

## JURISPRUDENCIA COLOMBIANA SOBRE EL MUNICIPIO

### TRIBUTOS MUNICIPALES: IMPUESTOS SOBRE JUEGOS PERMITIDOS

#### COMPETENCIA PARA REGLAMENTARLOS

Por  
**Libardo Orlando Riascos Gómez**  
Doctor en Derecho  
2008

---

#### CONTENIDO

---

**CONSEJO DE ESTADO, Sentencia de 26 de Septiembre de 2002**

**IMPUESTO SOBRE LOS JUEGOS PERMITIDOS - Evolución normativa /  
TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LOS JUEGOS PERMITIDOS - Fue  
establecida por el Código de Régimen Municipal en el 10 por ciento**

El impuesto sobre los juegos permitidos, fue creado por la ley 12 de 1932 con la finalidad de obtener recursos para atender los gastos de la guerra con el Perú. Concluida la vigencia de esta Ley se expidió la 69 de 1946 que en su artículo 12 restableció el impuesto esta vez en forma permanente. El artículo 3\_ de la Ley 33 de 1968 cedió dicho impuesto a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá. El Decreto 057 de 1969 reglamentó la anterior cesión. El Código de Régimen Municipal, Decreto Ley 1333 de 1986, sobre el tributo dispuso: "Artículo 227. De conformidad con la ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o ticket de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.

**SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE LOS JUEGOS PERMITIDOS -  
Son los municipios y el Distrito Capital de Bogotá / SUJETO PASIVO DEL  
IMPUESTO SOBRE LOS JUEGOS PERMITIDOS - Es la persona,  
empresario o concesionario que lleva a cabo el juego o el espectáculo /  
HECHO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE JUEGOS PERMITIDOS - Son  
los billetes, tickets y boletas de rifas y apuestas / BASE GRAVABLE DEL  
IMPUESTO SOBRE JUEGOS PERMITIDOS - Es el valor de cada billete,  
boleta de rifas y apuestas / TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE JUEGOS  
PERMITIDOS - Es el 10% del valor de cada boleta, billete o tickete**

El análisis sistemático de las disposiciones legales relacionadas, permite determinar que los elementos que configuran la obligación tributaria de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Nacional, son : a) El Sujeto Activo: Desde el 1\_ de enero de 1969 lo son los municipios y el Distrito Capital de Bogotá. B) El Sujeto Pasivo. Las normas transcritas no lo definen en forma expresa. Sin embargo en la sentencia citada la Corte Constitucional dijo al respecto lo siguiente: "De esa manera, es claro conforme a lo anterior, que

en el caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos -artículo 12 de la Ley 69 de 1946 y literal c) del artículo 3o. de la Ley 33 de 1969-, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo. c) El hecho gravable son los billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y los premios de las mismas. d) La base gravable del impuesto la constituye el valor de cada billete, tiquete y boleta de rifas y apuestas y de los premios respectivos. e) La tarifa del impuesto es el 10% del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas y los premios.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

Bogotá, D.C., Veintiséis (26) de septiembre de dos mil dos (2002)

**Radicación número: 76001-23-24-000-1998-0758-01(12669)**

**Actor: SOCIEDAD UNIVERSAL DE CASINOS S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI**

**Referencia: IMPUESTO DE JUEGOS PERMITIDOS**

## **FALLO**

Decide la Sección el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la demandante, contra la sentencia del 15 de mayo de 2001, proferida por la Sala de Descongestión Sede Cali, desestimatoria de las pretensiones de la demanda instaurada por la sociedad Universal de Casinos S.A., contra los actos administrativos mediante los cuales el municipio de Santiago de Cali, le determinó por la vía del aforo el impuesto de juegos permitidos por las vigencias fiscales de 1995 y 1996.

