

CIUDADES DE HIERRO Y ATRACCIONES MECANICAS - Para efectos del impuesto de azar y espectáculos son espectáculos públicos / ATRACCIONES MECANICAS - Noción / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS - Base gravable en atracciones mecánicas. Son los ingresos obtenidos por la venta de boletas para acceder al conjunto de aparatos o máquinas y no los que se derivan del uso individual de cada atracción / ESPECTACULO PUBLICO DE ATRACCIONES MECANICAS -Está constituido por el conjunto de aparatos o máquinas

[...] el artículo 85 lit. i) del Decreto Distrital 352 de 2002 precisó que **las ciudades de hierro y atracciones mecánicas** son consideradas **espectáculos públicos** para efectos del impuesto de azar y espectáculos públicos. Esta norma fue demandada en acción de nulidad [...] En sentencia de 4 de junio de 2010, exp. 2009-00133, M.P. Beatriz Martínez Quintero, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, porque estimó que el artículo 85 lit. i) del Decreto Distrital 352 de 2002 solo compiló lo dispuesto en los artículos 1° del Decreto Nacional 1558 de 1932 y 12 del Decreto Distrital 114 de 1988. Comoquiera que el demandante desistió del recurso de apelación que interpuso contra dicha sentencia, el fallo quedó ejecutoriado, motivo por el cual es legal el artículo 85 lit) i) del Decreto 352 de 2002, por las razones allí analizadas. Por su parte, mediante Decreto Distrital 037 de 2005, el Alcalde Mayor de Bogotá señaló los requisitos y condiciones específicas de prevención y seguridad para la operación y funcionamiento de las **atracciones mecánicas** en el Distrito Capital. El artículo 1° definió las atracciones mecánicas de la siguiente manera: **“ARTICULO 1. Definiciones. Se entiende por atracciones mecánicas y por juegos de participación, aquellos que requieren de un sistema que genere una fuerza inicial o constante para su funcionamiento, en el cual el público actúa de manera pasiva o activa, accediendo a un servicio recreativo de manera general, abierta e indiferenciada para su uso, goce y disfrute”** (...) En ese orden de ideas, **las atracciones mecánicas**, entendidas como aquellas que requieren de un sistema que genere una fuerza inicial o constante para su funcionamiento, en las que el público actúa de manera pasiva o activa, mediante el acceso de manera general, abierta e indiferenciada para su uso, goce y disfrute, **son espectáculos públicos para efectos del impuesto de azar y espectáculos públicos** [...] En este punto, la Sala destaca que de acuerdo con los artículos 80 y 85 lit i) del Decreto Distrital 352 de 2002, la **realización de espectáculos públicos, entre ellos, de atracciones mecánicas**, están gravadas con el impuesto de azar y espectáculos. A su vez, **frente a la realización de espectáculos públicos**, la base gravable está conformada por los ingresos brutos obtenidos por la venta de boletas de entrada al respectivo espectáculo (art 86 ib). En las atracciones mecánicas, el espectáculo público es el conjunto de aparatos o máquinas, por lo cual **la base gravable del impuesto son los ingresos obtenidos por la venta de boletas para acceder a ese conjunto de atracciones** y no los que se derivan del uso de cada atracción.

FUENTE FORMAL: DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 80 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 85 LITERAL I / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 86 / DECRETO DISTRITAL 037 DE 2005 - ARTICULO 1

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá sancionó a Tecnología en Recreación Recreatec Ltda. por no declarar el impuesto de azar y espectáculos de los periodos comprendidos entre diciembre de 2004 y diciembre de 2007 y determinó el gravamen a su cargo por tales periodos. La Sala

confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló dichos actos, en cuanto concluyó que en el proceso no se probó el monto de los ingresos obtenidos por la contribuyente por las boletas de entrada al espectáculo público de atracciones mecánicas, que es el que constituye la base gravable para la determinación del impuesto y para la fijación de la sanción por no declarar el tributo en mención. Señaló que los ingresos que la actora recibió por el **uso de las atracciones mecánicas** no sólo no constituyen base gravable para los referidos efectos, sino que no están sujetos al impuesto de azar y espectáculos públicos, dado que éste no grava el **uso** de atracciones mecánicas individualmente consideradas.

NOTA DE RELATORIA: En relación con la base gravable del impuesto de azar y espectáculos frente al espectáculo público de atracciones mecánicas se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 6 de octubre de 1989, Exp. 0130, M.P. Consuelo Sarria Olcos.

IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL - Declaración y pago. Es mensual, pero si el espectáculo es ocasional sólo se presenta la declaración por el mes en que se haga la actividad / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL – Sanción por no declarar. Equivale al cero punto uno por ciento (0.1) de los ingresos brutos percibidos por la realización de espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes, en el período de la declaración omitida / INGRESOS BRUTOS POR LA REALIZACION DE ESPECTACULOS - Solo son los provenientes de la venta de las boletas de entrada al espectáculo / SANCION POR NO DECLARAR EL IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL - La base para fijarla es el monto de los ingresos por la boleta de entrada al espectáculo público, no los ingresos obtenidos por el uso de las atracciones mecánicas / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL - No grava los ingresos obtenidos por el uso de atracciones mecánicas individualmente consideradas

