



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., uno (1) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 41001233100020080009201 (20764)

Actor: SU CHANCE S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

IVA sexto bimestre de 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 30 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución Sanción por no Declarar N° 130642006000410 del 17 de Octubre de 2006, por medio de la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2002 por el valor de \$268.543.000, y la Resolución No. 130012007000034 del 16 de Noviembre de 2007, mediante la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la Sociedad Suchance (sic) S.A. no está obligada a pago alguno por concepto de la sanción allí impuesta.

[...]

CUARTO: No condenar en costas a la parte vencida.

[..]»

ANTECEDENTES

Previo emplazamiento para declarar¹, por Resolución 130642006000410 de 17 de octubre de 2006, la DIAN impuso a la actora sanción por no declarar IVA por el 6º bimestre del año gravable 2002. La sanción impuesta fue de \$268.543.000².

¹ Folios 64 a 79 c.a.

² Folios 149 a 190 c.a.

Contra el mencionado acto, la actora interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto por Resolución 130012007000034 de 16 de noviembre de 2007, en el sentido de confirmar el acto recurrido³.

DEMANDA

Su Chance S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«**PRIMERA:** Declárese (sic) la nulidad de las resoluciones proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, dentro del expediente No. OB-2002-2005-001832 seguido en contra de la sociedad comercial SUCHANCE (sic) S.A., las cuales se relacionan a continuación:

1. **RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO DECLARAR N° 130642006000410** proferida el 17 de octubre de 2006 por la división de liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional – DIAN.
2. **RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN N° 130012007000034** del 16 de noviembre de 2007 expedida por la división jurídica de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional – DIAN.

SEGUNDA: A título de restablecimiento del derecho, se declare que SUCHANCE (sic) S.A. no estaba obligada a presentar declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2002, en tanto no era responsable del impuesto para esa vigencia fiscal.

³ Folios 230 a 241 c.a.

TERCERA: De manera subsidiaria, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sanción por no declarar debe ser liquidada tomando como base los presuntos “ingresos” derivados de la entrega de talonarios, esto es, el valor de los talonarios registrados para el quinto (sic) bimestre de 2002, que corresponde a \$30.210.100, de manera que la sanción corresponde al 10% de este valor, es decir, \$3.021.010, de conformidad con lo dispuesto por el literal 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario.

CUARTA: Que se condene a la entidad demandada al pago de costas y agencias en derecho que se resultaren con ocasión de la presente, conforme a los criterios jurisprudenciales señalados por el Consejo de Estado.

QUINTA: Que se le dé cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 420, 421, 643 y 715 del Estatuto Tributario.
- Artículo 49 de la Ley 643 de 2001.
- Decreto Reglamentario 1350 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Conforme con la Ley 643 de 2001 y el Decreto Reglamentario 1350 de 2003, el departamento del Huila es titular del monopolio rentístico de los juegos de azar y en

virtud de ello, puede explotarlos directamente o por intermedio de terceros, mediante contratos de concesión.

Según la citada ley, el chance se juega en un formulario oficial, elaborado por el concedente (Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, en adelante, la Lotería del Huila), que debe ser adquirido por el concesionario (SU CHANCE S.A.), quien lo entrega a los colocadores de apuestas para que se materialice la apuesta, según el artículo 13 del Decreto 1350 de 2003. Por consiguiente, la relación jurídica entre la Lotería del Huila y SU CHANCE S.A. es diferente a la relación que existe entre esta y los colocadores de apuestas.

Los colocadores de apuestas se encargan de capturar y registrar las apuestas en todo el Departamento, previa celebración de un contrato comercial de colocación de apuestas permanentes con SU CHANCE S.A. en virtud del cual este les entrega, a título de tenencia, los talonarios con los formularios oficiales en los cuales registran las apuestas, es decir, los talonarios son un elemento consustancial a la explotación de las apuestas.

Dicha entrega no tiene como propósito transferir la propiedad de los talonarios. En esa medida, no corresponde a una venta en los términos del artículo 421 del Estatuto Tributario, como erradamente lo sostiene la DIAN. El colocador tampoco vende los formularios al apostador, pues la copia se entrega al apostador y el original debe ser devuelto al concesionario antes del sorteo.

Según los artículos 21 y 25 de la Ley 643 de 2001, los formularios oficiales de apuestas permanentes son instrumentos utilizados para registrar y controlar la

realización de las apuestas de chance. Son instrumentos de control del juego, tanto así que el concesionario (SU CHANCE S.A.) debe llevar un libro auxiliar de contabilidad y un registro diario manual o magnético de las operaciones diarias, debidamente foliado, para el asiento contable de las apuestas, cuyos valores deben coincidir con los anotados en los formularios. Por tanto, los formularios oficiales no pueden ser vistos como una mercancía cualquiera, ni valorados de forma aislada en relación con el juego de chance, pues se tornarían en inútiles.

