

IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – Antecedentes normativos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS – Es el valor de los premios pagados a los participantes en las rifas y sorteos promocionales a nivel nacional o territorial

En lo que respecta al fondo del asunto, la Sala ha reseñado reiterativamente que el marco normativo del impuesto de azar y espectáculos se remite a las Leyes 12 de 1932, Art. 7º; 69 de 1946, Art. 12; 33 de 1938, Art. 3º; y al Decreto Extraordinario 1333 de 1986, Arts 227 y 228. También ha expresado (exp. 17162 y 16693 del 29 de abril de 2010 CP. Martha Teresa Briceño de Valencia) que “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, si 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 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 comparte el criterio expresado por la Corte Constitucional y, por tanto, ha reiterado que el valor de los premios constituye la base gravable del impuesto. Por tanto, el valor de los premios pagados a los participantes en las rifas y sorteos promocionales a nivel nacional o territorial constituyen la base para liquidar dicho tributo.

NOTA DE RELATORIA: Sobre los antecedentes normativos del impuesto de azar y espectáculos públicos se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de agosto de 2002, Rad. 12230. M.P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Rad. 13830 y 14599 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 31 de agosto de 2006 Rad. 15100 M.P. María Inés Ortiz Barbosa, 19 de julio de 2007 Rad. 15308 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 29 de abril de 2010 Rad. 17162 y 16693 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SANCION POR NO DECLARAR IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS – Determinación / VALOR DE LOS PREMIOS ENTREGADOS – Es la base de la sanción por no declarar impuesto de azar y espectáculos / CONCURSOS O EVENTOS DE SUERTE Y AZAR DE CARACTER PROMOCIONAL Y PUBLICITARIO – Cuando no generan ingresos para quien los realiza la base de la sanción por no declarar equivale al 10 por ciento del valor de los premios entregados

En cuanto a la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos, el artículo 60 numeral 5º del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos equivale “al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior”. En la sentencia del 31 de agosto de 2006, exp. 15100, CP. María Inés Ortiz Barbosa, la Sección indicó que la base gravable del impuesto de juegos y azar está dada por “el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica la tarifa que se establece en un diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas”. Por consiguiente, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en los sorteos, concursos y/o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, en los que no se genere ingreso para quien los realiza, equivale al 10% del valor de

los premios entregados, (en este caso del valor del plan de premios) pues, sólo así guarda correspondencia la sanción con los elementos del impuesto, como se concluyó en la sentencia del 18 de mayo de 2006, exp. 13961, cuando se indicó que la sanción por no declarar los impuestos distritales, debe ser razonable y concordante con el impuesto correspondiente. En efecto, la base de la sanción debe tener relación con el impuesto correspondiente, para que el Distrito pueda “sancionar de manera eficiente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales deben ser razonables y proporcionales con el deber incumplido y acorde con el impuesto correspondiente

NOTA DE RELATORIA: Sobre la base de la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 31 de agosto de 2006, Rad. 15100, M.P: María Inés Ortiz Barbosa y Rad. 16240. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de mayo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01324-01(17409)

Actor: COMUNICAN S.A.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA- DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora, contra la sentencia del 03 de abril de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que desestimó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

LA DEMANDA

La sociedad COMUNICAN S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO.- *Que son nulos los siguientes actos administrativos:*

- a) *La resolución sanción No. 17-1353 de fecha 17 de junio de 2004 proferida por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., por medio de la cual se sancionó al contribuyente que represento por no presentar las*

declaraciones del impuesto de azar y espectáculos correspondientes a los periodos 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, y 12º de 2000 y, 1º de 2001 por concepto de la realización de juegos a través del periódico EL ESPECTADOR.

- b) La resolución No. EE-41981 de fecha 21 de abril de 2004(sic) proferida por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., por medio de la cual se revocó la sanción impuesta por el periodo 12º de 2000 y se confirmó la sanción correspondiente a los demás periodos de que trata el literal anterior.*

SEGUNDO .- *Que se declare que el contribuyente que represento no estaba obligado a presentar las declaraciones del impuesto de azar y espectáculos correspondientes a los periodos 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, y 12º de 2000 y, 1º de 2001 por concepto de la realización de juegos a través del periódico EL ESPECTADOR.*

TERCERO.- *Se condene a la parte demandada al pago de las agencias en derecho o las llamadas costas del proceso, suma que será demostrada cuando el Tribunal, o en su defecto el Consejo de Estado, así lo estimen”*

Invocó como normas violadas las siguientes disposiciones: los artículos 95 [9], 287, 313 [4], 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia; 75 y 78 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 60 [5] del Decreto Distrital 807 de 1993.

