

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: **HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá D.C., quince (15) de noviembre de dos mil siete (2007)

Radicación: 25000-23-27-000-2002-90189-01-**15015**

Actor: **ROYAL FILMS LTDA.**  
C./BOGOTÁ D.C. DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS  
SANCIÓN POR NO DECLARAR IMPUESTO DE AZAR Y  
ESPECTÁCULOS  
FALLO

Decide la Sala la apelación interpuesta por la demandada contra la sentencia de 11 de agosto de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las pretensiones de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de ROYAL FILMS LTDA., contra los actos administrativos que impusieron sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999.

**ANTECEDENTES**

ROYAL FILMS LTDA., dio respuesta al auto de verificación o cruce y requerimiento de información de la Dirección Distrital de Impuestos y allegó fotocopias de los recibos oficiales de pago del impuesto de Azar y Espectáculos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999. También presentó la relación mensual de venta de boletería y de ingresos bimestrales por cada sala de cine (folios 25 a 32 c.ppal).

El 26 de enero de 2001 la Dirección Distrital de Impuestos profirió el Emplazamiento para Declarar 60.0115 el impuesto de Azar y Espectáculos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999, notificado el 6 de febrero 2001 (folio 33 c.ppal).

El 12 de marzo de 2001 la Dirección Distrital de Impuestos notificó la Resolución Sanción IPC-RS-024 de 9 de marzo de 2001, por no declarar el impuesto de Azar y Espectáculos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999, la cual fue aclarada por Auto 003 de 6 de abril de 2001 para informar a la contribuyente que si dentro del término para recurrir la sanción, presentaba las declaraciones, la sanción se reduciría al 10% (folios 34 y 44 c.ppal).

El 14 de marzo de 2001 la contribuyente dio respuesta al emplazamiento para declarar 60.0115 y allegó fotocopia de las declaraciones presentadas ese día en bancos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999, porque consideró que la obligación de 1996 ya estaba prescrita (folio 41 c.ppal).

La sanción por no declarar fue confirmada por Resolución 509 de 29 de septiembre de 2001 que decidió el recurso de reconsideración presentado el 11 de mayo de 2001 (folios 46 y siguientes c.ppal).

## **DEMANDA**

ROYAL FILMS Ltda., solicitó la nulidad de la resolución sanción por no declarar, del auto aclaratorio y de la resolución que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho solicitó que se ordene dejar sin efecto la sanción económica impuesta.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo; 3 de la Ley 270 de 1996; 638 del Estatuto Tributario y 54 y 55 del Decreto 807 de 1993. El concepto de violación lo sintetizó así:

Se violaron el debido proceso, el derecho de defensa y de contradicción, porque no se dio traslado de cargos en la actuación administrativa anterior a la imposición de la sanción para que la contribuyente presentara sus objeciones y las pruebas en su defensa (Decreto 807[54] de 1993). El traslado de cargos no se reemplaza con el auto de verificación o cruce y el requerimiento de información practicados a la sociedad, previo al emplazamiento para declarar. Por tanto, se

impuso la sanción de plano, es decir, sin un proceso previo de vinculación del eventualmente afectado, lo cual genera su improcedencia<sup>1</sup>.

La Administración no valoró la respuesta al emplazamiento para declarar, en la que se anexó copia de las declaraciones del impuesto de 1997, 1998 y 1999; señaló la prescripción de 1996 y presentó una fórmula de pago; y aunque fue posterior a la imposición de la sanción, ésta se hubiera podido modificar.

Antes de 1996 el impuesto se declaraba y pagaba en los formularios de recibo oficial de pago en el que la sociedad continuó pagando el impuesto hasta el 2000 cuando supo del cambio de formatos, por la actuación acusada. En consecuencia, la sociedad cumplió su obligación de declarar y cancelar el impuesto, pues, aunque no presentó las declaraciones en los formularios de los años declarados, sí las presentó en los formularios que se venían utilizando en años anteriores, lo cual ha sido avalado por el Consejo de Estado<sup>2</sup>. Además, esta no es una circunstancia para no tener por presentada la declaración [artículo 580 del Estatuto Tributario].

Según la Administración, el formulario oficial de declaración de azar y espectáculos fue adoptado por la Resolución 019 de 12 de marzo de 1996, por tanto, no podía exigirse su diligenciamiento para enero y febrero de 1996.

Finalmente, la facultad sancionatoria se encuentra prescrita de enero a septiembre de 1996, pues, la resolución que confirmó las sanciones fue notificada el 22 de octubre de 2001, es decir, pasados los cinco años previstos en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El Distrito Capital contestó la demanda en los siguientes términos:

No se violaron el debido proceso ni el derecho de defensa porque la contribuyente tuvo oportunidad de participar en las etapas del proceso que

---

<sup>1</sup> Se citan y transcriben parte de las sentencias de la Corte Constitucional C-05/98, T-359/97 y T-467/95.