Los argumentos de la DIAN para afirmar que la actora incumplió el deber de declarar IVA por el 6º periodo de 2002 podrían ser válidos para concluir que la Lotería del Huila es la responsable del IVA, pues es ella quien vende los formularios a la actora, quien, se reitera, los entrega a título de tenencia a los colocadores de apuestas.

La venta supone la transferencia de dominio de la cosa, lo que no ocurre con la entrega de los talonarios que hace la actora a los colocadores de apuestas, pues dichos talonarios no dejan de ser de propiedad de aquella. Además, si el colocador fuera el dueño de los formularios, la actora no respondería por los premios de los apostadores.

Para la DIAN no existe contrato de consignación porque el colocador no es representante de SU CHANCE S.A. No obstante, todas las apuestas que el colocador realiza vinculan la responsabilidad del concesionario, en su calidad de operador del juego, pues es quien debe responder por el pago de los premios a los apostadores, en los términos de la Ley 643 de 2001. Cuando los particulares apuestan, no compran un formulario sino el derecho a participar en el juego o sorteo. De hecho, en la cláusula quinta de los contratos de colocación de apuestas se prohíbe al colocador cobrar al apostador costo alguno por el formulario oficial.

De otra parte, la utilidad a que se refiere la DIAN no es más que la recuperación de los costos de adquisición de los formularios con cargo a la apuesta recibida, que la actora contabilizó en forma errada, como un ingreso por venta de talonarios. El único ingreso que percibe la actora es el de la apuesta que efectúa el apostador.

El error contable fue oportunamente probado mediante certificación de la contadora de la actora que se entregó a la DIAN con la respuesta al emplazamiento para declarar. Sin embargo, dicho documento no fue valorado por la demandada.

La actora no recibe ingresos del colocador de apuestas. Por el contrario, como remuneración por la gestión, este recibe ingresos de la actora por la comisión que se descuenta de la apuesta.

Conforme con los artículos 52 del Decreto 33 de 1984 y 2 del Decreto 2527 de 1987, en el contrato de concesión se convino que el valor de los talonarios que la Lotería del Huila suministra a la actora se determina teniendo en cuenta el costo de su elaboración, independientemente del valor de los derechos de explotación.

De otra parte, la diferencia entre los valores pagados por la actora a la Lotería y los valores registrados por concepto de los talonarios se presenta por la diferencia entre los formularios entregados y los formularios colocados, es decir, el inventario que se pone en poder del colocador para ser consumido en el futuro. Tal diferencia no obedece a un mayor valor en la recuperación del costo.

El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 prohíbe gravar con cualquier tributo los juegos de suerte y azar. Por tanto, la explotación del juego de apuestas que hizo la actora en el 2002 no constituye hecho generador de IVA. La prohibición se refiere a la explotación del juego de apuestas y cobija no solo la venta de la apuesta, sino el ciclo completo de actividades necesarias para su realización, entre ellas, la adquisición y entrega de los talonarios. Gravar los formularios es gravar el juego.

Si en gracia de discusión se aceptara la responsabilidad de la actora por no declarar el IVA, no existe fundamento constitucional para imponer la sanción, pues de acuerdo con la sentencia C-160/98, no se generó daño para la Administración porque esta no dejó de recibir ingresos por concepto del tributo, que, reitera, de existir, sería responsabilidad de la Lotería del Huila y no de la actora.

Como el valor que paga la actora por los talonarios corresponde al costo de elaboración y este es el valor que se recupera, no puede hablarse de un valor agregado y, en consecuencia, no habría base para aplicarle el IVA, que se estructura sobre la existencia de un valor agregado en las diferentes fases de producción de un bien.

Además, si la actora estuviera obligada declarar el IVA, tendría derecho a llevar como descontable el IVA generado en la adquisición de los talonarios, según lo previsto en el artículo 420 literal d) del Estatuto Tributario.

De otro lado, la sanción por no declarar está mal liquidada, pues dentro de la base para su cálculo se incluyó la totalidad de los ingresos brutos del período en discusión, a pesar de que el impuesto que se presume no declarado solo afecta los ingresos por la supuesta venta de formularios en el sexto bimestre de 2002.

