

**IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – Juegos que incluye. Base gravable / JUEGOS DE FUERZA HABILIDAD Y DESTREZA – No pueden ser gravados por los departamentos, distritos o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales / JUEGOS DE SUERTE Y AZAR – Excluye las actividades en las que dependan en forma principal de los comportamientos o de la habilidad de las personas**

En el Distrito Capital el impuesto de azar y espectáculos reúne de manera unificada los impuestos de espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, el impuesto por las ventas bajo el sistema de clubes y el de rifas, apuestas y premios de las mismas, conforme con lo señalado en el Decreto 352 de 2002, antes Decreto 400 de 1999 por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales. En efecto, mediante el artículo 8° del Acuerdo 28 del 22 de diciembre de 1995 del Concejo Distrital, se 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. La Sala, en diversas oportunidades, ha señalado la evolución legislativa del impuesto sobre espectáculos públicos, rifas, apuestas y premios a las mismas, conforme con las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, y el Decreto Extraordinario 1333 de 1968. es claro que tanto el valor de las boletas o tiquetes de las rifas, como el valor de los premios que se pagan o entregan a quienes participan, constituyen la base gravable del impuesto de azar y espectáculos. En los artículos transcritos se observa que los juegos de fuerza, habilidad y destreza hacen parte del contenido de la Ley 643 de 2001; en efecto, el artículo 5° señala, en el inciso final, que las apuestas que sobre ellos se crucen se someten a las disposiciones de la ley mencionada y de sus reglamentos y que tales juegos se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes. Por lo tanto, cuando el artículo 49 indica que los juegos de suerte y azar a que se refiere la Ley 643 de 2001, no podrán ser gravados por los departamentos, distritos o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, distintas a las consagradas en la ley mencionada, incluye dentro de los juegos que quedan cobijados por esta restricción, a los de fuerza, habilidad y destreza. Así, el artículo 5° define los juegos de suerte y azar como actividades en las cuales quienes participan buscan obtener un premio en caso de que consigan un resultado determinado que no es "previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad"; es decir, la definición tiene en cuenta aquello que no depende en forma principal de los comportamientos o de la habilidad de las personas.

**FUENTE FORMAL:** LEY 643 DE 2001 – ARTICULO 5 / LEY 12 DE 1932 / LEY 69 DE 1946 / LEY 33 DE 1968/ DECRETO EXTRAORDINARIO 1333 DE 1968 / DECRETO 352 DE 2002

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 958 DE 2002 (31 de julio) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTA – (ANULADO PARCIAL)

**IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – No grava los juegos de de fuerza, habilidad y destreza / JUEGOS DE DE FUERZA HABILIDAD Y DESTREZA – Finalidad. Sólo están gravados con el impuesto de juegos y azar cuando involucren una apuesta**

El inciso 3 del artículo 5°, antes transcrito, excluye del ámbito del monopolio rentístico los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza y señala que éstos se rigen por las normas que les son propias y por las policivas; así mismo, señala que las apuestas que medien sobre los mismos se someten a las

disposiciones de la Ley 643 de 2001 que regula los juegos de suerte y azar, es decir, en esas circunstancias estarían gravados. concluye la Sala que en los juegos de habilidad y destreza no hay apuesta, por cuanto en éstos sólo cuenta la inteligencia, la propiedad con que se efectúe, los conocimientos, aptitudes o actos propios del jugador, sin que por ello se obtenga necesariamente compensación en dinero o en especie, ya que su finalidad es la recreación y la diversión. En este sentido, las normas tributarias sobre exclusiones o excepciones exigen una interpretación restrictiva, de acuerdo con el análisis lógico de la ley, con lo cual se logra establecer correspondencia entre los principios de los tributos y los elementos esenciales de los mismos, por lo cual, es conveniente apegarse al alcance literal de la norma. Teniendo en cuenta las anteriores precisiones, los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza están gravados con el impuesto de juegos de suerte y azar, sólo cuando medie una apuesta, y en los demás eventos se regirán por las normas que les son propias.

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 958 DE 2002 (31 de julio) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ – (ANULADO PARCIAL)

**ELEMENTOS DEL TRIBUTO / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS – Hecho generador / JUEGOS DE FUERZA HABILIDAD Y DESTREZA – No están gravados con el impuesto de juegos y azar**

La ley tributaria que reglamenta la relación entre el Estado y los contribuyentes, para hacer efectivo el cumplimiento de los tributos, establece como elementos esenciales constitutivos de éstos, los siguientes: - Sujeto activo: entidad pública titular del crédito fiscal; - Sujeto pasivo: persona natural o jurídica obligada al pago del impuesto, que adquiere esta categoría al realizar el hecho generador o imponible del tributo; - Hecho generador o hecho imponible: evento de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria; - Base gravable: factor variable que fija la cuantía que servirá de base en la determinación del impuesto y - Tarifa: factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo. Las normas invocadas como violadas de los Decretos 400 de 1999 y 352 de 2002, establecen los elementos del impuesto de azar y espectáculos. De la lectura de las normas se desprende que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos lo constituye en el caso de los juegos permitidos, la realización de apuestas; significa esto que no se encuentra gravada la realización del juego, sino las apuestas que sobre los mismos se realicen. En este orden de ideas, considera la Sala que la legislación tributaria no dispone que los juegos de fuerza, de habilidad o destreza constituyan hechos generadores del impuesto de azar y espectáculos, de manera que, sobre tal circunstancia no podía la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos establecer, vía concepto, que los juegos citados se encuentran gravados con los impuestos de industria y comercio, azar y espectáculos. En consecuencia, el concepto demandado es nulo pues pretende gravar con el impuesto de industria y comercio, azar y espectáculos, los juegos de fuerza, habilidad o destreza cuando en ellos no medie una apuesta.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá, D. C. trece (13) de junio de 2011

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00245-01(17275)**

**Actor: NURY VASQUEZ SOTO**

**Demandado: BOGOTA D.C.**

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de junio de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "A", dentro del proceso de acción de nulidad simple prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, contra el Concepto 958 del 31 de julio de 2002, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, que dispuso: *(sic)*

***"PRIMERO.- Declarar la nulidad del siguiente aparte del concepto 958 de 31 de julio de 2002, emitido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá:***

*"Así mismo, tenemos entonces que aquellos juegos en donde los factores predominantes sean otros como la fuerza, la habilidad, la destreza, el conocimiento, técnica empleada o la capacidad física o mental del participante, no están inmersos dentro de la órbita de aplicación de la ley y por ello no se encuentran dentro del conglomerado restringido e integrante del monopolio rentístico, de tal suerte que al encontrarse aquellos juegos tales como máquinas electrónicas, juegos de video (diferentes a los de exclusiva suerte y azar, como son a manera de ejemplo los tragamonedas - 777), juegos de puntería, de simple fuerza, conocimiento específico, por fuera de la órbita de la restricción determinada en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por lo cual los ingresos obtenidos por su realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital se encontrarán entonces gravados en los impuestos de azar y espectáculos."*