## **ANTECEDENTES**

El 23 de diciembre de 1996, la Subdirectora de Rentas del Municipio de Santiago de Cali, con cita de las disposiciones que regulan el impuesto de juegos permitidos, particularmente la ley 12 de 1932 en concordancia con el acuerdo 01 de 1996, y luego de seDalar que el impuesto de juegos permitidos es independiente de los permisos de operación que otorga Ecosalud S.A., mediante la resolución No. 015 del 25 de noviembre de 1996, decidió liquidar por la vía del aforo, el citado impuesto a cargo de la firma UNIDELCA S.A., en las sumas de \$1.000.000 y \$1.200.000 mensuales, para un total anual de \$12.000.000 y \$14.400.000, respectivamente por los años de 1995 y 1996, y con base en los ingresos percibidos en la explotación del juego tragamonedas, por el establecimiento Casino Plaza de propiedad de la citada compañía.

El acto anterior fue impugnado mediante los recursos de reposición y subsidiario de apelación, aduciendo la sociedad que con el acto liquidatorio se vulneraron los artículos 29 y 338 de la Constitución y 7 de la ley 12 de 1932, básicamente porque no existe legislación vigente en el municipio que permita gravar a establecimientos de comercio con el impuesto de juegos permitidos

sobre casinos, como el de propiedad de la sociedad. Así mismo que en el Casino Plaza no se realiza el hecho generador sobre el que recae la mencionada ley, puesto que allí no se venden boletas ni tiquetes de apuestas, sino que su actividad son los juegos de suerte y azar a través de máquinas electrónicas.

Mediante las resoluciones Nos. 1251 del 6 de octubre de 1997 y 451 del 31 de diciembre de 1997, fueron resueltos los recursos interpuestos, con confirmación del acto recurrido, para lo cual se efectuó un análisis de la normatividad constitucional que rige la materia impositiva, las normas legales y los decretos reglamentarios, así como pronunciamientos jurisdiccionales relacionados con el impuesto de juegos permitidos, para concluir que la sociedad debe responder por el impuesto originado en los juegos de apuestas a través de máquinas tragamonedas, y se halla obligada a declarar y pagar a la tarifa del 10%, por encontrarse dentro de la modalidad de juegos permitidos.

## **DEMANDA**

Inconforme, la sociedad UNIVERSAL DE CASINOS UNIDELCA S.A., a través de apoderada judicial, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó ante el Tribunal Administrativo del Valle, declarar la nulidad de los actos administrativos antes citados y a título de restablecimiento del derecho que no está obligada a pagar los impuestos fijados en los actos acusados.

Citó infringido el artículo 29 de la Carta, porque la administración gravó la actividad de juegos de suerte y azar que la sociedad desarrolla a través de mesas de juego como black jack, ruletas, máquinas de caballos y máquinas electrónicas tragamonedas, a pesar de que la norma legal con base en la cual se liquidó el impuesto es inexistente, según la sentencia de la Corte Constitucional, en la que se indicó que el artículo 7 de la ley 12 de 1932, tuvo vigencia temporal .

El hecho generador del impuesto no existe respecto de la sociedad porque sus premios no los otorga a través de boletas, tiquetes, billetes o similares y por sustracción de materia no podía aplicarse el procedimiento prescrito en el decreto 1558 de 1932.

Analizó los artículos 7, numeral 1 de la ley 12 de 1932, el decreto 1558 de 1932, la ley 69 de 1946, la sentencia C-537, los artículos 227 y 228 del decreto 1333 de 1986 y 42 de la ley 10 de 1990, citados por la administración como fundamento de los actos demandados y precisó que La Corte Constitucional en sentencias C- 537 de 1995 y C- 521 de 1997 no solo declaró inexistente el Artículo 7\_, numeral 1 de la ley 12 de 1932, porque su vigencia fue temporal ya que su objetivo era la financiación de los gastos de la guerra con el Perú, sino que declaró vigente la prohibición a los municipios de gravar las loterías y los premios. Igualmente, respecto al artículo 12 de la Ley 69 de 1946, la Corte Constitucional en la Sentencia C- 537 expresó que la remisión que hace esta norma a la ley 12 de 1932, no hace que esta reviva.