<sup>2</sup> Sección Cuarta, Sentencia de 21 de enero de 2000 Exp. 9687, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

culminó con la imposición de la sanción. Además, los actos acusados se fundamentaron en las normas tributarias correspondientes.

La obligación tributaria comprende el pago del tributo y la observancia de deberes de tipo formal como la presentación oportuna y completa de la declaración, cuyo incumplimiento genera una sanción pecuniaria, pues, con base en los datos declarados, la Administración inicia la función fiscalizadora.

El impuesto de azar y espectáculos se declara y paga mensualmente [Decreto 807(34) de 1993] y para 1996 a 1999, los formularios fueron adoptados por resoluciones 019 de marzo de 1996, 01 de enero y 0115 de diciembre de 1997 y 0068 de diciembre de 1998, por tanto, era deber de la contribuyente presentar las declaraciones, con toda la información requerida [artículo 13 ibídem], pues, los recibos de pago no son idóneos para reemplazar esa obligación ni el pago del tributo exime a la responsable de declarar.

El procedimiento legal para la imposición de la sanción por no declarar prevé sólo el emplazamiento para declarar, por lo que no se requiere de traslado de cargos [artículo 60 ibídem]. No se vulneró el derecho de defensa, pues, la contribuyente dio respuesta al emplazamiento para declarar e interpuso el recurso de reconsideración procedente.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos administrativos acusados y declaró que la contribuyente no estaba obligada a pagar la sanción por no declarar impuesto de azar y espectáculos, porque la Administración se fundamentó en el artículo 60[5] del Decreto 807 de 1993, que fue declarado nulo por el Tribunal mediante sentencia de 2 de abril de 2003. También se anuló el artículo 1 del decreto 422 de 1996 que lo modificó, por lo que la sanción perdió sustento jurídico.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada sustentó la apelación así:

Los actos administrativos demandados gozan de presunción de legalidad porque la sentencia que declaró la nulidad del artículo 60 [5] del Decreto 807 de 1993, en la que se fundamentó la sanción impuesta no se encuentra ejecutoriada, pues, el Consejo de Estado aún no ha decidido el recurso de apelación interpuesto contra la misma.

Los actos administrativos son obligatorios mientras no se hayan suspendido o anulado por la Jurisdicción Contenciosa a menos que hayan perdido su fuerza ejecutoria, sin embargo, es un evento excepcional de conformidad con el artículo 66 Código Contencioso Administrativo, que en el caso no se ha dado.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y agregó que como la legalidad del fundamento normativo de los actos acusados se encuentra en discusión, igualmente se encuentran la presunción de legalidad del acto, por lo que la sentencia se debe confirmar.

La **demandada** pidió que se tuvieran en cuenta los argumentos de la contestación de la demanda y los expuestos en la apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia, pues, si bien el fallo de nulidad del artículo 60[5] del Decreto 807 de 1993 no se encuentra en firme, debe inaplicarse la sanción a través de la excepción de ilegalidad que puede ser pronunciada de oficio.

Las normas sancionatorias en materia tributaria reciben el mismo tratamiento que los tributos por ser de carácter sustancial, por tanto, son de reserva legal. El Decreto 1421 de 1993 autorizó la expedición de normas con el objeto de armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con las del Estatuto Tributario, pero no autorizó la creación de sanciones. La sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos no está prevista legalmente, por tanto, no podía consagrarla el Distrito dentro de su normatividad.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación se decide si se ajustó a derecho la decisión del Tribunal de declarar la nulidad de la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos a cargo de la demandante por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999 con fundamento en la sentencia que declaró la nulidad del artículo 60 [5] del Decreto 807 de 1993 (sustento normativo de la sanción) la cual no estaba ejecutoriada.

Los actos administrativos demandados impusieron a ROYAL FILMS LTDA., la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por cada uno de los meses de 1996, 1997, 1998 y 1999, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 numeral 5 del Decreto 807 de 1993, modificado por el Decreto 422 de 1996<sup>3</sup>, que establece que la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos dentro del mes siguiente al emplazamiento o a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, será equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos durante el período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior<sup>4</sup>.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia de 2 de abril de 2003 declaró la nulidad de los numerales 1, 3, 4, 5, 6, 7 y 8 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993 porque el Alcalde de Bogotá desconoció el artículo 162 del Decreto 1421 de 1993, pues, dictó nuevos reglamentos no previstos legalmente o diferentes a los ya regulados. Frente al numeral 5 señaló que no se había adecuado la parte procedimental de una norma previamente establecida, sino que se estaba frente a una norma nueva, ya que la ley que regulaba el impuesto de azar y espectáculos públicos no consagraba la sanción por no declarar<sup>5</sup>.

