

## **IMPUESTO DE JUEGOS Y RIFAS –Reseña histórica / IMPUESTO SOBRE APUESTAS DE TODA CLASE DE JUEGOS PERMITIDOS, RIFAS, CONCURSOS Y SIMILARES – Hecho generador**

El Decreto 1558 de 1932 señaló el procedimiento para el recaudo del impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas de juegos permitidos. Posteriormente, la Ley 41 de 1933 dispuso que los juegos permitidos que reportan ganancias, “que se verifiquen por sistemas diferentes de boletas o quinielas, pagarán el impuesto fijado en el artículo 7° Inciso 1° de la Ley 12 de 1932”. El impuesto creado fue de carácter temporal y se restableció de forma permanente mediante la Ley 69 de 1946, tributo que fue objeto de cesión a los municipios y Bogotá Distrito Especial por la Ley 33 de 1968, aspecto reiterado por el Decreto Ley 1333 de 1986. A nivel Distrital su desarrollo reciente se encuentra en el Acuerdo 28 de 1996, que fusionó bajo la denominación de impuestos de azar y espectáculos, los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos concursos y similares. A su vez, el Decreto Distrital 114 de 1998 reglamentó la materia y fijó algunas definiciones, luego, el Decreto Distrital 423 de 1986 compiló los aspectos sustanciales de los impuestos distritales vigentes y, finalmente, el Decreto Distrital 400 de 1999 cumplió la misma función y derogó el anterior. Se anota que los pagos en discusión se hicieron en vigencia de estos dos últimos decretos de compilación. Como se observa, el hecho generador de este impuesto es la realización de un juego permitido acompañado de una apuesta entendida como el “arriesgar cierta cantidad de dinero en la creencia de que algo, como un juego, una contienda deportiva, etc. tendrá tal o cual resultado; cantidad que en caso de acierto se recupera aumentada a expensas de las que han perdido quienes no acertaron,” o de la entrega de un premio al participante o participantes que resulten ganadores, o la realización de una rifa o similares. Por lo cual, en todo juego permitido, en el que no medie una apuesta, una rifa o la entrega de un premio no puede ser gravado, pues desconocería el principio de legalidad y predeterminación del impuesto del artículo 338 constitucional, norma que “debe interpretarse en armonía con los artículos 1, 150 [num. 12], 287 [num. 3], 300 [num. 4] y 313 [num. 4] de la Carta Política. Lo anterior significa que el poder tributario del Congreso se encuentra sujeto a la Constitución y que la potestad tributaria de las asambleas departamentales y de los concejos municipales y distritales se encuentra subordinada tanto a la Constitución como a la ley, por lo que su autonomía en materia tributaria es limitada.”

**FUENTE FORMAL:** LEY 12 DE 1932

### **JUEGO DE BOLOS Y BILLAR – No es un hecho generador del impuesto de juegos y azar. No hay apuestas y premios. Efectos contables**

Desde un análisis formal de las actividades del contribuyente, se tiene que su objeto social, es la “explotación del establecimiento de bolos, fuente de soda, restaurante, billares, fabricación de pistas para bolos, implementos y máquinas que exijan dichos establecimientos. Además en desarrollo de su objeto social la empresa podía efectuar cualquiera de las operaciones y actos de comercio que tengan relación directa con aquella”, de manera que a primera vista no existió habilitación expresa para que la sociedad desarrollará juegos de suerte y azar, o al menos ese no fue el deseo de sus socios. Destaca la Sala, que en la experticia judicial los ingresos operacionales se registraron contablemente en la cuenta 4170, que tiene los conceptos de juego de bolos, juego de billar, juego de billarpool, fichas maquinitas y campeonato, sin que hubiere entradas por fichas de maquinitas única actividad explícita de juegos de suerte y azar. Por ello, la Administración debió probar que de los ingresos contabilizados por juegos de billar