Respecto del decreto 1558 de 1932, seDaló que esta norma no es aplicable a la actora puesto que no tiene como objeto las rifas o entregas de premios a través de la venta de boletas o tiquetes o billetes. Su objeto son los juegos de suerte y azar mediante máquinas electrónicas tragamonedas, mesas de juego de black jack, ruleta y máquinas electrónicas de caballos para las cuales el usuario no necesita comprar boleta o similar.

Los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, de acuerdo con estas disposiciones el hecho generador sobre el impuesto a los juegos permitidos son las boletas, billetes y tiquetes y no se extiende a "otros juegos de suerte y azar", ni a sus premios. Además el artículo 228 ordena a los municipios organizar oportunamente la administración y recaudo del impuesto y el municipio de Cali no tiene Acuerdo que reglamente dicho impuesto y que actualmente no existe norma municipal que reglamente el impuesto, puesto que los acuerdos 143 de 1987 y 07 de 1988, fueron anulados por la jurisdicción.

Igualmente que la normatividad relativa a premios, existe solo para lo que se denominan "rifas", pero no para juegos de suerte y azar a los que se refiere el artículo 336 de la Constitución.

De otra parte, se refirió al artículo 42 de la ley 10 de 1990, modificado por el 285 de la ley 100 de 1993, para seDalar que las rentas provenientes de juegos de suerte y azar son de la Nación, con excepción de las rifas menores y que la actora no otorga permiso a través de rifas, sino que explota juegos electrónicos y de mesa, por lo que no está obligada a pagar por esta actividad impuesto municipal alguno, y que desde 1995 ha celebrado contratos con ECOSALUD para la explotación de juegos de suerte y azar.

También en relación con el artículo 29 de la Constitución seDaló que el Alcalde de Cali, "adelantándose" al artículo 66 de la ley 383 de 1997 y con base en el acuerdo 22 de 1995, dictó el decreto 498 de 1996, por el cual se aplican a los impuestos del municipio las normas del procedimiento nacional, contenidas en el libro V del Estatuto Tributario, en ninguna de las normas procedimentales alude o reglamenta los deberes relacionados con el impuesto a los juegos permitidos, porque en el municipio éste no existe y cuando el Concejo pretendió crearlo en los Acuerdos 143 de 1987 y 07 de 1988, éstos fueron anulados.

Finalmente, acusó la violación del artículo 338 de la Constitución al no dictarse la reglamentación sobre el gravamen, específicamente en lo atinente a los elementos de la obligación.

## **OPOSICIÓN**

El municipio de SANTIAGO DE CALI por medio de apoderado contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la parte actora. Manifestó que el cargo de inexistencia de acuerdo que disponga el cobro del impuesto en el municipio carece de fundamento, por cuanto es la ley la que lo ha determinado de manera clara y expresa y por el contrario, si hay base legal para proceder al cobro.

Al efecto, luego de realizar un recuento de la evolución legal del impuesto de juegos permitidos, conforme a las leyes 12 de 1932 que lo creó con una tarifa del 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete "*o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.*"; 41 de 1933 que dispuso que los juegos permitidos que se verifiquen por sistemas diferentes de boletas o quinelas pagarán el impuesto fijado en el artículo 7 de la Ley 12 de 1932; 69 de 1946 que lo convirtió en permanente y 33 de 1968 que lo cedió a los municipios, normatividad que fue reiterada en los artículos 227 y 228 del Decreto Ley 1333 de 1986, Código de Régimen Municipal, advirtió que ninguna de las disposiciones mencionadas supedita a los municipios para el cobro del impuesto a que se dicten normas por parte de los concejos municipales, ya que en las normas legales se dispuso sobre la tarifa y base gravable y de ellas se pueden deducir los sujetos activos y pasivos, como lo precisó la Corte Constitucional en la Sentencia C-537 de 1995.