***SEGUNDO:*** *No se condena en costas ni en agencias en derecho, como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto no aparecen causadas, de conformidad con el numeral 8 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil".*

## ANTECEDENTES

### La demanda

La doctora Nury Vásquez Soto demandó la nulidad del Concepto 958 del 31 de julio de 2002 de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D. C., que expresa:

*“Bogotá, D.C. julio 31 de 2002*

### Concepto Número 0958

Señor

**PABLO JOSÉ SALCEDO VISBAL**

Avenida 19 101-35

Ciudad

**Referencia:** Radicación 2002ER41316 del 15 de julio de 2002.

Respetado Señor Salcedo:

*De conformidad con el Artículo 19 del Decreto Distrital 270 de 2001, corresponde a esta Oficina interpretar de manera **general y abstracta** las normas tributarias y mantener la unidad doctrinal de los impuestos que administra la Dirección Distrital de Impuestos.*

### CONSULTA

*El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 establece que los juegos de suerte de azar no pueden ser gravados por ningún tipo de impuesto departamental, municipal o distrital.*

### SE PREGUNTA

*¿Esta disposición establecida para los juegos de **suerte y azar** aplica para los juegos de **habilidad y destreza, suerte y habilidad**, casualidad y destreza y otros pasatiempos considerados como juegos?, para efectos de la aplicación de esta Ley en el Distrito Capital en cuanto hace referencia a los impuestos de Azar y Espectáculos y el impuesto de Industria y Comercio?*

### RESPUESTA

*El artículo 49 de la Ley 643 del 16 de enero de 2001 "Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, en su artículo 49 establece:*

**"Artículo 49. Prohibición de gravar el monopolio.** Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley. La explotación directa o a través de terceros de los juegos de suerte y azar de que trata la presente ley no constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas IVA.

Los Juegos de Suerte y Azar cuyos derechos de explotación no hayan sido establecidos en esta ley, causarán derechos de explotación equivalentes por lo menos, al diecisiete por ciento (17%) de los ingresos brutos."

Se concluyó entonces interpretando esta ley, en cuanto respecta de manera específica a los juegos de suerte y azar en el concepto 905 de abril 4 de 2001, y su no sujeción a los Impuestos de Azar y Espectáculos e Industria y Comercio que:

"Del texto de la norma transcrita se desprende que es clara la voluntad del legislador de prohibir el establecimiento de cualquier tipo de gravamen perteneciente a las entidades territoriales sobre los juegos de suerte y azar.

Por lo cual (sic) se tenemos el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 en este instante goza de vigencia y por lo tanto su aplicabilidad en el Distrito Capital es de estricto cumplimiento, para todos los impuestos de los que es sujeto activo el Distrito Capital, como lo es el Impuesto de Industria y Comercio y el Impuesto de Juegos fusionado actualmente en el Impuesto de Azar y espectáculos.

Es necesario aclarar que en cuanto respecta al impuesto de Espectáculos Públicos unificado para efectos de recaudo con el impuesto de juegos de suerte y azar en el denominado impuesto de Azar y Espectáculos por el Acuerdo 28 de 1995, goza de plena vigencia, y su declaración y pago obliga a los contribuyentes de este tributo que ejecuten actividades gravadas con el mismo."

Ahora bien, como el nuevo interrogante surge sobre la aplicación de esta disposición a otro tipo de juegos no considerados de suerte y azar, debemos entonces proceder a recordar cual es el ámbito de aplicación de esta ley:

Al respecto, el artículo 5º de la ley en comento define los juegos de suerte y azar así:

**"Artículo 5º. Definición de juegos de suerte y azar.** Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.

Son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales se participa sin pagar directamente por hacerlo, y que ofrecen como premio un bien o servicio, el cual obtendrá si se acierta o si se da la condición requerida para ganar.

*Están excluidos del ámbito de esta ley los juegos de suerte y azar de carácter tradicional, familiar y escolar, que no sean objeto de explotación lucrativa por los jugadores o por terceros, así como las competiciones de puro pasatiempo o recreo; también están excluidos los sorteos promocionales que realicen los operadores de juegos localizados, los comerciantes o los industriales para impulsar sus ventas, las rifas para el financiamiento del cuerpo de bomberos, los juegos promocionales de las beneficencias departamentales y los sorteos de las sociedades de capitalización que solo podrán ser realizados directamente por estas entidades.*

*En todo caso los premios promocionales deberán entregarse en un lapso no mayor a treinta (30) días calendario.*

**Los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes. Las apuestas que se crucen respecto de los mismos se someten a las disposiciones de esta ley y de sus reglamentos.**

*(...)"*

*Como se aprecia, la aplicación de la ley hace referencia exclusiva a los juegos de suerte y azar dejando de lado en la aplicación de la misma lo concerniente a otros tipos de juegos llámense de habilidad, destreza, fuerza, conocimiento, etc., incluso definiéndose en el inciso 5º del artículo transcrito que en cuanto hace referencia a los juegos deportivos, y los de fuerza, habilidad o destreza, estos se seguirán rigiendo por las normas propias.*

*En este orden de ideas y con el fin de dilucidar a cual tipo de juegos no le es operable la restricción contenida en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, nos permitimos transcribir apartes del concepto remitido mediante oficio 1316 del 18 de marzo de 2001, por el Doctor GUSTAVO GOMEZ MATEUS, Jefe de la Oficina Jurídica y Apoyo Legislativo del Ministerio de Salud, y el cual se consideró:*

*"De acuerdo con los vocablos utilizados en los antecedentes de la consulta, se torna imperioso, verificar conforme con el Diccionario de la Real Academia" los siguientes términos:*

**Habilidad:** Capacidad, inteligencia y disposición para una cosa.

**Destreza:** Habilidad, arte, primor ó propiedad con que se hace una cosa.

**Juegos de suerte:** Cada uno de aquellos cuyo resultado no depende de la habilidad o destreza de los jugadores, sino exclusivamente del acaso o de la suerte.

**Casualidad:** Combinación de circunstancias que no se pueden prever ni evitar.

**Azar:** Casualidad ó caso fortuito.

**Pasatiempo:** Diversión y entretenimiento en que se pasa el rato.

**Recreo:** Sitio o lugar apto o dispuesto para la diversión:

*En este punto es necesario advertir que la Ley 643 de 2001, regula lo atinente al régimen propio del Monopolio Rentístico de los juegos de suerte y Azar.*

Son juegos de suerte y azar, los definidos en el artículo 5º de la Ley de Régimen Propio, en ellos impera fundamentalmente como el **elemento predominante de acierto** de resultados, **la suerte, el azar o la casualidad** no la habilidad ni destreza.

En el inciso final del artículo ibídem, señala que los juegos deportivos, de fuerza o destreza, se regirán por las normas que le son propias y por las policivas pertinentes, ésta afirmación legal significa que en principio dichos "concursos de habilidad" no están inmersos dentro de la órbita del monopolio de los juegos de suerte y azar.