En sentencias de 18 de mayo de 2006, exp. 13961 y de 2 de agosto de 2007, exp. 15494, el Consejo de Estado estableció la necesidad de acompañar la sanción por no declarar con la base gravable del impuesto. En esa medida, se reitera, la base para calcular la sanción no puede ser otra que los presuntos ingresos por la “venta” de formularios del sexto bimestre de 2006, esto es, \$30.210.100, que es la presunta actividad gravada, y no los \$2.685.434.320, que incluye ingresos excluidos de IVA.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así⁴:

Los actos demandados tuvieron como sustento los artículos 420, 424 y 601 del Estatuto Tributario, toda vez que la DIAN concluyó que se causaba el impuesto por la venta de talonarios a los colocadores de apuestas por \$165.900.000, ingreso operacional que se registró en la cuenta 4250 “Recuperaciones” y en la subcuenta 425050 “Talonarios”. Dicha venta dio lugar a una utilidad de \$204,08 por cada talonario vendido, valor que se determina luego de comparar el precio de compra con el de venta.

De otra parte, en el contrato de concesión 20 de 2000 se pactó la venta de talonarios de la Lotería del Huila a la actora y de esta a los colocadores de apuestas, lo que generó la referida utilidad para la demandante.

⁴ Folios 130 a 143 c.p

De acuerdo con el certificado de revisor fiscal, durante el año 2002 SU CHANCE S.A. compró 268.000 talonarios por \$111.206.880, es decir, cada talonario costaba \$415.95. Luego fueron vendidos a los colocadores de apuestas por \$165.900.000, esto es, con un valor por talonario de \$619.03. Asimismo, obtuvo una utilidad de \$2.697.175 por la venta de 6.500 talonarios que traía del año 2001, para una utilidad neta de \$51.995.931. Por consiguiente, hubo transferencia de dominio por la enajenación de los talonarios y una utilidad de la operación entre el precio de compra y el de venta de estos.

Según los artículos 420, 421 y 424 del Estatuto Tributario y las pruebas que existen en el expediente, la actora es responsable del IVA por la venta de talonarios, pues estos bienes no están excluidos del impuesto.

De otra parte, el argumento de que el registro contable de ingresos por formularios corresponde a una recuperación de costos y no a una utilidad, contradice los asientos contables de la actora, certificados por el revisor fiscal, que dan cuenta de que la actora sí obtuvo una utilidad por venta de talonarios. De este modo, no pudo haber recuperación de costos pues la contabilidad demuestra que por la venta de talonarios obtuvo una utilidad de \$51.995.938.

Frente al derecho de solicitar el IVA descontable por la adquisición de los formularios, la actora no acreditó los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del Estatuto Tributario y no lo solicitó dentro la oportunidad del artículo 496 del mismo estatuto. Es decir, perdió la oportunidad para hacer uso del beneficio. De otro lado, la procedencia de impuestos descontables no hace parte del hecho que generó la expedición de los actos demandados.

Sanción por no declarar

Como la actora no presentó la declaración de IVA por el 6º bimestre de 2002, conforme con el artículo 643 numeral 2 del Estatuto Tributario, la DIAN impuso sanción por no declarar, que calculó en el 10% de los ingresos brutos del referido periodo, esto es, \$2.685.434.320, por lo que la sanción fue de \$268.543.000

La citada norma señala que para calcular la sanción se tienen en cuenta la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en el periodo en que se omitió la obligación formal de declarar, y no es procedente discriminar si son gravados o no, como lo pretende la actora, puesto que si tal exigencia no la hizo el legislador, no es procedente hacerla por vía de interpretación.

No se aplica la gradualidad de la sanción al caso *sub exámine*, pues la fórmula aritmética establecida por la norma no lo permite. La gradualidad sería posible en caso de que la sanción fuera la del artículo 651 del Estatuto Tributario (sanción por no enviar información) según la sentencia C-160/98, y no para otras sanciones, como lo estableció el Consejo de Estado en sentencia de 18 de mayo de 2001⁵.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente⁶:

De acuerdo con la cláusula primera del contrato de concesión 20 de 2000, a la actora, en calidad de concesionaria, le corresponde la explotación del juego de apuestas permanentes y a la Lotería del Huila, como concedente, el control,

⁵ Exp. 11677 C.P. Ligia López Díaz

⁶ Folios 194 a 208.

dirección y supervisión de la actividad y el suministro de los formularios para las apuestas de chance.

Según el artículo 2 del Decreto 1350 de 2003, dicho formulario es vendido por el concedente al concesionario. Este artículo también dispone que el concesionario coloca el juego de apuestas permanentes o chance en forma directa o indirecta.

Por su parte, el artículo 22 del decreto citado establece que es deber de los colocadores de apuestas entregar al apostador la copia del formulario y guardar el original, en el caso del juego manual, para ser devuelto al concesionario antes del sorteo.