Sin embargo, al decidir la apelación el Consejo de Estado mediante sentencia de 18 de mayo de 2006<sup>6</sup> revocó la decisión y en su lugar, anuló sólo los

---

<sup>3</sup> Modificado por el Decreto Distrital 362[33] de 2002.

<sup>4</sup> Según el Parágrafo 1, si la administración dispone solamente de una de las bases para liquidar la sanción a que se refiere, entre otros, el numeral 5, puede aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.

<sup>5</sup> El numeral 2 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993 fue anulado por el Consejo de Estado, sentencia de 10 de noviembre de 2000, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 10870.

<sup>6</sup> Expediente 13961, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

numerales 1, 4, 6 y 7 y declaró la legalidad de los numerales 3, 5 y 8 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

Luego de hacer una descripción sobre la evolución normativa y la regulación del impuesto sobre juegos permitidos se consideró que la sanción que se creó por la omisión de la presentación de la declaración tuvo en cuenta los mismos elementos del impuesto, esto es, los ingresos y la tarifa del 10%, elementos que se identifican así mismo con los establecidos en el artículo 643 numeral 2°, para establecer la sanción por no declarar; y concluyó que no se crearon elementos nuevos diferentes a los de la norma de carácter nacional, sino que realmente se armonizó al procedimiento distrital.

De acuerdo con lo anterior, no procede la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados porque la norma en que se fundamentaron (artículo 60[5] del Decreto 807 de 1993) se encuentra vigente y fue confirmada su legalidad por el Consejo de Estado. Por lo mismo, tampoco tiene razón el Ministerio Público, que invoca su inaplicación por vía de excepción de ilegalidad, pues, la Corporación hizo un pronunciamiento expreso sobre la infracción acusada, que precisamente coincide con la planteada por la Procuraduría y la declaró ajustada a derecho, por lo que en relación con la causa petendi, la sentencia dictada por el Consejo de Estado tiene fuerza de cosa juzgada.

Así las cosas se revocará la decisión apelada y se procederá al estudio de los cargos planteados en la demanda porque no fueron analizados por el Tribunal:

**Violación del debido proceso y del derecho de defensa** porque no se dio traslado de cargos previo a la imposición de la sanción según el artículo 54 del Decreto 807 de 1993 que establece que las sanciones pueden aplicarse en las liquidaciones oficiales, cuando ello fuere procedente, o mediante resolución independiente.

Dispone además que “sin perjuicio de lo señalado en normas especiales”, cuando se impone mediante resolución independiente, previamente a su imposición debe formularse traslado de cargos al interesado por el término de un

mes para que presente sus objeciones y pruebas, o solicite la práctica de las que estime convenientes.

De acuerdo con lo anterior, la regla general es que cuando la sanción se impone por resolución independiente debe darse previamente un traslado de cargos, empero, cuando existe una regulación especial, ésta debe cumplirse, como es el caso de la sanción por no declarar, que tiene un procedimiento específico, previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>, que establecen que quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias estando obligados, serán emplazados por la Administración para que lo hagan en el mes siguiente, advirtiéndoseles que en caso de persistir su omisión se aplicará la sanción contemplada en el artículo 643 ibídem (artículo 60 del decreto 807 de 1993).

Así las cosas, con el emplazamiento para declarar y la advertencia de las consecuencias por su incumplimiento, que en este caso se hizo (folio 33 vuelto c.ppal), se satisface el debido proceso en materia de sanciones y el derecho de defensa, porque se constituye en una oportunidad para que el administrado exprese sus argumentos y presente o solicite las pruebas a su favor.

Además, el artículo 715 del Estatuto Tributario prevé que antes del emplazamiento, debe comprobarse la obligación de declarar, lo cual, a juicio de la Sala es una ocasión más para ejercer el derecho de defensa y contradicción y que en el caso se cumplió con el auto de verificación o cruce y con el requerimiento ordinario enviados a la sociedad para establecer el hecho sancionable.

**La sociedad sí presentó las declaraciones de azar y espectáculos por los períodos sancionados.** Explica que antes de 1996 se pagaba el impuesto en recibos oficiales de pago y como no supo de la adopción de formularios para la declaración del impuesto, lo siguió haciendo en los mismos recibos, por tanto, la Administración, debió aceptar este hecho, como lo ha aceptado el Consejo de Estado.

El impuesto de azar y espectáculos públicos se encuentra previsto en el Decreto 423 de 1996 y recae sobre la realización de uno de los siguientes

---

<sup>7</sup> Aplicables por remisión del artículo 103 del Decreto 807 de 1993 (liquidación de aforo)

eventos: espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes (artículo 70). Su declaración y pago es mensual, salvo que sea generado por la presentación o la realización de espectáculos, apuestas sobre juegos, rifas, sorteos, concursos o eventos similares, en forma ocasional (artículo 75).