Entonces, en concepto de esta oficina, dentro del universo de los juegos existen diferentes especies entre las cuales se encuentran los de suerte y azar, habilidad, fuerza, los deportivos, etc, En Colombia, por previsión constitucional se tienen que las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas...

No obstante los anteriores enunciados, se debe concluir que la inferencia lógica a que debe someterse el interprete de la ley, se ceñirá inicialmente al significado natural y obvio de las palabras y luego, en el caso particular, a la preponderancia del elemento de acierto del resultado del evento o juego.

(...)

En lo que respecta a la pregunta correspondiente al literal a) es necesario precisar que existen maquinas electrónicas tragamonedas (M.E.T.) que se encuadran dentro de la órbita de los juegos de suerte y azar, por cuanto el elemento de acierto no depende ni de la habilidad ni destreza del jugador y la única competente para autorizar su operación es la Empresa Territorial para la Salud - ETESA, en tanto se trata de una modalidad de juego localizado.

En los demás literales e incluso al referirse usted, como intérprete de la ley, en reiterados apartes de su consulta a la habilidad, destreza, capacidad técnica y conocimientos con los que debe contar el participante del evento y así mismo al mencionar que el derecho u opción a participar no le asiste al jugador o a terceros una causa lucrativa (literal b) a priori se puede considerar que las circunstancias antes señaladas indican que el juego no se enmarca dentro de los de suerte y azar. (...)"

En este mismo sentido se pronunció ETESA a través de su Oficina Asesora Jurídica<sup>1</sup>, ya que concluyó:

"Así las cosas, y tomando en consideración que en los eventos referidos en su escrito, tal y como se expresó, la obtención de un mayor período de tiempo (en el primer caso), un obsequio (en el segundo) y dineros u objetos o derechos de valor representativo (en el tercero), obedecen a la técnica empleada, conocimientos, habilidad, destreza o capacidad física o intelectual del jugador, es claro que los mismos no serían cobijados por las disposiciones contenidas en la Ley 643 de 2001, sino por las normas que le sean propias, ya que como su nombre lo indica, en ella se consagró el régimen aplicable a los juegos considerados como de suerte y azar, o sea, aquellos que de conformidad con la definición anterior cumplen con las condiciones allí dispuestas, siendo la de mayor relevancia el hecho que el resultado o el acierto de las condiciones previamente fijadas dependa de la

*suerte, el azar o la casualidad (conceptos definidos en el escrito de la Supersalud, no ameritando nuevamente su tratamiento) y no de las aptitudes o capacidades con que cuenta la persona, las cuales de una forma u otra generan un resultado previsible. En conclusión, los juegos referidos por usted en tales circunstancias, no serían objeto de aplicación de la citada ley."*

*De los conceptos transcritos podemos concluir que la aplicación de la ley es exclusiva a los juegos de suerte y azar, entendidos los mismos conforme a la definición que de ellos hace la Ley 643 de 2001, como aquellos en donde una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta y /o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este resultado previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.*

*Así mismo, tenemos entonces que aquellos juegos en donde los factores predominantes sean otros como la fuerza, la habilidad, la destreza, el conocimiento, técnica empleada o la capacidad física o mental del participante, no están inmersos dentro de la órbita de aplicación de la ley y por ello no se encuentran dentro del conglomerado restringido e integrante del monopolio rentístico, de tal suerte que al encontrarse aquellos juegos tales como maquinas electrónicas, juegos de video (diferentes a los de exclusiva suerte y azar, como son a manera de ejemplo los tragamonedas - 777), juegos de puntería, de simple fuerza, conocimiento específico, **por fuera de la órbita** de la restricción determinada en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por lo cual los ingresos obtenidos por su realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital se encontrarán entonces gravados en los impuestos de azar y espectáculos e industria y comercio.*

*En este sentido se **amplia** el concepto **905 del 4 de abril de 2001**, y se **modifica** en lo pertinente el concepto **935 del 3 de octubre de 2001.**"*

La demandante considera que el Concepto 0958 de 2002 viola los artículos 338 de la Constitución Política; 72, 78 y 79 del Decreto 400 del 28 de junio de 1999 y 80, 86 y 87 del Decreto 352 de 2002, ambos del Alcalde Mayor de Bogotá D.C.

El concepto de violación se puede resumir así:

Señala que el principio de legalidad del tributo, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, presupone la certeza tributaria o la precisión legal de los elementos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pagar un tributo, es decir, que sean determinados por el legislador de manera clara e inequívoca.

Aduce que el Concepto 0958 de 2002 viola la anterior disposición, toda vez que determina elementos constitutivos del impuesto, careciendo la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá de competencia para ello, al manifestar que los juegos de habilidad y destreza se encuentran gravados con el impuesto de azar y espectáculos sin que los artículos 80, 86 y 87 del Decreto 352 de 2002, así lo contemplen.



Agrega que el concepto no indica la norma que de manera expresa señala que los juegos de habilidad y destreza se encuentran gravados con el impuesto de azar y espectáculos, sino que se limita a mencionar que si un cierto tipo de juegos (de habilidad y destreza) no es objeto de monopolio rentístico, por esa razón debe encontrarse gravado con el impuesto de azar y espectáculos, aunque no haya sido objeto de señalamiento legal en este sentido. Semejante tratamiento entra en flagrante contradicción con las normas constitucionales.

Anota que el concepto adolece de una redacción ostensiblemente defectuosa, toda vez que en la parte pertinente tan sólo aparece un fragmento de lo que eventualmente podría corresponder a un argumento, cuando expresa: *“al encontrarse aquellos juegos (...) por fuera de la órbita de la restricción determinada en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por lo cual (sic) los ingresos obtenidos por su realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital se encontrarán entonces gravados en los impuestos de azar y espectáculos...”*

Observa que, por lo tanto, no cuenta con base argumental alguna que permita llegar a la conclusión mencionada, es decir, se está en presencia de una afirmación carente de premisas, es decir, no hay razones para concluir lo que se afirma.

Estima jurídicamente inadmisibles suponer que si un hecho se encuentra exceptuado del monopolio rentístico que consagra la Ley 643 de 2001, artículo 49, por esa sola circunstancia se encuentra gravado.

Concluye que no hay una ley que autorice gravar los juegos de habilidad y destreza en la misma forma en que se gravan los juegos de suerte y azar, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 352 de 2002 (antes Decreto 400 de 1999).

Señala que si no se configuran todos los elementos que dan lugar al nacimiento de la obligación sustancial y al pago del impuesto de azar y espectáculos en Bogotá D.C., es decir, el hecho generador, la base imponible y causación, no puede surgir la obligación tributaria de pagar el impuesto.

Advierte que el artículo 5° de la Ley 643 de 2001, que regula los juegos de suerte y azar, señala que los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes y, que las apuestas que se crucen sobre los mismos se someten a las disposiciones de la ley y de sus reglamentos.

