

TALONARIOS O FORMULARIOS DE APUESTAS - Su entrega o suministro por parte de los concesionarios de juegos de suerte y azar a los colocadores o vendedores de apuestas no está excluida del impuesto sobre las ventas porque se trata de una venta / TALONARIOS O FORMULARIOS DE APUESTAS - Su entrega o suministro por los concesionarios de juegos de suerte y azar a los colocadores o vendedores de apuestas es una actividad distinta e independiente de la explotación del juego de chance

Resulta pertinente advertir que no es posible concebir la explotación del juego de apuestas permanentes sin los formularios; no obstante, esto no significa que la venta de los formularios hecha por la sociedad Su Chance S.A. a los colocadores o vendedores de la apuesta, esté excluida del impuesto sobre las ventas, pues tal transacción no se realiza entre el operador del juego y los apostadores, sino con un intermediario o tercero, esto es, con los colocadores de las apuestas, y como la demandante lo reconoció, el valor de los talonarios era descontado de la comisión que recibían los colocadores de las apuestas por las ventas que reportaban. sí, una situación es que el legislador no haya gravado la operación del juego de suerte y azar en el momento de la realización de la apuesta, y otra, bien distinta, es la venta de los talonarios que hizo la sociedad Su Chance S.A. a los colocadores o vendedores de las apuestas. En esa medida, no se comparte la conclusión que se plasmó en la sentencia apelada en cuanto sostiene que no se trata de una actividad económica distinta e independiente de la explotación del juego de chance, pues no sólo se constituye en un acto de comercio permitido en el objeto social de la empresa Su Chance S.A., ajeno a la explotación del juego concesionado, sino que también se considera una venta en los términos del numeral 1º del artículo 421 del Estatuto Tributario, pues son actos jurídicos que implican la transferencia del dominio, a título oneroso, de ciertos bienes corporales (talonarios), independientemente de la designación que se les diera a las negociaciones y de las condiciones pactadas por las partes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421 / LEY 643 DE 2001 - ARTICULO 49

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN sancionó a Suchance S.A. por no declarar el IVA del cuarto bimestre del 2002. El Tribunal Administrativo del Huila anuló dichos actos y declaró que la demandante no estaba obligada a pagar el IVA porque el suministro de los talonarios oficiales de apuestas por parte de los concesionarios a los colocadores no estaba gravado con ese impuesto. La Sala modificó dicha decisión para anular parcialmente los actos acusados, solo respecto del monto de la sanción, porque se liquidó sobre todos los ingresos brutos del periodo en discusión y no sobre los ingresos gravados, según lo prevé el num. 2 del art. 643 del E.T. La Sala concluyó que, contrario a lo que sostuvo el tribunal, el suministro de los referidos talonarios sí causa el IVA, porque se trata de una venta, en los términos del num. 1 del art. 421 del E.T., que no está excluida de dicho gravamen.

NOTA DE RELATORIA: Reiteración jurisprudencial de la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 29 de noviembre de 2012, Radicación 41001-23-31-000-2008-00093-01(18532), M.P. William Giraldo Giraldo.

MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR - Titularidad / MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR - Hasta el año gravable 2002 su explotación estaba excluida del impuesto sobre las ventas / IVA EN JUEGOS DE SUERTE Y AZAR - Hecho generador. Causación. Base gravable

La explotación del monopolio de suerte y azar fue consagrada por el artículo 336 de la Constitución Política como arbitrio rentístico, y mediante la Ley 643 2001, por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, se le 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, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la ley. El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 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 que la explotación del comentado monopolio no causaba el impuesto sobre las ventas, al establecer: **“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”**. Sin embargo, sobre la exclusión del pago del impuesto sobre las ventas por la explotación del monopolio, el artículo 62 de la Ley 863 de 2003, por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, suprimió este beneficio tributario. A partir de la Ley 863, se fijó como **hecho generador** del impuesto la circulación, venta y operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías; el momento de **causación**, la realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que dé el derecho a participar en el juego, siendo responsable el operador del juego y, la **base gravable**, determinada por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego, salvo para los juegos localizados en que se establece otra fórmula para calcular la base gravable. Por lo tanto, se tiene que hasta el año gravable 2002, la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar estaba excluida del pago del impuesto sobre las ventas.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 336 / LEY 643 DE 2001 - ARTICULO 2 / LEY 643 DE 2001 - ARTICULO 49 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 62