Según el artículo 91 del Decreto Distrital 352 de 2002, la declaración y pago del impuesto es mensual, pero si se genera por la presentación o la realización de espectáculos, apuestas sobre juegos, rifas, sorteos, concursos o eventos similares, en forma ocasional, sólo se presenta la declaración por el mes en que se realice la actividad. Por otra parte, el artículo 60 [numeral 3] del Decreto Distrital 807 de 1993 fija la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos [...] En sentencia de 18 de mayo de 2006, la Sala declaró la legalidad del artículo transcrito y precisó: *“Debe dejarse establecido que cuando la norma consagra como base de la sanción los ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración no presentada, los mismos no pueden ser otros que aquellos percibidos por la actividad gravada con el impuesto correspondiente, es decir, los percibidos por el correspondiente espectáculo, juego, rifa, juego, sorteo, etc.”*. Conforme con lo anterior, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en el Distrito Capital equivale al cero punto uno por ciento (0.1%) **de los ingresos brutos percibidos por la realización de espectáculos públicos**, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes, en el período al cual corresponda la declaración omitida. En armonía con el régimen del *“impuesto correspondiente”*, a que se refirió la Sala al analizar la legalidad del numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, los ingresos brutos por la realización del espectáculo público

son solamente los que provienen de la venta de las boletas de entrada al espectáculo público, pues esta es la base gravable del tributo, según el artículo 86 del Decreto 352 de 2002. En el caso en estudio, la actora se dedica, entre otras actividades, a explotar *“atracciones recreativas de tipo estacionario, mecánico, electromecánico, electrónico e hidráulico para la utilización en parques de diversiones y otros sitios de esparcimiento familiar”*. La Administración estableció que entre diciembre de 2004 y diciembre de 2007 la actora operaba atracciones mecánicas en locales propios de dos centros comerciales de la ciudad. En consecuencia, en acta de visita de 25 de marzo de 2008, pidió a la demandante que le entregara *“los ingresos mensuales por cada máquina y/o juego desde enero de 2004 hasta diciembre de 2007”*. En cumplimiento de esa solicitud de información, la demandante entregó el *“informe de ingresos de máquinas del año 2004”*, en el que relacionó los ingresos mensuales por el uso de cada máquina de recreación. Con base en dicha relación de ingresos, certificada por revisor fiscal, que se insiste, no son los provenientes de las boletas de entrada al espectáculo público (atracciones mecánicas) sino del uso de cada máquina, la Administración determinó tanto la sanción por no declarar como el impuesto a cargo de la actora [...] Lo anterior corrobora que, en este caso, no existe base para fijar la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos ni base gravable para determinar el impuesto a cargo de la demandante, comoquiera que éstas se conforman por el monto de los ingresos por la boleta de entrada al espectáculo público, del cual no existe prueba en el expediente. En conclusión, los ingresos que percibió la actora durante los períodos en discusión fueron los obtenidos por el **uso de las atracciones mecánicas** y, en esa medida, no solo no constituyen base gravable de la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos, ni del impuesto mismo, sino que no están sujetos al referido tributo, pues, como lo precisó la Sala éste no grava el uso de máquinas individualmente consideradas.

FUENTE FORMAL: DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 - ARTICULO 60 NUMERAL 3 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 86 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 91

NOTA DE RELATORIA: La sentencia de 18 de mayo de 2006, que declaró la legalidad del numeral 3 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, se profirió dentro del Expediente 13961, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL - Regulación y alcance / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS EN EL DISTRITO CAPITAL - Elementos / ESPECTACULO PUBLICO - Concepto

Mediante el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995, el Concejo de Bogotá dispuso que bajo la denominación de **impuesto de azar y espectáculos** se cobrarían unificadamente los **impuestos de espectáculos públicos**, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, los cuales fueron establecidos por los artículos 7 de la Ley 12 de 1932; 12 de la Ley 69 de 1946; 3 de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986. En igual sentido, el artículo 79 del Decreto Distrital 352 de 2002, norma vigente para los períodos en discusión, señala que el impuesto de azar y espectáculos unifica los impuestos de espectáculos públicos, tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, ventas bajo el sistema de clubes, concursos y similares, y rifas, apuestas y premios de éstas, regulados por las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias. El artículo 80 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos públicos *“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". El artículo 81 ib. define "**espectáculo público**" como "*la función o representación que se celebre públicamente en salones, teatros, circos, plazas, estadios o en otros edificios o lugares en los cuales se congrega el público para presenciarlo u oírlo*". De acuerdo con el artículo 87 *ibídem*, el impuesto se causa en el momento en que **se efectúe el espectáculo**, se realice la apuesta sobre juegos permitidos, la rifa, el sorteo, el concurso o similar. El sujeto activo del tributo es el DISTRITO CAPITAL y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas que realicen alguna de las actividades gravadas, de manera permanente u ocasional, en el Distrito Capital (artículos 88 y 89 del Decreto 352 de 2002). La base gravable es el total de ingresos brutos obtenidos sobre el monto total de: **(i) las boletas de entrada a los espectáculos públicos**; (ii) las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares, en las apuestas de juegos; (iii) las boletas, billetes y tiquetes de rifas, y (iv) el valor de los premios que deben entregar en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y los concursos (artículo 86 *ibídem*). A su vez, la tarifa es el 10% de la base gravable correspondiente (art 92 ib).

FUENTE FORMAL: ACUERDO 28 DE 1995 CONCEJO DE BOGOTA - ARTICULO 8 / LEY 12 DE 1932 - ARTICULO 7 / LEY 69 DE 1946 - ARTICULO 12 / LEY 33 DE 1968 - ARTICULO 3 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTICULO 227 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTICULO 228 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 79 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 80 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 81 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 86 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 87 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 88 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 89 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTICULO 92

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00127-01(19309)

Actor: TECNOLOGIA EN RECREACION RECREATEC LTDA.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 1° de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO. Se **DECLARA** la nulidad de las Resoluciones Nos. 1247 DDI 475043 de 11 de diciembre de 2009 y DDI-329725 2010-EE803784 de 28 de diciembre de 2010, proferidas por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante las cuales se impuso sanción por no declarar el Impuesto de Azar y Espectáculos correspondiente a los periodos comprendidos entre diciembre de 2004 a diciembre de 2007, a la sociedad **TECNOLOGÍA EN RECREACIÓN – RECREATEC LTDA**, identificada con NIT 800.115.324.

