



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2013-01002-01 (25763)
Demandante	APUESTAS AZAR S.A.
Demandado	MUNICIPIO DE ZARZAL
Temas	Sanción por no declarar. Impuesto a los juegos de suerte y azar. Derogatoria del tributo por la Ley 643 de 2001.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 8 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

«**PRIMERO.-** Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, a saber.

- 1) Resolución No. **130.32.01.05.04.003**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.007**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 2) Resolución No. **130.32.01.05.04.004**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.008**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 3) Resolución No. **130.32.01.05.04.005**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.009**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 4) Resolución No. **130.32.01.05.04.006**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.010**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 5) Resolución No. **130.32.01.05.04.007**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.011**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 6) Resolución No. **130.32.01.05.04.009**, de fecha febrero 27 de 2013, “por medio de la cual se tiene por no presentada la declaración del impuesto a los juegos de suerte y azar por parte de **apuestas azar s.a.**, para el año gravable **2.012**, y se impone una sanción por no declarar”.
- 7) Resolución No. **130.32.01.05.04.011**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual se resuelve un recurso”.
- 8) Resolución No. **130.32.01.05.04.012**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual se resuelve un recurso”.
- 9) Resolución No. **130.32.01.05.04.013**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual se resuelve un recurso”.
- 10) Resolución No. **130.32.01.05.04.014**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual



se resuelve un recurso”.

- 11) Resolución No. **130.32.01.05.04.015**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual se resuelve un recurso”.
- 12) Resolución No. **130.32.01.05.04.016**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, “por medio del cual se resuelve un recurso”.
- 6.- (SIC) Como consecuencia de las anteriores declaraciones la sociedad Apuestas Azar S.A. no está obligada a pagar la sanción por no declarar correspondiente a los años gravables de **2007 a 2012**.
- 7.- (SIC) Sin condena en costas en esta instancia”»¹

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 11 de octubre de 2012, la Secretaría de Hacienda Municipal profirió la Resolución Nro. 130.32.01.02.633, mediante la cual formuló emplazamiento previo por no declarar el impuesto “sobre billetes, tiquetes, boletas de rifas, apuestas y premios”, a la sociedad Apuestas Azar S.A., por los periodos correspondientes a los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012.

La demandante tiene por objeto social “la explotación económica y comercial del juego de apuestas permanentes chance (...) y la explotación y operación económica y comercial de toda clase de juegos de suerte y azar²” y celebró con el departamento del Valle del Cauca el Contrato de Concesión para operar el juego de apuestas permanentes en esa jurisdicción territorial, que comprende entre otros, el municipio de Zarzal³.

Presentada la respuesta al emplazamiento, el 27 de febrero de 2013, la entidad demandada impuso sanción por no declarar mediante las Resoluciones Nros. 130.32.01.05.04.003, 130.32.01.05.04.004, 130.32.01.05.04.005, 130.32.01.05.04.006, 130.32.01.05.04.007, 130.32.01.05.04.009, por los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, respectivamente.

No obstante haberse interpuesto el recurso de reconsideración contra cada una de las resoluciones, el 25 de abril de 2013, la demandada confirmó las sanciones por no declarar mediante las Resoluciones Nros. 130.32.01.05.04.011; 130.32.01.05.04.012; 130.32.01.05.04.013; 130.32.01.05.04.014; 130.32.01.05.04.015; y 130.32.01.05.04.016, respectivamente.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Apuestas Azar S.A. formuló las siguientes pretensiones⁴:

«Por medio de la presente demanda pretendo que el H. Tribunal Administrativo declare la **NULIDAD** de las siguientes resoluciones que fueron proferidas por la parte demandada, mediante las cuales el Municipio de Zarzal impone sanciones a APUESTAS AZAR S.A., “... por no declarar”, y que se declare el consecuencia (sic) restablecimiento del derecho a favor de la actora:

- 1) Resolución No. **130.32.01.05.04.003**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, “POR MEDIO DE

¹ Folios 781 a 782 del cuaderno principal 1A.

² Certificado de existencia y representación legal (fl 26 vto a 50 cp1).

³ Contratos de Concesión (fl. 34 a cp1)

⁴ Folios 2 a 3 del cuaderno principal; folios 335 a 338 del cuaderno principal 1 A, adecuación de la demanda.



LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.007 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".