SANCION POR NO DECLARAR IVA - Se calcula sobre los ingresos brutos gravados

[...] respecto del cálculo de la sanción por no declarar, se observa que la DIAN interpretó, erróneamente, lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario. Según la DIAN, esta norma dispone que la sanción equivale *“al 10% de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determina la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada”*. La DIAN calculó el impuesto sobre las ventas sobre la totalidad de los ingresos brutos de la sociedad Su Chance, correspondientes al período del año gravable 2002 [...] Este cálculo de la sanción a partir de los ingresos brutos obtenidos por la sociedad Su Chance S.A. en el cuarto bimestre del año 2002, que fueron de \$2.435.176.940, no es correcto, porque el numeral 2º del artículo 643 del Estatuto Tributario debe interpretarse considerando los ingresos brutos gravables, es decir, sin incluir los que no son gravados con el IVA, pues así se infiere de la lectura integral del citado numeral. Por lo tanto, la liquidación de la sanción por no declarar impuesta en los actos administrativos acusados será modificada, en el sentido de calcular el monto de la sanción exclusivamente sobre los ingresos gravados con el IVA en el cuarto bimestre del año 2002, lo que trae como consecuencia que sólo deben tomarse como base de la sanción, los ingresos gravados que corresponden a la suma de \$31.090.830.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 643 NUMERAL 2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., treinta (30) de abril de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 41001-23-31-000-2008-00089-01(18680)

Actor: SU CHANCE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia del 17 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que decidió:

***“PRIMERO.-** Declarar la nulidad de la Resolución sanción por no declarar 130642006000409, proferida el 17 de octubre de 2006 por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Neiva, a través de la cual le impuso a SUCHANCE S.A. la sanción por no haber presentado la declaración en ventas por el período 4 del año gravable 2002, por la suma de \$243.518.000, y de la Resolución 130012007000032, expedida por la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos de Neiva, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el anterior acto.*

A título de restablecimiento del derecho, declarar que SUCHANCE S.A. no estaba obligado a presentar declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre de 2002.

***SEGUNDO.-** Abstenerse de condenar en costas a la parte pasiva.*

(...)”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Previo oficio persuasivo del 22 de abril de 2005, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva profirió la resolución 130642006000409 del 17 de octubre de 2006, mediante la cual impuso a la sociedad SUCHANCE S.A. sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas, correspondiente al período 4 del año gravable 2002, por la suma de \$243.518.000. (Fls. 76 a 117)

La anterior Resolución 130642006000409 de 2006 fue confirmada por la Resolución 130012007000032 del 16 de noviembre de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad actora. (Fls. 64 a 75).

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La sociedad SUCHANCE S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Declárese la nulidad de la (sic) Resoluciones proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, dentro del expediente No. OB-2002-2005-001830 seguido en contra de la sociedad comercial SUCHANCE S.A., las cuales se relacionan a continuación:

1. RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO DECLARAR No 130642006000409 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 Nacionales – DIAN-

2. RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No 130012007000032 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 Nacionales – DIAN-

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

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 los talonarios, esto es, el valor de los talonarios registrado para el cuarto bimestre de 2002, que corresponde a \$31.090.830, de manera que la sanción correspondería al 10% de este valor, es decir, \$3.109.083, 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 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.”

2.1.1. Normas violadas:

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 420, 421, 643 y 715 del Estatuto Tributario; 49 de la Ley 643 de 2001 y, el Decreto Reglamentario 1350 de 2003.

