejo de Estado, por su parte, acogió el criterio de la Corte Constitucional y, en tal sentido, ha reiterado que el valor de los premios constituye la base gravable del impuesto. En consecuencia, los premios pagados a los participantes en las rifas promocionales a nivel nacional o territorial generan el impuesto de azar y espectáculos, liquidado con base en el valor de estos.

**RIFAS - Están sujetas al impuesto de azar y espectáculos / RIFAS –
Concepto / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – Lo genera las rifas
promocionales. Grava el premio entregado en virtud de la rifa**

Todas las rifas están sujetas al impuesto de azar y espectáculos, cualquiera que sea el mecanismo utilizado para éstas, es decir, mediante la expedición de “billetes” o “boletas” vendidas previamente a los interesados en participar en ellas, o de documentos o facturas entregados a quienes adquieren determinados productos o servicios, motivados por la oferta de participar en rifas posteriores, que son precisamente las “rifas promocionales”. En sentencia de 31 de agosto de 2006 (exp. 15100), la Sala puntualizó que la palabra “rifas” utilizada por el legislador y por el Decreto 423 de 1996, en concordancia con los Decretos 114 y 115 de 1988, vigentes para los periodos en discusión, debe entenderse en su sentido natural y obvio, esto es, como la actividad de sortear algo entre varias personas a las que se reparten o venden papeletas, billetes y cualquier otro documento que le permita acreditar su participación en el sorteo. De modo que el impuesto de azar y espectáculos lo generan tanto las rifas promocionales efectuadas mediante el uso de billetes, como las que no los utilizan sino que se valen de cualquier otro medio de participación en los sorteos. En el mismo orden de ideas, los premios pagados a los participantes en todo tipo de rifas, inclusive en las promocionales, generan el impuesto de azar y espectáculos, porque lo que la ley grava en las últimas no es el ingreso proveniente del pago de la boleta para participar en la rifa promocional, sino el premio entregado en virtud de ésta, al momento en que la rifa se realiza.

**RIFAS PROMOCIONALES – El valor del premio entregado es la base gravable
del impuesto de azar y espectáculos / SANCION POR NO DECLARAR
IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – La base gravable es el valor de
los premios entregados**

No obstante, comoquiera que en las rifas promocionales no existen ingresos gravados, porque el derecho a participar en los sorteos se obtiene a título gratuito, de modo que tales ingresos no se perciben, la Sala precisó que la base de la

sanción está constituida por el valor de los premios entregados y no de la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo gravable. En otras palabras, en las “rifas promocionales” la base gravable del tributo es el “valor de los premios que se deben entregar” y ésta, a su vez, es la base sobre la cual debe cuantificarse el monto de la sanción por no declarar.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la base gravable en rifas promocionales en el impuesto de azar y espectáculos, se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 28 de enero de 2010, Rad.16240, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de abril del dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00513-01(17162)

Actor: CENTRAL COOPERATIVA DE CREDITO Y DESARROLLO SOCIAL COOPDESARROLLO antes BANCO COOPERATIVO DE CREDITO Y DESARROLLO SOCIAL

Demandado: EL DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide la apelación interpuesta por el demandado contra la sentencia de 21 de febrero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. El fallo dispuso:

“PRIMERO: ANÚLASE PARCIALMENTE la Resolución Sanción No. 17-1307 de 7 de junio de 2004, respecto de los periodos quinto (5) y sexto (6) del año gravable 1999, correspondiente al Impuesto de Azar y Espectáculos Públicos, proferida por la Secretaría de Hacienda-Alcaldía Mayor de Bogotá, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: ANÚLASE PARCIALMENTE la Resolución No. 2004EE145728 de 22 de diciembre de 2004, proferida por la Secretaría de Hacienda-Alcaldía Mayor de Bogotá, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la CENTRAL COOPERATIVA DE DESARROLLO SOCIAL COOPDESARROLLO, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por no declarar el Impuesto de Azar y

Espectáculos Públicos correspondiente a los periodos cinco (5) y seis (6) del año gravable 1999.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

ANTECEDENTES

En 1999, la Central Cooperativa de Crédito y Desarrollo Social - Banco COOPDESARROLLO (antes Banco Cooperativo de Crédito y Desarrollo Social), en adelante COOPDESARROLLO, realizó sorteos de suerte y azar promocionales y publicitarios entre sus clientes y aportantes, consistentes en la entrega de dinero en efectivo, motocicletas y otros bienes.