SEGUNDO. Se **DECLARA** la nulidad de las Resoluciones Nos. 252 DDI 013059 de 2 de marzo de 2010 y DDI-001338 2011-EE8968 de 24 de enero de 2011, proferidas por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante las cuales se profiere Liquidación de Aforo por el impuesto de azar y espectáculos, por los periodos gravables comprendidos entre febrero de 2005 a diciembre de 2007, a la sociedad **TECNOLOGÍA EN RECREACIÓN – RECREATEC LTDA**, identificada con NIT 800.115.324.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** que la sociedad **TECNOLOGÍA EN RECREACIÓN –RECREATEC LTDA**, identificada con NIT 800.115.324, no es sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos por los citados periodos gravables y por lo tanto no está obligada al pago de los impuestos y sanciones que se liquidan en los actos cuya nulidad se declara.

[...]”.

ANTECEDENTES

Previo emplazamiento para declarar¹ y la respuesta correspondiente², por Resolución 1247DDI475043 de 11 de diciembre de 2009, la Secretaría de Hacienda Distrital impuso a RECREATEC LTDA. sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos por los meses de noviembre y diciembre de 2004 y enero a diciembre de 2005, 2006 y 2007, por un total de **\$196.541.000**.

Lo anterior, porque estimó que esa sociedad ofrecía a los clientes juegos de habilidad y destreza y atracciones mecánicas y que, por tanto, estaba obligada a declarar y pagar el impuesto de azar y espectáculos públicos³.

Para fijar la sanción, el demandado se basó en la relación de ingresos certificada por el revisor fiscal de la sociedad, en el que se discriminaron los ingresos obtenidos por el uso de cada máquina o aparato durante dichos periodos⁴.

¹ Emplazamiento para declarar 2009EE665071 de 11 de septiembre de 2009, notificado el 1° de octubre de 2009. (fls. 71 a 73 c.a.).

² Fls. 74 a 82 c.a.

³ Fls. 86 a 99 c.a.

⁴ Resolución Sanción 1247DDI475043 de 11 de diciembre de 2009: “En consideración de lo anterior para efectos de tasar la base para la tasación de la sanción por no declarar se tomarán el

El 4 de febrero de 2010, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción por no declarar⁵.

El 4 de marzo de 2010, el demandado notificó la liquidación de aforo 252DDI013059 de 2 de marzo de 2010 en la que determinó el impuesto a cargo de la sociedad por los meses de febrero a diciembre de 2005 y enero a diciembre de 2006 y 2007, en un total de **\$440.518.000**⁶. Para liquidar el impuesto, el demandado se basó en la misma relación de ingresos que tuvo en cuenta para calcular la sanción⁷.

El 30 de abril de 2010, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo⁸.

Por Resolución DDI-329725 2010EE803784 de 28 de diciembre de 2010, que resolvió el recurso de reconsideración, se levantó la sanción impuesta por el mes de noviembre de 2004⁹. En consecuencia, el valor total de la sanción se redujo a **\$189.445.000**.

El 10 de marzo de 2011, el demandado notificó la Resolución DDI-001338 2011EE8968 de 24 de enero de 2011, que confirmó en reconsideración la liquidación de aforo¹⁰.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., TECNOLOGÍA EN RECREACIÓN RECREATEC LTDA. solicitó:

"[...] 2. La nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

a) La Resolución 1247 DDI 475043 de diciembre 11 de 2009 que establece una sanción por no declarar el Impuesto de Azar y Espectáculos de la

valor de los ingresos por concepto de juegos certificados por el contador de la sociedad los cuales se encuentran compilados en la hoja de trabajo obrante a folio 67".(fls. 54 a 62, 67 y 94 c.a.).

⁵ Fls. 195 a 230 c.a.

⁶ Fls. 103 a 132 c.a.

⁷ Liquidación de Aforo 252DDI013059 de 2 de marzo de 2010: *"En consideración de lo anterior para efectos de tasar la base para la liquidación del impuesto, se tomará el valor de los ingresos por concepto de juegos certificados por el contador de la sociedad los cuales se encuentran compilados en la hoja de trabajo obrante a folio 67. (fl. 126 c.a.).*

⁸ Fls. 134 a 159 c.a.

⁹ Fls. 294 a 300 c.a.

¹⁰ Fls. 330 a 335 c.a.

Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo de la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda, por no presentar la declaración del Impuesto de Azar y Espectáculos de los periodos comprendidos entre diciembre de 2004 a diciembre de 2007.

