

IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS – Marco normativo / IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTACULOS PUBLICOS – Hecho generador / ESPECTACULO PUBLICO – Definición

De acuerdo con el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995, los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, se cobrarían unificadamente en el Distrito Capital, bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos. Según el criterio de la Sala, el marco legal de este tributo se encuentra, además, en las Leyes 12 de 1932 (art. 7), 69 de 1946 (art. 12) y 33 de 1968 (art. 3), y en el Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (arts. 227, 228). Por su parte, el Decreto Distrital 400 de 1999, estableció como hecho generador del impuesto la realización de espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes (artículo 72). El artículo 73 ejusdem, definió el espectáculo público como “la función o representación que se celebre públicamente en salones, teatros, circos, plazas, estadios u en otros edificios o lugares en los cuales se congrega el público para presenciarlo u oírlo”. A su vez, el artículo 77 ibídem enlistó los diferentes espectáculos públicos para efecto del impuesto de azar y espectáculos.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el marco normativo del impuesto de azar y espectáculos se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de de 16 de agosto de 2002, Rad. 12230, M. P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Rad. 13830 y 14599, M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y de 31 de agosto de 2006 Rad. 15100 M. P. María Inés Ortiz Barbosa, 19 de julio de 2007, Rad. 15308, M. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

CORPORACION TAURINA DE BOGOTA – Naturaleza jurídica / NO SUJECIONES EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance. Proviene de la ley

La Corporación taurina de Bogotá es una entidad sin ánimo de lucro, constituida el 29 de junio de 1999 y dedicada a “la promoción del espectáculo taurino, el mejoramiento de las condiciones de los animales, la cultura del espectáculo, su promoción, organización y manejo de los recursos que se obtengan con los espectáculos en los cuales participe la corporación”. Dicha norma, transcrita al inicio de esta considerativa, consagra la figura de la “no sujeción” al impuesto de azar y espectáculos. La Sala ha precisado que en las “no sujeciones” la obligación tributaria es inexistente, porque la actividad o el sujeto están por fuera de la definición de los elementos esenciales del impuesto. Así, las personas que no están sujetas al impuesto tampoco deben cumplir las obligaciones formales del mismo, como la que concierne a la presentación de la declaración tributaria, que sí se aplica a las exenciones y tratamientos preferenciales, como beneficios fiscales concedidos por el Estado a las personas o actividades que, pese a cumplir los presupuestos de los elementos esenciales del tributo y estar sujetas al mismo, son eximidas de las obligaciones sustanciales, por dispensa de la ley o de la norma local. Si bien el artículo segundo de la Resolución 093 de 2002 eximió del pago del impuesto de azar y espectáculos a la Corporación Taurina de Bogotá, tal disposición no varió el carácter declarativo de ese acto, pues, en realidad, la no sujeción proviene de los artículos 11 del Acuerdo 26 de 1998 [h] y 82 del Decreto 400 de 1999 [h], no de la voluntad unilateral del IDRD para crear una situación particular a favor de la actora, propio de los actos constitutivos, máxime cuando en dicha entidad no radica el poder tributario para crear tributos ni disponer beneficios fiscales o tratamientos preferenciales. En efecto, la “no sujeción” de la actividad taurina considerada como tal por el IDRD, al impuesto de azar y espectáculos, la creó el Acuerdo 26 de 1998 (artículo 11, lit. h), por el cual se adoptaron medidas de simplificación tributaria en el Distrito Capital, y, por tanto, opera desde cuando

aquél entró en vigencia, siempre que se cumplan todas las condiciones que dicha norma previó, dado el principio de taxatividad que rige ese tratamiento fiscal.

NOTA DE RELATORIA: Sobre las no sujeciones se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 6 de diciembre de 2006, Rad. 15291, M. P. Héctor Romero Díaz, y 18 de marzo de 2010, Rad. 16535, M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

ACTOS DECLARATIVOS – No establecen las no sujeciones / INSTITUTO DISTRITAL PARA LA RECREACION Y EL DEPORTE – Competencia. Manifiesta el carácter de espectáculo público / ACTIVIDAD TAURINA – Es un espectáculo público / CERTIFICACIONES DEL IDR D – Acto administrativo declarativo