Previos requerimientos de información, la Administración Distrital emplazó a COOPDESARROLLO, para que declarara el impuesto de azar y espectáculos entre mayo y noviembre de 1999.

Mediante Resolución 17-1307 de 7 de junio de 2004, el Distrito Capital impuso a COOPDESARROLLO sanción por no declarar el impuesto entre julio y noviembre de 1999, en cuantía de \$8.803.713.000, con base en los ingresos certificados que obtuvo durante el lapso mencionado.

Esta decisión se modificó en reconsideración. Por Resolución 2004EE145728 de 22 de diciembre de 2004 se levantó la sanción respecto de los periodos 7 a 11 de 1999, porque por estos COOPDESARROLLO había presentado las declaraciones, y se confirmó para los periodos 5 y 6 del mismo año. En consecuencia, el valor de la sanción se redujo a \$3.596.878.000.

LA DEMANDA

COOPDESARROLLO solicitó la nulidad de las Resoluciones 17-1307 de 7 de junio de 2004 y 145728 de 22 de diciembre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar suma alguna por no declarar el impuesto de azar y espectáculos de los periodos 5 y 6 de 1999.

La actora invocó como violados los artículos 1, 2, 83, 209, 338 y 363 de la Constitución Política; 54, 60, 62, 85 y 103 del Decreto 807 de 1993; 8 del Acuerdo Distrital 28 de 1995; 78 del Decreto 400 de 1999; 227 del Decreto Ley 1333 de 1986, y 685, 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación, expuso:

La Ley 12 de 1932 creó temporalmente el impuesto de entrada a espectáculos públicos y juegos permitidos, para la adquisición de boletas o tiquetes de apuesta o sorteo. La Ley 69 de 1946 lo restableció con carácter permanente. La Ley 33 de 1969 cedió el impuesto a los municipios y al Distrito Capital. Y, el artículo 227 del Decreto 1333 de 1986 compiló las normas anteriores.

Así, de acuerdo con las normas vigentes, el impuesto se causa sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos. Como en las rifas promocionales no se paga ninguna suma por las boletas o tiquetes, no se causa el impuesto de azar y espectáculos.

En el Distrito Capital el tratamiento del impuesto es general. El Acuerdo 28 de 1995 unificó los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos,

concursos y similares, en el impuesto de azar y espectáculos. Su reglamentación fue dispuesta por el Decreto 423 de 1996 (artículos 69 a 83).

Según dicho decreto, la base gravable del tributo es el valor total de los ingresos brutos obtenidos sobre el monto de las boletas, billetes o tiquetes que compran los participantes en las rifas. Por tanto, las rifas y juegos promocionales no generan el impuesto de azar y espectáculos, toda vez que quienes participan en ellos no pagan boleta, billete, ni tiquete alguno para jugar. Esta conclusión la ratifica el Concepto 682 de 30 de junio de 1998, de la Oficina Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos Distritales.

Sólo desde el Decreto 400 de 28 de junio de 1999 se estableció la base gravable de las rifas promocionales. Por tanto, como el impuesto en mención es de periodo mensual, sólo a partir de julio de 1999 las rifas promocionales quedaron sujetas al impuesto de azar y espectáculos (artículo 338 de la Constitución Política).

Por lo anterior, con motivo del emplazamiento para declarar, la actora presentó las declaraciones de azar y espectáculos desde julio de 1999 y se abstuvo de hacerlo por los meses de mayo y junio.