2.1.2. Concepto de la violación

Sostuvo que la sociedad celebra contratos comerciales de colocación de apuestas permanentes con los colocadores de apuestas y que, en virtud de dichos contratos, le entrega a los colocadores los talonarios con los formularios oficiales, en los que deben registrar las apuestas. Para la demandante, esta operación no es una entrega a título de venta, como lo calificó la DIAN.

Dijo que el colocador tampoco vende formularios al apostador, pues los formularios son instrumentos para materializar el juego, es decir, se utilizan en el momento de efectuar las apuestas, de manera que la copia se entrega al apostador y el original lo conserva el operador del juego, lo que significa que, al realizarse la apuesta, el operador consume los talonarios y está llamado a responder por el pago de los premios.

Indicó que, de conformidad con 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 (SUCHANCE) 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.

Dijo que la sociedad contabilizó, erradamente, como un ingreso, lo percibido por los talonarios, cuando, en realidad, correspondió a la recuperación del costo. Que el único ingreso que recibe el operador del juego es la apuesta que efectúa el apostador por cuenta de la apuesta. Que el operador no recibe ingreso alguno del colocador, ya que este último percibe un ingreso por concepto de comisión, el que se descuenta de la apuesta, como remuneración por su gestión.

Adujo que el ingreso contabilizado erradamente, que corresponde a la recuperación del costo, no es otra cosa que una parte de la apuesta, que tiene como finalidad compensar el costo de la adquisición de los formularios. Añadió que este error fue probado en el curso de la actuación administrativa, con cierta certificación expedida por la contadora de la empresa.

Aseveró que el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 prohíbe gravar el monopolio de los juegos de suerte y azar y, expresamente, señala que la explotación de juego de suerte y azar no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Sostuvo que la sanción por no declarar está mal liquidada, pues incluyó, dentro de la base para su cálculo, la totalidad de los ingresos del período en discusión, cuando el impuesto que, se presume, no fue declarado, sólo afecta los “*ingresos*” por formularios del cuarto bimestre de 2002, en tanto que las apuestas no tenían IVA en ese período por virtud de la exclusión expresa del artículo 49 de la Ley 643 de 2001.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Que en materia del impuesto sobre las ventas, todas las ventas de bienes corporales muebles, la prestación de servicios y las importaciones de bienes están gravados con el impuesto, salvo las excepciones o tarifas especiales taxativamente contempladas en las disposiciones legales.

Que los actos administrativos demandados se sustentaron en los artículos 420, 424 y 601 del Estatuto Tributario, toda vez que de las pruebas practicadas y allegadas se concluyó que existía impuesto generado en la venta de talonarios de apuestas a los colocadores de chance, bien corporal mueble que no está excluido del impuesto.

Que la afirmación de la demandante, en cuanto al registro contable de ingresos por formularios y que, según la sociedad actora, correspondieron a una recuperación de costos y no a una utilidad, contradice abiertamente los asientos contables que hacen parte de la contabilidad de la sociedad actora, certificados por el revisor fiscal, tal como muestra el Acta de Verificación del 8 de julio de 2004, en la que se estableció que había contabilizado como ingreso no operacional, la suma de \$165.900.000,00, valor que correspondía a la venta de talonarios a los colocadores, donde obtuvo una utilidad por talonario.

Que la sociedad actora no presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al año 2002, periodo 4. Y que, por lo tanto, la sanción por no declarar se fundamentó en el artículo 643 literal 2 del Estatuto Tributario.

Que de acuerdo con la información suministrada por la demandante, se estableció que los ingresos brutos que obtuvo durante el año gravable 2002, periodo julio y agosto, fueron de \$2.435.176.940, valor que, al aplicarle el 10% de la sanción, da como resultado el valor de \$243.517.694.