La competencia del IDR D respecto de la “no sujeción” del literal h) de los artículos 11 del Acuerdo 26 de 1998 y 82 del Decreto 400 de 1999, se restringe a considerar las actividades taurinas como espectáculo público, conforme con el numeral 10 del artículo 2 del Acuerdo 4 de 1978, y esa consideración hace parte de las condiciones legales para que opere el referido tratamiento fiscal. Por tanto, la expresión administrativa del IDR D en relación con la naturaleza de la actividad taurina, es la que determina el momento a partir del cual puede aplicarse la “no sujeción” en cada caso concreto. Las normas distritales no previeron algún mecanismo específico para que el IDR D manifestara el carácter de espectáculo público a la actividad taurina. En consecuencia, concluye la Sala que cualquier forma de acto declarativo, entre los cuales se incluyen las certificaciones, es medio idóneo para realizar dicha manifestación. En consecuencia, la certificación del 16 de enero de 2002 es documento suficiente para reconocer que, a partir de esa fecha, la Corporación Taurina de Bogotá no es sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos, de acuerdo con el literal h) del artículo 11 del Acuerdo 26 de 1998 y del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, normas que fueron invocadas en el mismo texto de la certificación, como marco legal de la misma.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de mayo del dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00099-01(17262)

Actor: CORPORACION TAURINA DE BOGOTA

Demandado: EL DISTRITO CAPITAL – SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la apoderada del Distrito Capital – Secretaría de Hacienda, contra la sentencia de 15 de mayo de 2008, por la cual el

Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos que sancionaron a la actora por no declarar impuesto de azar y espectáculos durante los periodos 1 a 3, 5, 9, 10 y 12 de 2002.

ANTECEDENTES

La Corporación Taurina de Bogotá realizó actividad taurina en la Plaza de Toros de Santamaría, ubicada en Bogotá D. C., durante los meses de enero a marzo, mayo, septiembre, octubre y diciembre de 2002.

Previo requerimiento de información, la Administración distrital emplazó a la demandante para que declarara el impuesto de azar y espectáculos correspondiente a los meses señalados, y liquidara las respectivas sanciones por no declarar.

Comoquiera que las declaraciones requeridas no se presentaron, mediante Resolución 9802-DDI-370218 de 16 de diciembre de 2005, la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la producción y al consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, impuso a la Corporación Taurina de Bogotá sanción por no declarar, en cuantía de \$508.291.000.

Esta decisión se modificó por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, a través de la Resolución DDI 0082987 de 14 de diciembre de 2006, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la sanción. Dicha resolución levantó la sanción respecto a los periodos 5, 9, 10 y 12 de 2002, y la confirmó para los periodos 1 y 2 del mismo año, reduciéndola a \$309.641.000.

LA DEMANDA

La Corporación Taurina de Bogotá solicitó la nulidad de las Resoluciones 9802-DDI-370218 de 16 de diciembre de 2005, y DDI-0082987 de 14 de diciembre de 2006, por medio de las cuales se determinó la sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos correspondiente a los meses enero, febrero, marzo, mayo, septiembre, octubre y diciembre de 2002. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar suma alguna por impuesto de azar y espectáculos por los periodos 1 y 2 de 2002.

La actora invocó como violados los artículos 6, 83, 84 y 338 de la Constitución Política; 11 del Acuerdo 26 de 1998, y 82 del Decreto 400 de 1999. Sobre el concepto de violación expuso:

Los espectáculos públicos realizados en los estadios ubicados en jurisdicción del Distrito Capital, no están sujetos al impuesto de azar y espectáculos, según los artículos 11 [h] del Acuerdo 26 de 1998 y 82 [h] del Decreto 400 de 1999.

Por Resolución 093 de 4 de marzo de 2002, el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte – IDRDR declaró la actividad taurina como espectáculo público, de acuerdo con las tradiciones culturales del Distrito Capital, con lo cual, la actividad que se realiza en la Plaza de Toros de Santamaría de Bogotá D. C., quedó eximida del impuesto de espectáculos públicos.

La “no sujeción” al impuesto se aplica a los periodos anteriores a la Resolución 093 de 2002, porque el IDRDR certificó el carácter de espectáculo público de la actividad taurina desde el 16 de enero de 2002. Esta certificación es un acto administrativo válido, que constituye prueba idónea, conducente, pertinente y útil respecto de la

calidad que siempre ha tenido la actividad desarrollada para efecto de la no sujeción al impuesto de azar y espectáculos.

La facultad del IDRDR se restringe a declarar las actividades que tienen el carácter de “deportivas” y de “espectáculos públicos”, pero las normas distritales no establecen requisitos específicos para dicho reconocimiento, ni establecen alguna forma específica para realizarlo (decretos, circulares, resoluciones, etc).