El Decreto 115 de 1988, al cual aluden los actos demandados, es inaplicable para fines tributarios, porque se limitó a reglamentar los requisitos de los permisos para la realización de rifas. Además, no estaba vigente para 1999.

Dado que la demandante no presentó las declaraciones de azar y espectáculos de mayo y junio de 1999, con posterioridad al emplazamiento para declarar, el Distrito Capital debió practicar liquidaciones de aforo, en los términos de los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario y 103 del Decreto 807 de 1993.

No obstante, como el demandado sancionó a la actora mediante resolución independiente debió proferir pliego de cargos. Y, como no lo hizo, violó el derecho de defensa y el debido proceso. Tal omisión no puede entenderse subsanada por la presentación de las declaraciones de los periodos 7 a 11, ni con el recurso de reconsideración interpuesto contra la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

Conforme al artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995, el impuesto de azar y espectáculos fusiona los impuestos de espectáculos públicos, sorteos, concursos y similares. Y, aunque no especifique “rifas o sorteos promocionales” se entiende que también las cobija.

El Decreto 115 de 1988 (artículo 6) señaló los requisitos de los permisos para las rifas promocionales, por lo que la referencia a éstas no es una novedad del Decreto 400 de 1999. Además, este decreto es sólo una norma compilatoria.

La sentencia C-537 de 1995 precisó que la base gravable del impuesto de azar y espectáculos para las rifas promocionales es el valor de los premios; y en sentencia de 16 de mayo de 1997 (exp. 8251), el Consejo de Estado señaló que las rifas promocionales, como sorteos permitidos, se sujetaban al impuesto de rifas.

Conforme a las disposiciones en mención, COPPDESARROLLO estaba obligada a declarar el impuesto de azar y espectáculos por el quinto y sexto mes de 1999. Y, si consideraba que estaba exenta del mismo, o que éste no se causó, debió solicitar dicho reconocimiento en los términos del Decreto 114 de 1988.

La resolución sanción no violó el debido proceso porque estuvo precedida del emplazamiento para declarar, que le otorgó a la actora la posibilidad de presentar las declaraciones o aportar las pruebas que demostraran el cumplimiento de ese deber. Como no declaró, se le impuso posteriormente la sanción y se le advirtió que de no pagarla se expediría liquidación de aforo, conforme al artículo 103 del Decreto 807 de 1993.

En el caso de la sanción por no declarar, no se requiere la formulación de pliego de cargos, pues, varios periodos se encontraban declarados. Además, el artículo 85 del Decreto 807 de 1993 prevé que para que los contribuyentes declaren debe preferirse emplazamiento para declarar.

Según el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos corresponde al 10% de los ingresos brutos obtenidos durante el periodo y provenientes de la actividad económica gravada que se ejerce en el Distrito Capital.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados. Y, como restablecimiento del derecho declaró que la actora no estaba obligada a pagar sanción alguna por no declarar impuesto de azar y espectáculos, por los periodos 5 y 6 de 1999. Para fundamentar tales decisiones, señaló:

Las sanciones pueden imponerse por resolución independiente o por liquidación oficial de revisión, corrección aritmética o aforo.

La no presentación de la declaración del impuesto de azar y espectáculos por la actora, conducía a que la Administración le expidiera liquidación de aforo en los términos de los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario, o le impusiera sanción por no declarar previo pliego de cargos.

En el asunto *sub judice*, la Administración optó por la liquidación de aforo, por lo que profirió emplazamiento para declarar e impuso la sanción por no declarar. La expedición de la liquidación de aforo, previo emplazamiento para declarar, fue un procedimiento legal que no vulneró ningún derecho en la medida en que no se requería formular pliego de cargos.

En virtud de los principios de legalidad, certeza e irretroactividad del tributo, éste sólo se puede cobrar a partir de la ley que fija todos sus elementos. Los elementos del impuesto de azar y espectáculos públicos se establecieron a través del Decreto 400 de 28 de junio de 1999. Por tanto, la base gravable del mismo, constituida por el valor de los premios que se deben entregar, sólo empezó a regir a partir de julio de 1999.