Así, en el juego de suerte y azar participan el operador del juego, en este caso, SU CHANCE S.A., y los apostadores, por intermedio de los colocadores de apuestas, quienes previamente celebraron contratos de colocación de apuestas con su SU CHANCE S.A.

La adquisición mensual de los talonarios a la Lotería del Huila por parte de SU CHANCE S.A., para luego ser entregados a los colocadores no es una actividad económica distinta e independiente de la explotación del juego de chance, pues si bien es un acto jurídico, la actora no traslada el dominio de los formularios, como lo exige el artículo 421 del Estatuto Tributario.

El argumento de la DIAN de que se configura el hecho generador del impuesto por tratarse de la enajenación de bienes corporales muebles que no han sido expresamente excluidos del gravamen, no se adecúa al artículo 1 del citado

estatuto, conforme con el cual debe realizarse el presupuesto establecido en la ley como generador del impuesto.

El ingreso operacional de \$165.900.000 registrado en la contabilidad de la actora corresponde a la recuperación de los costos de adquisición de los talonarios y no a una venta, como lo sostiene la DIAN.

En virtud del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, para el año 2002 la explotación del juego de apuestas permanentes a través de talonarios no constituye hecho generador de IVA, debido a que existe una relación directa entre el juego de azar y los formularios oficiales, tanto así, que no hay lugar a concebir el juego sin el formulario, pues es el único documento que representa el derecho a participar en el juego y de exigir el premio. Por consiguiente, si se gravan los formularios se grava la explotación del juego.

En consecuencia, la entrega de formularios para la realización de la apuesta no constituye hecho generador de IVA. Por ende, los actos demandados carecen de fundamento factico y jurídico.

De acuerdo con la conducta asumida por la demandada, no procede la condena en costas, de conformidad con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló en los siguientes términos⁷:

De acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario, constituye hecho generador de IVA las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. Y el artículo 421 del mismo estatuto establece que se considera venta todo acto que implique transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio o por cuenta y a nombre de terceros.

Por su parte, el artículo 1 del estatuto citado establece que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene por objeto el pago del tributo.

De acuerdo con la anterior normativa y las pruebas recaudadas, los talonarios de apuestas de chance no están expresamente excluidos de IVA por el artículo 424 del Estatuto Tributario.

El artículo 25 de la Ley 643 de 2001 dispone que los operadores de apuestas deben comprar los formularios para el chance a las empresas administradoras del monopolio rentístico. Es decir, esta norma contempla el hecho generador del IVA porque la compra implica transferencia del dominio de los formularios. Además, dicha operación no corresponde directamente a la explotación del juego de apuestas permanentes, pues la contraprestación de esta es el pago de los derechos de explotación, que se encuentran contemplados en el artículo 23 de la citada ley.

⁷ Folios 210 a 215

Contrario a lo decidido por el Tribunal, está demostrado que el negocio jurídico efectuado con los talonarios es una venta de un bien corporal mueble no excluido de IVA, respecto del cual la actora obtuvo una utilidad, si se comparan el precio de compra de los formularios (\$414,95), y el precio de venta de estos (\$619,03), lo que desvirtúa que se trate de una simple recuperación de costos.

Es equivocada la apreciación del Tribunal en el sentido de que en virtud del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, en el año 2002 la explotación del juego de apuestas permanentes, a través de talonarios, no constituía hecho generador de IVA, como si lo estipuló la Ley 788 de 2002. Ello, porque los fundamentos de derecho del acto sancionatorio demandado (artículos 420 y 421 del E.T.), no fueron modificados por la mencionada ley.

La venta de talonarios del concesionario a los colocadores de apuestas no presentó variación alguna con la expedición de la Ley 788 de 2002. Para efectos tributarios, dicha venta configura el hecho generador del IVA pues corresponde a una actividad que, además de generar una rentabilidad, no está expresamente excluida del impuesto. Al respecto, citó el oficio 98603 de 30 de noviembre de 2007.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo expuesto en la demanda⁸.

⁸ Folios 249 a 253

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación⁹.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular parcialmente los actos y liquidar la sanción con base en los ingresos provenientes de la venta de talonarios. Las razones de su concepto son las siguientes¹⁰:

En este caso se produjo el hecho generador del IVA en los términos del artículo 420 numeral a) del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque hubo una venta, toda vez que SU CHANCE S.A. compró los talonarios a la Lotería del Huila y luego los vendió por un mayor valor a los colocadores de apuestas, por lo cual obtuvo una utilidad.

Lo anterior no cambia porque la actora hubiera contabilizado como recuperación de costos, el valor recibido por la venta de talonarios, máxime cuando en el certificado del revisor fiscal de la actora consta que los ingresos obtenidos en la venta de talonarios durante el año 2002 ascendieron a \$165.900.000.