La certificación del IDRDR no es un acto constitutivo de beneficio o exoneración tributaria, pues, la competencia para el reconocimiento de las actividades taurinas como espectáculos públicos, no se extiende a la creación de exenciones fiscales respecto de las mismas, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al legislador.

En consecuencia, la demandada debió valorar la certificación de 16 de enero de 2002 y, en virtud de la misma, aceptar que la actora no era sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos para enero y febrero de ese año, y que, por lo mismo, tampoco estaba obligada a declararlo en virtud del literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.

La Resolución 093 de 2002 confirmó lo expuesto en la certificación de 16 de enero de 2002, en cuanto a la naturaleza de espectáculo público de la actividad taurina, y la exoneración que dispuso respecto del impuesto de azar y espectáculos, fue una declaración exclusivamente orientada a hacer cumplir las normas distritales, en virtud de las cuales el beneficio ya había operado.

La misma naturaleza declarativa tiene la certificación del IDRDR de 16 de enero de 2002, que, para efecto de las susodichas normas distritales, ratificó que la actividad taurina es un espectáculo público.

De acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina, los actos declarativos se limitan a constatar o fijar una situación jurídica “ya existente”, por lo que las certificaciones, notificaciones o cualquier otro acto de constatación, fijación o aclaración, son actos declarativos que acreditan un hecho o situación jurídica.

Así, la Resolución 093 de 2002 constató el carácter “ya existente” de la actividad taurina como espectáculo público, y la exoneración que, igualmente, ya había operado. Por tanto, la exoneración del impuesto de azar y espectáculos no proviene de la mencionada resolución, dado que ésta sólo declaró la existencia de una situación consolidada. De igual forma, los efectos de dicha resolución pueden retrotraerse, porque es un acto declarativo que no afectó decisiones ejecutoriadas y cuyas consecuencias, según lo admite la doctrina, pueden remontarse al momento en que ocurrió el hecho constatado por el mismo acto.

El Acuerdo 26 de 1998 [11] y el Decreto 400 de 1999 [11], buscó exonerar del impuesto de azar y Espectáculos a todas las actividades que tuvieran un sentido social de recreación, deporte o manifestación cultural arraigada. La actividad taurina, como expresión artística que manifiesta la diversidad cultural de un pueblo, se ajusta a las condiciones que dichas normas quisieron favorecer, y encuadra en el supuesto de hecho previsto en las mismas para no ser sujeto del impuesto de azar y espectáculos.

La actora inició su actividad desde 1999 y nunca ha presentado declaraciones de impuesto de azar y espectáculos, por el convencimiento que tiene de que la actividad taurina es un espectáculo público exento de dicho tributo, conforme con las normas

distritales mencionadas y la certificación del IDRD de 16 de enero de 2002. Antes de ese año, la Secretaría de Hacienda no había expedido ningún emplazamiento para declarar, del que pudiera deducirse que la Corporación Taurina era sujeto pasivo del impuesto en periodos anteriores.

La demandada no puede desconocer la seguridad jurídica que la naturaleza de la actividad taurina y el reconocimiento de la misma por parte del IDRD, brindó a la actora, quien actuó bajo los principios de buena fe y confianza legítima que todo particular puede tener respecto de las situaciones consolidadas a su favor. Lo anterior, porque la demandante creyó que su proceder se ajustaba a las normas legales que consagraron la exención del impuesto de azar y espectáculos para los espectáculos públicos y que, por lo mismo, no sería víctima de circunstancias intempestivas que modificaran o hicieran nugatorio su derecho a la “no sujeción”.

Así pues, la Administración violó el principio de confianza legítima, porque restó efectos a la situación jurídica consolidada a favor de la actora, e irrumpió súbitamente la situación que jurídica y fácticamente le generó a ésta una expectativa legítima y razonable, en relación con el tratamiento preferencial del artículo 82 [h] del Decreto 400 de 1999.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

De acuerdo con el literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte está facultado para determinar los espectáculos que se consideran eventos deportivos.

La certificación del IDRD de 16 de enero de 2002 es un acto diferente de la Resolución 093 de 2002, pues, a través de la primera, la Administración dio fe de algo, y, con la segunda, adoptó una decisión debidamente motivada en las razones que condujeron a declarar la actividad taurina como espectáculo público, y a disponer la exención del impuesto de azar y espectáculos para el contrato de arrendamiento 411 de 1999, celebrado entre el IDRD y la Corporación Taurina de Bogotá.