Trae a colación los artículos 1°, 3° y 12 del Decreto 350 de 2003 que regula los juegos en el Distrito Capital, en los cuales se definen claramente los juegos localizados, los juegos de habilidad y destreza y se establecen diferencias entre los juegos de suerte y azar y, los de habilidad y destreza.

Como segundo cargo, señaló que el Concepto 0958 de 2002, viola los artículos 72, 78 y 79 del Decreto 400 del 28 de junio de 1999 y los artículos 80, 86 y 87 del Decreto 352 de 2002, ambos del Alcalde Mayor de Bogotá D.C., referidos a las normas sustanciales de los tributos distritales.

En materia de juegos, la legislación tributaria no dispone que los juegos basados en habilidad y destreza constituyan hechos generadores, ni los asocia a ninguna base gravable. Sin embargo, el concepto que se demanda afirma que los juegos de fuerza, habilidad y destreza están gravados con el impuesto de azar y

espectáculos al encontrarse por fuera de la órbita de la Ley 643 de 2001, en cuyo artículo se prohíbe gravar el monopolio.

Para finalizar, afirma que la Subdirección Jurídico Tributaria está legislando por vía de concepto al modificar el hecho generador, la base gravable y la causación, y al omitir la apuesta como factor constitutivo de estos elementos tributarios, por lo que el concepto demandado es abiertamente ilegal.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El Distrito Capital solicitó denegar las pretensiones de la demanda, al no encontrarse configurada la violación de las normas citadas por la demandante.

Al referirse al cargo según el cual no existe ley que autorice gravar los juegos de habilidad y destreza, hace un recuento de las normas que establecieron el impuesto sobre boletas o tiquetes de apuestas de juegos permitidos, artículo 7° de la Ley 12 de 1932, y el procedimiento para su recaudo.

Así mismo, se refiere a las Leyes 69 de 1946 y 33 de 1968, que restablecieron el gravamen y dispusieron su cesión a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá, respectivamente, y al Decreto 057 de 1969, que reglamentó el artículo 3° de la última de ellas.

Indica que de la lectura del artículo 1° del Acuerdo 26 de 1983, se concluye que los juegos de destreza y habilidad, al estar incluidos dentro de la categoría de juegos permitidos, son causantes del hecho generador del impuesto.

Trae la definición de juegos de habilidad y destreza contenida en el artículo 3° del Decreto 350 de 2003, y advierte que, como lenguaje técnico, debe entenderse la definición de juegos como el hecho generador del impuesto de juegos.

Así mismo, cita los artículos 227 y 228 del Código de Régimen Político y Municipal (Decreto 1333 de 1986), que reiteran la vigencia del impuesto sobre los juegos permitidos y la propiedad de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá sobre el mismo y el artículo 5° del Acuerdo 5 de 1992, relacionado con la liquidación del impuesto de espectáculos públicos.

Señala que con la expedición del Acuerdo 28 de 1995, se determinó la fusión de los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, bajo la denominación de impuestos de *azar y espectáculos*, quedando gravado a la tarifa del 10% sobre el valor de los ingresos brutos por dichas actividades.

Agrega que con la denominación de azar y espectáculos, se buscaba facilitar el cobro de manera unificada de los siguientes impuestos de creación legal: i) el impuesto de espectáculos públicos, ii) el impuesto sobre boletas o tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, iii) el impuesto por las ventas bajo el sistema de clubes creados por la Ley 69 de 1946, y demás sorteos, concursos y similares y iv) el impuesto sobre rifas, apuestas y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

Que en ese orden no es acertada la afirmación de la demandante, en el sentido de que no existe ley que autorice gravar los juegos de habilidad y destreza, por

cuanto la finalidad del legislador con la expedición de las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 fue la de gravar el valor de las boletas en los juegos permitidos, dentro de los que se encuentran los de destreza y habilidad.

Como soporte de todo lo dicho, cita la sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995, de la Corte Constitucional, Magistrado Ponente; Doctor Hernando Herrera Vergara, la cual señala que el hecho gravable lo constituye en ese evento el billete, tiquete o boleta de juegos permitidos, es decir, el medio que da acceso o materialización del juego.

En cuanto al segundo cargo, relacionado con que no se configuran legalmente todos los elementos del tributo y que si no hay una apuesta no se causa el impuesto, afirma que en estos juegos el usuario apuesta con el establecimiento en la medida en que su destreza y habilidad hace que le gane o no; en unos eventos cuando pierde se acaba el juego y para iniciarlo debe pagar nuevamente; cuando lo supera podrá ganar un crédito y seguir jugando, en otros, cuando gana, obtiene un premio en especie o dinero.

Concluye que el impuesto recae sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, dentro de los cuales se encuentran los de destreza y habilidad, tal como lo dispone el Acuerdo 26 de 1983; por su parte, el sujeto pasivo es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego y el espectáculo, por lo que se configuran todos los elementos para determinar el impuesto.

Por consiguiente, no existe vulneración alguna de las normas citadas por la demandante.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia del 11 de junio de 2008, anuló los apartes demandados del Concepto 0958 del 31 de julio de 2002, por las siguientes razones:

*Considera el a-quo que "el concepto parte de la premisa de que aquellos juegos en donde los factores predominantes sean otros como la fuerza, la habilidad, la destreza, el conocimiento, técnica empleada o la capacidad física o mental del participante no están inmersos dentro de la órbita de aplicación de la ley y por ello no se encuentran dentro del conglomerado restringido e integrante del monopolio rentístico determinado en la ley 643 de 2001, premisa que no corresponde a la realidad jurídica ya que por expresa disposición del inciso final del artículo 5° de la ley en mención, sí se regulan por ella, cuando sobre los mismos crucen apuestas, y solamente en los demás eventos se rigen por las normas que le son propias".*

Menciona en seguida el artículo 49 de la misma ley que prohíbe gravar los juegos de suerte y azar a que ella se refiere y concluye que no es válido el argumento esgrimido en el concepto según el cual, por el solo hecho de no encontrarse dentro de la señalada órbita de restricción, los ingresos obtenidos por su realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital se encontrarán gravados con los impuestos de azar y espectáculos e industria y comercio, sin ningún fundamento legal que permita llegar a esa conclusión.

Después de efectuar un recuento normativo del impuesto de azar y espectáculos, observa que éste se cobra unificadamente en el Distrito Capital y que dentro de él se encuentra, en el literal b), el impuesto sobre tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos; que el hecho generador está constituido por la realización de espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes.