Por lo mismo, la Administración no podía cobrar el impuesto de azar y espectáculos sobre rifas promocionales anteriores a la entrada en vigencia del Decreto 400 de 1999, como las realizadas en mayo y junio del mismo año.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia y fundamentó su recurso, en síntesis, conforme sigue:

De acuerdo con las Leyes 69 de 1946 [12] y 33 de 1969 [3, lit. c], el Decreto Extraordinario 1333 de 1986 y los Decretos Distritales 114 y 115 de 1988, la base gravable del impuesto de juegos y rifas la componen el valor de cada billete, ticket y boleto de rifas y apuestas, y los premios que se pagan a quienes participan en éstas.

Así, la base gravable de las rifas promocionales en Bogotá no surge del Decreto Distrital 400 de 1999, sino de la normatividad anterior, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-537 de 23 de noviembre de 1995.

Por su parte, en sentencia de 16 de mayo de 1997, exp. 8251, el Consejo de Estado precisó que las rifas promocionales están sujetas al impuesto de rifas, en los términos en que las define el Decreto 114 de 1988.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda y, además, señaló:

La Ley 33 de 1969 se limitó a ceder el impuesto de azar y espectáculos a los municipios y al entonces Distrito Especial de Bogotá, y reiteró los elementos estructurales del tributo que establecían las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y el Decreto Reglamentario 1558 de 1932, según los cuales la base gravable estaba constituida por el precio de la boleto o ticket de la rifa o sorteo.

El Decreto Extraordinario 1333 de 1986 no gravó las rifas promocionales. Como norma compilatoria, se limitó a reiterar la cesión del tributo y la vigencia de las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946.

Los Decretos 114 y 115 de 1998 son inaplicables al caso porque no estaban vigentes para los periodos discutidos (mayo y junio de 1999), cuando la actora realizó rifas promocionales autorizadas por ECOSALUD.

Si se aceptara que la Ley 33 de 1969 gravó las rifas promocionales porque aludió a sus premios, la administración y recaudo del tributo le correspondería a los cesionarios de este. Sólo así podría entenderse que el Decreto 115 de 1988 se ocupó de regular tales rifas, por lo que las posiciones de la demandada y del Consejo de Estado serían acertadas.

No obstante, al perder vigencia el Decreto 115 de 1988 quedó un vacío regulatorio frente a las rifas promocionales, que fue llenado por el Decreto Distrital 400 de 1999.

El Distrito Capital insistió en los argumentos del recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó que se revocara la sentencia, por las siguientes razones:

Antes del Decreto 400 de 1999 los elementos de las rifas promocionales estaban fijados por la Ley 33 de 1969, el Decreto Extraordinario 1333 de 1986 y los Decretos Distritales 114 y 115 de 1988.

Tales normas se refieren al concepto de rifa en forma general, como todos los tipos de juegos que involucran azar para la asignación de un premio. En consecuencia, se deben incluir las rifas promocionales pues éstas se relacionan con el sorteo o asignación de bienes entre diferentes personas.

De acuerdo con la jurisprudencia¹ el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos cobija todos los juegos diferentes a los especialmente reglamentados (loterías y apuestas permanentes), y el concepto de rifa está ligado al de sorteo, valores y precios. Así mismo, señaló que para cuantificar la base gravable del impuesto, los conceptos de billetes, tiquetes y boletas son equivalentes a los de tiquetes, fichas, monedas o dinero en efectivo.

Esa base gravable es determinable en las rifas en general, en la medida en que tanto ellas como los juegos permitidos comportan ánimo de lucro. La Ley 12 de 1932 fijó la tarifa del impuesto en el 10% del valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos, y por cada boleta o tiquete de apuesta en toda clase de juegos permitidos o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

La Ley 33 de 1969 y el Decreto 1333 de 1986 regularon el impuesto sobre billetes, rifas, apuestas y premios a las mismas. Y, el Decreto Distrital 114 de 1998 definió la rifa permanente, relacionándola con la periodicidad de los sorteos y los bienes a que se tiene derecho por participar en razón de la misma; a su vez, el Decreto 115 señaló las diferentes modalidades de rifas y reglamentó los requisitos para obtener los permisos para realizarlas.