En efecto, según la parte considerativa de la Resolución 093 de 2002, ésta se fundamentó en el mencionado contrato de arrendamiento 411, y previó la aplicación de la exoneración fiscal durante la vigencia y duración de aquél; pues, en el evento en que la Corporación tuviera que pagar dicho impuesto, podría generarse la ruptura del equilibrio económico del contrato.

Por lo anterior y dado que la Resolución 093 de 2002 es un acto administrativo declarativo, expedido con el lleno de los requisitos legales, que goza de presunción de legalidad y cuyos efectos operan hacia el futuro, la exención no era aplicable en enero y febrero de ese año.

La realización de espectáculos públicos constituye hecho generador del impuesto de azar y, de acuerdo con el artículo 73 del Decreto 400 de 1999, la actividad taurina encaja, en principio, dentro de la definición de esos espectáculos. A su turno, el artículo 82 ibídem, incluyó dentro de las actividades “no sujetas” al impuesto, a los espectáculos públicos realizados dentro de los estadios del Distrito Capital y considerados como tales por el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte.

La Resolución 093 de 2002 se dirigió exclusivamente a la Corporación Taurina de Bogotá, por la actividad que desarrolla en la Plaza de Toros de Santamaría, en tanto que la certificación del IDR, se limitó a indicar, sin ninguna motivación, que la actividad taurina se considera espectáculo público según la definición del Decreto Distrital 400 de 1999 [73].

Por tanto, si bien el IDR está facultado para señalar las actividades que se consideran eventos deportivos y espectáculos públicos, esa competencia debe ejercerla a través de un acto administrativo debidamente sustentado, y tal requisito no lo cumple la certificación del 16 de enero de 2002.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, exoneró a la actora de pagar la sanción por no declarar que dichos actos le impusieron. Para fundamentar tales decisiones señaló:

Por disposición del Decreto Distrital 400 de 1999, los espectáculos públicos son hecho generador del impuesto de azar y espectáculos. A su vez, el artículo 77 ibídem, señaló que las corridas de toros constituyen espectáculos públicos, y el artículo 11 del Acuerdo 26 de 1998, previó que esos espectáculos no están sujetos al referido impuesto.

El literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999 y el Acuerdo 26 de 1998 facultaron al Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte, para establecer en qué casos la actividad deportiva o el espectáculo público no generaban dicho impuesto. De acuerdo con ello, el IDR expidió la certificación del 16 de enero de 2002 y la Resolución 093 del mismo año, según las cuales, la actividad de corrida de toros se encuentra gravada con el impuesto de azar y espectáculos.

No obstante, esas facultades otorgadas al IDR son inconstitucionales, porque contravienen el artículo 338 de la Constitución Política, pues, las exoneraciones de impuestos distritales sólo puede disponerlas el Concejo de Bogotá D. C.

Sin embargo, como las normas distritales citadas y los actos administrativos que expidió el IDR, también señalado, crearon una situación jurídica clara y concreta para el contribuyente, ésta debe ampararse por el principio de la confianza legítima. En virtud de este principio, aunque el Decreto 400 de 1999 y el Acuerdo 26 de 1998 atribuyeron una competencia del legislativo a una autoridad administrativa, la certificación de 16 de enero de 2002 y la Resolución 093 del mismo año pueden aplicarse al caso concreto, de modo que la actora se encuentra exonerada del impuesto de azar y espectáculos por el espectáculo público de actividad taurina que realiza en la plaza de toros de Bogotá.

El contrato 411 de 1999, celebrado entre la Administración y la demandante, no podía disponer exenciones al impuesto de azar y espectáculos, porque, de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política, aquéllas las establece taxativamente el Concejo de Bogotá D. C., y no pueden ser trasladadas a través de contratos o actos administrativos a otras personas que no hayan sido determinadas directamente por los acuerdos distritales.

De otra parte, los efectos de la Resolución 093 de 4 de marzo de 2002 son generales y abstractos para la “no sujeción”, pues no delimitan los periodos respecto de los cuales opera el beneficio para la actora.

Esos mismos efectos tienen la certificación de 16 de enero de 2002, para los fines de los literales h) del artículo 11 del Acuerdo 26 de 1998 y 82 del Decreto 400 de 1999, de manera que la Administración no podía concluir que para enero y febrero de 2002 no existía certificación, ni que, por ende, debía sancionar a la actora por no declarar impuesto de azar y espectáculos.