Respecto del impuesto de juegos permitidos, después de hacer un repaso de la normatividad sobre su creación, reglamentación, restablecimiento, liquidación, recaudo y control, así como de los artículos pertinentes del Código de Régimen Político y Municipal y los Acuerdos y Decretos distritales que lo definen, concluye que carece de validez el argumento esbozado en el concepto al pretender gravar con el impuesto de azar y espectáculos, los juegos de fuerza, habilidad o destreza, ya que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos en Bogotá cuando se trata de juegos permitidos, es la apuesta sobre los juegos deportivos, de fuerza, habilidad o destreza, señala que si se cruzan apuestas quedan inmersos en la previsión contemplada en el inciso final del artículo 5° de la Ley 643 de 2001, el cual señala expresamente que las apuestas que se crucen respecto de los mismos se someten a las disposiciones de esa ley y de sus reglamentos, razón por la cual, es errada la premisa del concepto según la cual ésta clase de juegos no se encuentra regulado por las disposiciones de la Ley 643 de 2001.

Finalmente, consideró que carece de fuerza argumentativa el citado concepto por cuanto no cumple con su función normativa de servir de instrumento para interpretar la ley, teniendo en cuenta que sus premisas no tienen validez jurídica; aquellas en que se apoya el aparte demandado no se encuentran acordes con la norma legal, en tanto que dichos juegos hacen parte de la esfera de aplicación de la Ley 643 de 2001, cuando se crucen apuestas sobre los mismos.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

El Distrito Capital de Bogotá controvertió la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "A", para lo cual, expuso los siguientes argumentos:

El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 establece que los juegos de suerte y azar a que se refiere esa normatividad, no pueden ser gravados por los departamentos, distritos o municipios con impuestos, tasas, contribuciones fiscales o parafiscales, distintos a los allí consagrados y que la explotación directa o a través de terceros no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Los juegos de suerte y azar los define el artículo 5° de la ley 643 de 2001 como aquellos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.

Por su parte, los juegos de habilidad y destreza, definidos como aquellos en los que sólo cuenta para el resultado la inteligencia, la propiedad con que se realizan y los conocimientos o actos propios del jugador, se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes y las apuestas que se crucen respecto de los mismos, se someten a las disposiciones de la Ley 643 de 2001 y sus reglamentarios.

De acuerdo con lo anterior, la prohibición establecida en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 está referida exclusivamente a los juegos de suerte y azar, no haciéndose extensiva a otra clase de juegos como los de habilidad, destreza, fuerza, conocimiento, entre otros, los cuales según lo establece el mencionado artículo, se rigen por las normas que le son propias, lo que significa que esta clase de juegos no hacen parte del monopolio de los juegos de suerte y azar.

Por lo tanto es clara la diferencia entre juegos de suerte y azar y los de habilidad o destreza, pues en éstos se debe contar con la destreza que es el arte o propiedad con que se hace una cosa y la habilidad, que es la capacidad y disposición para hacerla; así mismo, en estos juegos, el usuario apuesta con el establecimiento en la medida en que su destreza y habilidad hace que gane o pierda.

En consecuencia, los juegos en los que los factores predominantes no sean la suerte y el azar sino otros, no están incluidos dentro de la previsión del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, y por ello, los ingresos obtenidos por la realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, se encuentran gravados con los impuestos de industria, comercio, azar y espectáculos.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** señaló que la apelante no hace mención a los artículos 79, 80, 86 y 87 del Decreto 352 de 2002, sobre los elementos que dan lugar a la obligación tributaria, donde uno de los presupuestos básicos es la realización de una apuesta sobre un juego permitido, momento en que se causa el impuesto.

En consecuencia, como en los juegos de habilidad y destreza no hay apuestas ni se ganan premios como resultado del azar o la casualidad, no se realiza el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos.

Considera equivocada la afirmación de la apelante de que *“el usuario apuesta con el establecimiento, en la medida en que su destreza y habilidad hace que gane o pierda”*, ya que el resultado de los juegos de habilidad y destreza no es aleatorio sino que depende de la capacidad de quienes participan en los juegos, luego no puede concluirse que existe una apuesta.

Para terminar, manifiesta que en la apelación no se controvierte ninguno de los argumentos de la sentencia; la apelante se limita a reproducir lo consignado en el texto anulado, es decir, con afirmaciones que configuran una falacia al plantear que si unos juegos se encuentran por fuera de la órbita de restricción determinada por el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por este solo hecho, los ingresos obtenidos por su realización o ejecución están gravados. Semejante afirmación carece del más mínimo fundamento argumental, puesto que no aduce ninguna razón para llegar a tal conclusión.

La parte demandada reiteró los argumentos planteados en la apelación.

La **Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación** considera que la sentencia de primera instancia se debe confirmar por las siguientes razones:

El artículo 19 del Decreto Distrital 270 de 2001 le otorgó a la Subdirección Jurídico Tributaria la facultad de interpretar de manera general y abstracta las normas tributarias y mantener la unidad doctrinal de los impuestos que administra la

Dirección Distrital de Impuestos, es decir, que se le ha otorgado el carácter de autoridad doctrinaria en asuntos de interpretación y aplicación de las normas que regulan los impuestos administrados por el Distrito.

En este sentido, los conceptos deben estar acordes con el contenido de las normas sobre las cuales se pronuncia, siendo necesario que exista armonía entre las normas jurídicas y el método aplicado por parte del intérprete, por tanto, no resulta razonable realizar interpretación gramatical y aislada del texto de una norma particular, que no tenga alcance dentro del contexto jurídico, ni de los temas del asunto objeto de análisis. Contrariar estas proposiciones implica desbordar las facultades otorgadas, e ir en contra de las reglas y funciones del intérprete.

La Ley 643 de 2001 se encargó de reglamentar el monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar y de todos los demás juegos, que no siendo considerados como tales propiamente, se encuentren restringidos como actividades para los particulares por implicar explotación económica o lucrativa.

También están excluidos los juegos de suerte y azar de carácter tradicional, familiar y escolar que no sean objeto de explotación lucrativa por los jugadores o por terceros, así como las competencias de puro pasatiempo o recreo.

Resalta que el texto del artículo 49 de la Ley 643 de 2001 es de carácter de exclusión o de excepción; por tanto su interpretación es de carácter específico y restringido, es decir, se refiere únicamente al tema y asunto tratado, de manera que no admite ningún tipo de extensión o restricción, ni del mismo, se puede asumir conclusiones por vía de los argumentos de exclusión que se manifiestan en el aparte del concepto demandado.

Las normas tributarias sobre exclusiones o excepciones son de interpretación restrictiva, de acuerdo al análisis lógico de la ley, con lo cual se logra establecer correspondencia entre los principios de los tributos y los elementos esenciales de los mismos, por lo que es conveniente apegarse a su alcance literal.

El argumento, consecuencia de la apreciación realizada por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda Distrital, resulta inductivo, y sin mayor validez, porque parte de consideraciones erradas, que violan el principio de legalidad de los tributos, ya que no le corresponde a los intérpretes por vía de excepción determinar los hechos gravables de un impuesto, a partir de considerar que están excluidos de los hechos gravables de otro.

Por otra parte la apreciación que se realiza en el concepto, pasa por alto que el artículo 5° de la Ley 643 de 2001 dispone que las apuestas que se realicen respecto de los juegos de fuerza, habilidad y destreza, sí están sometidos a las disposiciones de la ley y sus reglamentos.