Lo actos demandados no vulneran el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, que excluye de IVA los juegos de suerte y azar, toda vez que la conducta sancionada no es la explotación de los juegos de suerte y azar sino la venta de talonarios, como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 30 de abril de 2014, dictada en un asunto similar entre las mismas partes¹¹.

⁹ Folios 255 a 259

¹⁰ Folios 276 a 279

¹¹ Exp. 18160 (sic), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Sin embargo, debe reliquidarse la sanción, tomando como base los ingresos brutos obtenidos por la venta de formularios en el sexto bimestre de 2002, esto es, \$30.210.100, pues la sanción sobre la totalidad de los ingresos brutos del referido periodo implica la inclusión de ingresos obtenidos en la realización de la actividad que no constituye hecho generador de IVA por expresa disposición del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, como se decidió en la sentencia de 30 de abril de 2014, ya citada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si es procedente la sanción por no declarar el IVA del sexto bimestre del año gravable 2002, que impuso la DIAN a la actora en los actos demandados.

En concreto, analiza si está gravada con IVA la entrega de talonarios que efectuó la actora a los colocadores del juego de apuestas permanentes, en desarrollo del contrato de concesión celebrado con la Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila para la explotación de dicho juego.

En caso afirmativo, determina la base gravable sobre la que debe calcularse la sanción por no declarar.

En criterio de la DIAN, durante el periodo en discusión la actora incurrió en el hecho generador del IVA, porque, en desarrollo del contrato de concesión celebrado con la Lotería del Huila, vendió talonarios a los colocadores de apuestas permanentes.

Por su parte, la actora alega que por el periodo que se discute no estaba obligada a declarar, porque la entrega de los talonarios a los colocadores de apuestas hace parte de la explotación del juego de apuestas permanentes, que está excluida de IVA. Además, que registró erróneamente como ingresos lo que en realidad corresponde a la recuperación del costo de adquisición de los talonarios.

Para decidir, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencias de 29 de noviembre de 2012¹², de 30 de abril de 2014¹³ y de 26 de mayo de 2016¹⁴ en las que se decidieron asuntos similares entre las mismas partes pero en relación con los bimestres 1, 4 y 2 de 2002, respectivamente.

Con fundamento en el artículo 336 de la Constitución Política¹⁵, el artículo 1 de la Ley 643 de 2001¹⁶ define el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar como *“la facultad exclusiva del Estado para explotar, organizar, administrar, operar, controlar, fiscalizar, regular y vigilar todas las modalidades de juegos de suerte y azar, y para establecer las condiciones en las cuales los particulares pueden operarlos, facultad que siempre se debe ejercer como actividad que debe respetar el interés público y*

¹² Exp. 18532, C.P. William Giraldo Giraldo

¹³ Exp. 18680, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁴ Exp. 20765, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁵ **ARTÍCULO 336.** Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley.

La ley que establezca un monopolio no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita.

La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

[...]

¹⁶ Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar

social y con fines de arbitrio rentístico a favor de los servicios de salud, incluidos sus costos prestacionales y la investigación”.

El artículo 2 de la citada ley asignó a los departamentos, al Distrito Capital y a los municipios la titularidad de las rentas del monopolio, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud, que pertenecen a la Nación.

El artículo 49 de la mencionada ley prohibió a los departamentos, distritos y municipios gravar el monopolio de juegos de suerte y azar con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales, distintos a los consagrados en la ley, y dispuso expresamente que *“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”.*

El anterior beneficio fue suprimido por el artículo 62 de la Ley 863 de 2003¹⁷ que consagró lo siguiente:

«ARTÍCULO 62. Adiciónese el artículo 420 del Estatuto Tributario con el siguiente literal:

"d) Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

¹⁷ Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas

El impuesto se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego.

La base gravable estará constituida por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas o tragamonedas, se presume que la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo mensual legal vigente y la de las mesas de juegos estará constituida por el valor correspondiente a catorce (14) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

La tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del cinco por ciento (5%).

Son documentos equivalentes a la factura en los juegos de suerte y azar, la boleta, el formulario, billete o documento que da derecho a participar en el juego. Cuando para participar en el juego no se requiera documento, se deberá expedir factura o documento equivalente. El valor del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable no forma parte del valor de la apuesta.

El impuesto generado por concepto de juegos de suerte y azar se afectará con impuestos descontables"».