Finalmente, es injustificable que la exención opere para unos periodos y para otros no, cuando refiere a un impuesto de la misma naturaleza, por lo que la certificación se traduce en un capricho de la Administración en un momento determinado, en desmedro de los principios de igualdad y legalidad dado que, se repite, sólo al Concejo Distrital le corresponde establecer exenciones.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia, para lo cual reiteró los argumentos de la contestación, y precisó:

La certificación de 16 de enero de 2002 no puede equipararse a la Resolución 093 de 4 de marzo del mismo año, que es un acto administrativo declarativo cuyos efectos se producen hacia el futuro. Por tanto, la exención que dispuso dicha resolución para el impuesto de azar y espectáculos, y que se motivó en el contrato de arrendamiento 411 de 1999, suscrito entre el IDR D y la demandante, no cobija los períodos enero y febrero de 2002.

Así mismo, la Resolución 093 limitó la aplicación de la “no sujeción” al término de duración del mencionado contrato de arrendamiento, por lo que, vencido el mismo, la Corporación Taurina perderá la exención y tendrá la calidad de sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos, conforme con el artículo 72 del Decreto 400 de 1999.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Distrito Capital reiteró los argumentos del recurso.

La actora, por su parte, reiteró los planteamientos de la demanda, y precisó:

La Resolución 093 de 2002 no creó la exclusión del impuesto de azar y espectáculos para los espectáculos públicos considerados como tales por el IDR D, pues, ésta existía desde la vigencia misma del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.

La certificación de 16 de enero es presupuesto de la exclusión del gravamen en relación con la actividad taurina, y prueba suficiente de que, en los periodos de enero y febrero de 2002, dicha actividad tenía la calificación de espectáculo público, por lo que, de acuerdo con el literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, no era sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos ni debía declararlo.

Si bien, al tenor de los artículos 338 y 294 de la Constitución Política, no puede interpretarse que el IDRDR sea la entidad encargada de disponer exenciones para el impuesto de azar y espectáculos, pues, tal facultad sólo le corresponde al legislador distrital, lo cierto es que, de acuerdo con los literales h) de los artículos 82 del Decreto 400 de 1999 y 11 del Acuerdo 28 de 1998, el IDRDR es competente para reconocer cuáles actividades son “deportivas” o “espectáculos públicos” para efecto de dichas disposiciones.

Ese tipo de normas que facultan a las entidades administrativas para reconocer las condiciones de los beneficios fiscales, no son ajenas al derecho tributario, en el cual aparecen disposiciones similares como las que atribuyen competencia a las entidades administrativas para reconocer el carácter científico y cultural de los libros, con el fin de que opere la exención de IVA sobre los mismos.

La Resolución 093 de 2002 y la certificación de 16 de enero del mismo año, coexisten como actos válidos que se fundamentan en las normas distritales que ordenan al IDRDR reconocer la calidad de espectáculo público a las actividades que considere como tales; y que producen los efectos jurídicos propios de ratificar que la actividad taurina es un espectáculo público para los fines del literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.

Así pues, la Resolución 093 no se fundamentó en el contrato de arrendamiento entre el IDRDR y la actora, el cual, además, tampoco puede disponer exenciones tributarias.

En lo demás, la demandante insistió en la violación de los principios de buena fe y confianza legítima, y reiteró que la Resolución 093 de 2002 y la certificación de 16 de enero del mismo año, son actos declarativos para los cuales no se previeron formas especiales de expedición, y que se limitan a declarar lo ya existente, de modo que la resolución tendría efectos para enero y febrero de 2002, inclusive.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, por las siguientes razones:

El literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, no facultó al IDRDR para eximir a los potenciales contribuyentes del impuesto de azar y espectáculos, de la declaración y pago del mismo. La competencia que esa norma otorgó al IDRDR consiste en calificar las actividades que éste considerara como “eventos deportivos” o “espectáculos públicos”, para efecto de la exclusión del referido impuesto.

El IDRDR no puede conceder exenciones tributarias por medio de actos administrativos, de modo que, con la Resolución 093 de 2002, se arrogó una atribución que no tenía, pues a través de ella pretendió reconocer ese tipo de tratamiento fiscal, no obstante que, de acuerdo con el literal anteriormente mencionado, su función se limitaba a determinar la naturaleza de las actividades sobre las cuales recae la “no sujeción”.

El fundamento de la Resolución 093 de 2002 en relación con evitar la ruptura del equilibrio económico o la ecuación contractual del contrato 411 de 1999, no tiene nada que ver con el reconocimiento de la exclusión del literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, el cual no especificó el tipo de acto a través del cual el IDRDR debía calificar las actividades como “eventos deportivos” o “espectáculos públicos”, por lo que la certificación del 16 de enero de 2002 es un acto idóneo para tal fin.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los cuales por los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de azar y espectáculos por los periodos gravables de enero y febrero de 2002, con fundamento en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993¹.