- b) La Resolución DDI-329725 2010-EE803784 de diciembre 28 de 2010 proferida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que resuelve el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución 1247 DDI 475043 de diciembre 11 de 2009.*
- c) La Resolución 252 DDI-013059 de marzo 2 de 2010 por la cual se profiere Liquidación de Aforo por el impuesto de azar y espectáculos de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo de la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda, por no haber presentado las declaraciones del Impuesto de Azar y Espectáculos de los periodos gravables comprendidos entre febrero de 2005 a diciembre de 2007.*
- d) La Resolución DDI-001338 2011-EE8968 del 24 (sic) del 24 de enero de 2011 que desató el Recurso de Reconsideración presentado contra la Liquidación de Aforo proferida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos.*

3. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de RECREATEC LTDA, en los siguientes términos:

- A. Que se declare que la Sociedad RECREATEC no estaba obligada a presentar las declaraciones del Impuesto de Azar y espectáculos durante los periodos comprendidos entre diciembre de 2004 a diciembre de 2007, por no ser contribuyente de dicho impuesto en jurisdicción del Distrito Capital ni haber realizado el hecho generador de este tributo.*
- B. Que en consecuencia no se debe aplicar la sanción por no declarar que se le impuso a la SOCIEDAD RECREATEC por valor de \$189.445.000, ni es procedente practicarle liquidación de aforo para determinarle un impuesto a cargo por valor de \$440.518.000 por concepto de impuesto de Azar y espectáculos, en los periodos comprendidos entre diciembre de 2004 a diciembre de 2007.*
- C. Que no son de cargo de RECREATEC, las costas en que incurra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS DISTRIALES, con relación a las actuaciones administrativas no con las de este proceso”.*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 338 de la Constitución Política
- Artículos 79, 80, 81, 86 y 87 del Decreto Distrital 352 de 2002
- Artículos 1, 712, 717, 719 y 730 num. 4 del Estatuto Tributario
- Artículo 99 del Código de Comercio
- Artículos 1, 3 y 12 del Decreto Distrital 350 de 2003
- Artículos 60 num. 3, 103 y 104 del Decreto Distrital 807 de 1993

En el concepto de violación, la actora propuso los siguientes cargos:

De acuerdo con los artículos 79, 80, 86 y 87 del Decreto Distrital 352 de 2002, el impuesto de azar y espectáculos públicos se causa en el momento en que se realiza una apuesta sobre los juegos permitidos o se venden boletas de entrada a espectáculos públicos.

No obstante, los actos acusados gravan la realización de juegos de habilidad y destreza, a pesar de que en estos no se realizan apuestas, y las atracciones mecánicas, aunque no son espectáculos públicos. Además, el objeto social de la demandante no incluye la realización de juegos de suerte y azar ni de espectáculos públicos.

Los actos demandados se fundamentan en el Concepto Distrital 958 de 2002, que fue anulado parcialmente por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de 11 de julio de 2008, porque no existe norma que establezca que la realización de juegos de azar y destreza está gravada con el impuesto de azar y espectáculos públicos. No obstante, tal concepto no tiene la capacidad de crear hechos generadores y, por tanto, la sanción y el impuesto determinados por la Administración carecen de sustento legal.

Además, mediante Memorando Concepto 1247 2011IE10703 de 31 de marzo de 2011, la Dirección Distrital de Impuestos corrigió el Concepto 958 de 31 de julio de 2002, en el sentido de precisar que la simple realización de juegos permitidos no genera el impuesto de azar y espectáculos públicos, pues es necesario que se haya efectuado una apuesta.

La Administración sostiene que la tarjeta recargable para utilizar atracciones mecánicas es una especie de boleto de entrada al espectáculo y que, por ello, la sociedad realizó el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos públicos.

En sentencia de junio de 2010, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca aclaró que las ciudades de hierro y atracciones mecánicas pueden considerarse espectáculos públicos que expiden dos tipos de boletas, las que permiten el ingreso al espacio general en que se encuentran las atracciones, y las que se pagan para utilizar las atracciones mecánicas. Sin embargo, el impuesto de

espectáculos públicos grava los ingresos obtenidos por la venta de las primeras ya que, de no ser así, el impuesto se cobraría por el uso de las atracciones y no por la entrada al espectáculo.

El artículo 85 lit. i) del Decreto 352 de 2002, que establece que las atracciones mecánicas constituyen espectáculos públicos, debe interpretarse en concordancia con los artículos 80, 81, 86 y 87 ibídem, conforme con los cuales la base gravable del impuesto se integra por los ingresos brutos obtenidos por las boletas de entrada a los espectáculos públicos.

Entonces, si no se venden boletas para ingresar a las instalaciones donde se presenta el espectáculo público, no existe base gravable para la liquidación del impuesto, lo que significa que, a su vez, el gravamen que se reclama sobre los ingresos por el uso de las atracciones constituye un impuesto diferente al de azar y espectáculos públicos.

Los usuarios acceden a las atracciones mecánicas mediante tarjetas recargables y no pagan por la entrada al lugar donde se encuentran las atracciones, por lo cual no se realiza el hecho generador del impuesto. Si usan las atracciones, deben adquirir la tarjeta recargable. En este sistema, que se denomina SACOA, cada juego y atracción tiene un lector de tarjetas que envía una señal al servidor para descargar el valor del servicio que se cobra por el uso de la atracción.

En sentencia de 6 de octubre de 1989, la Sección Cuarta del Consejo de Estado aclaró que el impuesto de espectáculos públicos equivale al 10% del valor que se cobra por la boleta de entrada a los parques de atracciones y que es ilegal el cobro del impuesto sobre los pagos por el uso de las atracciones.

Los actos que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos incurren en falta de motivación, porque concluyen que el valor pagado por las boletas para el uso de las atracciones mecánicas hace parte de la base gravable del impuesto de azar y espectáculos públicos, sin explicar las razones que sustentan tal afirmación.

También desconocen los artículos 712 y 730 numeral 4 del Estatuto Tributario, toda vez que liquidaron la sanción por no declarar y el impuesto a cargo de la sociedad sobre los ingresos obtenidos por la realización de juegos y espectáculos,

sin especificar la base, el impuesto y las sanciones que corresponden a cada actividad gravada.

Además, la motivación de los actos demandados es falsa, ya que sostienen que la actora estaba obligada a presentar la declaración del impuesto de azar y espectáculos públicos por la venta de boletas de apuestas a juegos permitidos y de entrada a espectáculos públicos.