Así, a partir de la vigencia de Ley 863 de 2003¹⁸ la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar constituye hecho generador del IVA. Es decir, que para el

¹⁸ Esta ley entró a regir a partir de su publicación en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003.

año gravable 2002 dicha actividad estaba excluida del impuesto sobre las ventas, con fundamento en el artículo 49 de Ley 643 de 2001.

El artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del IVA, entre otros, las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. Y el artículo 421 del citado estatuto prevé los hechos que se consideran venta, así:

“ARTÍCULO 421. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA. Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

[...]

En el caso concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

Mediante contrato 20 de 31 de marzo de 2000, la Lotería del Huila entregó en concesión a Promociones del Sur S.A., hoy SU CHANCE S.A., la explotación del juego de suerte y azar denominado juegos de apuestas permanentes “*chance*”, por

el período comprendido entre el 1 de mayo de 2000 y el 30 de abril de 2003. El objeto del contrato era el siguiente¹⁹:

«CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. El objeto de este contrato lo constituye la **CONCESIÓN** que la **EMPRESA DE LOTERIAS Y JUEGOS DE APUESTAS PERMANENTES DEL DEPARTAMENTO DEL HUILA** o **CONCEDENTE**, otorga a **PROMOCIONES DEL SUR S.A. Y/O PROMOSUR S.A.**, como **CONCESIONARIO**, para que explote por su cuenta y riesgo, el Juego de Apuestas Permanentes en el Departamento del Huila, bajo el control, dirección y supervisión de **LA CONCEDENTE**, como utilización de los formularios oficiales suministrados por **LA CONCEDENTE** con sujeción a las normas vigentes, a cambio de una regalía por la explotación y los costos por el suministro de los formularios».

El valor del citado contrato fue de \$3.884.270.976 en el que se incluyó el pago de las regalías y los derechos o costos que se causen por el suministro de los talonarios al concesionario. También se pactó que el concesionario debía adquirir del concedente mensual y anualmente determinada cantidad de talonarios y se acordaron los compromisos sobre el valor que debe pagar el concesionario al concedente por cada talonario que adquiriera y la prohibición de trasladar el costo del formulario a los apostadores, de acuerdo con las cláusulas sexta y séptima del contrato que disponen lo siguiente:

«CLÁUSULA SEXTA: DERECHOS DE SUMINISTRO. El derecho de suministro de los talonarios correrá a cargo total y exclusivo del **CONCESIONARIO** y en ningún caso dicho costo será trasladado a los apostadores. El costo de elaboración de los talonarios será el que se determine en el contrato o contratos que para el efecto celebre **LA CONCEDENTE**, más los costos de administración fijados en un diez por ciento (10%) sobre dicho valor. **PARÁGRAFO.** El valor de cada

¹⁹ Folios 16 a 24 c.a.

talonario será el resultante de la operación de costos de impresión y suministro, más los de administración y será determinado por **LA CONCEDENTE** mediante Resolución motivada. **CLÁUSULA SÉPTIMA: FORMA DE PAGO.** El valor que **EL CONCESIONARIO** pagará a **LA CONCEDENTE**, por cada talonario de cincuenta (50) formularios, será la suma de la regalía por cada formulario más el costo de su impresión, suministro y administración que **EL CONCESIONARIO** pagará a **LA CONCEDENTE** en forma conjunta y de contado, al momento de adquirir mensualmente los talonarios». (Subrayas fuera de texto)

Por oficio No. 84-13-063-002279 de 22 de abril de 2005, la DIAN invitó a SU CHANCE S.A. a presentar las declaraciones del IVA por los años 2001 y 2002, en las que liquidara el impuesto y la sanción por extemporaneidad respectivos, en razón a que en esos años recibió ingresos por venta de talonarios de \$134.028.400 y \$165.900.000, respectivamente, pues, de lo contrario, la emplazaría para que declarara²⁰.

En respuesta al anterior requerimiento, la sociedad SU CHANCE S.A. manifestó que su objeto social era la venta del juego de apuestas permanentes por medio de los talonarios que venden los colocadores de apuestas y que dentro de su actividad no estaba la venta de talonarios, pues la ley y el contrato de concesión se lo impedían²¹.

Previo emplazamiento para declarar²², por Resolución 130642006000410 de 17 de octubre de 2006, la DIAN impuso a la actora sanción por no declarar IVA por el 6º bimestre del año gravable 2002. La sanción impuesta fue de \$268.543.000²³.

²⁰ Folio 3 c.a.

²¹ Folios 4 a 15 c.a.

²² Folios 64 a 79 c.a.

²³ Folios 149 a 190 c.a.

Por Resolución 130012007000034 de 16 de noviembre de 2007, la DIAN confirmó la sanción en reconsideración²⁴.