- 2) Resolución No. **130.32.01.05.04.004**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.008 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".
- 3) Resolución No. **130.32.01.05.04.005**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.009 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".
- 4) Resolución No. **130.32.01.05.04.006**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.010 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".
- 5) Resolución No. **130.32.01.05.04.007**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.011 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".
- 6) Resolución No. **130.32.01.05.04.009**, de fecha FEBRERO 27 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR POR PARTE DE **APUESTAS AZAR S.A.**, PARA EL AÑO GRAVABLE 2.012 Y SE IMPONE UNA SANCIÓN POR NO DECLARAR". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. en fecha MARZO 11 de 2013, según consta en el sello visible en la parte inferior del respaldo de su última página y en el correspondiente "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la empresa demandada, el cual se anexa junto con el sobre en el que llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" de correo "POSTEXPRESS".
- 7) Resolución No. **130.32.01.05.04.011**, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. el día 30 DE ABRIL DE 2013, según consta en el sello visible en la parte posterior de la primera página, y en el reverso de su primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".



- 8) *Resolución No. 130.32.01.05.04.012, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. el día 30 DE ABRIL DE 2013, según consta en la parte posterior de la primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".*
- 9) *Resolución No. 130.32.01.05.04.013, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". (SIC) según consta en el sello visible en la parte posterior de la primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".*
- 10) *Resolución No. 130.32.01.05.04.014, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. el día 30 DE ABRIL DE 2013, según consta en el sello visible en la parte posterior de la primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".*
- 11) *Resolución No. 130.32.01.05.04.015, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. el día 30 DE ABRIL DE 2013, según consta en el sello visible en la parte posterior de la primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".*
- 12) *Resolución No. 130.32.01.05.04.016, de fecha ABRIL 25 DE 2013, "POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO". Esta resolución fue notificada por correo recibido en APUESTAS AZAR S.A. el día 30 DE ABRIL DE 2013, según consta en el sello visible en la parte posterior de la primera página, y en el "REPORTE DE CORRESPONDENCIA RECIBIDA" de la sociedad demanda (SIC), el cual se anexa junto con el sobre en el cual llegó la mencionada resolución y la correspondiente "guía" del correo "POSTEXPRESS".*

Para estos efectos, invocó como normas violadas el artículo 730 (numeral 4) del Estatuto Tributario y el artículo 49 de la Ley 643 de 2001. Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Imposición de sanciones sin establecer previamente las bases gravables.

Señaló la actora que el municipio de Zarzal impuso las sanciones por no declarar sin haber expedido previamente la liquidación de los impuestos, por lo que no existía base para determinar la sanción, incurriendo así en la causal de nulidad prevista en el numeral 4º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, consideró que se ha violado los principios de buena fe, transparencia y certeza en el derecho, y se configura la causal de revocación de los numerales 1º y 3º del artículo 93 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por manifiesta oposición a la ley y agravio injustificado a una persona.

2. Prohibición de gravar el monopolio.

Argumentó que conforme al artículo 49 de la Ley 643 de 2001, los departamentos, municipios y el Distrito Capital, tienen expresamente prohibido gravar los juegos de suerte y azar con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos de los establecidos en esa ley; prohibición que ya existía antes de la mencionada



ley, dado que se encontraba establecida en el artículo 6º de la Ley 1ª de 1982⁵.

Conforme con lo anterior, las resoluciones impugnadas fundamentaron sus decisiones en el gravamen a los billetes, tiquetes y boletas de rifas, apuestas y premios, aplicando normas derogadas o inaplicables, tales como: el literal c) del artículo 3º de la Ley 33 de 1968, que fue derogado en lo pertinente por el artículo 49 de la Ley 643 de 2001⁶; los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, que según la Corte Constitucional se encuentran vigentes, siempre que se hubieren adoptado en la entidad territorial con anterioridad a la expedición de la Ley 643 de 2001⁷. Agregó que al no existir el chance antes de 1982, tampoco podían existir impuestos territoriales sobre ese juego y, respecto de otros juegos (rifas, billetes, etc.) las citadas normas son inaplicables, en tanto contrarían lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001.

En atención al régimen propio de los juegos de suerte y azar, señaló que la Corte Constitucional⁸, para el caso del chance, indicó que es válido que no se cobre ninguna clase de tributo, tasa o contribución municipal o departamental, al tratarse de una actividad regulada bajo un régimen especial con cargas y derechos de explotación que son propiedad de los departamentos; consideración que también resulta aplicable a los demás juegos de suerte y azar.

Recalcó que la Corte Constitucional acepta que en los departamentos y municipios se prohíba imponer gravámenes a los juegos de suerte y azar, señalando que mediante sentencia C-584 de 2001, se indicó que todas las normas que establecían el impuesto al juego estaban derogadas.