De otra parte, y con apoyo en el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado de marzo 30 de 1993, indicó la diferencia entre impuesto y arbitrio rentístico en el sentido de que una cosa es que los juegos permitidos solamente pueden ser explotados por la entidad creada para tal fin como es ECOSALUD, ello sin perjuicio del pago de los impuestos a favor de los municipios y del Distrito Capital que son los propietarios del impuesto de juegos permitidos y que se halla vigente.

Igualmente citó el Concepto emitido por la Superintendencia Nacional de Salud el 11 de febrero de 1998, en el que se reiteró la propiedad del impuesto a los juegos permitidos y su carácter de no excluyente sino concurrente con los derechos a favor de ECOSALUD. Acompañó dicho concepto y la Circular Externa No.046 de 1997 dirigida por la Superintendencia a los Alcaldes municipales.

## **SENTENCIA**

El Tribunal de instancia, denegó las pretensiones de la demanda, para lo cual advirtió que si existe norma que permite cobrar el impuesto, como se desprende del recuento histórico normativo efectuado por la Corte Constitucional en la sentencia C-537 de 1995, y que también fue retomado por la parte demandada, normatividad que por demás se encuentra vigente, como lo son las leyes 69 de 1946 y 33 de 19968, así como el decreto 1333 de 1986 que analizó.

Se refirió a los conceptos de "impuesto" y "renta", para indicar que no le asiste la razón a la actora al sostener que por la creación del arbitrio rentístico de los juegos de suerte y teniendo en cuenta que no otorga, puesto que si bien se creó el monopolio del arbitrio rentístico de los juegos de suerte y azar, también lo es, que el impuesto a que tienen derecho los municipios sobre los juegos sigue vigente como lo están las normas que lo consagran.

De otra parte, respecto a la aducida improcedencia del cobro a los juegos que no operan con tiquetes o billetes, como los electrónicos y de mesa, desechó el argumento al considerar que ellos se encuentran dentro de los juegos de azar

autorizados y permitidos por ECOSALUD, y por ende son objeto del gravamen municipal a los juegos.

Concluyó impróspero el cargo de violación al artículo 338 de la Constitución, por cuanto fue la ley quien autorizó el cobro del impuesto y lo que corresponde al acuerdo es complementar los vacíos que ella pueda contener, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-537 de 1995, cuyos apartes transcribió, para concluir que los elementos de la obligación son determinados en las normas legales y por ello no es necesaria su reglamentación.

## **APELACIÓN**

La anterior decisión fue objeto de recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la sociedad actora, quien adujo que la conclusión del Tribunal acerca de que las rentas provenientes de los juegos de suerte y azar hayan sido definidas como monopolio de arbitrio rentístico de la Nación, no significa que los municipios no puedan cobrar el impuesto de juegos permitidos, obedeció a una confusión del a-quo sobre los conceptos "impuesto" y "rentas", cuyas diferencias explicó, así como las tres clases de "rentas" relacionadas con el juego y su asignación: las derivadas del monopolio de suerte y azar (a la Nación), loterías y apuestas permanentes (a los Departamentos) y rifas menores (municipios y distritos a través de los impuestos), para concluir que no obstante hallarse vigente el impuesto de juegos según los artículos 227 y 228 del decreto 1333 de 1986, es inconstitucional e ilegal que los municipios pretendan obtener beneficios de las rentas que han sido asignadas a la Nación por el ejercicio de las actividades de suerte y azar.

De otra parte, teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de juegos es la actividad relacionada con las rifas y apuestas a través de billetes, tiquetes y boletas, insistió en que el municipio pretendió no solamente gravar las rentas de la Nación, sino extender por analogía el hecho generador y la base gravable, a una actividad distinta que no se desarrolla a través de tales elementos, sino a través de máquinas electrónicas, como las que opera la actora en sus casinos. La sentencia decidió clasificar las actividades de suerte y azar como juegos sujetos al impuesto a que se refieren los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

Afirmó que las actividades de suerte y azar a que se refiere el artículo 336 de la Carta no están definidas como hecho gravable o generador en los citados artículos 227 y 228 del decreto 1333 de 1986, ni las actividades se desarrollan a través de tiquetes, billetes y boletas, cuyo valor es la base para aplicar la tarifa del 10% (artículo 227), por lo que el impuesto liquidado por el municipio sobre la totalidad de los ingresos declarados es inconstitucional e ilegal.