y bolos, se entregó al finalizar el valor de la apuesta o los premios prometidos. Por el contrario, de las facturas de venta que podrían servir de tiquetes de apuesta o de juego con premios, en algunos casos sólo hubo consumos de servicio de restaurante, en otros además estaba el alquiler de zapatos y juego de bolos o billar, sin que se anunciara el derecho a participar de una rifa o de recibir un premio y mucho menos indicio de una apuesta pactada. En la contabilidad hay ingresos por campeonatos sin que exista prueba que estuvieran precedidos de apuestas, rifas o premios, y en los gastos de la empresa no se contabilizan pagos por estos rubros, por ello los ingresos obtenidos se contraen al pago de la prestación del servicio de juego de bolos y billar que daban derecho al uso de las instalaciones y equipos del contribuyente. En consecuencia, como se encuentra demostrado que el ingreso obtenido por el empresario no provino de la realización de juegos permitidos de apuestas, rifas o similares, caracterizados por la existencia de premios o apuestas para los participantes, además, no hubo venta de tiquetes de rifas o de apuestas, ni entrega de premios o "bolsa" de dinero a ganadores, sobre los cuales se pudiera calcular el impuesto.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C. tres (3) de noviembre de dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00135-01(18605)**

**Actor: BOLIVAR BOLO CLUB LTDA**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA -DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTA**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 22 de septiembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló:

“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución N° DDI 10756 CI -216 y/o 2008 EE 58404 de 25 de marzo de 2008, por medio de la cual se niega la solicitud de devolución a favor de la sociedad BOLÍVAR BOLO CLUB LTDA.
2. Resolución N° Resolución N° DDI 10756 CI -216 y/o 2008 EE 58404 de 25 de marzo de 2008 proferida por la jefe de la oficina de recursos tributarios de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos, con cual se decide un recurso de reconsideración.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, ordenase a la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital la devolución de CIENTO TREINTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL PESOS M/CTE (\$136.982.000) a favor de la sociedad BOLÍVAR BOLO CLUB LTDA. conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Declárase la prescripción de la suma de \$12.826.000 a favor del Distrito Capital, conforme a lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

CUARTO. En firme este proveído y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso”.

#### **ANTECEDENTES**

La sociedad BOLÍVAR BOLO CLUB LTDA. solicitó la devolución del impuesto de azar y espectáculos pagado entre junio de 1996 y diciembre 2000 por valor de \$149.808.000, con fundamento en el Decreto 423 de 26 de junio de 1996, que exoneraba a la sociedad de dicho pago, pues su actividad no generaba “apuestas”.

Mediante Resolución N° DDI 216 de 25 de marzo de 2008, la Dirección Distrital de Impuestos negó la solicitud de devolución.

Previo recurso de reconsideración, la Administración Distrital mediante Resolución N° DDI00842 de 30 de enero de 2009 confirmó la providencia recurrida.

#### **LA DEMANDA**

La sociedad BOLÍVAR BOLO CLUB LTDA. formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERO. a- Se declare la nulidad de la resolución N° DDI 10756 CI-216 y/o 2008 EE58404 de 25 de marzo de 2008, basada en el memorando 2007 IE 43270 del 24 de octubre de 2007 por medio de la cual en primera instancia se niega la solicitud de devolución y /o compensación a favor de la sociedad BOLÍVAR BOLO CLUB LTDA. representada legalmente en su oportunidad por la señora MARIELA BELTRÁN DE ARIAS (Q.P.D). b- Igualmente se decrete la nulidad de la resolución N° D.D.I. 00842 de 30 de enero de 2009 proferida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, con la cual se decide el recurso de reconsideración propuesto por la Sociedad Bolívar Bolo Club Ltda.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, se ordene la devolución de los impuestos pagados de manera indebida, por impuesto de azar y espectáculos para las vigencias de 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000 y discriminados en el trámite de agotamiento de la vía gubernativa.