Que para el cálculo de la sanción se tienen en cuenta los "*ingresos brutos*" obtenidos en el período en que se omitió la obligación formal de declarar, por ello se debe entender la totalidad de los mismos, sin entrar a discriminar si son gravados o no, según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, que la demandante no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas del 4º bimestre de 2002, con base en las siguientes consideraciones:

Que estaba acreditado que la demandante explotó el juego de apuestas permanentes en el Departamento del Huila desde el 1 de mayo de 2000 y hasta el 30 de abril de 2003. Que en desarrollo de las cláusulas del contrato de concesión 20 de 2000, y de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 643 de 2001, en ese período de tiempo compró los talonarios oficiales a la Lotería del Huila. Que para la ejecución del contrato de concesión, la demandante organizó una red de colocadores en el departamento, con quienes suscribió los denominados contratos comerciales de colocación de apuestas permanentes y, en desarrollo de tales contratos, le distribuyó a cada uno de los colocadores los talonarios oficiales, para la materialización de las apuestas.

Que para el año 2002, conforme con el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, la explotación de los juegos de suerte y azar estaba excluida del impuesto sobre las ventas.

Que como el talonario es el instrumento mediante el que se materializa el objeto del contrato de concesión, la distribución que de los mismos hace el concesionario a los colocadores no está gravada con el impuesto, pues ésta es una actividad inescindible a la explotación del monopolio, y no era adicional, independiente o accidental.

Que si, en gracia de discusión, se concluyera que la distribución de los talonarios es una actividad adicional al contrato de concesión, tampoco se generaría el hecho gravado con el impuesto, porque los talonarios no eran vendidos al colocador o apostador, ya que eran medios en los que se registraba la apuesta.

Que como en el año 2002 el legislador no había establecido el gravamen sobre la distribución de talonarios a los colocadores de apuestas, la DIAN, por vía de interpretación, no podía arrogarse la atribución de extender el impuesto sobre las ventas a esa actividad.

2.3. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** apeló la decisión del Tribunal por las siguientes razones:

Al analizar la normativa que rige el impuesto sobre las ventas, y de conformidad con las pruebas que obran en el expediente, sostuvo que para el caso específico de los talonarios, este concepto no está expresamente enunciado como bien corporal mueble excluido del impuesto a las ventas, como lo dispone el artículo 424 E.T.

Dijo que la empresa Suchance S.A. obtuvo una utilidad, si se compara el precio de compra de los talonarios y el precio de venta, lo que desvirtúa que dicha negociación sea una simple recuperación de costos.

Sostuvo que la venta de talonarios efectuada entre el concesionario y los colocadores, antes o después de la Ley 788 de 2002¹, no presenta variación jurídica alguna, y que para efectos tributarios se configura el hecho generador del impuesto a las ventas, por ser una actividad que, además de generar rentabilidad, no está excluida del impuesto sobre las ventas, por disposición legal.

2.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró lo dicho en el escrito de demanda.

La **U.A.E. DIAN** insistió en lo expuesto en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Huila que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

¹ A partir de la Ley 788 de 2002 se incluyó como hecho gravable del IVA la operación de juegos de azar.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si los actos administrativos demandados son nulos por violar el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, por falta de aplicación.

Concretamente, se decidirá si es procedente la sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas del cuarto período del año gravable 2002, respecto de los ingresos recibidos por concepto de la entrega de los talonarios del juego de apuestas permanentes a los colocadores de las apuestas, dentro de la ejecución del contrato de concesión celebrado con la Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, para la explotación de dicho juego.

Para resolver, la Sala reiterará lo dicho en un caso similar al presente, en el que fungían las mismas partes, en relación con la sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas por el primer período del año gravable 2002².

DE SI LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR ESTÁ GRAVADA CON EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

La explotación del monopolio de suerte y azar fue consagrada por el artículo 336 de la Constitución Política como arbitrio rentístico, y mediante la Ley 643 2001, por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, se le 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, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la ley.