Así pues, los elementos del impuesto de azar y espectáculos estaban definidos en relación con todas las rifas, incluidas las promocionales, a las cuales no se les puede aplicar la tarifa sobre boletas o precios por participar, sino sobre los precios que se otorguen como consecuencia del azar.

CONSIDERACIONES

La Sala establece si se ajustan a derecho los actos por los cuales el Distrito Capital impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos durante los periodos gravables 5 y 6 de 1999.

En los términos del recurso de apelación, analiza si para los periodos en discusión COOPDESARROLLO debía declarar el mencionado tributo, respecto de los sorteos de suerte y azar promocionales y publicitarios que realizó. Y, por tanto, si era procedente la sanción por no declarar que le impuso el demandado.

Conforme al criterio de la Sala², el marco normativo del impuesto de azar y espectáculos se remite a las leyes 12 de 1932 (art. 7³), 69 de 1946 (art. 12⁴) y 33 de 1968 (art. 3⁵) y al Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (arts. 227, 228⁶).

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 30 de junio de 2005, exp. 14394, C. P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

² Sentencias de 16 de agosto de 2002, exp. 12230, C. P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Exp. 13830 y 14599, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 31 de agosto de 2006 Exp. 15100 M. P. María Inés Ortiz Barbosa, y de 19 de julio de 2007, exp. 15308, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

³ **Artículo 7o.** Con el objeto de atender al servicio de los bonos del empréstito patriótico que emita el Gobierno establécense los siguientes gravámenes:

1o. Un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase, y por cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

En sentencia C-537 de 1995, la Corte Constitucional se inhibió de fallar sobre la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 12 de 1932 y declaró exequibles las demás normas. Lo anterior, porque, no obstante el sujeto pasivo, el hecho generador y la base gravable no estaban claramente determinados, sí eran determinables. En este sentido, señaló que el hecho gravable o generador del tributo es el medio de acceso o materialización del juego como billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, así como los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas o apuestas, y que la base gravable es el valor de dichas boletas, billetes, tiquetes o premios⁷.

El Consejo de Estado, por su parte, acogió el criterio de la Corte Constitucional y, en tal sentido, ha reiterado que el valor de los premios constituye la base gravable del impuesto⁸. En consecuencia, los premios pagados a los participantes en las rifas promocionales a nivel nacional o territorial generan el impuesto de azar y espectáculos, liquidado con base en el valor de estos.

En Bogotá D. C., el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995, estableció que bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos se cobrarían unificadamente los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares.

2o. Un impuesto del cinco por ciento (5%) sobre el valor de los billetes de rifas y del diez por ciento (10%) del valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo. En tal virtud el mínimo que podrá destinarse al pago de los premios será del cincuenta y cuatro por ciento (54%) en vez del sesenta y cuatro por ciento (64%) establecido en el artículo 2o. de la Ley 64 de 1923. Este impuesto no afectará los impuestos departamentales ya establecidos o que se establezcan en virtud de las autorizaciones legales vigentes y los Municipios no podrán gravar las loterías ni los premios en ninguna forma.

⁴ Artículo 12. Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7 de la ley 12 de 1932.

⁵ **Artículo 3º.**- A partir del 1 de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones:

(...)

C. El impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

(...)

⁶ **Artículo 227º.**- De conformidad con la Ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1 del artículo 7 de la Ley 12 de 1932.

Artículo 228º.- Son propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

Los Municipios y el Distrito Especial, procederán a organizar y a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo, con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia.

⁷ En la misma sentencia la Corte precisó que el sujeto activo del impuesto son los municipios y el Distrito Capital, porque la Ley dice que es de su propiedad exclusiva; el sujeto pasivo, la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo; y la tarifa, el diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas y de los premios de las mismas.