Concluyó el punto, sosteniendo que la actora desarrolla su actividad de explotación de juegos por concesión de la Nación mediante contratos celebrados con ECOSALUD, (hoy ETESA Ley 643 de 2001) y que la sola definición de su actividad probada a través del certificado de la Cámara de Comercio, las copias de los contratos y el dictamen de los peritos

demuestran que respecto de la actora no se cumple el hecho generador ni existe base gravable, todo lo cual fue ignorado en la sentencia apelada. Aseveró que el municipio al liquidar el impuesto a través de los actos demandados violó las normas citadas en la demanda. Solicitó revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad de los actos demandados y declarar que la sociedad no es sujeto pasivo del impuesto de juegos permitidos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y que no está obligada a pagar el impuesto liquidado.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** en esta oportunidad insistió en que el Tribunal desconoció que la actividad desarrollada por la actora no corresponde a la definida en los artículos 227 y 228 del decreto 1333 de 1986, así como la asignación de las rentas derivadas de la explotación de los juegos y loterías en general.

También acusó que en la sentencia no se analizó la violación al derecho de defensa y el debido proceso de la empresa, pues fue objeto de la liquidación oficial del impuesto, sin que existiera en el municipio procedimiento para ello y sin que se le hubiera dado la oportunidad dentro del proceso de liquidación.

**La parte demandada** no intervino en esta oportunidad procesal.

## **MINISTERIO PUBLICO**

La SeDora Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación advirtió que el artículo 7 de la Ley 12 de 1932, está vigente, puesto que si bien rigió transitoriamente, el artículo 12 de la Ley 69 de 1946 estableció el mismo gravamen al disponer que se restablece el impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere la primera disposición citada.

La existencia del tributo fue confirmada por el artículo 3\_ literal c) de la Ley 33 de 1969 que otorgó la propiedad a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá del 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. El artículo 227 del Decreto 1333 de 11986, mantuvo la vigencia del gravamen. Los dos últimos preceptos no se limitaron a mencionar el artículo 7\_ de la Ley 12 de 1932.

A su juicio, no son admisibles los planteamientos de la recurrente para demostrar que el impuesto recae exclusivamente sobre los juegos de suerte y azar en los que los interesados participan por medio de tiquetes o boletas de apuestas, porque la ley grava todos los "juegos permitidos" , sin hacer distinciones ni excluir a aquellos en los que se emplean prevalentemente las máquinas enunciadas por la actora.

El impuesto del 10% establecido por el legislador es de propiedad exclusiva de los municipios y a ellos compete liquidarlo y recaudarlo con destino específico al sector salud.

Tampoco halló justificada la alegada violación del debido proceso, pues el hecho de no existir reglamentación sobre la liquidación y cobro del gravamen no impide afirmar que siendo los juegos monopolio rentístico de la Nación, su reglamentación no corresponde a los concejos municipales sino al legislador o a la autoridad que éste indique. Solicitó confirmar la sentencia apelada.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Sea lo primero advertir, que el recurso de apelación tiene por objeto que el superior reexamine la providencia impugnada frente a los motivos de inconformidad expuestos en la sustentación del recurso y con arreglo a sus resultas, determine si la decisión se ajustó a derecho, caso en el cual debe confirmarla, o si por el contrario le asiste la razón al recurrente y en consecuencia la providencia debe ser reformada o revocada. La labor y competencia de la segunda instancia consiste, pues, en verificar, sobre la base de la decisión y los motivos de inconformidad, el acierto o el error del a-quo en el juicio realizado.