Esta situación trae como consecuencia que esté realizando divulgaciones inapropiadas sobre el alcance de la ley y de los hechos materia del concepto, razones por las cuales queda despojado de la función doctrinaria y de herramientas de interpretación de la ley.

El aparte demandado del concepto no logra superar la prueba de validez de argumentación jurídica de las premisas que lo determinan, porque no es jurídicamente válido concluir que, si un hecho se encuentra exceptuado del monopolio rentístico que consagra el artículo 41 de la Ley 643 de 2001, por esta

sola circunstancia se encuentra gravado, contrariando así la normatividad vigente sobre la materia.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación de la demandada, la Sala debe decidir si se ajusta a la legalidad el Concepto 0958 del 31 de julio de 2002 en cuanto considera que los juegos de fuerza, habilidad y destreza no se encuentran dentro de la órbita de restricción del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, y por lo tanto, se encuentran gravados con los impuestos de azar y espectáculos e industria y comercio.

Las razones de la ilegalidad manifestadas en la demanda se concretan en afirmar que el Concepto 0958 del 31 de julio de 2002 viola el artículo 338 de Constitución Política, toda vez que determina que los juegos de habilidad y destreza se encuentran gravados con el impuesto de azar y espectáculos, sobre la base de que si un cierto tipo de juegos no es objeto de monopolio rentístico está gravado, y la falta de competencia funcional de la Subdirección Jurídica Tributaria, para ello.

Según el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, las premisas en las cuales se apoya el aparte demandado del Concepto 0958 no se encuentran acordes con las normas legales, por cuanto el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos en Bogotá, cuando se trata de juegos permitidos, es la apuesta sobre ellos y si se trata de juegos deportivos, de fuerza, habilidad y destreza se encuentran gravados si se cruzan apuestas (artículo 5° de la ley 643 de 2001).

Por lo tanto, dichos juegos hacen parte de la esfera de aplicación de la Ley 643 de 2001 cuando se crucen apuestas sobre los mismos y a ellos se aplica la restricción señalada en el artículo 49 de la mencionada ley.

Al respecto se considera:

En el Distrito Capital el impuesto de azar y espectáculos reúne de manera unificada los impuestos de espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, el impuesto por las ventas bajo el sistema de clubes y el de rifas, apuestas y premios de las mismas, conforme con lo señalado en el Decreto 352 de 2002, antes Decreto 400 de 1999 por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales.

En efecto, mediante el artículo 8° del Acuerdo 28 del 22 de diciembre de 1995 del Concejo Distrital, se 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.

La Sala<sup>1</sup>, en diversas oportunidades, ha señalado la evolución legislativa del impuesto sobre espectáculos públicos, rifas, apuestas y premios a las mismas,

---

<sup>1</sup>Sentencias 76001-23-24-000-199-00732 02 (13830) del 14 de octubre de 2004, C.P. Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié; sentencia 2500-23-27-000-2004-02066 01 (16535) del 18 de marzo de 2010 C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia 25000-23-27-000-2005-01324-01(17409) del 27 de mayo de 2010 C.P. Doctor WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

conforme con las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, y el Decreto Extraordinario 1333 de 1968.

*“El impuesto sobre juegos permitidos fue creado mediante la Ley 12 de 1932, en los siguientes términos:*

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

*1. 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 ticket de apuesta en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos”.*

*Mediante el Decreto 1558 de 1932 se señaló el procedimiento para el recaudo del impuesto sobre las boletas o tickets de apuestas de juegos permitidos, en los siguientes términos:*

*“Art. 2°.- b) Apuestas o repartición de sorteos. “El impuesto sobre las boletas o tickets de apuestas, quinielas o remates que se lleven a cabo en los juegos permitidos (...), se hará efectivo sobre las planillas de movimientos de boletas o tickets empleados en ellas. Para tal efecto, todo individuo entidad que quiera llevar a cabo cualquiera de tales actividades, deberá presentar a la oficina recaudadora respectiva las boletas y tickets que vayan a emplearse en cada ocasión, con el talonario correspondiente y numeradas en serie continua, con el objeto de que sean selladas y registradas en un libro especial (...). Al día siguiente útil de verificada la apuesta, quiniela o remate, éste exhibirá el saldo de boletas o tickets no vendidos, con su respectiva planilla de movimiento, a fin de que se liquide y pague el impuesto”.*

*El impuesto concebido inicialmente con carácter temporal y extraordinario, se convirtió en permanente con la Ley 69 de 1946 al establecer en su artículo 12:*

*“Restablécense el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o ticket de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1° del artículo 7° de la Ley 12 de 1932”.*

*Con la Ley 33 de 1968 artículo 3° dicho impuesto fue cedido a los municipios y el Distrito Especial de Bogotá así:*

*“A partir del 1° de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, el impuesto sobre billetes, tickets 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”.*

*Mediante el Decreto 057 de 1969 la cesión en referencia se reglamentó precisamente:*

---



*“Artículo 6º. A partir del 1º de febrero de 1969 corresponde al Distrito Especial de Bogotá y a los municipios, la administración, recaudo y control de los impuestos nacionales que fueron declarados de propiedad exclusiva suya, de conformidad con el artículo 3º de la Ley 33 de 1968”.*

*“Artículo 7º. El Distrito Especial de Bogotá y los municipios que se beneficiarán con la cesión de los impuestos aludidos organizarán su administración y recaudo en tal forma que las tarifas sean las mismas actuales y que los procedimientos para percibirlos se ciñan a las leyes y decretos que los crearon y reglamenten”.*

*En consecuencia, al efectuar los recaudos por conducto de la Tesorería Distrital y de las Municipalidades, deberán observarse los sistemas establecidos así:*

*“c) La liquidación, recaudo y control del impuesto del 10% sobre el valor de boletas de rifas de que tratan las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, se harán en la forma y términos previstos por el decreto 1558 de 1932, pero su pago se efectuará en las Tesorerías Distritales o Municipales”.*

*El Código de Régimen y Municipal - Decreto 1333 del 25 de abril de 1986, acogió en los siguientes artículos las normas vigentes sobre el impuesto referido:*

*“Artículo 227. 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 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.*

*Artículo 228. 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 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”.*

*La Corte Constitucional en la sentencia C-537 de noviembre 23 de 1995, precisó que si bien no todos los elementos del impuesto estaban claramente fijados en la ley si eran determinables, así:*

*“Son sujetos activos del impuesto los municipios y el Distrito Capital, en cuanto la ley los señala expresamente como propietarios del mismo.*

*El sujeto pasivo, es determinable por cuanto el ejercicio de la actividad de elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, conduce a la identidad de la persona responsable de pagar el tributo.*

*El hecho generador recae sobre la venta del billete, tiquete y boleta de rifas y apuestas, es decir, el medio que da acceso o materialización del*

*juego, así como los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas y apuestas, o sea que se gravan tanto las apuestas y rifas como los juegos permitidos.*

*La base gravable está dada por el valor de cada boleta, billete o ticket 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.*

*La tarifa es el porcentaje legal que se establece en un diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y ticket de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas.*

*En la misma sentencia la Corte concluyó:*

*“...no se vulnera el ordenamiento constitucional cuando se deja en cabeza de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, a través de los respectivos Concejos Distritales y Municipales, una vez creado por el legislador el impuesto- como así se hizo en las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, así como en el Decreto 1333 de 1968, la facultad de definir los elementos del mismo, entre ellos por ejemplo, la organización, administración y recaudo del tributo.*

*(...)”*

De acuerdo con lo anterior, es claro que tanto el valor de las boletas o tickets de las rifas, como el valor de los premios que se pagan o entregan a quienes participan, constituyen la base gravable del impuesto de azar y espectáculos.