El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 prohibió a los departamentos, distritos y municipios gravar el monopolio de juegos de suerte y azar con impuestos, tasas o

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de noviembre de 2012, expediente 18532, Consejero ponente William Giraldo Giraldo

contribuciones, fiscales o parafiscales, distintos a los consagrados en la ley, y dispuso que la explotación del comentado monopolio no causaba el impuesto sobre las ventas, al establecer: ***“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.”***

Sin embargo, sobre la exclusión del pago del impuesto sobre las ventas por la explotación del monopolio, el artículo 62 de la Ley 863 de 2003³, por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, suprimió este beneficio tributario.

A partir de la Ley 863, se fijó como **hecho generador** del impuesto la circulación, venta y operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías; el momento de **causación**, la realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que dé el derecho a participar en el juego, siendo responsable el operador del juego y, la **base gravable**, determinada por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego, salvo para los juegos localizados en que se establece otra fórmula para calcular la base gravable.

Por lo tanto, se tiene que hasta el año gravable 2002, la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar estaba excluida del pago del impuesto sobre las ventas.

CASO CONCRETO

Según la DIAN, los ingresos que recibió la sociedad SUCHANCE S.A., por concepto de la entrega de los talonarios a los colocadores de las apuestas, no están amparados por el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, porque estimó que no son ingresos provenientes de la explotación del monopolio. Por tanto, para la

³ Esta ley entró a regir a partir de su publicación en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003.

DIAN, esos ingresos están gravados con el impuesto sobre las ventas, y la mencionada concesionaria (SUCHANCE) debió presentar la respectiva declaración del impuesto por el año 2002, 4º bimestre.

Para estudiar y decidir sobre (i) si los ingresos recibidos por la sociedad demandante, por concepto de la entrega de los talonarios del juego de apuestas permanentes a los colocadores de las apuestas, tienen origen en ventas gravadas con el impuesto sobre las ventas, y sobre (ii) si la citada sociedad estaba obligada a presentar la declaración del impuesto por el año gravable 2002, 4º bimestre, la Sala parte de los siguientes hechos probados:

- Que la Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila y la sociedad SUCHANCE S.A., encargada de la explotación del juego de suerte y azar denominado juegos de apuestas permanentes “*chance*”, entregó en concesión a la sociedad Promociones del Sur S.A., hoy denominada Su Chance S.A., para que lo explotara por su cuenta y riesgo, por el período comprendido entre el 1º de mayo de 2000 y el 30 de abril de 2003, según el Contrato de Concesión suscrito el 31 de marzo de 2000 (folios 18 a 26 cuaderno de antecedentes), cuyo objeto es el siguiente:

“CLAUSULA 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.”

- Que el valor del citado contrato de concesión fue tasado en \$3.884.270.976,00, en el que se incluye el pago de la regalía y los derechos o costos que se causen por el suministro de los talonarios al concesionario. También se pactó que el concesionario debía adquirir una cantidad determinada de talonarios, mensual y anualmente, y se señalaron compromisos sobre el valor que debía pagar el concesionario por cada talonario que adquiriera y la prohibición de trasladar el

costo del formulario a los apostadores, según lo consignado en las cláusulas sexta y séptima del contrato en los siguientes términos:

“CLAUSULA 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. PARAGRAFO. El valor de cada 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. CLAUSULA SEPTIMA: 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.” (Subraya no es del texto)

- Que mediante el oficio No. 84-13-063-002279 del 22 de abril de 2005, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva de la DIAN, invitó a la sociedad Su Chance S.A. a presentar las declaraciones del impuesto sobre las ventas, en las que liquidara el impuesto respectivo y la sanción por extemporaneidad, ya que, de lo contrario, procedería a emplazarla para declarar porque, según dijo, estableció que por los años 2001 y 2002 recibió ingresos por venta de talonarios de \$134.028.400 y \$165.900.000, respectivamente. (fl. 3 cuaderno de antecedentes)

- Que en respuesta al requerimiento de la DIAN, 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, y que en su objeto social no está la venta de talonarios, pues la ley y el contrato se lo impiden, y que el valor que aparece por los años gravables 2001 y 2002 está mal denominado “venta de talonarios”, pues esta cuenta en el PUC se denomina recuperación, lo que no es objeto del impuesto. (Fls. 5 a 14 cuaderno de antecedentes)