A su vez, el DISTRITO CAPITAL vulneró el artículo 60 [num 3] del Decreto Distrital 807 de 1993, que establece que la sanción por no declarar equivale al 0.1% de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá, debido a que al liquidar la sanción no discriminó los ingresos brutos que obtuvo la demandante por cada actividad que desarrolló.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda por los argumentos que se resumen a continuación:

Los juegos de habilidad y destreza están gravados con el impuesto de azar y espectáculos públicos porque implican una apuesta sobre toda clase de juegos permitidos. La apuesta es el valor que se paga para participar en un juego en el que no es previsible el resultado, y la ganancia está en disfrutar de la actividad y ganar puntos para competir con los contrincantes y prolongar el juego u obtener tickets que puedan canjearse por premios.

Los artículos 80 y 85 del Decreto Distrital 352 de 2002 no han sido derogados, debido a que si bien los artículos 257 del Acuerdo 79 de 2003 y 36 del Decreto Distrital 350 de 2003 derogaron los Decretos 114 y 115 de 1998, los artículos 1° y 12 del Decreto Distrital 114 de 1988 ya habían sido previamente adoptados por los artículos 80 y 85 del Decreto 352 de 2002.

El Acuerdo 79 y el Decreto 350 de 2003 señalan que los espectáculos públicos son expresiones artísticas y espectáculos públicos culturales, deportivos, recreativos, fiesta brava y salas de video, entre otros. Dado que no existe definición legal del término "espectáculos públicos" para efectos del impuesto de

espectáculos públicos, se debe aplicar el concepto que traen las normas en comentario y la definición de la Real Academia de la Lengua Española.

Las atracciones mecánicas están gravadas con el impuesto de azar y espectáculos públicos porque la venta de una tarjeta que puede ser recargada con el valor necesario para acceder a las atracciones constituye la venta de la boleta de entrada al espectáculo público.

En sentencia C-537 de 1995, la Corte Constitucional precisó que la base gravable del impuesto de azar y espectáculos públicos está constituida por el medio que da acceso o materializa el juego. De esta manera, la “apuesta” se equipara al boleto, ticket o billete que da acceso al juego, por lo cual, tanto el valor de las boletas o tickets de rifas como el de los premios entregados constituyen la base gravable del impuesto de azar y espectáculos públicos.

Dado que el Acuerdo 26 de 1983 dispone que el impuesto se liquida sobre el valor de cada boleta o ticket de apuestas de toda clase de juegos permitidos, entre ellos, los de destreza y habilidad y que el sujeto pasivo es quien realice la actividad relacionada con el juego y el espectáculo, se configuraron todos los elementos para que el DISTRITO CAPITAL determinara el impuesto a cargo de la sociedad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

De acuerdo con las normas nacionales y distritales (artículos 8 del Acuerdo 28 de 1995; 62 a 83 del Decreto Distrital 423 de 1996; 72, 75, 79 y 81 del Decreto 400 de 1999; 4, 24 y 29 del Decreto 114 de 1988), el impuesto de azar y espectáculos públicos en el Distrito Capital se causa por la venta de billetes, tickets y/o boletas de rifas y apuestas, que son el medio que da acceso y permite materializar el juego.

Los juegos de habilidad y destreza no generan el impuesto, ya que el participante no busca obtener un premio por suerte o azar, sino practicar sus habilidades y destrezas.

Si bien las normas distritales reglamentan las clases de juegos permitidos, esto no significa que todos los juegos permitidos estén gravados con el impuesto de azar y espectáculos públicos, ya que según la ley solo los juegos de azar están gravados con dicho tributo.

A su vez, el Concepto 958 de 2002, que mencionan los actos acusados, fue anulado parcialmente por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de 11 de junio de 2008, confirmada por el Consejo de Estado en sentencia de 13 de junio de 2011, exp. 17275, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

La Administración sancionó y determinó el impuesto a cargo de la demandante porque consideró que los juegos de habilidad y destreza se encuentran gravados con el impuesto de azar y espectáculos públicos. Sin embargo, estos juegos no están sujetos al tributo, motivo por el cual la actora no estaba obligada a presentar las declaraciones que reclama el DISTRITO CAPITAL.

De otra parte, no es cierto que los juegos que realiza la actora, mediante atracciones mecánicas, estén gravados con el impuesto de azar y espectáculos públicos, toda vez que en la Ley 12 de 1932 -y las demás normas que la reemplazaron- el hecho generador de dicho tributo se limitó a los juegos de suerte y azar.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, por los argumentos que a continuación se sintetizan:

La Administración determinó que la actora realizó el hecho generador del impuesto por haber utilizado atracciones mecánicas, pero este aspecto no fue analizado por el Tribunal.

El impuesto de azar y espectáculos públicos no solo se genera por las apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, sino por la presentación de espectáculos públicos, como las atracciones mecánicas.

Las pruebas que existen en el expediente demuestran que, en los locales comerciales, la actora cuenta con atracciones mecánicas que son utilizadas por el

público que asiste al espectáculo. Por tanto, está probado que la actora desarrolló el hecho generador del impuesto.

Los artículos 1° y 12 del Decreto Distrital 114 de 1988, compilados en los artículos 80 y 85 del Decreto Distrital 352 de 2002, que se encuentran vigentes, establecen que las atracciones mecánicas son consideradas espectáculos públicos.

En igual sentido, el artículo 132 del Acuerdo 79 de 2003 precisó que los espectáculos públicos comprenden las expresiones artísticas y los espectáculos culturales, deportivos, recreativos, fiesta brava y salas de video.