Invocó como normas violadas:

Artículos 2° y 6° de la Constitución Política

Artículos 2, 34(7) del Decreto 807 de 1993  
Artículos 69, 70 y 71 del Decreto 423 de 1996

El concepto de violación, lo resumió así:

**Violación del Artículo 2° de la Constitución Política:**

Dijo que el Decreto 323 de junio de 1996 excluyó a la demandante de la obligación de pagar el impuesto de azar y espectáculos, aspecto desconocido por la Administración en sus actos que lo gravaron sin causa legal con menoscabo económico de sus bienes.

**Violación del Artículo 6° de la Constitución Política y 2° del Decreto 807 de 1993**

La Administración al negar la devolución de unos impuestos pagados sin deber legal, impuso una carga tributaria indebida e incurrió en falsa motivación con extralimitación de funciones y atribuciones.

Sustentó la falsa motivación de los actos acusados, en el hecho de haberse aplicado la Ley 643 de 2001, que no había sido expedida para la época de los hechos siendo la norma vigente el Decreto 423 de junio 26 de 1996, con lo cual se violó el principio de aplicación de la ley en el tiempo. Además, en sede administrativa no se registró la realidad de los hechos y fundamentos de derecho de la situación del contribuyente.

El artículo 69 del Decreto 423 de 1996 dispone que el cobro del impuesto de azar y espectáculos se hace "sobre tiquetes de apuestas", en el juego de bolos o de billar, no existen tiquetes para apuestas, porque no las hay, por ello, no se configuró el hecho generador del impuesto y Bolívar Bolo Club Ltda. no estaba obligada a presentar declaraciones por dicho concepto.

Por su parte el artículo 70 se aplicó a los juegos de bolos y el billar que no son "espectáculo público", pues cuando dos o más personas se presentan en una cancha de bolos o de billar, no están cumpliendo una función o representación para que otras los vean previo pago de una boleta, ni siquiera para ver campeonatos de esta clase de deportes. El bolo o el billar es una práctica privada por recreo o diversión, y quien alquila la cancha o la pista no vende boletas para el público.

Los juegos de bolos y billar son de conocimiento, habilidad, inteligencia y destreza; el usuario, para su práctica, pagó a Bolívar Bolo Club el alquiler de la pista de bolos o de la mesa de billar, sin que mediase una apuesta o la promesa de premios por la realización de un concurso.

Según los artículos 71 y 72 ídem, el contribuyente no debe pagar el impuesto, porque no hubo espectáculo público, ni juegos de apuestas, ni boletas, ni tiquetes, es decir, no hubo base gravable para aplicar la tarifa pues no se realizó el hecho generador del impuesto, si se argumenta lo contrario se incurriría en falsa motivación.

Puso de presente que el artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993, los actos administrativos atacados tuvieron como sustento legal el memorando informe de invalidación de declaraciones 2007-1E-43270, que acogió el Concepto 958 de 31 de julio de 2002 proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria basado en la Ley 643 de 2001, norma que no se había expedido al momento de realizar los pagos

en discusión, siendo aplicable los Decretos 423 de 1996 y 807 de 1993, pues la ley no tiene efectos retroactivos.

La Administración le reconoció efectos legales a las declaraciones presentadas por un no obligado, únicamente para negar la devolución del impuesto pagado indebidamente.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que las normas base de los actos demandados autorizaron a gravar con el impuesto de juegos y espectáculos a los juegos de habilidad y destreza, que no estaban exentos, según el Decreto 423 de 1996.

La Ley 643 de 2001 fijó el régimen del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, vigente a partir del 17 de enero de 2001, por tanto, las declaraciones presentadas con anterioridad a tal fecha tienen plena validez, siendo improcedente la devolución solicitada según los principios de justicia y equidad, que exigen el respeto a las situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio de una ley anterior.