En los términos de la apelación, se examina si las actividades que desarrolló la Corporación Taurina de Bogotá durante los meses mencionados, se encuentran sujetas al impuesto de azar y espectáculos, conforme con los literales h) del artículo 11 del Acuerdo 28 de 1998, y del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.

El literal referido de dichas normas dispone:

“No sujeciones del Impuesto de Azar y Espectáculos. No son sujetos del Impuesto de Azar y Espectáculos:

(...)

h. Los eventos deportivos, considerados como tales por el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte, o como espectáculo público, que se efectúe en los estadios dentro del territorio del Distrito Capital, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto 1007 de 1950.”

De acuerdo con el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995, los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, se cobrarían unificadamente en el Distrito Capital, bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos. Según el criterio de la Sala², el marco legal de este tributo se encuentra, además, en las Leyes 12 de 1932 (art. 7³), 69 de 1946 (art. 12⁴) y 33 de 1968 (art. 3⁵), y en el Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (arts. 227, 228⁶)⁷.

¹ “La sanción por no declarar dentro del mes siguiente al emplazamiento o a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, será equivalente a:

(...)

5. En el caso de que la omisión de la declaración se refiera al impuesto sobre espectáculos públicos, al impuesto de juegos, o al impuesto de rifas, sorteos, concursos, bingos y similares, 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.”

² Sentencias de 16 de agosto de 2002, exp. 12230, M. P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Exp. 13830 y 14599, M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y de 31 de agosto de 2006 Exp. 15100 M. P. María Inés Ortiz Barbosa, 19 de julio de 2007, exp. 15308, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

³ **ARTICULO 7o.** Con el objeto de atender al servicio de los bonos del empréstito patriótico que emita el Gobierno establécense los siguientes gravámenes:

1o. 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.

2o. 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 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.

Por su parte, el Decreto Distrital 400 de 1999⁸, estableció como hecho generador del impuesto **la realización de espectáculos públicos**, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes (artículo 72).

El artículo 73 ejusdem, definió el espectáculo público como *“la función o representación que se celebre públicamente en salones, teatros, circos, plazas, estadios u en otros edificios o lugares en los cuales se congrega el público para presenciarlo u oírlo”*. A su vez, el artículo 77 ibídem enlistó los diferentes espectáculos públicos para efecto del impuesto de azar y espectáculos⁹.

Descendiendo al caso concreto, la Corporación taurina de Bogotá es una entidad sin ánimo de lucro, constituida el 29 de junio de 1999 y dedicada a *“la promoción del espectáculo taurino, el mejoramiento de las condiciones de los animales, la cultura del espectáculo, su promoción, organización y manejo de los recursos que se obtengan con los espectáculos en los cuales participe la corporación”*¹⁰.

El Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte informó a la Secretaría de Hacienda Distrital, sobre la realización de un espectáculo público por parte de la Corporación, en septiembre de 2002, por cuya venta de boletería se obtuvieron \$656.732.250. El 10 de mayo de 2005, la Dirección de Impuestos Distritales a la

⁴ 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.

⁵ **Artículo 3º.-** 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.

(...)

⁶ **Artículo 227º.-** 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.

Artículo 228º.- 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.

⁷ En sentencia C-537 de 1995, la Corte Constitucional se inhibió de fallar sobre la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 12 de 1932 y declaró exequibles los artículos 12 de la Ley 69 de 1946, 3 de la Ley 33 de 1968, 227 y 228 del Decreto 1333 de 1968.

⁸ Por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, en ejercicio de sus facultades legales y en especial las extraordinarias otorgadas por el artículo 16 del Acuerdo 26 del 21 de Diciembre de 1998.

⁹ Constituirán espectáculos públicos para efectos del impuesto de azar y espectáculos, entre otros los siguientes: las exhibiciones cinematográficas, las actuaciones de compañías teatrales, los conciertos y recitales de música, las presentaciones de ballet y baile, las presentaciones de óperas, operetas y zarzuelas, las riñas de gallo, las corridas de toros, las ferias exposiciones, las ciudades de hierro y atracciones mecánicas, los circos, las carreras y concursos de carros, las exhibiciones deportivas, los espectáculos en estadios y coliseos, las corraleja, las presentaciones en los recintos donde se utilice el sistema de pago por derecho a mesa (Cover Charge), los desfiles de modas, las demás presentaciones de eventos deportivos y de recreación donde se cobre la entrada.