⁸ Sentencias de 16 de agosto de 2002 exp. 12230, C. P. Germán Ayala Mantilla, 26 de septiembre de 2002, exp. 12669,

14 de octubre y 7 de diciembre de 2004, exps. 13830 y 14599 C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, 31 de agosto de 2006 exp. 15100 C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 28 de enero de 2010, exp. 16240, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Por su parte, el Decreto Distrital 423 de 1996 “por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales” expedido en desarrollo de las facultades otorgadas por el artículo 14 lit. b) del Acuerdo 28 de 1995, reguló el impuesto de azar y espectáculos (artículos 62 a 83). Esta norma era la vigente para los periodos en discusión (mayo y junio de 1999) y se derogó por el Decreto 400 de 1999, que entró a regir en julio de ese año.

En el artículo 70 definió el hecho generador como la realización de uno de los siguientes eventos: espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes.

El artículo 72 señaló que el impuesto se causa en el momento en que se efectúe el respectivo espectáculo, se realice la apuesta sobre los juegos permitidos, la rifa, el sorteo, el concurso o similar. Y el artículo 74 precisó que eran sujetos pasivos todas las personas naturales o jurídicas que realicen alguna de las actividades enunciadas en los artículos anteriores, de manera permanente u ocasional, en la jurisdicción del Distrito Capital.

A su vez, el artículo 81 del Decreto 423 de 1996 definió las rifas como toda oferta para sortear uno o varios bienes o premios, entre las personas que compren o adquieran el derecho a participar en el resultado del sorteo o los sorteos, al azar, en una o varias oportunidades.

En el Distrito Capital, el régimen de las rifas y sorteos también estaba consagrado en los Decretos 0114 y 0115 de 1988, por los cuales se dictan normas sobre “rifas, concursos, juegos y espectáculos públicos”, puesto que tales normas estaban vigentes aún para la fecha de expedición del Decreto 352 de 2002⁹. El artículo 6 del Decreto 115 de 1988 precisó que las rifas promocionales son *“...aquellas que se realizan con fines publicitarios o de fomento a las ventas de bienes y servicios, en las que el derecho a participar en el sorteo se obtiene a título gratuito”*.

Así pues, todas las rifas están sujetas al impuesto de azar y espectáculos, cualquiera que sea el mecanismo utilizado para éstas, es decir, mediante la expedición de “billetes” o “boletas” vendidas previamente a los interesados en participar en ellas, o de documentos o facturas entregados a quienes adquieren determinados productos o servicios, motivados por la oferta de participar en rifas posteriores, que son precisamente las “rifas promocionales”¹⁰.

En sentencia de 31 de agosto de 2006 (exp. 15100), la Sala puntualizó que la palabra “rifas” utilizada por el legislador y por el Decreto 423 de 1996, en concordancia con los Decretos 114 y 115 de 1988, vigentes para los periodos en discusión, debe entenderse en su sentido natural y obvio, esto es, como la actividad de sortear algo entre varias personas a las que se reparten o venden papeletas, billetes y cualquier otro documento que le permita acreditar su participación en el sorteo. De modo que el impuesto de azar y espectáculos lo generan tanto las rifas promocionales efectuadas mediante el uso de billetes,

⁹ Sentencia de 31 de agosto de 2006, exp. 15100, C. P. María Inés Ortiz. Esta sentencia negó la nulidad de la expresión “en las rifas promocionales” del artículo 86 del Decreto 352 de 2002, según el cual la base gravable del impuesto de azar y espectáculos la constituía el valor de ingresos brutos obtenidos sobre el total de, entre otros, el valor de los premios entregados en dichas rifas.

¹⁰ *Ibídem*.

como las que no los utilizan sino que se valen de cualquier otro medio de participación en los sorteos.