En el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

A.- Elementos esenciales del impuesto de azar y espectáculos públicos sobre juegos.

Hace un amplio recuento de las normas constitucionales que citó como violadas e hizo énfasis en los elementos esenciales de los impuestos y en las entidades con capacidad para crearlos. Finaliza con un recuento de los juegos “PARE Y GANE CON EL ESPECTADOR” y “EL SUBMARINO GANADOR” que COMUNICAN S.A. realizó durante los meses de julio a diciembre de 2000 y enero de 2001, previamente aprobados por ECOSALUD.

B.- Excepción de ilegalidad en la aplicación de la sanción por no declarar.

Expresa que la sanción impuesta se fundamenta en el numeral 5º del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, que al ser una norma sustancial, debe ser desarrollada por el Consejo Distrital, no por el ejecutivo (decreto Distrital), en desarrollo del principio de reserva de ley consagrado en los artículos 287, 313 y 338 de la Carta, citando luego extractos de la sentencia de esta Corporación exp. 10879 del 10 de noviembre de 2000, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, que declaró la nulidad del numeral 2 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993. Afirmó que dicha sanción resulta contraria al orden legal y no podría aplicarse conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887, lo que reafirma citando un extracto de la sentencia C-037 del 26 de enero de 2000.

C.- Violación al principio de equidad en la imposición de la sanción por no declarar.

Aduce que pretender imponer una sanción de \$ 1.887.627.000, cuando se ha demostrado que ni siquiera existió base gravable, viola los principios generales de equidad y proporcionalidad de las infracciones tributarias. Apoya su tesis con citas de las sentencias de la Corte constitucional del 5 de diciembre de 1996, con ponencia del Dr. Alejandro Martínez Caballero y de esta Corporación, exp. 10870 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, en las que se analizan los artículo 95 [9] y 363 de la Constitución.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

Manifestó que la base gravable sí está calculada de conformidad con el artículo 78 del Decreto 400 de 1999 y corresponde al valor de los ingresos brutos obtenidos sobre el monto total del valor de los premios que deban entregarse. Hace una reseña legislativa del tributo, para concluir que están claramente definidos cada uno de los elementos de la obligación tributaria.

En cuanto a la excepción de ilegalidad en la aplicación de la sanción por no declarar, manifiesta que la disposición contenida en el numeral 5 del artículo 60 del decreto 807 de 1993 se encuentra vigente y, por tanto, es legal su aplicación.

En lo referente a la violación del principio de equidad en la imposición de la sanción por no declarar, manifiesta que ella no viola dicho principio, ya que la normatividad tributaria brinda diferentes oportunidades para ejercer la defensa y la sanción se hace más onerosa frente a la renuencia del contribuyente de cumplir con sus obligaciones.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", en sentencia del 3 de abril de 2008 denegó las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

En cuanto a la excepción de ilegalidad sobre el acto administrativo, precisó el Tribunal que no existe un texto expreso en la Constitución que se refiera al ejercicio de tal excepción, ni a la posibilidad de que los particulares o las autoridades administrativas, por fuera del contexto de un proceso judicial, la invoquen para sustraerse de acatar los actos administrativos. Añade que en lo que concierne a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, existen mecanismos que permiten la inaplicación de un acto administrativo que se considere lesivo del orden jurídico superior, hechos que no se encuentran evidenciados en la expedición del Decreto 807 de 1993, ni en el acto administrativo cuya ilegalidad se invoca.

En cuanto a la sujeción al gravamen de los juegos de suerte y azar que no originan precio para el operador, concluye que éstos se encuentran gravados, luego de hacer un cuidadoso recuento normativo.

APELACIÓN

La parte actora, inconforme con la decisión, interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia proferida por el Tribunal, con fundamento en los siguientes argumentos:

1. Elementos esenciales del Impuesto de Azar y Espectáculos Públicos sobre juegos.

Señaló que la base gravable del tributo tiene que estar determinada en el acuerdo distrital, y no puede ser determinada por vía de interpretación por las autoridades administrativas, ni por los jueces de la República, ya que su definición es un tema de reserva de ley. Se apoya en extractos de las sentencias C-390 de 1996, C-537 de 1995, C- 413 de 1996 y a juicio del actor, para el caso de los juegos, la norma distrital estableció como base gravable los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto de las boletas, billetes, tiquetes, fichas, dinero en efectivo o similares. Por lo tanto, no cabe interpretación alguna para concluir que la base gravable se encuentra determinada por el valor de los premios, ya que esta se fijó solamente para el caso de *“los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y en los concursos”*.