¹⁰ Certificado de existencia y representación legal, fls. 26-27, c. 1.

Producción y al Consumo requirió información a la demandante, sobre los ingresos que percibió durante 2002 (fl. 8-20).

Previo Informe de Gestión, el 14 de septiembre de 2005 la Administración emplazó a la Corporación para que presentara las declaraciones de impuesto de azar y espectáculos correspondientes a los espectáculos públicos que realizó durante los periodos 1, 2, 3, 5, 9, 10 y 12 de 2002 (fls. 3-4 y 6-7 c. 2).

En respuesta de 21 de septiembre del mismo año (fls. 38-39, c. 2), la emplazada manifestó su negativa a presentar las declaraciones requeridas, porque los espectáculos que organizó en la Plaza de Toros de Santamaría se encontraban exentos del impuesto de azar y espectáculos, conforme con la certificación de 16 de enero de 2002 y la Resolución 093 de 4 de marzo de 2002, ambas proferidas por el Instituto Distrital Para la Recreación y el Deporte.

La certificación (fl. 40, c. 2), señaló:

“La actividad taurina es considerada como un espectáculo público, entendido éste como *“la función o representación que se celebra públicamente en salones, teatro, circos, plazas, estadios u otro edificio o lugar en el cual se congrega gente para presenciarlo u oírlo”*. **Lo anterior para los efectos que consagra el literal h) del artículo undécimo del Acuerdo 26 de 1998 y el literal H del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.** *(resalta la Sala)*”

Por su parte la Resolución 093 de 2002 (fls. 41-44, c. 2), dispuso:

ARTÍCULO PRIMERO: Declarar la actividad taurina como espectáculo público, de acuerdo a las tradiciones culturales de la sociedad del Distrito Capital de Bogotá.

ARTÍCULO SEGUNDO: Eximir del pago del impuesto de Espectáculos Públicos a la CORPORACIÓN TAURINA DE BOGOTÁ, por la realización del espectáculo público de actividad taurina que lleva a cabo la Plaza de Toros de Santamaría de Bogotá D. C., según contrato de arrendamiento No. 411 de 1999, suscrito entre el IDR y la misma, **tal y como lo disponen el Acuerdo No. 26 de 1998 “Por el cual se adoptan medidas de simplificación tributaria en el Distrito Capital de Bogotá y se dictan otras disposiciones” y el literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999** “Por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales”, por la vigencia y duración del contrato en mención *(resalta la Sala)*.

ARTÍCULO TERCERO: Aclarar que la norma que se aplica dentro del contrato de arrendamiento No. 411 de 1999 es el artículo 82, literal h) del Decreto 400 de 1999.”

Es claro que, tanto la certificación como la resolución referidas son actos de carácter declarativo, el primero, en relación con la naturaleza de la actividad taurina en general; el segundo, respecto de la naturaleza de la actividad taurina que desarrolla la demandante en la Plaza de Toros de Santamaría. También es claro que ambos actos se expidieron dentro del contexto del literal h) del artículo 82 del Decreto 400 de 1999.

Dicha norma, transcrita al inicio de esta considerativa, consagra la figura de la “no sujeción” al impuesto de azar y espectáculos. La Sala ha precisado que en las “no sujeciones” la obligación tributaria es inexistente, porque la actividad o el sujeto están por fuera de la definición de los elementos esenciales del impuesto¹¹.

Así, las personas que no están sujetas al impuesto tampoco deben cumplir las obligaciones formales del mismo, como la que concierne a la presentación de la declaración tributaria, que sí se aplica a las exenciones y tratamientos preferenciales, como beneficios fiscales concedidos por el Estado a las personas o actividades que, pese a cumplir los presupuestos de los elementos esenciales del tributo y estar sujetas al mismo, son eximidas de las obligaciones sustanciales, por dispensa de la ley o de la norma local¹².

Ahora bien, aduce el apelante que la certificación de 16 de enero de 2002 no puede equipararse a la Resolución 093 de 4 de marzo del mismo año, porque ésta es un acto administrativo declarativo con efectos hacia el futuro, que, además, dispuso una exención para el impuesto de azar y espectáculos, motivada en el contrato de arrendamiento 411 de 1999, la cual no afecta los periodos enero y febrero de 2002, máxime cuando, según la Resolución 093, la exención sólo se aplica durante el término de duración de dicho contrato.