Indicó que de aceptarse el pago de lo no debido, la devolución es improcedente frente a los pagos prescritos.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca decretó la nulidad de los actos demandados, con fundamento en los siguientes argumentos:

El impuesto de azar y espectáculos en lo relativo a juegos de azar, lleva implícito el concepto de apuesta, pues se trata de juegos en los que el resultado pende enteramente del azar o de la suerte del apostador. Este impuesto creado por la ley por situación de guerra, fue cedido a los municipios y al Distrito Capital, siendo el sujeto pasivo la persona autorizada para realizar la rifa o sorteo; el hecho generador es la compra y venta de la boleta o tiquete de apuesta; la base gravable el monto de dicho tiquete o boleta de apuesta y la tarifa, el 10% de la base gravable.

Para el legislador, los juegos de habilidad y destreza no constituyen hechos generadores del tributo, pues en ellos, no cuenta la suerte y el azar, sino la habilidad y la destreza. En los juegos de suerte o azar, el jugador persigue un premio en dinero o en especie, mientras que, en los juegos de habilidad y destreza, el participante busca ejercitar su habilidad y desarrollar su destreza, sin que haya premio en dinero o en especie salvo que sea un campeonato, término este que es propio del ámbito deportivo donde hay reconocimientos a quienes ocupen los primeros lugares.

El hecho generador del Impuesto de Azar y Espectáculos es la venta de billetes, tiquetes y/o boletas de rifas y apuestas, es decir, que esta venta constituye el medio de acceso y materialización del juego permitido. La base gravable está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas que se realice en toda clase de juegos permitidos, al cual se le aplica una tarifa del (10%).

No se demostró la venta de billetes, tiquetes y/o boletas de rifas y apuestas, elemento constitutivo del hecho generador del impuesto de azar y espectáculos,

pues si bien los juegos de bolos y billar son de los permitidos por la ley, estos, por si solos, no se encuentran gravados, como lo ha sostenido el Consejo de Estado<sup>1</sup>.

Las normas distritales del impuesto de azar y espectáculos no contrarían las del orden nacional, siendo necesario interpretarlas y aplicarlas armónicamente en los elementos que definen el tributo. Por ello, la reglamentación local de juegos permitidos no autoriza a gravar con impuestos los juegos de destreza y habilidad, pues según el artículo 338 superior, la ley es la fuente original de los tributos en todos los órdenes. En este caso, gravó con el impuesto de azar y espectáculos a los juegos de suerte y azar, pero no a los juegos de destreza y habilidad.

Consideró, a diferencia de lo que dijo la Administración Distrital, que los juegos de bolos y billar estuvieron gravados con el impuesto de juegos de azar antes de la expedición de la Ley 643 de 2001, porque la Ley 12 de 1932 que creó el impuesto de juegos permitidos de apuestas y sus posteriores desarrollos legales, no definieron como hecho generador del tributo la realización de juegos distintos a los de suerte y azar.

Según el *a quo*, el demandante hizo pagos no debidos siendo procedente la devolución parcial de \$136.982.000, sin incluir las sumas pedidas fuera del término de prescripción de los 10 años del artículo 2536 del Código Civil<sup>2</sup>, esto por cuanto la demandante solicitó la devolución de impuestos el 14 de febrero de 2007 y los pagos se realizaron entre el 15 de julio de 1996 y el 15 de enero de 2001, por tanto, las sumas desembolsadas antes del 14 de febrero de 1997, al estar prescritas, no fueron objeto de devolución.

### RECURSO DE APELACIÓN

La Secretaría de Hacienda -Dirección Distrital de Impuestos-, solicita revocar la sentencia, pues el hecho gravable o generador del impuesto de azar y espectáculos recae sobre espectáculos públicos, apuestas en toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes; es decir, se gravan tanto las apuestas y rifas como juegos permitidos.

El Decreto Distrital 114 de 1998 establece los juegos permitidos sobre los cuales recae el impuesto de azar y espectáculos en el Distrito Capital de Bogotá, entre ellos los juegos de bolos y billar definidos como de habilidad y destreza, cuya realización agota el hecho generador y causa el impuesto.