2. Base de la sanción por no declarar. Principio de equidad en la imposición de sanciones.

Señaló que al imponerse la sanción sobre la totalidad de los ingresos se violó el principio de equidad, ya que cuando la norma consagra que la sanción se impone sobre los ingresos brutos percibidos, dichos ingresos no pueden ser otros que los generados con ocasión del correspondiente espectáculo, juego, rifa, sorteo, etc., citando para ello jurisprudencia de esta Corporación¹. En el presente caso, como no se percibieron ingresos, no hay base gravable, pero en el evento de que la tesis del Tribunal prospere, la sanción a imponer debe tener como base el valor del plan de premios.

Formula como petición principal la inexistencia de razones legales para aplicar la sanción de que se trata. Y, como petición subsidiaria, que la sanción sea impuesta sobre el valor del plan de premios

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** presenta sus alegatos en los que reiteró las tesis expuestas en la demanda, citó y contradujo los argumentos esgrimidos por el demandado en la contestación de la demanda.

La **demandada** pide que se confirme la sentencia de primera instancia, luego de reiterar los argumentos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no hizo ningún pronunciamiento en esta oportunidad.

¹ Sentencia del 18 de mayo de 2006 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, corresponde a la Sala establecer si son nulos los actos administrativos demandados.

La controversia se concreta en determinar si COMUNICAN S.A. estaba obligada a declarar el impuesto de azar y espectáculos por haber realizado “*sorteo, concurso y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario*” y, de ser así, se determinará cuál es la base gravable para calcular la sanción por no declarar el impuesto.

Para el análisis del caso, la Sala parte de los siguientes hechos probados, no controvertidos:

- 1- En virtud de autorización otorgada por ECOSALUD, mediante las Resoluciones 1630 y 2020 del 23 de julio de 2000 y del 25 de agosto de 2000, respectivamente, COMUNICAN S.A. obtuvo permiso para realizar un sorteo y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, cuyo valor del plan de premios ascendió a la suma de \$ 1.154.234.791².
- 2- Igualmente, en virtud de autorización otorgada por ECOSALUD, mediante Resolución No. 2511 del 25 de octubre de 2010, COMUNICAN S.A. obtuvo permiso para realizar un sorteo y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, cuyo valor del plan de premios ascendió a la suma de \$ 1.278.273.420³.
- 3- La Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos profirió, el día 5 de abril de 2004, emplazamiento para declarar No. 2004 EE 34907, por el impuesto de azar y espectáculos públicos de los períodos 5, 6, 7, 11 y 12 de 1999; 7, 8, 9, 10, 11 y 12 de 2000 y 1 de 2001.
- 4- COMUNICAN S.A. respondió mediante radicado 2004EE44193 y adjuntó fotocopia de las declaraciones de los períodos 4,5,6,7,11 y 12 de 1999 y 12 de 2000.
- 5- El 17 de junio de 2004, el Coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Liquidación profirió la Resolución No. 17-1353, por medio de la cual se impuso sanción a COMUNICAN S.A., por no presentar la declaración del Impuesto de Azar y Espectáculos correspondiente a los períodos 7, 8, 9, 10 y 11 del 2000 y 1 de 2001, por la suma de \$ 2.341.546.000.
- 6- Mediante Resolución EE-41981 del 21 de abril de 2005 se resolvió el recurso de reconsideración, en la que se modificó el artículo primero de la Resolución No. RS-17-1353 de junio 17 de 2004 y levantó la sanción impuesta por valor de \$ 453.919.000, correspondiente al período diciembre de 2000, al haberse acreditado su presentación extemporánea⁴.