Así las cosas, dentro del marco del recurso de apelación interpuesto, la litis en esta Corporación se contrae a las razones de inconformidad de la recurrente, con la sentencia de primer grado que desestimó las pretensiones de la demanda; por lo que debe analizarse si la actora es o no sujeto pasivo del impuesto en debate, dado que no propone otros cargos de ilegalidad contra los actos mediante los cuales le fue liquidado oficialmente el impuesto de juegos permitidos.

La apelante controvierte la sentencia en cuanto negó prosperidad al cargo de violación de los artículos 336 de la Constitución y 42 de la ley 10 de 1990, modificado por la ley 100 de 1993, al expresar la coexistencia del arbitrio rentístico de la Nación con el impuesto de juegos permitidos, y alega que el Tribunal confunde las rentas provenientes de los juegos de suerte y azar que constituyen monopolio rentístico de la Nación, con el impuesto a los juegos permitidos, desconociendo que los municipios no pueden gravar las rentas de la Nación por el ejercicio de las actividades de suerte y azar.

Asevera que la actividad de suerte y azar que desarrolla la sociedad no corresponde a la definida y regulada en los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, luego de la pérdida de vigencia del numeral 1 del artículo 7 de la ley 12 de 1932 y que no obstante ello, con desconocimiento del artículo 338 de la Constitución en cuanto al hecho generador, el Tribunal decidió clasificar las actividades de suerte y azar que desarrolla la sociedad a través de sus casinos, como juegos sujetos al impuesto a que se refieren los citados artículos.

Argumenta entonces, que la sociedad que no es sujeto pasivo del impuesto a que se refieren los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, toda vez que no realiza el hecho generador del mismo, ni existe base gravable; puesto

que aquél recaee exclusivamente sobre los juegos que se realizan a través de boletas, tiquetes y billetes, elementos que no utiliza la sociedad, dado que su actividad de juegos de suerte y azar la desarrolla en sus casinos a través de mesas de juego y máquinas electrónicas tragamonedas. Pide, declarar que la sociedad no es sujeto pasivo del impuesto de juegos permitidos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y que no está obligada a pagar el impuesto liquidado.

En orden a resolver, una vez más precisa la Sala,<sup>1</sup> que la renta proveniente del monopolio de juegos de suerte y azar, es una participación o "regalía" prevista con destino exclusivo al sector salud, (Artículo 336 de la Constitución Política) y que no constituye contribución fiscal o parafiscal de las mencionadas en el artículo 338 ib., por lo que su origen y causa son diferentes. Así mismo que en manera alguna son incompatibles, ni puede aceptarse que los pagos por la explotación del monopolio excluyen el derecho de las entidades territoriales del nivel municipal sobre el impuesto de juegos permitidos de carácter y propiedad de los distritos y municipios, el cual puede ser exigido en forma independiente de los aludidos derechos que se cancelan a ECOSALUD.

Debe establecerse entonces, si en relación con los juegos de suerte y azar que desarrolla la sociedad es aplicable el impuesto de juegos permitidos, concretamente respecto de la explotación de máquinas electrónicas tragamonedas, o si por el contrario, como lo asevera la actora, su actividad no corresponde a la definida y regulada en los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986 y por tanto ella no es sujeto pasivo del gravamen municipal.

El impuesto sobre los juegos permitidos, fue creado por la ley 12 de 1932 con la finalidad de obtener recursos para atender los gastos de la guerra con el Perú, en los términos siguientes.

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

1. Un impuesto del diez por ciento (10 por 100) 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.

(..)

Estos gravámenes desaparecerán tan pronto como se haya amortizado el empréstito".

El texto transcrito se establece que el impuesto, creado con carácter temporal, se genera por la participación en los juegos permitidos, a través de boletas o tiquete de apuestas, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

Concluida la vigencia de esta Ley se expidió la 69 de 1946 que en su artículo 12 restableció el impuesto esta vez en forma permanente:

"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 1\_ . del artículo 7\_ de la ley 12 de 1932".