Ante la ausencia de definición legal de “espectáculos públicos”, debe aplicarse la noción que traen el Acuerdo 79 de 2003 y el Decreto 350 de 2003, e interpretar las palabras “espectáculo” y “público” como las define la Real Academia de la Lengua, de acuerdo con los artículos 28 y 29 del Código Civil.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y el **demandado** reiteraron los argumentos de la demanda, la contestación y el recurso de apelación, respectivamente.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe confirmarse, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 3° del Decreto 350 de 2003, la finalidad de los juegos de habilidad y destreza es recreativa y de diversión y no se realiza una apuesta para obtener una compensación en especie o dinero. No obstante, si el participante acude al juego de habilidad y destreza mediante una apuesta y para obtener un premio en dinero o especie, realiza el hecho generador de “apuesta” en juegos permitidos.

A su vez, el hecho de ingresar para participar en un juego de habilidad y destreza no genera el impuesto, ya que no es una modalidad de espectáculo público y la tarjeta o boleta de ingreso que se adquiere no constituye una apuesta.

Aunque según el Decreto 350 de 2003, las ciudades de hierro y atracciones mecánicas son espectáculos públicos, para que los ingresos obtenidos por el

desarrollo de las actividades correspondientes queden gravados con el impuesto, la Administración debe demostrar que se efectuó una apuesta.

El demandado debió sancionar y liquidar el impuesto de la actora únicamente por el espectáculo público que efectuó en la modalidad de atracción mecánica y no por los juegos de habilidad y destreza. Sin embargo, la sentencia de primera instancia debe confirmarse, pues como los ingresos correspondientes a cada actividad no fueron discriminados, no se podría declarar la nulidad parcial de los actos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si son nulos los actos por los cuales el DISTRITO CAPITAL sancionó a TECNOLOGÍA EN RECREACIÓN RECREATEC LTDA. por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos por los meses de diciembre de 2004 a diciembre de 2007 y le determinó el impuesto a cargo por los meses de febrero de 2005 a diciembre de 2007.

En concreto, precisa si por los períodos en mención la actora estaba obligada a declarar y pagar el impuesto de azar y espectáculos por concepto de atracciones mecánicas, en el Distrito Capital. Lo anterior, por cuanto el apelante único, la parte demandada, nada dijo sobre los juegos de destreza y habilidad, por lo que debe entenderse que en ese aspecto no controvertió el fallo de primera instancia.

Mediante el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995¹¹, el Concejo de Bogotá dispuso que bajo la denominación de **impuesto de azar y espectáculos** se cobrarían unificadamente los **impuestos de espectáculos públicos**, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, los cuales fueron establecidos por los artículos 7 de la Ley 12 de 1932¹²; 12 de la Ley 69 de 1946¹³; 3 de la Ley 33 de 1968¹⁴ y 227¹⁵ y 228¹⁶ del Decreto Extraordinario 1333 de 1986.

¹¹ ACUERDO 28 DE 1995. Artículo 8. ***Fusión de los Impuestos de Espectáculos Públicos, Juegos, Rifas, Sorteos, Concursos y Similares.*** *Bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cobranse 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. [...].*

¹² LEY 12 DE 1932. **Artículo 7.** *“Con el objeto de atender al servicio de los bonos del 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 tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

2. Un impuesto del cinco por ciento (5%) sobre el valor de los billetes de rifas y del diez por ciento (10%) del valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo. En tal virtud el mínimo que

En igual sentido, el artículo 79 del Decreto Distrital 352 de 2002¹⁷, norma vigente para los períodos en discusión, señala que el impuesto de azar y espectáculos unifica los impuestos de espectáculos públicos, tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, ventas bajo el sistema de clubes, concursos y similares, y rifas, apuestas y premios de éstas, regulados por las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias.

El artículo 80 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos públicos “*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*”.

El artículo 81 ib. define “**espectáculo público**” como “*la función o representación que se celebre públicamente en salones, teatros, circos, plazas, estadios o en otros edificios o lugares en los cuales se congrega el público para presenciarlo u oírlo*”.

De acuerdo con el artículo 87 *ibídem*, el impuesto se causa en el momento en que **se efectúe el espectáculo**, se realice la apuesta sobre juegos permitidos, la rifa, el sorteo, el concurso o similar.

podrá destinarse al pago de los premios será del cincuenta y cuatro por ciento (54%) en vez del sesenta y cuatro por ciento (64%) establecido en el artículo 2o. de la Ley 64 de 1923. Este impuesto no afectará los impuestos departamentales ya establecidos o que se establezcan en virtud de las autorizaciones legales vigentes y los Municipios no podrán gravar las loterías ni los premios en ninguna forma”.

¹³ LEY 69 DE 1946. **Artículo 12.** “Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7 de la ley 12 de 1932”.

¹⁴ LEY 33 DE 1968. **Artículo 3.** “A partir del 1 de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones: (...)

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

¹⁵ DECRETO EXTRAORDINARIO 1333 DE 1986. **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 1 del artículo 7 de la Ley 12 de 1932”.

¹⁶ *Ibídem*. **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 a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo, con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia”.

¹⁷ “Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deben aplicar a los tributos del Distrito Capital y las generadas por acuerdos del orden distrital”

El sujeto activo del tributo es el DISTRITO CAPITAL y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas que realicen alguna de las actividades gravadas, de manera permanente u ocasional, en el Distrito Capital (artículos 88 y 89 del Decreto 352 de 2002).