² Folios 10, 11, 12, 13, 14 y 15 cppal

³ Folios 6, 7, 8 y 9 cppal

⁴ Folio 46 del cuaderno de antecedentes

- 7- La actora acepta, y no lo cuestiona la Administración, haber realizado los sorteos y/o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario con forme al plan de premios aprobado por ECOSALUD, mediante las Resoluciones 1630 y 2020 del 23 de julio de 2000 y 25 de agosto de 2000, respectivamente, y Resolución No. 2511 del 25 de octubre de 20105, por lo que el valor del plan de premios autorizado es equivalente al valor de los premios entregados en ausencia de acta o certificación alguna en que conste la fecha en que estos fueron entregados a los ganadores.

En lo que respecta al fondo del asunto, la Sala ha reseñado reiterativamente⁶ que el marco normativo del impuesto de azar y espectáculos se remite a las Leyes 12 de 1932, Art. 7⁰⁷; 69 de 1946, Art. 12⁸; 33 de 1938, Art. 3⁰⁹; y al Decreto Extraordinario 1333 de 1986, Arts 227 y 228¹⁰.

⁵ Folio 7 del cuaderno principal afirma el actor [...] “ 10. COMUNICAN S.A. durante los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2000 y enero de 2001, desarrolló los siguientes juegos, debidamente aprobados por ECOSALUD, tal como se demuestra con copia de las respectivas autorizaciones (Resoluciones 1630 del 13 de junio de 2000 y 2511 del 25 de octubre de 2000), las cuales me permito anexar al presente proceso en fotocopia autenticada, con el fin de que obren como prueba en el presente juicio:”

⁶ Sentencias de 16 de agosto de 2002, exp. 12230. CP. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 exp. 13830 y 14599 CP. Juan Ángel Palacio Hincapié, 31 de agosto de 2006 exp. 15100 CP. María Inés Ortiz Barbosa, 19 de julio de 2007 exp. 15308 CP. Juan Ángel Palacio Hincapié, 29 de abril de 2010 exp. 17162 y 16693 CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

1^o. 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.

2^o. 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 2^o de la Ley 64 de 1923. Este impuesto no afectara 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.

⁸ Artículo 12. Restablécense 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 1^o del artículo 7^o de la Ley 12 de 1932.

⁹ Artículo 3^o 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.

(...)

También ha expresado (exp. 17162 y 16693 del 29 de abril de 2010 CP. Martha Teresa Briceño de Valencia) que *“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, si 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 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”¹¹.*

El Consejo de Estado comparte el criterio expresado por la Corte Constitucional y, por tanto, ha reiterado que el valor de los premios constituye la base gravable del impuesto¹². Por tanto, el valor de los premios pagados a los participantes en las rifas y sorteos promocionales a nivel nacional o territorial constituyen la base para liquidar dicho tributo.

El Acuerdo 028 del 22 de Diciembre de 1995, por el cual se adopta el Plan de Racionalización Tributaria de Santa Fe de Bogotá, dispuso en su artículo 8º la fusión de los Impuestos de Espectáculos Públicos, Juegos, Rifas, Sorteos, Concursos y Similares, bajo la denominación de Impuestos de Azar y Espectáculos, pero tal disposición en nada cambia los elementos esenciales de cada uno de los impuestos unificados.

¹⁰ Artículo 227º De conformidad con la Ley 69 de 1946, esta 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 la 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.

¹¹ 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 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.

¹² Sentencias del 16 de agosto de 2004 exp. 12230 M.P. Germán Ayala Mantilla; 26 de septiembre de 2002, exp. 12669; 14 de octubre y 7 de diciembre, exps. 13830 y 14599 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 31 de agosto de 2006, exp. 15100 M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 28 de abril de 2010, exp. 16240 M.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás; 29 de abril de 2010, exps 17162 y 16693 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Para la época de ocurrencia de los hechos materia de estudio estaba vigente el Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1999¹³, que reguló lo relacionado con el impuesto de Azar y Espectáculos en el Capítulo V que comprende los artículos 71 al 87, disponiendo lo siguiente:

CAPÍTULO V IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTÁCULOS

Artículo 71º.- *Autorización Legal. Bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cóbrese unificadamente los siguientes impuestos:*

- a. *El impuesto de espectáculos públicos, establecido en el artículo 7 de la Ley 12 de 1932 y demás disposiciones complementarias.*
- b. *El impuesto sobre tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, establecido en la Ley 12 de 1932, la Ley 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.*
- c. *El impuesto por las ventas bajo el sistema de clubes creado por la Ley 69 de 1946 y disposiciones complementarias, y demás sorteos, concursos y similares.*
- d. *El impuesto sobre rifas, apuestas y premios de las mismas, a que se refieren la Ley 12 de 1932, la Ley 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.*

Parágrafo.- *Los casinos que se establezcan conforme a la ley podrán ser gravados por el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en la misma forma en que se gravan los juegos permitidos.*

Artículo 72º.- *Hecho Generador. El hecho generador del impuesto de azar y espectáculos está constituido por 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.*

[...]