El Concejo de Bogotá, D.C., en uso de sus facultades legales y en especial de las conferidas en los numerales 3° y 16° del Artículo 12 y en el Artículo 13 del Decreto 1421 de 1993 expidió el Acuerdo 28 del 22 de diciembre de 1995, “*por el cual se adopta el "Plan de Racionalización Tributaria de Santa Fe de Bogotá, D.C., se toman medidas de carácter impositivo y se dictan otras disposiciones"*; en el artículo 8° señaló:

*“Fusión de los Impuestos de Espectáculos Públicos, Juegos, Rifas, Sorteos, Concursos y Similares. Bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cóbranse unificadamente los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares.*

*La tarifa de este impuesto es el 10% sobre el valor de los ingresos brutos por dichas actividades.*

*(...)”*

El segmento demandado del Concepto 0958 del 31 de julio de 2002, es como sigue:

*“...Así mismo, tenemos entonces que aquellos juegos en donde los factores predominantes sean otros como la fuerza, la habilidad, la destreza, el conocimiento, técnica empleada o la capacidad física o mental del participante, no están inmersos dentro de la orbita de aplicación de la ley y por ello no se encuentran dentro del conglomerado restringido e integrante del monopolio rentístico, de tal suerte que al encontrarse aquellos juegos tales como maquinas electrónicas, juegos de video (diferentes a los de exclusiva suerte y azar, como son a manera de ejemplo los tragamonedas - 777), juegos de puntería, de simple fuerza, conocimiento específico, **por***

**fuera de la órbita** de la restricción determinada en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por lo cual los ingresos obtenidos por su realización o ejecución en jurisdicción del Distrito Capital se encontrarán entonces gravados en los impuestos de azar y espectáculos e industria y comercio...”

La Ley 643 del 16 de enero de 2001, en su artículo 5° definió los juegos de suerte y azar, así:

*“Definición de juegos de suerte y azar. Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.*

*Son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales se participa sin pagar directamente por hacerlo, y que ofrecen como premio un bien o servicio, el cual obtendrá si se acierta o si se da la condición requerida para ganar.*

*Están excluidos del ámbito de esta ley los juegos de suerte y azar de carácter tradicional, familiar y escolar, que no sean objeto de explotación lucrativa por los jugadores o por terceros, así como las competiciones de puro pasatiempo o recreo; también están excluidos los sorteos promocionales que realicen los operadores de juegos localizados, los comerciantes o los industriales para impulsar sus ventas, las rifas para el financiamiento del cuerpo de bomberos, los juegos promocionales de las beneficencias departamentales y los sorteos de las sociedades de capitalización que solo podrán ser realizados directamente por estas entidades.*

*En todo caso los premios promocionales deberán entregarse en un lapso no mayor a treinta (30) días calendario.*

*Los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes. Las apuestas que se crucen respecto de los mismos se someten a las disposiciones de esta ley y de sus reglamentos. (Subraya la Sala)”*

Por su parte, el artículo 49 de la misma ley determina la prohibición de gravar el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar en los siguientes términos:

*“Prohibición de gravar el monopolio. Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley. La explotación directa o a través de terceros de los juegos de suerte y azar de que trata la presente ley no constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas IVA.*

*Los Juegos de Suerte y Azar cuyos derechos de explotación no hayan sido establecidos en esta ley, causarán derechos de explotación equivalentes por lo menos, al diecisiete por ciento (17%) de los ingresos brutos.”*

En los artículos transcritos se observa que los juegos de fuerza, habilidad y destreza hacen parte del contenido de la Ley 643 de 2001; en efecto, el artículo 5° señala, en el inciso final, que las apuestas que sobre ellos se crucen se someten a las disposiciones de la ley mencionada y de sus reglamentos y que tales juegos se rigen por las normas que les son propias y por las policivas pertinentes.

Por lo tanto, cuando el artículo 49 indica que los juegos de suerte y azar a que se refiere la Ley 643 de 2001, no podrán ser gravados por los departamentos, distritos o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, distintas a las consagradas en la ley mencionada, incluye dentro de los juegos que quedan cobijados por esta restricción, a los de fuerza, habilidad y destreza.

Así, el artículo 5° define los juegos de suerte y azar como actividades en las cuales quienes participan buscan obtener un premio en caso de que consigan un resultado determinado que no es "*previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad*"; es decir, la definición tiene en cuenta aquello que no depende en forma principal de los comportamientos o de la habilidad de las personas.

El inciso 3 del artículo 5°, antes transcrito, excluye del ámbito del monopolio rentístico los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza y señala que éstos se rigen por las normas que les son propias y por las policivas; así mismo, señala que las apuestas que medien sobre los mismos se someten a las disposiciones de la Ley 643 de 2001 que regula los juegos de suerte y azar, es decir, en esas circunstancias estarían gravados.

El Decreto 350 del 8 de octubre de 2003, el cual regula las rifas, juegos, concursos, espectáculos públicos y eventos masivos en el Distrito Capital, define lo siguiente:

## **“CAPITULO I**

### **DISPOSICIONES GENERALES Y DEFINICIONES.**

**ARTICULO 1: Juegos Localizados.** *Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar.*

(...)

**ARTÍCULO 3: Juegos de Habilidad y Destreza.** *Son aquellos donde solo cuenta para el resultado del mismo la inteligencia, la propiedad con que se efectúen, los conocimientos, aptitudes o actos propios del jugador, sin que por ello se obtenga necesariamente compensación en especie o en dinero, toda vez que su finalidad es recreativa y de diversión.*

(...)

## **CAPITULO III**

### **DE LOS JUEGOS DE HABILIDAD Y DESTREZA**

**ARTICULO 12: Clasificación.** *Para los efectos del presente Decreto se consideran juegos de habilidad y destreza los siguientes:*

- a. *Juegos de video por computador y simuladores.*
- b. *Juegos operados con maquinas electrónicas, mecánicas y similares.*
- c. *Juegos operados manualmente.*

De la lectura de las normas citadas, concluye la Sala que en los juegos de habilidad y destreza no hay apuesta, por cuanto en éstos sólo cuenta la inteligencia, la propiedad con que se efectúe, los conocimientos, aptitudes o actos propios del jugador, sin que por ello se obtenga necesariamente compensación en dinero o en especie, ya que su finalidad es la recreación y la diversión.