La base gravable es el total de ingresos brutos obtenidos sobre el monto total de: **(i) las boletas de entrada a los espectáculos públicos;** (ii) las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares, en las apuestas de juegos; (iii) las boletas, billetes y tiquetes de rifas, y (iv) el valor de los premios que deben entregar en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y los concursos (artículo 86 ibídem). A su vez, la tarifa es el 10% de la base gravable correspondiente (art 92 ib).

Por su parte, el artículo 85 lit. i) del Decreto Distrital 352 de 2002 precisó que **las ciudades de hierro y atracciones mecánicas** son consideradas **espectáculos públicos** para efectos del impuesto de azar y espectáculos públicos.

Esta norma fue demandada en acción de nulidad con el argumento de que la inclusión de las atracciones mecánicas como espectáculos públicos implica un exceso de competencia del Alcalde Mayor para compilar y actualizar la normativa tributaria vigente.

En sentencia de 4 de junio de 2010, exp. 2009-00133, M. P. Beatriz Martínez Quintero, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, porque estimó que el artículo 85 lit. i) del Decreto Distrital 352 de 2002 solo compiló lo dispuesto en los artículos 1° del Decreto Nacional 1558 de 1932¹⁸ y 12 del Decreto Distrital 114 de 1988¹⁹.

¹⁸ El Decreto Nacional 1558 de 1932, reglamentario de la Ley 12 de 1932, en su artículo 1° señaló, que *“Para los efectos de este Decreto entiéndese por espectáculos públicos, entre otros, los siguientes: exhibiciones cinematográficas, compañías teatrales, circos, exhibiciones y demás espectáculos de esta índole, corridas de toros, carreras de caballos y exhibiciones deportivas, etc.”*

¹⁹ El artículo 12 lit. j) del Decreto Distrital 114 de 1988 (vigente para la fecha de expedición del Decreto Distrital 352 de 2002) señaló que **las ciudades de hierro y atracciones mecánicas** son espectáculos públicos.

Comoquiera que el demandante desistió del recurso de apelación que interpuso contra dicha sentencia, el fallo quedó ejecutoriado²⁰, motivo por el cual es legal el artículo 85 lit) i) del Decreto 352 de 2002, por las razones allí analizadas.

Por su parte, mediante Decreto Distrital 037 de 2005, el Alcalde Mayor de Bogotá señaló los requisitos y condiciones específicas de prevención y seguridad para la operación y funcionamiento de las **atracciones mecánicas** en el Distrito Capital. El artículo 1° definió las atracciones mecánicas de la siguiente manera:

***“ARTICULO 1. Definiciones.** Se entiende por atracciones mecánicas y por juegos de participación, aquellos que requieren de un sistema que genere una fuerza inicial o constante para su funcionamiento, en el cual el público actúa de manera pasiva o activa, accediendo a un servicio recreativo de manera general, abierta e indiferenciada para su uso, goce y disfrute”.* (Subraya la Sala)

En ese orden de ideas, **las atracciones mecánicas**, entendidas como aquellas que requieren de un sistema que genere una fuerza inicial o constante para su funcionamiento, en las que el público actúa de manera pasiva o activa, mediante el acceso de manera general, abierta e indiferenciada para su uso, goce y disfrute, **son espectáculos públicos para efectos del impuesto de azar y espectáculos públicos.**

El artículo 2 del Decreto 037 de 2005 señaló las diversas modalidades de atracciones mecánicas, así:

***“ARTÍCULO 2. Modalidades.** Para efectos del presente Decreto se consideran modalidades de atracciones mecánicas las siguientes:*

a). Ciudades de hierro: son instalaciones recreativas de carácter temporal, sin intención decorativa específica y normalmente sin división de zonas y áreas temáticas. Las atracciones se caracterizan porque funcionan básicamente con movimientos monótonos, mecanismos de velocidad, altura, giros o vueltas constantes y tracción en cadena, tales como, montaña rusa, carrusel, locomotora, naves o sillas voladoras, karts eléctricos, tobogán, inflables, entre otros.

b). Las atracciones recreativas instaladas en parques con carácter permanente, con división de zonas y áreas por niveles de recreación. Las atracciones se caracterizan porque además de funcionar con mecanismos de velocidad, altura, giros y tracciones, se involucran efectos tecnológicos, de gravedad, propulsión, simuladores o canales de agua, tales como splash, bungee jumping, montañas rusas a propulsión, caída libre o vertical, péndulo, entre otros.

²⁰ Artículo 344 del Código de Procedimiento Civil en concordancia con el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo

c). Las instalaciones recreativas y atracciones ubicadas en los parques temáticos distribuidas en una o más zonas tematizadas. Las atracciones se caracterizan por contar con un desarrollo narrativo, puesta en escena y entornos adaptados a la temática grupal o individual, tales como castillos del terror o plataformas con asientos móviles y pantalla en la que se simula un recorrido, viaje o historia. Adicionalmente implican el desarrollo de otros espectáculos itinerantes o fijos dentro del parque, los cuales pueden ser de carácter teatral, cinematográfico, desfiles o demostraciones, entre otros. Por su alto impacto, cuenta con servicios comerciales complementarios de alimentación y venta de productos”.

En este punto, la Sala destaca que de acuerdo con los artículos 80 y 85 lit i) del Decreto Distrital 352 de 2002, la **realización de espectáculos públicos, entre ellos, de atracciones mecánicas**, están gravadas con el impuesto de azar y espectáculos.

A su vez, **frente a la realización de espectáculos públicos**, la base gravable está conformada por los ingresos brutos obtenidos por la venta de boletas de entrada al respectivo espectáculo (art 86 ib). En las atracciones mecánicas, el espectáculo público es el conjunto de aparatos o máquinas, por lo cual **la base gravable del impuesto son los ingresos obtenidos por la venta de boletas para acceder a ese conjunto de atracciones** y no los que se derivan del uso de cada atracción.