El artículo 3\_ de la Ley 33 de 1968 cedió dicho impuesto a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá:

"A partir del 1\_ de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, 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

El Decreto 057 de 1969 reglamentó en los siguientes términos la anterior cesión:

"Artículo 6\_ . A partir del 1\_ de febrero de 1969 corresponde al Distrito Especial de Bogotá y a los municipios, la administración, recaudo y control de los impuestos nacionales que fueron declarados de propiedad exclusiva suya, de conformidad con el artículo 3\_ . de la Ley 33 de 1968".

"Artículo 7o. El Distrito Especial de Bogotá y los municipios que se beneficiarán con la cesión de los impuestos aludidos organizarán su administración y recaudo en tal forma que las tarifas sean las mismas actuales y que los procedimientos para percibirlos se ciDan a las leyes y decretos que los crearon y reglamenten".

En consecuencia, al efectuar los recaudos por conducto de la Tesorería Distrital y de las Municipalidades, deberán observarse los sistemas establecidos así:

"c) La liquidación, recaudo y control del impuesto del 10% sobre el valor de boletas de rifas de que tratan las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, se harán en la forma y términos previstos por el decreto 1558 de 1932, pero su pago se efectuará en las Tesorerías Distritales o Municipales"

El Código de Régimen Municipal, Decreto Ley 1333 de 1986, sobre el tributo dispuso:

"Artículo 227. De conformidad con la ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.

Artículo 228. Son propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los impuestos sobre billetes, 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 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".

En relación con la disposiciones legales que regulan el tributo en mención se pronunció la Corte Constitucional en la Sentencia C-537 de 1995, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara, que declaró exequibles los artículos 12 de la Ley 69 de 1946, 3\_ de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986. En la misma se declaró inhibida para conocer y decidir sobre la demanda contra el numeral 1\_ del artículo 7\_ de la Ley 12 de 1932 por no estar vigente y en la C-521 de 1997 declaró la exequibilidad parcial del artículo 7\_ numeral 2\_ de ésta en cuanto a las loterías y sus premios.

Ahora bien, el análisis sistemático de las disposiciones legales relacionadas, permite determinar que los elementos que configuran la obligación tributaria de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Nacional, son :

- a. **El Sujeto Activo:** Desde el 1\_ de enero de 1969 lo son los municipios y el Distrito Capital de Bogotá.
- b. **El Sujeto Pasivo.** Las normas transcritas no lo definen en forma expresa. Sin embargo en la sentencia citada la Corte Constitucional dijo al respecto lo siguiente:

"En relación con el sujeto pasivo del impuesto, no obstante en el caso de las disposiciones acusadas, es indeterminado en la ley, pero es determinable, por las siguientes razones: es indeterminado, porque no se seDala en forma clara y expresa en quien recae, pero es determinable, por cuanto el ejercicio de la actividad, es decir de la elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, hace surgir la identidad de la persona. En otros términos, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona, y por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo.

De esa manera, es claro conforme a lo anterior, que en el caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos -artículo 12 de la Ley 69 de 1946 y literal c) del artículo 3o. de la Ley 33 de 1969-, **el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueDo o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.** (subrayas fuera del texto)

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

- c. **El hecho gravable** son los billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y los premios de las mismas.
- d. **La base gravable del impuesto** la constituye el valor de cada billete, tiquete y boleta de rifas y apuestas y de los premios respectivos.
- e. **La tarifa del impuesto** es el 10% del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas y los premios.

Ahora bien, vista la actuación demandada la Sala observa:

En el acto liquidatorio acusado resolución No. 015 del 25 de noviembre de 1996, el Municipio liquidó por la vía del aforo, el citado impuesto a cargo de la actora, en las sumas de \$1.000.000 y \$1.200.000 mensuales, para un total anual de \$12.000.000 y \$14.400.000, respectivamente por los años de 1995 y 1996, y con base en "los ingresos percibidos en la explotación del juego tragamonedas, propiedad de la firma UNIDELCA S.A."