Del dictamen pericial practicado se demostró que el contribuyente entre los años 1996 a 2000 obtuvo ingresos por la realización de juegos de destreza y habilidad no exentos, con lo cual debió pagar el impuesto de juegos siendo improcedente su devolución.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó.

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación, agregó que solo con la entrada en vigencia de la Ley 643 de 17 de diciembre 2001 puede haber devolución de los impuestos pagados indebidamente respecto del impuesto de

---

<sup>1</sup> Sentencia de 14 de octubre de 2004 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>2</sup> Consejo de Estado. Sentencia de 11 de noviembre de 2009 Exp. 16567 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

juegos y espectáculos, por ello las declaraciones presentadas con anterioridad deben tenerse como válidas

El **Ministerio Público** guardó silencio.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala debe establecer si la declaratoria de nulidad de los actos administrativos y la devolución parcial del impuesto de juegos y rifas por \$ 136.982.000 relativo a los pagos efectuados entre el 14 de abril de 1997 y el 15 de enero de 1997 ordenados por el Tribunal se ajustaron a derecho.

Para la apelante, en el Distrito Capital se gravan con el impuesto de juegos, todos los juegos permitidos realizados en su comprensión geográfica incluido los de destreza y habilidad, entre ellos, los de bolos y billar, según el Decreto Distrital 114 de 1988.

Previo a resolver, la Sala realizará una breve reseña histórica del impuesto<sup>3</sup>, creado mediante la Ley 12 de 1932 sobre juegos permitidos de apuestas así:

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

El Decreto 1558 de 1932 señaló el procedimiento para el recaudo del impuesto sobre las boletas o ticketes de apuestas de juegos permitidos<sup>4</sup>. Posteriormente, la Ley 41 de 1933 dispuso que los juegos permitidos que reportan ganancias, “que se verifiquen por sistemas diferentes de boletas o quinielas, pagarán el impuesto fijado en el artículo 7° Inciso 1° de la Ley 12 de 1932”.

El impuesto creado fue de carácter temporal y se restableció de forma permanente mediante la Ley 69 de 1946<sup>5</sup>, tributo que fue objeto de cesión a los municipios y Bogotá Distrito Especial por la Ley 33 de 1968<sup>6</sup>, aspecto reiterado por el Decreto Ley 1333 de 1986<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Sentencias de 16 de agosto de 2002 Exp. 12230 M.P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Exp. 13830 y 14599 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 31 de agosto de 2006 Exp. 15100 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>4</sup> Art. 2°.- b) Apuestas o repartición de sorteos. “El impuesto sobre las boletas o ticketes 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 ticketes 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 ticketes 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 (...).

<sup>5</sup> Artículo 12: “Restablécense el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tickete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1° del artículo 7° de la Ley 12 de 1932”.

<sup>6</sup> Artículo 3°. “A partir del 1° de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, el impuesto sobre billetes, ticketes 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”.

<sup>7</sup> “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 tickete 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, ticketes 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.”

A nivel Distrital su desarrollo reciente se encuentra en el Acuerdo 28 de 1996<sup>8</sup>, que fusionó bajo la denominación de impuestos de azar y espectáculos, los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos concursos y similares. A su vez, el Decreto Distrital 114 de 1998 reglamentó la materia y fijó algunas definiciones, luego, el Decreto Distrital 423 de 1986 compiló los aspectos sustanciales de los impuestos distritales vigentes y, finalmente, el Decreto Distrital 400 de 1999 cumplió la misma función y derogó el anterior. Se anota que los pagos en discusión se hicieron en vigencia de estos dos últimos decretos de compilación.