Así lo precisó la Sección al señalar que²¹:

*“[...] el hecho generador del gravamen es la adquisición de la boleta personal de la entrada al espectáculo, **que en este caso está conformado por el conjunto de atracciones, pero no la de uso individual de cada uno de los aparatos que lo conforman**, ya que en este evento se estaría cobrando un gravamen diferente: sobre el uso de los mismos y no sobre la adquisición de la boleta de entrada al espectáculo.*

*Por ello, **no pueden las respectivas autoridades cobrar impuesto con base en lo que se cancela para usar los diferentes aparatos mecánicos que conforman el espectáculo**, ya que al hacerlo, estarían estableciendo un nuevo gravamen al uso de dichos aparatos, el cual no está autorizado por la ley, ni regulado por el acuerdo respectivo.*

[...]” Destaca la Sala

Según el artículo 91 del Decreto Distrital 352 de 2002, la declaración y pago del impuesto es mensual, pero si se genera por la presentación o la realización de espectáculos, apuestas sobre juegos, rifas, sorteos, concursos o eventos

²¹ Sentencia de 6 de octubre de 1989, exp. 0130, C.P. Consuelo Sarria Olcos

similares, en forma ocasional, sólo se presenta la declaración por el mes en que se realice la actividad.

Por otra parte, el artículo 60 [numeral 3] del Decreto Distrital 807 de 1993 fija la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos públicos de la siguiente manera:

“Artículo 60. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración, serán las siguientes:

[...]

3. En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D. C. en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1,5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar”. (Subraya la Sala)

En sentencia de 18 de mayo de 2006²², la Sala declaró la legalidad del artículo transcrito y precisó:

*“Debe dejarse establecido que cuando la norma consagra como base de la sanción los ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración no presentada, los mismos no pueden ser otros que aquellos **percibidos por la actividad gravada con el impuesto correspondiente**, es decir, **los percibidos por el correspondiente espectáculo, juego, rifa, juego, sorteo, etc.**”.*

Conforme con lo anterior, la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos en el Distrito Capital equivale al cero punto uno por ciento (0.1%) **de los ingresos brutos percibidos por la realización de espectáculos públicos**, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes, en el período al cual corresponda la declaración omitida.

²² Exp. 13961, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

En armonía con el régimen del *“impuesto correspondiente”*, a que se refirió la Sala al analizar la legalidad del numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, los ingresos brutos por la realización del espectáculo público son solamente los que provienen de la venta de las boletas de entrada al espectáculo público, pues esta es la base gravable del tributo, según el artículo 86 del Decreto 352 de 2002.

En el caso en estudio, la actora se dedica, entre otras actividades, a explotar *“atracciones recreativas de tipo estacionario, mecánico, electromecánico, electrónico e hidráulico para la utilización en parques de diversiones y otros sitios de esparcimiento familiar”*²³.

La Administración estableció que entre diciembre de 2004 y diciembre de 2007 la actora operaba atracciones mecánicas en locales propios de dos centros comerciales de la ciudad²⁴. En consecuencia, en acta de visita de 25 de marzo de 2008, pidió a la demandante que le entregara *“los ingresos mensuales por cada máquina y/o juego desde enero de 2004 hasta diciembre de 2007”*²⁵

En cumplimiento de esa solicitud de información, la demandante entregó el *“informe de ingresos de máquinas del año 2004”*, en el que relacionó los ingresos mensuales por el uso de cada máquina de recreación²⁶.

Con base en dicha relación de ingresos, certificada por revisor fiscal²⁷, que se insiste, no son los provenientes de las boletas de entrada al espectáculo público (atracciones mecánicas) sino del uso de cada máquina, la Administración determinó tanto la sanción por no declarar como el impuesto a cargo de la actora.

En efecto, en la resolución sanción se lee que *“para efectos de tasar la base para la tasación de la sanción por no declarar se tomará el valor de los ingresos por concepto de juegos certificados por el contador de la sociedad los cuales se encuentran compilados en la hoja de trabajo obrante a folio 67”*²⁸.

Y, en la liquidación de aforo se señala: que *para efectos de tasar la base para la liquidación del impuesto se tomará el valor de los ingresos por concepto de juegos*

²³ Certificado de existencia y representación legal (fl. 41 vuelto c.p).

²⁴ Acta de visita de 20 de junio de 2007 (fls. 5 a 8 c.a.).

²⁵ Folio 23 c.a.

²⁶ Folios 26 a 65 c.a.

²⁷ Folio 69 c.a.

²⁸ Fl. 94 vuelto c.a.

certificados por el contador de la sociedad los cuales se encuentran compilados en la hoja de trabajo obrante a folio 67²⁹.

Lo anterior corrobora que, en este caso, no existe base para fijar la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos ni base gravable para determinar el impuesto a cargo de la demandante, comoquiera que éstas se conforman por el monto de los ingresos por la boleta de entrada al espectáculo público, del cual no existe prueba en el expediente.

En conclusión, los ingresos que percibió la actora durante los períodos en discusión fueron los obtenidos por el **uso de las atracciones mecánicas** y, en esa medida, no solo no constituyen base gravable de la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos, ni del impuesto mismo, sino que no están sujetos al referido tributo, pues, como lo precisó la Sala³⁰ éste no grava el uso de máquinas individualmente consideradas.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar 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 y por autoridad de la ley,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

²⁹ Fl. 126 vuelto c.a.

³⁰ Sentencia de 6 de octubre de 1989, exp. 0130, C.P. Consuelo Sarria Olcos

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