En el mismo orden de ideas, los premios pagados a los participantes en todo tipo de rifas, inclusive en las promocionales, generan el impuesto de azar y espectáculos, porque lo que la ley grava en las últimas no es el ingreso proveniente del pago de la boleta para participar en la rifa promocional, sino el premio entregado en virtud de ésta, al momento en que la rifa se realiza.

Por los periodos en discusión, ECOSALUD otorgó a COOPDESARROLLO permiso para realizar los sorteos “Trébol Millonario”, “Partido Santafé vs. Millonarios” y “Esté en la Jugada Copa América”¹¹

Conforme a los artículos 75 del Decreto 423 de 1996, en concordancia con los Decretos 114 y 115 de 1988, la actora debió declarar el impuesto de azar y espectáculos respecto de las rifas promocionales que efectuó durante mayo y junio de 1999, según los permisos que para tal efecto le concedió ECOSALUD.

Al no hacerlo, se hizo acreedora a la sanción por no declarar prevista en el artículo 60 numeral 5º del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 1 del Decreto 422 de 1996, equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el periodo al que corresponde la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior.

No obstante, comoquiera que en las rifas promocionales no existen ingresos gravados, porque el derecho a participar en los sorteos se obtiene a título gratuito, de modo que tales ingresos no se perciben, la Sala precisó que la base de la sanción está constituida por el valor de los premios entregados y no de la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo gravable¹².

En otras palabras, en las “rifas promocionales” la base gravable del tributo es el “*valor de los premios que se deben entregar*” y ésta, a su vez, es la base sobre la cual debe cuantificarse el monto de la sanción por no declarar¹³.

Bajo tal premisa y teniendo en cuenta el valor de los premios entregados por la actora durante mayo y junio de 1999, según certificación de su revisor fiscal (fls. 6-8, c. 2) que no fue cuestionada por el demandado, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en dichos periodos es de \$34.141.220, de acuerdo con la siguiente liquidación:

MES	VALOR PREMIOS MENSUALES ENTREGADOS	SANCIÓN (10% DEL VALOR DE PREMIOS ENTREGADOS)
Mayo	\$334.620.000	\$33.462.000

¹¹ Resolución 0267 de 25 de febrero de 1999 (fls. 12-9, c. 2), Resolución 1019 de 18 de junio de 1999 (fls. 16-13, c. 2), Resolución 1081 de 25 de junio de 1999 (fls. 20-17, c. 2), Resolución 2130 de 4 de noviembre de 1999 (fls. 29-28, c. 2).

¹² Consejo de Estado, Sentencia de 28 de enero de 2010, exp. 16240, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 28 de enero de 2010, exp. 2006-01341-01, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Junio	\$6.792.200	\$679.220
Totales	\$341.412.200	\$34.141.220

En consecuencia, se mantendrá la nulidad parcial de los actos demandados (numerales 1 y 2 de la parte resolutive de la sentencia apelada), porque, según se precisó, la actora debía ser sancionada por no declarar por los periodos en cuestión¹⁴. Y, se modificará el numeral tercero de la sentencia apelada, para, en su lugar, declarar que a título restablecimiento del derecho la actora adeuda \$34.141.220 como sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos durante los meses de mayo y junio de 1999.

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

FALLA

1. MODIFÍCASE el numeral tercero de la sentencia de 21 de febrero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la Central Cooperativa de Crédito y Desarrollo Social COOPDESARROLLO, contra EL DISTRITO CAPITAL. En su lugar, dispone:

3. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la Central Cooperativa de Desarrollo Social – COOPDESARROLLO adeuda \$34.141.220 como sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por los meses de mayo y junio de 1999.

2. En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia.

3. Reconócese personería al abogado Fernando Triana Ayala para actuar como apoderado de la demandante, conforme al poder del folio 196 del cuaderno principal.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

¹⁴ El Tribunal anuló parcialmente aunque debió hacerlo totalmente porque sólo se cuestionó la legalidad de la sanción por mayo y junio de 1999, y esta se anuló. No obstante la decisión correcta para esta instancia es la nulidad parcial, por eso se mantiene.