Artículo 74º.- *Concurso. Se entiende por concurso, todo evento en el que una o varias personas ponen en juego sus conocimientos, inteligencia, destreza y/o habilidad para lograr un resultado exigido, a fin de hacerse acreedores a un título o premio, bien sea en dinero o en especie.*

[...]

Artículo 78º.- *Base Gravable. La base gravable será el valor de los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto total de:*

Las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares en las apuestas de juegos.

Las boletas, billetes, tiquetes de rifas.

El valor de los premios que deben entregar en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y en los concursos.

Artículo 79º.- *Causación. La Causación del impuesto de azar y espectáculos se da 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.*

Parágrafo.- *Este impuesto se causa sin perjuicio del impuesto de industria y comercio a que hubiere lugar.*

[...]

Artículo 81º.- *Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos de este impuesto 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.*

[...]

¹³ Derogado por el Art. 138, Decreto Distrital 352 de 2002.

Artículo 84º.- Tarifa. La tarifa es el diez por ciento (10%) sobre la base gravable correspondiente.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que el valor de los premios que deben entregarse en los concursos y/o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario constituye la base gravable del impuesto de azar y espectáculos.¹⁴

En el caso *in examine*, mediante la Resoluciones 1630 del 13 de junio de 2000 y 2020 del 25 de agosto de 2000, ECOSALUD le otorgó a la actora permiso para realizar **un sorteo, concurso y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario** denominado “CONCURSO PARE Y GANE CON EL ESPECTADOR”, desde el 23 de julio de 2000 hasta el 8 de octubre de 2000, con un plan de premios inicialmente aprobado de \$ 946.043.915 y luego ampliado hasta la suma de \$ 1.154.234.791.000. Igualmente, mediante la Resolución 2511 del 25 de octubre de 2000, ECOSALUD le otorgó a la actora permiso para realizar **un sorteo, concurso y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario** denominado “EL SUBMARINO GANADOR”, desde el 29 de octubre de 2000 hasta el 14 de enero de 2001, con un plan de premios inicialmente aprobado de \$ 1.278.273.420.00.¹⁵

Mediante resolución EE-41981 del 21 de abril de 2005, la Dirección Distrital de Impuestos le impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por los meses de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2000 y enero de 2001 tomando como base para la liquidación de la sanción los ingresos brutos declarados en el impuesto de industria y comercio para cada uno de los periodos sancionados.

PERIODO	INGRESOS BRUTOS	% SANCIÓN	VALOR SANCIÓN
JULIO DEL 2000	2.183.220.000	10	218.322.000
AGOSTO DEL 2000	2.047.039.000	10	204.704.000
SEPTIEMBRE DEL 2000	6.375.869.000	10	637.587.000
OCTUBRE DEL 2000	2.241.429.000	10	224.143.000
NOVIEMBRE DEL 2000	3.657.633.000	10	365.763.000
ENERO DEL 2001	2.371.081.000	10	237.108.000
TOTAL			1.887.627.000

Para la Sala, existen razones suficientes, amén de las múltiples reiteraciones, para concluir que la actora estaba obligada a declarar y pagar el impuesto de azar y espectáculos por los meses aludidos, debiendo tomar como base para su liquidación el valor de los premios entregados (en este caso el valor del plan de premios), y no la totalidad de los ingresos brutos de los periodos en discusión.

¹⁴ A la misma conclusión llegó esta Sala en la sentencia proferida el 30 de julio de 2009, expediente 16694, C.P. William Giraldo Giraldo, en la que afirmó que “La base para imponer la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en rifas promocionales no puede ser otro que el 10% del valor de los premios obtenidos, pues sólo así guarda correspondencia la sanción con los elementos del impuesto, como se concluyó en la sentencia de mayo 18 de 2006 Exp. 13961, cuando se indicó que, la sanción por no declarar los impuestos distritales, debe ser razonable y concordante con el impuesto correspondiente.”

¹⁵ Folios 6 a 40 del cuaderno principal.