Así mismo, el artículo 12 [8] del Decreto 807 de 1993 (modificado por el 422 de 1996) dispone, entre las declaraciones que deben presentar los contribuyentes de los Tributos Distritales, la declaración mensual de azar y espectáculos y el 34 ibídem establece que los contribuyentes de este impuesto, deberán autoliquidar, declarar y pagar mensualmente, como impuesto de azar y espectáculos, los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares.

De acuerdo con lo anterior, la obligación de presentar la declaración mensual del impuesto de azar y espectáculos ha sido prevista desde que se compilaron los impuestos distritales en un solo cuerpo normativo.

Si bien, el diligenciamiento de la declaración tributaria es un deber formal de los contribuyentes, constituye una de las herramientas más importantes para la correcta determinación de los tributos, tanto así, que su omisión genera la sanción discutida. La obligación de presentar las declaraciones tributarias, tiene por finalidad, no sólo que el contribuyente pueda cumplir satisfactoriamente su deber de contribuir a las cargas de la Administración, sino que permite establecer claramente los elementos esenciales de cada tributo.

De acuerdo con ello, el formulario de declaración no puede equipararse con el certificado oficial de pago, pues, éste tiene por finalidad satisfacer una obligación de pagar un impuesto y su diseño no es apto para entender cumplida la obligación formal, pues los campos que lo componen no se refieren a los elementos del tributo, sino a la identificación de la obligación por pagar (impuesto, año al cual se imputa, declaración o acto administrativo, valor, etc.). En consecuencia, no puede entenderse cumplida la obligación formal de declarar con los certificados oficiales de pago que diligenció la sociedad por cada mes.

En este caso no aplica la jurisprudencia citada por la demandante, pues aquella se refiere al diligenciamiento de la declaración tributaria en un formulario

de declaración de una vigencia anterior, circunstancia diferente a lo aquí pretendido, dado que se trata de certificados de pago.

De otra parte, aunque la sociedad con la respuesta al emplazamiento para declarar anexó copia de las declaraciones mensuales del impuesto de 1997, 1998 y 1999 presentadas el 14 de marzo de 2001; lo hizo cuando ya se había impuesto y notificado la sanción por no declarar, de manera, que el hecho sancionable sí ocurrió y la presentación posterior de las declaraciones, hubieran tenido como efecto la posibilidad de acogerse a la sanción reducida al 10% de la inicialmente impuesta [artículo 60(parágrafo 2) del Decreto 807 de 1993], pero para ello, la sociedad debía liquidar y pagar la sanción reducida al presentar la declaración tributaria, requisito que no cumplió, razón por la cual, no procedía tampoco su aplicación.

**La facultad sancionatoria se encuentra prescrita de enero a septiembre de 1996.** El artículo 55 del Decreto 807 de 1993 establece que la sanción por no declarar prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que ha debido cumplirse la respectiva obligación.

La sociedad señala que en relación con las declaraciones de enero a septiembre de 1996 la facultad sancionatoria está prescrita, pues, la resolución que confirmó las sanciones fue notificada el 22 de octubre de 2001.

Lo primero que observa la Sala es que la Resolución Sanción IPC-RS-024 de 9 de marzo de 2001 fue notificada el 12 de marzo de ese año, y ésta es la fecha que debe tenerse en cuenta para efectos de la contabilización de la prescripción y no la fecha en que adquiere firmeza por la decisión del recurso, pues, la facultad sancionatoria se ejerce en el momento en que se impone la sanción, independientemente de que se interpongan o no los recursos o que se revoque posteriormente al decidirlos. En consecuencia, al menos desde la sanción por no declarar marzo de 1996, no se encuentra prescrita.

En segundo lugar, es carga de la demandante demostrar que por enero y febrero de 1996 las sanciones estaban prescritas, pues, aunque la Administración afirma que el formulario oficial de declaración de azar y espectáculos fue adoptado

por la Resolución 019 de 12 de marzo de 1996, su falta de prueba dentro del proceso, impide determinar concretamente las fechas de vencimiento y si preveía algo en relación con los meses señalados. Tampoco se probó que existiera otra regulación al respecto que se pudiera considerar para establecer el inicio del término de la prescripción.

Así las cosas, la demandante no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos, por lo que se denegarán las pretensiones de la demanda, previa la revocatoria de 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**

**REVÓCASE** la sentencia de 11 de agosto de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de ROYAL FILMS LTDA., contra BOGOTÁ D.C. En su lugar dispone:

**DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
Presidente

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**