De la regulación Distrital se extraen las siguientes normas y definiciones:

**Autorización Legal:** (Artículos 69 del Decreto 423 de 1986 y 71 Decreto 400 de 1999):

“Bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cóbranse unificadamente los siguientes impuestos:

(...)

b. El impuesto sobre tiquetes de **apuestas en toda clase de juegos permitidos**, establecido en la **Ley 12 de 1932, la Ley 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias**. (...)

c. **El impuesto sobre rifas, apuestas y premios de las mismas**, a que se refieren la Ley 12 de 1932, la Ley 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.”

**Hecho generador:** (Artículos: 71 y 72 D. 423 de 1986 y D. 400 de 1999)

“(...) 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.** (Artículos: 71 Decreto 423 de 1986 y 78 del Decreto 400 de 1999)

“La base gravable será el valor de los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto total de:

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

Las boletas, billetes, tiquetes de rifas.” (...)

**Causación:** (Artículos: 72 Decreto 423 de 1986 y 79 Decreto 400 de 1999)

“(...) 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**.”(...)

**Sujeto pasivo:** (Artículos: 74 Decreto 423 de 1986 y 81 del Decreto. 400 de 1999)

“(...) las personas naturales o jurídicas que realicen alguna de las actividades enunciadas en los artículos anteriores, de manera permanente u ocasional, en la jurisdicción del Distrito Capital.”

**Juego:** ( Artículos: 80 Decreto 423 de 1986 y 75 Decreto 400 de 1999)

“todo mecanismo o acción basado en las diferentes combinaciones de cálculo y de casualidad, que dé lugar a ejercicio recreativo donde se gane o se pierda, ejecutado con el fin de entretenerse, divertirse y/o ganar dinero o especie.”

**Juegos de destreza y habilidad:** (artículo 29(c) del Decreto 114 de 1988)

---

<sup>8</sup> “**Artículo 8º.**- 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. ” (...)

“Son aquellos en donde **solo cuenta para el resultado la inteligencia, la propiedad con que se efectúen y los conocimientos o actos propios del jugador**, entre los cuales están: **bolos, billares**, billarines, discólogo, billar-poll, fútbolín y pistas de mini-carros.”

Ahora bien las normas locales transcritas no introdujeron nuevos elementos sustanciales al impuesto sobre apuestas de toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares, previstos en la legislación nacional vista, y que la Corte Constitucional<sup>9</sup> interpretó en sus elementos básicos, así:

“en el caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos -artículo 12 de la Ley 69 de 1946 y literal c) del artículo 3o. de la Ley 33 de 1969-, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.

Cabe advertir, (...) que **el impuesto se cobra es sobre “el valor de cada boleta o tiquete de rifas y apuestas”, así como sobre el premio que se paga de las mismas**, por lo que en este último caso, el sujeto pasivo corresponderá a quien deriva utilidad o provecho económico del juego. Así pues, es claro para la Corte como en todo caso, es determinable el sujeto pasivo del impuesto.

(....)

c) **El hecho gravable** o generador del impuesto lo constituye en este evento **el 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**. Así pues, se gravan tanto las apuestas y rifas como los juegos permitidos.

d) **La base gravable** del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica el impuesto.” (...)

Como se observa, el hecho generador de este impuesto es la realización de un juego permitido acompañado de una apuesta entendida como el “arriesgar cierta cantidad de dinero en la creencia de que algo, como un juego, una contienda deportiva, etc. tendrá tal o cual resultado; cantidad que en caso de acierto se recupera aumentada a expensas de las que han perdido quienes no acertaron,”<sup>10</sup> o de la entrega de un premio al participante o participantes que resulten ganadores, o la realización de una rifa o similares. Por lo cual, en todo juego permitido, en el que no medie una apuesta, una rifa o la entrega de un premio no puede ser gravado, pues desconocería el principio de legalidad y predeterminación del impuesto del artículo 338 constitucional<sup>11</sup>, norma que “debe

<sup>9</sup> Sentencia.C-537 de 1995.