En cuanto a la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos, el artículo 60 numeral 5º del Decreto Distrital 807 de 1993¹⁶ establece que la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos equivale *“al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior”*.

En la sentencia del 31 de agosto de 2006, exp. 15100, CP. María Inés Ortiz Barbosa, la Sección indicó que la base gravable del impuesto de juegos y azar está dada por *“el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, **así como de los premios de las mismas**, sobre el cual se aplica la tarifa que se establece en un diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas”*.

Por consiguiente, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en los sorteos, concursos y/o eventos de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, en los que no se genere ingreso para quien los realiza, equivale al 10% del valor de los premios entregados¹⁷, (en este caso del valor del plan de premios) pues, sólo así guarda correspondencia la sanción con los elementos del impuesto, como se concluyó en la sentencia del 18 de mayo de 2006, exp. 13961, cuando se indicó que la sanción por no declarar los impuestos distritales, debe ser razonable y concordante con el impuesto correspondiente.

En efecto, la base de la sanción debe tener relación con el impuesto correspondiente, para que el Distrito pueda *“sancionar de manera eficiente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales deben ser razonables y proporcionales con el deber incumplido y acorde con el impuesto correspondiente”*.¹⁸

A pesar de que la actora realizó el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos públicos, no presentó las declaraciones del impuesto por los meses de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2000, y enero de 2001, motivo por el que la Administración debía imponer la sanción por no declarar, calculada sobre el valor total de los premios entregados en dichos períodos.

En el caso bajo examen, la actora ha reconocido haber llevado a cabo la totalidad de los sorteos, concurso y/o evento de suerte y azar de carácter promocional y publicitario, de acuerdo a las autorizaciones de ECOSALUD¹⁹, además, ha manifestado no tener disponibles la totalidad de las actas de entrega de dichos premios²⁰, razón por la cual para la imposición de la sanción se tomaran como equivalentes el valor plan de premios aprobado y el valor de los premios entregados.

¹⁶ Modificado por el artículo 1 del Decreto 422 de 1996.

¹⁷ Exp. 16240 de 2010 CP. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

¹⁸ Sentencia de mayo 18 de 2006, Exp. 13961 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁹ Folio 7 c ppal y lo reitera en la sustentación de la apelación folio 202

²⁰ Folios 131 a 136 del a antecedentes con ocasión de envío de información solicitada por la Administración en acta de visita del 14 de octubre de 2003

Por lo tanto, conforme a lo expresado anteriormente, la sanción por no declarar el impuesto en los meses de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2000, y enero de 2001, a cargo de la demandante, es la siguiente:

AUTORIZACIÓN	VIGENCIA	PLAN DE PREMIOS
Resoluciones 1630 y 2020 del 23 de julio y 25 de agosto de 2000 respectivamente	23 de julio de 2000 al 8 de octubre de 2000	1.154.234.791
Resolución 2511 del 25 de octubre de 2000	29 de octubre de 2000 al 14 de enero de 2001	1.278.273.420
MENOS: base gravable declaración diciembre de 2000 (fl 46 cppal)		-5.133.000
TOTAL BASE PARA IMPOSICIÓN DE SANCIÓN		2.427.375.211
PORCENTAJE DE SANCIÓN		10%
VALOR DE LA SANCIÓN A IMPONER		242.737.521

En consecuencia, para la Sala no se ajustó a derecho la determinación de la base de la sanción en los actos acusados con fundamento en los ingresos brutos de las declaraciones de industria y comercio por los periodos en discusión.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos por medio de los cuales el Distrito Capital impuso a la actora sanción por no declarar. Como consecuencia de lo anterior, se declarará que la demandante debe pagar la suma de **\$ 242.737.521** por concepto de “Sanción por no declarar”.

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

F A L L A

1. REVÓCASE la sentencia del 3 de abril de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de COMUNICAN S.A. contra el DISTRITO CAPITAL. En su lugar, se dispone:

2. ANÚLANSE parcialmente las resoluciones 17-1353 del 17 de junio de 2004 y EE-41981 del 21 de abril de 2005, por las cuales se impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos por los meses de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2000, y enero de 2001.

3. Como consecuencia de lo anterior, **DECLÁRASE** que la actora debe pagar una sanción por no declarar equivalente a la suma de **DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y SIETE MIL QUINIENTOS VEINTIÚN PESOS M/CTE. (\$ 242.737.521)**, por los periodos en mención, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