En este sentido, las normas tributarias sobre exclusiones o excepciones exigen una interpretación restrictiva, de acuerdo con el análisis lógico de la ley, con lo cual se logra establecer correspondencia entre los principios de los tributos y los elementos esenciales de los mismos, por lo cual, es conveniente apegarse al alcance literal de la norma.

Teniendo en cuenta las anteriores precisiones, los juegos deportivos y los de fuerza, habilidad o destreza están gravados con el impuesto de juegos de suerte y azar, sólo cuando medie una apuesta, y en los demás eventos se regirán por las normas que les son propias.

En cuanto a la violación de los artículos 72, 78 y 79 del Decreto 400 de 1999<sup>2</sup> y 80, 86 y 87 del Decreto 352 de 2002, la Sala precisa:

La ley tributaria que reglamenta la relación entre el Estado y los contribuyentes, para hacer efectivo el cumplimiento de los tributos, establece como elementos esenciales constitutivos de éstos, los siguientes:

- Sujeto activo: entidad pública titular del crédito fiscal;
- Sujeto pasivo: persona natural o jurídica obligada al pago del impuesto, que adquiere esta categoría al realizar el hecho generador o imponible del tributo;
- Hecho generador o hecho imponible: evento de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria;
- Base gravable: factor variable que fija la cuantía que servirá de base en la determinación del impuesto y
- Tarifa: factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo.

Las normas invocadas como violadas de los Decretos 400 de 1999 y 352 de 2002, establecen los elementos del impuesto de azar y espectáculos así:

*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.*

(...)

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

---

<sup>2</sup> Derogado por el artículo 138 del Decreto 352 del 15 de agosto de 2002, por el cual se compila y actualiza la normatividad tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital.

*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.*

(...)

*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.”*

De la lectura de las normas se desprende que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos lo constituye en el caso de los juegos permitidos, la realización de apuestas; significa esto que no se encuentra gravada la realización del juego, sino las apuestas que sobre los mismos se realicen.

En este orden de ideas, considera la Sala que la legislación tributaria no dispone que los juegos de fuerza, de habilidad o destreza constituyan hechos generadores del impuesto de azar y espectáculos, de manera que, sobre tal circunstancia no podía la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos establecer, vía concepto, que los juegos citados se encuentran gravados con los impuestos de industria y comercio, azar y espectáculos.

En consecuencia, el concepto demandado es nulo pues pretende gravar con el impuesto de industria y comercio, azar y espectáculos, los juegos de fuerza, habilidad o destreza cuando en ellos no medie una apuesta.

**Se reitera, como** antes se dijo, que al señalar el artículo 5° de la Ley 643 de 2001, que las apuestas que se hagan sobre los juegos de fuerza, habilidad y destreza se someten a la disposición de la ley en mención, tales juegos quedan cobijados por la restricción indicada en el artículo 49 que dispone que los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley.

La demandante precisó que la mencionada Subdirección Jurídico Tributaria no es competente para concluir que los hechos no cobijados por la Ley 643 de 2001, constituyen hecho generador del impuesto de industria y comercio, azar y espectáculos.

Es de anotar que el artículo 19 del Decreto Distrital 270 del 5 de abril de 2001<sup>3</sup> le confirió a la Subdirección Jurídico Tributaria la facultad de interpretar de manera

---

<sup>3</sup> **“Artículo 19.** *Subdirección Jurídico Tributaria. Corresponde a la Subdirección Jurídico Tributaria el ejercicio de las siguientes funciones:*

1. *Asesorar a las directivas de la Secretaría de Hacienda en la formulación, coordinación, ejecución y control de las políticas y planes generales, en el área de su competencia.*

2. *Formular una unidad doctrinal en la aplicación de las normas que regulan los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos.*

3. *Asesorar en las consultas escritas que formulen tanto los funcionarios como los particulares sobre la interpretación y aplicación general de las normas tributarias distritales.*

general y abstracta las normas de carácter tributario, y la de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas tributarias en lo de competencia de la Dirección Distrital de Impuestos.

Lo anterior significa que la Dirección Distrital de Impuestos por intermedio de la Subdirección, como interprete que es de la normatividad legal, no está autorizada para establecer impuestos.

En consecuencia, el recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia de primera instancia no tiene vocación de prosperidad. Por consiguiente la Sala confirmará la nulidad del aparte acusado del Concepto 0958 del 31 de julio de 2002, y lo retirará del ordenamiento jurídico.

No sobra advertir que la decisión que aquí se adopta encuentra respaldo en la doctrina oficial de la Dirección Distrital de Impuestos contenida en el Concepto 1214 del 31 de marzo de 2011, que modifica, entre otros, el Concepto 0958 del 31 de julio de 2002 demandado.

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:**

**CONFÍRMASE** la sentencia del 11 de junio de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "A", dentro de la

- 
4. *Coordinar los procesos que se promuevan contra los actos emanados de la Dirección Distrital de Impuestos, o en aquellos en los que se discuta la constitucionalidad o legalidad de las normas tributarias distritales, en los términos de la delegación o representación que le otorgue el Alcalde Mayor.*
  5. *Coordinar la difusión de las normas tributarias distritales.*
  6. *Administrar una base de datos sobre las normas jurídicas, la jurisprudencia, la doctrina y los conceptos relacionados con los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, para consulta de funcionarios y particulares.*
  7. *Coordinar el estudio y revisión de proyectos de ordenes administrativas, resoluciones, decretos, y actos de carácter reglamentario y demás normas necesarias para el funcionamiento del sistema tributario distrital.*
  8. *Coordinar con las diversas áreas en lo pertinente a la unidad de aplicación del marco jurídico – tributario y apoyar a la Dirección Distrital de Impuestos en la toma de decisiones sobre interpretaciones jurídicas.*
  9. *Ejercer control y seguimiento de los procesos en materia tributaria ante el tribunal contencioso administrativo.*
  10. *Coordinar la sustanciación de los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes y en general adelantar las acciones previas y necesarias para proferir los actos de su competencia.*
  11. *Asesorar en el fallo de los recursos de reconsideración que se interpongan contra los diversos actos de determinación de impuestos y determinación de sanciones y en general los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otras dependencias.*
  12. *Asesorar las acciones de revocatoria directa.*
  13. *Coordinar sobre todas las solicitudes de reconocimiento de exenciones y sobre recursos pendientes de fallo hasta que queden definitivamente resueltos.*
  14. *Coordinar la remisión de copias de las providencias que agoten la vía gubernativa a las dependencias correspondientes.*
  15. *Las demás funciones que le asignen la ley, acuerdos y decretos”.*

acción de nulidad simple instaurada por NURY VÁSQUEZ SOTO contra la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá de la Dirección Distrital de Impuestos.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**