Las certificaciones del revisor fiscal de la demandante dan cuenta de lo siguiente²⁵:

- Que en el año 2002 la actora compró 268.000 talonarios por \$111.206.880 y tenía un saldo de 6.500 talonarios, proveniente del año 2001, para un total de 274.500 talonarios.
- Que en el mismo año, obtuvo ingresos **no operacionales**, por concepto de "TALONARIOS", por \$165.900.000

Ahora bien, al analizar en conjunto el certificado de revisor fiscal con los comprobantes de ingresos por "*recuperación de papelería*"²⁶, registrados en la cuenta 425050, se evidencia que por el año 2002, SU CHANCE S.A. cobró a los colocadores de apuestas una suma de dinero por los talonarios que les entregaba, es decir, que estas personas pagaban a la actora un precio por la entrega de dichos talonarios, lo que significa que la demandante obtenía un ingreso por dicha operación.

En efecto, de las certificaciones del revisor fiscal se advierte que en el año de 2002 SU CHANCE S.A., pagó a la Lotería del Huila \$111.206.880 por los talonarios para apuestas que recibió de la concedente y, por esos mismos talonarios, recibió de los colocadores de apuestas \$165.900.000, es decir, que obtuvo una utilidad de \$54.693.120.

²⁴ Folios 230 a 241 c.a.

²⁵ Folios 56 a 61 c.a.

²⁶ Folios 30 a 45 c.a.

De lo anterior se colige que la demandante realizaba una actividad comercial con los talonarios que adquiría de la concedente, al entregárselos a los colocadores de apuestas a cambio del precio que debían pagar por ellos, lo que constituye un acto de comercio ajeno a la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar entregado en concesión, pues no puede considerarse como un ingreso que percibía por la explotación del monopolio.

Aunque es cierto que no es posible concebir la explotación del juego de apuestas permanentes sin los formularios, ello no significa que las ventas de los formularios que hizo SU CHANCE S.A. a los colocadores de apuestas estén excluidas de IVA, pues tales transacciones no se realizan entre el operador del juego y los apostadores sino entre el concesionario y los colocadores de las apuestas.

Además, como lo reconoce la demandante, el valor de los talonarios se descontaba de la comisión que recibían los colocadores de apuestas por las ventas que reportaban.

En esa medida, no se comparte la apreciación del Tribunal en el sentido de que no se trata de una actividad económica distinta e independiente de la explotación del juego de chance, pues no solo se constituye en un acto de comercio permitido en el objeto social de la actora, ajeno a la explotación del juego concesionado, sino que es una transacción que se considera venta, en los términos del artículo 421 numeral 1 del Estatuto Tributario. En efecto, se trata de actos jurídicos que implicaban transferencia del dominio a título oneroso de unos bienes corporales muebles (talonarios), independientemente de la designación que se les diera a las negociaciones y de las condiciones pactadas por las partes.

Por lo anterior, la actora estaba obligada a declarar IVA por el periodo gravable en discusión. Como no cumplió con ese deber formal, la DIAN debía sancionarla por no declarar.

La DIAN sancionó a la demandante con fundamento en el artículo 643 numeral segundo del Estatuto Tributario pues aplicó el 10% a la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por la actora en el período 6 del año gravable 2002, así:

MES	INGRESOS GRAVADOS	INGRESOS EXCLUIDOS	INGRESOS BRUTOS
NOVIEMBRE 2002	13.661.700	1.229.556.686	1.243.218.386
DICIEMBRE 2002	16.548.400	1.425.667.534	1.442.215.934
TOTAL INGRESOS	30.210.100	2.655.224.220	2.685.434.320

Total ingresos brutos por el 10%: 2.685.434.320 x 10% = 268.543.000

Valor sanción por no declarar bimestre 6 de 2002: \$268.543.000

El artículo 643 numeral 2 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR. LA sanción por no declarar será equivalente:

[...]

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.

[...”]

En el caso en estudio, la norma transcrita debe interpretarse en el sentido de que la base de la sanción por no declarar corresponde solo a los ingresos brutos gravados con el IVA (por venta de talonarios) y no a la totalidad de los ingresos obtenidos por la actora, pues la finalidad de la norma es sancionar por el incumplimiento del deber formal de declarar el impuesto y debe garantizarse la proporcionalidad de la sanción.

Al respecto, en la sentencia de 26 de mayo de 2016, que se reitera, la Sala precisó lo siguiente²⁷:

«4.1.3. Este cálculo de la sanción a partir de los ingresos brutos obtenidos por la sociedad SU CHANCE S.A., en el segundo bimestre del año 2002 que fueron de \$2.043.573.333, resulta desproporcionado toda vez que de esa suma solo corresponden a ingresos gravados la suma de \$22.157.000.