<sup>10</sup> <http://www.rae.es>

<sup>11</sup> ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. (...)

interpretarse en armonía con los artículos 1, 150 [num. 12], 287 [num. 3], 300 [num. 4] y 313 [num. 4] de la Carta Política. Lo anterior significa que el poder tributario del Congreso se encuentra sujeto a la Constitución y que la potestad tributaria de las asambleas departamentales y de los concejos municipales y distritales se encuentra subordinada tanto a la Constitución como a la ley, por lo que su autonomía en materia tributaria es limitada.”<sup>12</sup>

Que las regulaciones distritales hayan definido los conceptos de juego, y juegos de destreza y habilidad, es solo una herramienta clasificatoria para entender dichos términos, pero no explican el hecho generador del tributo “que es el presupuesto de hecho o el conjunto de circunstancias cuya ocurrencia o configuración es considerada expresamente por la Ley como fuente de la obligación frente al Estado,”<sup>13</sup> que en este caso es la realización de un juego permitido donde está de por medio una apuesta o una rifa, de manera que con las definiciones de juego no se podía ampliar el hecho imponible de un tributo y gravar a cualquier juego donde no exista apuesta o rifa.

Desde un análisis formal de las actividades del contribuyente, se tiene que su objeto social, es la “explotación del establecimiento de bolos, fuente de soda, restaurante, billares, fabricación de pistas para bolos, implementos y máquinas que exijan dichos establecimientos. Además en desarrollo de su objeto social la empresa podía efectuar cualquiera de las operaciones y actos de comercio que tengan relación directa con aquella”,<sup>14</sup> de manera que a primera vista no existió habilitación expresa para que la sociedad desarrollará juegos de suerte y azar, o al menos ese no fue el deseo de sus socios.

Destaca la Sala, que en la experticia judicial los ingresos operacionales se registraron contablemente en la cuenta 4170<sup>15</sup>, que tiene los conceptos de juego de bolos, juego de billar, juego de billarpool, fichas maquinitas y campeonato, sin que hubiere entradas por fichas de maquinitas única actividad explícita de juegos de suerte y azar. Por ello, la Administración debió probar que de los ingresos contabilizados por juegos de billar y bolos, se entregó al finalizar el valor de la apuesta o los premios prometidos. Por el contrario, de las facturas de venta<sup>16</sup> que podrían servir de tiquetes de apuesta o de juego con premios, en algunos casos sólo hubo consumos de servicio de restaurante, en otros además estaba el alquiler de zapatos y juego de bolos o billar, sin que se anunciara el derecho a participar de una rifa o de recibir un premio y mucho menos indicio de una apuesta pactada.

En la contabilidad hay ingresos por campeonatos sin que exista prueba que estuvieren precedidos de apuestas, rifas o premios, y en los gastos de la empresa no se contabilizan pagos por estos rubros, por ello los ingresos obtenidos se contraen al pago de la prestación del servicio de juego de bolos y billar que daban derecho al uso de las instalaciones y equipos del contribuyente.

En consecuencia, como se encuentra demostrado que el ingreso obtenido por el empresario no provino de la realización de juegos permitidos de apuestas, rifas o similares, caracterizados por la existencia de premios o apuestas para los participantes, además, no hubo venta de tiquetes de rifas o de apuestas, ni entrega de premios o “bolsa” de dinero a ganadores, sobre los cuales se pudiera calcular el impuesto, se negará la apelación interpuesta.

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

## **FALLA**

<sup>12</sup> Consejo de Estado. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Abril 15 de 2010. Expediente 17681.

<sup>13</sup> Consejo de Estado. C.P. Ligia López Díaz. Septiembre 11 de 2006. Expediente 15344

<sup>14</sup> Fl. 39 vlto c.p.

<sup>15</sup> Anexo I. Fls. 19-23

<sup>16</sup> Anexo Fls. 24 y s.s.

**1. CONFIRMÁSE** la sentencia apelada.

**2. RECONÓCESE** personería a la abogada Carmen Rosa González Mayorga, como apoderada de la demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