- Que mediante el Emplazamiento para declarar 13063200600033 del 26 de enero de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de

Impuestos Nacionales de Neiva de la DIAN conminó a la sociedad demandante para que, dentro del término de 1 mes, contado a partir de su notificación, cumpliera con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas por el año gravable 2002, porque, según la DIAN, los talonarios que fueron vendidos en el año 2002 reunieron los requisitos para considerarlos como venta, de conformidad con el artículo 421 del Estatuto Tributario, y, por tanto, están gravados con el impuesto. (Fls. 63 a 77 cuaderno de antecedentes)

- Que en la respuesta al emplazamiento, la sociedad actora manifestó que la sola entrega de los talonarios por parte del concesionario a los colocadores de apuestas no es un hecho generador del IVA, pues no los vende, sino que ***“recupera su costo sobre un porcentaje de las comisiones (ingresos) que les corresponden a los colocadores”***. (Fls. 81 a 99 cuaderno de antecedentes)

- Que, según la certificación del revisor fiscal de la sociedad demandante, en el año 2002, la sociedad compró 268.000 talonarios por un valor de \$111.206.880 y tenía un saldo de 6.500 talonarios, para un total de 274.500 talonarios. (Fl. 56 cuaderno de antecedentes)

- Que, según la certificación del revisor fiscal de la sociedad actora, en el año 2002 obtuvo ingresos no operacionales, por concepto de “TALONARIOS”, por la suma de \$165.900.000,00. (Fl. 58 cuaderno de antecedentes)

De acuerdo con lo anterior, y revisados los comprobantes de ingresos por *“recuperación de papelería”* (Fls. 32 a 47 cuaderno de antecedentes), registrados en la cuenta número 425050, se evidencia que la sociedad Su Chance S.A., operadora o concesionaria del juego de apuestas permanentes en el Departamento del Huila, para el año 2002, cobraba a los colocadores de las apuestas una suma de dinero por los talonarios que les entregaba, es decir, que estas personas pagaban un precio por los talonarios que les suministraba la Concesionaria, quien se lucraba con esta transacción, pues recibía una utilidad o ganancia.

En efecto, de las certificaciones expedidas por el revisor fiscal se infiere que la sociedad Su Chance S.A., pagó, en el año gravable 2002, la suma de \$111.206.880,00, por los talonarios recibidos de la Concedente, Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, y recibió de los colocadores de apuestas, por esos mismos talonarios, la suma de \$165.900.000,00.

Esta circunstancia lleva a colegir que la demandante realizó una actividad comercial con los talonarios que adquiría de la Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, al entregarlos a los colocadores de apuestas, como contraprestación de un precio que debían pagar por esos talonarios, actividad ésta que constituye acto de comercio, ajeno a la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, entregado en concesión, y que no puede considerarse un ingreso proveniente de la explotación del monopolio.

Resulta pertinente advertir que no es posible concebir la explotación del juego de apuestas permanentes sin los formularios; no obstante, esto no significa que la venta de los formularios hecha por la sociedad Su Chance S.A. a los colocadores o vendedores de la apuesta, esté excluida del impuesto sobre las ventas, pues tal transacción no se realiza entre el operador del juego y los apostadores, sino con un intermediario o tercero, esto es, con los colocadores de las apuestas, y como la demandante lo reconoció, el valor de los talonarios era descontado de la comisión que recibían los colocadores de las apuestas por las ventas que reportaban.

Así, una situación es que el legislador no haya gravado la operación del juego de suerte y azar en el momento de la realización de la apuesta, y otra, bien distinta, es la venta de los talonarios que hizo la sociedad Su Chance S.A. a los colocadores o vendedores de las apuestas.