No puede perderse de vista que la finalidad de la norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de declarar el gravamen.

²⁷ Exp. 20765, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Una interpretación rígida de la regla no se adecuaría a sus fines. Conduciría a la imposición de una multa de forma desproporcionada, con relación al incumplimiento del deber formal de declarar el impuesto en que incurrió el contribuyente.

Recuérdese que las sanciones que la administración impone deben guiarse por el principio de proporcionalidad²⁸, pues este permea todo el ordenamiento jurídico.

Ella -la proporcionalidad- tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, dado que al ser esta una manifestación del poder punitivo del Estado, es imprescindible que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva.

4.1.4. De allí que en una decisión administrativa -con mayor razón en una sanción- deben concurrir los siguientes elementos: **i)** los medios que se escogieron para alcanzar un fin son adecuados; **ii)** es absolutamente necesario utilizar dichos medios para obtener el resultado deseado lo cual implica, por una parte, que no exista otra vía para lograr dicha finalidad y, por la otra, que ese medio sea el que menos sacrifique principios y valores constitucionales; **iii)** que el resultado alcanzado no vulnere principios constitucionalmente más importantes²⁹.

La proporcionalidad, entonces, hace énfasis en la relación de equilibrio que debe existir entre medios y fines. Por esto al momento de imponer una sanción, de cualquier índole, debe asegurarse que el medio a través del que se concrete el juicio de reproche -es decir la sanción- no sobrepase los límites de lo razonable.

De lo contrario se desdibujaría la armonía entre fin y medio. La esencia de este principio, en síntesis, radica en que las medidas tomadas en un caso particular no excedan la justa medida de lo moderado.

²⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998. “Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador”

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-022 de 1996.

4.1.5. Tales ideas no son ajenas al derecho tributario, más cuando la proporcionalidad de la sanción guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria. Este no solo hace referencia a los destinatarios de la obligación y a su capacidad adquisitiva, sino también a la noción de justicia material en la que deben fundamentarse las decisiones estatales. Justamente, en la Sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional señaló que:

“La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.”

[...]

4.1.8. Con fundamento en esa noción aristotélica de lo equitativo y en aplicación de las reglas y principios que fundan el sistema tributario, es válido llegar a la conclusión de que, si bien la sanción se cuantifica sobre la base de los ingresos brutos -tal como lo señala la norma-, para efectos del *quantum* de la sanción, en este caso concreto, deben excluirse los ingresos generados por hechos o actos que no causan el impuesto, cuando esta constituye la actividad principal del infractor; así el artículo 643 del Estatuto Tributario no lo disponga explícitamente.

[...]

5.5. Pese a que el artículo 643 del Estatuto Tributario establece que la sanción se determina sobre los ingresos brutos, en el caso bajo análisis

-dadas las particularidades fácticas-, se impone tomar como referente los ingresos brutos originados de los actos jurídicos que causan IVA: la venta de los talonarios. Una premisa menor -hechos del caso- en una premisa mayor -norma jurídica-.

5.6. La tesis que se sostiene no implica una definición del concepto de ingreso bruto, significa que en este caso se hace una consideración especial, habida cuenta que los ingresos obtenidos en la explotación del juego de apuestas permanentes no causan IVA».

De acuerdo con lo anterior, en este caso, la base de la sanción por no declarar está constituida por los ingresos gravados con IVA por el sexto bimestre de 2002, que corresponden a \$30.210.100, por la venta de talonarios.

En consecuencia, la sanción por no declarar IVA por el referido periodo gravable queda así:

MES	INGRESOS GRAVADOS IVA
NOVIEMBRE 2002	\$13.661.700
DICIEMBRE 2002	\$16.548.400
TOTAL INGRESO	\$30.210.100
SANCIÓN	10%
TOTAL SANCIÓN	\$3.021.010

Las razones anteriores son suficientes para modificar los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada en el sentido de declarar la

nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, fijar como sanción por no declarar a cargo de la demandante la suma de **\$3.021.010**, que equivale al 10% de los ingresos gravados con el IVA del sexto bimestre del año 2002. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

MODIFÍCANSE los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que quedan así:

PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 130642006000410 de 17 de octubre de 2006 y 130012007000034 de 16 de noviembre de 2007, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por no declarar el IVA por el sexto bimestre de 2002.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** a cargo de la actora la suma de **\$3.021.010** como sanción por no declarar el IVA por el bimestre 6 de 2002.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a EDWIN MAURICIO TORRES PRIETO para actuar como apoderado judicial de la DIAN, según poder del folio 174.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

HUGO FERNANDO BASTIDAS

Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