Considera la Sala que al tomarse como base gravable los ingresos obtenidos por la explotación de las máquinas tragamonedas, no incurrió la administración en vicio de ilegalidad, como quiera que esta corresponde a la prevista en las normas que crearon el tributo que, como ya se vio, es el valor de cada boleta, billete o tiquete de rifas o apuestas, debiéndose liquidar sobre el monto de dichos instrumentos que permiten la participación en los juegos.

Igualmente, en lo atinente al hecho gravado encuentra la Sala que se ha dado aplicación a las normas citadas que lo radican en el acceso o habilitación para participar en los juegos, a través de las boletas, billetes o tiquetes, apuestas y premios.

La Sala en otra oportunidad<sup>2</sup> se pronunció en relación con la terminología utilizada en las normas transcritas en cuanto a los conceptos de billete, tiquete y boleta, los cuales pueden perfectamente representarse por tiquetes, fichas, monedas o dinero en efectivo, los que son equivalentes para efectos de cuantificar la base gravable en debate sin que por ello se configure una adicional pues sencillamente se adecua el contenido de la Ley para su cabal cumplimiento teniendo en cuenta las diversas modalidades de pago para poder disfrutar de los juegos electrónicos, eléctricos, mecánicos o similares porque todos son medios de acceso a éstos que son juegos permitidos por la citada Ley y por lo mismo no implican *per se* la extensión del tributo a actividades diferentes.

Destaca la Sala que con la utilización de tales máquinas tragamonedas, por una parte implica una apuesta, pues se trata de juegos que dan lugar a ganancias o pérdidas y de otra, se invierte una cantidad líquida de dinero. Aún cuando no se cobra la entrada a los establecimientos en donde funcionan los juegos, para el uso de las máquinas se debe pagar con moneda circulante o con el cambio de un billete o moneda en la caja por medios equivalentes. Cualquiera que sea el sistema utilizado, mediante él se realiza la

apuesta cuya resultado puede ser la pérdida o la obtención de premios en dinero.

Así las cosas, el procedimiento que cuestiona la demandante y que acepta como aplicable a las rifas o entrega de premios a través de la venta de billetes, tiquetes o fichas, también lo es para los juegos permitidos realizados mediante máquinas electrónicas tragamonedas o de caballos y para las mesas de juego de black jack y ruleta que operan con fichas como equivalentes de billetes, tiquetes o boletas.

En esta oportunidad se reitera el criterio expuesto por la Sala, en pronunciamiento reciente<sup>3</sup>, al resolver similar asunto respecto a la aplicación del impuesto de juegos permitidos.

Conforme a lo precedente, al no hallar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, la Sala confirmará la sentencia apelada.

En mérito a 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 apelada.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**GERMAN AYALA MANTILLA JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

**Presidente**

**MARIA INES ORTIZ BARBOSA LIGIA LOPEZ DIAZ**

**RAUL GIRALDO LONDOCO**

**Secretario**

<sup>1</sup> Cfr. entre otras, sentencia del 12 de julio de 1996, dictada dentro del expediente 7601, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, actor : Corporación Club Atlético Nacional y sentencia del 8 de mayo de 1998, expediente 8828, C.P. Dr. Julio E. Correa R., actor: Luis Carlos Sáchica..

<sup>2</sup> Cfr. sentencia de 3 de noviembre de 1995, C.P. doctora Consuelo Sarria Olcos.

<sup>3</sup> Cfr. Sentencia del 9 de agosto de 2002, expediente No. **12593**

Actor: SUPER 7 S.A, C.P. Dra. Maria Inés Ortiz Barbosa.

---

Tomado de [www.ramajudicial.gov.co](http://www.ramajudicial.gov.co)

---

Actualización: Pasto, Abril 1 de 2008

[Principio del documento](#)