Oposición a la demanda

El municipio de Zarzal no contestó la demanda⁹.

Sentencia apelada

El Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con base en lo siguiente:

Determinó que el municipio expidió los actos acusados con fundamento en los artículos 7 de la Ley 12 de 1932, 12 de la Ley 69 de 1946, 3 de la Ley 33 de 1968, 227 y 228 del Decreto Ley 1333 de 1986, los cuales se encuentran derogados.

A estos efectos, se remitió a lo concluido por la Corte Constitucional respecto de estas disposiciones, así:

Señaló que mediante sentencia C-537 de 1995, la corte se declaró inhibida para conocer de la demanda contra el artículo 7 de la Ley 12 de 1932, por considerar que su creación fue temporal, y extraordinaria y por tanto dejó de producir efectos, de manera que la remisión que a esta norma hacían leyes posteriores (Ley 69 de 1946

⁵ Sobre esta norma, se citó la Sentencia C-521 del 15 de octubre de 1997, MP. José Gregorio Hernández Galindo.

⁶ La actora citó la Sentencia C-584 del 6 de junio de 2001, MP. Álvaro Tafur Galvis, en la que la Corte se inhibió de fallar por carencia actual de objeto.

⁷ Se citan las sentencias C-537 del 23 de noviembre de 1995, MP. Hernando Herrera Vergara; C-1191 del 15 de noviembre de 2001, MP. Rodrigo Uprimny Yepes.

⁸ La actora no identificó un pronunciamiento específico al respecto.

⁹ Constancia secretarial a folio 593 del cuaderno principal 1-A.



y Ley 33 de 1968) no la revivían.

Agregó que, mediante sentencia C-584 de 2001, la Corte Constitucional también se declaró inhibida para pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 12 de la Ley 69 de 1946, artículo 3º de la Ley 33 de 1968 literal c) y artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, por considerar que tales disposiciones habían sido derogadas por el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, que prohibió a los departamentos, distritos o municipios, gravar con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales, distintos de los consagrados en dicha ley, los juegos de suerte y azar. Además de que en el artículo 61 de esta última ley, se dispuso la derogatoria de todas las disposiciones que le fueran contrarias.

Señaló igualmente que mediante sentencia C-1191 de 2001 se declaró exequible el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, que consagra la prohibición de gravar el monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar.

Destacó la sentencia también que la ley 1819 de 2016 “ratificó” expresamente la derogatoria del impuesto contenido en todas las normas en que se fundamentan los actos acusados, concluyendo que de tiempo atrás existía una derogatoria tácita de los preceptos que establecían impuestos a los juegos de apuestas permitidas.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal concluyó que el municipio de Zarzal, carecía de competencia para expedir los actos acusados.

Finalmente, advirtió que la entidad demandada, al momento de imponer la sanción por no declarar, además de no precisar la base, señaló que la sanción sería la establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario, sin especificar el monto o el porcentaje a aplicar.

Sobre la condena en costas, se abstuvo de imponerlas por no encontrarse demostradas.

Recurso de apelación

El municipio de Zarzal presentó recurso de apelación contra la anterior decisión, con los siguientes argumentos:

Consideró que la prohibición contenida en el artículo 6 de la Ley 1 de 1982, está referida a que, a partir de la expedición de esa ley, no se pueden crear nuevos impuestos sobre las apuestas, juegos de suerte y azar. Así lo entendió la Corte Constitucional en la sentencia C-521 de 1997, que fue enfática en señalar que debe respetarse el régimen tributario existente antes de la Ley 1ª de 1982.

Señaló que la Ley 643 de 2001 fue objeto de control constitucional mediante sentencia C-1191 de 2001, que reiteró lo expuesto en la sentencia C-521 de 1997, en el sentido de que «*tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario*», por lo que en esa providencia quedó claro que a pesar de haberse promulgado la Ley 643 de 2001, deben respetarse los impuestos territoriales que habían sido creados con antelación, en tanto están amparados en los artículos 294 y 362 de la Constitución Política.

Por lo anterior, consideró que la sentencia C-1191 de 2001 permite inferir que las



Leyes 69 de 1946 y 33 de 1968, y los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, están vigentes.

Además, que conforme con la sentencia de la Corte Constitucional, C-169 de 2004, la Ley 643 de 2001 tiene la categoría de ordinaria, sin tener un nivel jerárquico superior a las leyes que antecedieron en esta materia.