En esa medida, no se comparte la conclusión que se plasmó en la sentencia apelada en cuanto sostiene que no se trata de una actividad económica distinta e independiente de la explotación del juego de chance, pues no sólo se constituye

en un acto de comercio permitido en el objeto social de la empresa Su Chance S.A., ajeno a la explotación del juego concesionado, sino que también se considera una venta en los términos del numeral 1º del artículo 421 del Estatuto Tributario, pues son actos jurídicos que implican la transferencia del dominio, a título oneroso, de ciertos bienes corporales (talonarios), independientemente de la designación que se les diera a las negociaciones y de las condiciones pactadas por las partes.

Por tanto, los actos acusados no son nulos por violación del artículo 49 de la Ley 643 de 2001, en los términos señalados por la demandante.

Ahora, si bien la Sala estima que el suministro de los talonarios por la Concesionaria (Su Chance S.A.) a los colocadores de las apuestas causa el impuesto sobre las ventas, la sentencia apelada no será revocada sino modificada, porque, respecto del cálculo de la sanción por no declarar, se observa que la DIAN interpretó, erróneamente, lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario. Según la DIAN, esta norma dispone que la sanción equivale *“al 10% de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determina la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada”*. La DIAN calculó el impuesto sobre las ventas sobre la totalidad de los ingresos brutos de la sociedad Su Chance, correspondientes al período del año gravable 2002, así:

MES	INGRESOS GRAVADOS	INGRESOS EXCLUIDOS	INGRESOS BRUTOS
JULIO	14.538.600	1.288.907.524	1.303.446.124
AGOSTO	16.552.230	1.115.178.586	1.131.730.816
TOTAL INGRESO	31.090.830	2.404.086.110	2.435.176.940

SANCIÓN	243.517.694	10%	2.435.176.940
----------------	--------------------	------------	----------------------

Este cálculo de la sanción a partir de los ingresos brutos obtenidos por la sociedad Su Chance S.A. en el cuarto bimestre del año 2002, que fueron de \$2.435.176.940, no es correcto, porque el numeral 2º del artículo 643 del Estatuto Tributario debe interpretarse considerando los ingresos brutos gravables, es decir, sin incluir los que no son gravados con el IVA, pues así se infiere de la lectura integral del citado numeral⁴.

Por lo tanto, la liquidación de la sanción por no declarar impuesta en los actos administrativos acusados será modificada, en el sentido de calcular el monto de la sanción exclusivamente sobre los ingresos gravados con el IVA en el cuarto bimestre del año 2002, lo que trae como consecuencia que sólo deben tomarse como base de la sanción, los ingresos gravados que corresponden a la suma de \$31.090.830.

En ese orden, la sanción por no declarar el IVA a cargo de la sociedad Su Chance S.A. por el cuarto bimestre del año 2002, será equivalente al 10% de los ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con el siguiente cálculo:

MES	INGRESOS GRAVADOS IVA
JULIO	\$14.538.600
AGOSTO	\$16.552.230
TOTAL INGRESO	\$31.090.830
SANCIÓN	10%
TOTAL SANCIÓN	\$3.109.083

⁴ ARTICULO 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.

.....”

Por consiguiente, la sentencia del Tribunal se modificará en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, por violación del artículo 643, numeral 2, del Estatuto Tributario, por interpretación errónea y, a título de restablecimiento del derecho, declarar que la sanción por no declarar a cargo de la sociedad Su Chance S.A. es de **\$3.109.083**, que equivale al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del 2002.

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,

F A L L A

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia apelada, el que queda así:

***PRIMERO. ANÚLANSE** parcialmente la Resolución 130642006000409 del 26 de Octubre de 2006, por medio de la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2002 por el valor de \$243.518.000, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva de la DIAN y la Resolución 130012007000032 del 16 de Noviembre de 2007, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, expedida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva de la DIAN.*

*A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sanción por no declarar el IVA por el cuarto bimestre de 2002, a cargo de la sociedad Su Chance S.A. es de **\$3.109.083**, equivalente al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del 2002.*

SEGUNDO: RECONÓCESE personería al abogado Julio Roberto Piza Rodríguez, como apoderado de la sociedad Su Chance S.A., en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