Para la Sala, los cuestionamientos anteriores no desvirtúan la declaratoria de nulidad de la sentencia apelada, pero por las siguientes razones:

En primer lugar, tanto la Resolución 093 de 4 de marzo de 2002, como la certificación de 16 de enero del mismo año, son actos administrativos declarativos, que, en términos de la doctrina, se limitan a manifestar que el sujeto es titular de algún derecho u obligación creados por una ley, sentencia, acto administrativo anterior o negocio jurídico privado, o que se encuentra en determinada situación jurídica¹³. Tales actos, entonces, sólo acreditaron un hecho o situación jurídica, cual es la percepción del IDRД respecto de la naturaleza jurídica de la actividad taurina.

Si bien el artículo segundo de la Resolución 093 de 2002 eximió del pago del impuesto de azar y espectáculos a la Corporación Taurina de Bogotá, tal disposición no varió el carácter declarativo de ese acto, pues, en realidad, la no sujeción proviene de los artículos 11 del Acuerdo 26 de 1998 [h] y 82 del Decreto 400 de 1999 [h], no de la voluntad unilateral del IDRД para crear una situación particular a favor de la actora, propio de los actos constitutivos, máxime cuando en dicha entidad no radica el poder tributario para crear tributos ni disponer beneficios fiscales o tratamientos preferenciales¹⁴.

En efecto, la “no sujeción” de la actividad taurina considerada como tal por el IDRД, al impuesto de azar y espectáculos, la creó el Acuerdo 26 de 1998 (artículo 11, lit. h), por el cual se adoptaron medidas de simplificación tributaria en el Distrito

¹¹ Sentencias de 6 de diciembre de 2006, exp. 15291, C. P. Héctor Romero Díaz, y 18 de marzo de 2010, exp. 16535, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² *Ibidem*

¹³ BOQUERA OLIVER, José María. Estudios sobre el Acto Administrativo. Quinta edición. Civitas. Madrid. 1988. Págs. 273-275.

¹⁴ C. P. Art. 338

Capital, y, por tanto, opera desde cuando aquél entró en vigencia, siempre que se cumplan todas las condiciones que dicha norma previó, dado el principio de taxatividad que rige ese tratamiento fiscal.

En virtud de esa taxatividad y del principio de legalidad de los tributos, es claro que la exoneración señalada en el artículo segundo de la Resolución 093 de 2003 tampoco proviene del contrato de arrendamiento 411 de 1999, suscrito entre la actora y el IDRD, y que el término de vigencia de la “no sujeción” no depende de la duración de dicho contrato. Lo contrario desconocería que la fuente de las obligaciones tributarias sustanciales y formales es la Ley, y, contrariando los pilares del derecho tributario, legitimaría una usurpación de funciones públicas ajenas al arbitrio de la iniciativa particular.

La competencia del IDRD respecto de la “no sujeción” del literal h) de los artículos 11 del Acuerdo 26 de 1998 y 82 del Decreto 400 de 1999, se restringe a considerar las actividades taurinas como espectáculo público, conforme con el numeral 10 del artículo 2 del Acuerdo 4 de 1978, y esa consideración hace parte de las condiciones legales para que opere el referido tratamiento fiscal. Por tanto, la expresión administrativa del IDRD en relación con la naturaleza de la actividad taurina, es la que determina el momento a partir del cual puede aplicarse la “no sujeción” en cada caso concreto.

Las normas distritales no previeron algún mecanismo específico para que el IDRD manifestara el carácter de espectáculo público a la actividad taurina. En consecuencia, concluye la Sala que cualquier forma de acto declarativo, entre los cuales se incluyen las certificaciones¹⁵, es medio idóneo para realizar dicha manifestación.

En consecuencia, la certificación del 16 de enero de 2002 es documento suficiente para reconocer que, a partir de esa fecha, la Corporación Taurina de Bogotá no es sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos, de acuerdo con el literal h) del artículo 11 del Acuerdo 26 de 1998 y del artículo 82 del Decreto 400 de 1999, normas que fueron invocadas en el mismo texto de la certificación, como marco legal de la misma.

De acuerdo con lo anterior, la actora no estaba obligada a declarar impuesto de azar y espectáculos por los periodos gravables 1 y 2 de 2002, motivo por el cual los actos demandados debían anularse como lo dispuso el a quo.

Por lo explicado, se confirmará 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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 15 de mayo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Corporación Taurina de Bogotá contra el Distrito Capital – Secretaría de Hacienda Distrital.

¹⁵ PENAGOS, Gustavo, El acto Administrativo. Tomo I, parte general - nuevas tendencias. Octava edición. Ediciones Doctrina y Ley. 2008. Pág. 927.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CÁRMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