Con fundamento en la sentencia del Consejo del Estado del 11 de agosto de 2011 (Exp. 17785)¹⁰, señaló que con la entrada en vigencia de la Ley 643 de 2001, no se derogó expresa ni tácitamente las normas que dieron origen al impuesto de juegos de suerte y azar.

Sobre el punto, sostuvo que el artículo 60 de la Ley 643 de 2001, permite inferir que la citada normativa entra a regir *“sin perjuicio del régimen tributario vigente”*, y que así también lo entendió el Consejo de Estado en las sentencias del 14 de octubre de 2004 (Exp. 13830), y del 5 de octubre de 2006, exp. 14527, CP Ligia López Díaz.

Además, señaló que no es admisible que las entidades¹¹ cuyo objeto sea la explotación de los juegos de suerte y azar deban estar exentas del pago de impuestos, para lo cual citó la sentencia C-587 de 1995 y la sentencia C-332 de 2010, añadiendo que el mismo Consejo de Estado ha aceptado que la actividad de explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar no es incompatible con la facultad que ostentan la entidades municipales y el Distrito Capital para exigir el impuesto de juegos permitidos¹². Y afirmó que el citado precedente jurisprudencial es de obligatorio cumplimiento.

Alegatos de conclusión

Las partes, demandante y demandada, presentaron alegatos de conclusión en los siguientes términos:

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda, destacando la falta de competencia de la entidad demandada al expedir los actos administrativos.

La parte demandada, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación, y agregó con respecto a la falta de la base para imponer la sanción, que la tasación o cuantificación puede perfectamente llevarse a cabo en un momento procesal posterior a la resolución sanción, afirmando que el demandante confunde las exigencias de la resolución sanción con las de la liquidación oficial de aforo.

El Ministerio público no se pronunció

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala juzgar la legalidad de las resoluciones mediante las cuales se impuso a la sociedad Apuestas Azar S.A. la sanción por no declarar el impuesto

¹⁰ En igual sentido, se refirió a las sentencias del 25 de abril de 2016, exp. 2015-02768; del 11 de agosto de 2011, exp. 2007-00114.

¹¹ Sobre el tema, citó la sentencia del Consejo de Estado del 26 de septiembre de 2002, exp. 12669, CP Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹² Sentencia del 12 de abril de 2007, exp. 15382, CP María Inés Ortiz Barbosa, y del 25 de abril de 2016, exp. 2015-02768.



“sobre billetes, tiquetes, boletas de rifas, apuestas y premios”, por los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, y sus confirmatorias.

En los términos del recurso de apelación, corresponde determinar si son procedentes las sanciones por no declarar el impuesto “sobre billetes, tiquetes, boletas de rifas, apuestas y premios” a que se refieren los artículos 7 de la Ley 12 de 1932, 12 de la Ley 69 de 1946, 3 (numeral c) de la Ley 33 de 1968 y, 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

Para dilucidar el asunto debatido, es menester partir de la Ley 12 de 1932 que en su artículo 7 creó el impuesto de juegos permitidos, en los siguientes términos:

“Con el objeto de atender al servicio de los bonos del empréstito patriótico que emita el Gobierno establécense los siguientes gravámenes:

(...)

2. *Un impuesto del cinco por ciento (5 por 100) sobre el valor de los billetes de rifas y del diez por ciento (10 por 100) del valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo.*
(...)

Si bien, este impuesto fue establecido con carácter temporal, cuya finalidad era arbitrar recursos para la guerra con Perú, el mismo fue restablecido por la Ley 69 de 1946 en su artículo 12, así:

ARTICULO 12 *Restablécense 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.*

Tras lo anterior, este impuesto fue entregado a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá, mediante el artículo 3° de la Ley 33 de 1968, en la forma como sigue:

“Artículo 3. A partir del 1° de enero de 1969 serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones:

(...)

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

Luego, el Decreto Ley 1333 de 1986 (régimen político y Municipal), estableció en su artículo 227 que el impuesto se encontraba vigente de conformidad con la Ley 69 de 1946 y, al hilo de esto, señaló el artículo 228 que el impuesto era de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá.

Sin embargo, conforme con el pronunciamiento de la Corte Constitucional todas estas disposiciones perdieron vigencia, lo que resulta muy relevante en el caso concreto. La primera de ellas, artículo 7 de la Ley 12 de 1932 por haberse establecido con carácter transitorio (C-521 de 1997) y, los otros preceptos, Ley 69 de 1946 artículo 12, Ley 33 de 1968 artículo 3° literal c) y los artículos 227 y 228 el Decreto Ley 1333 de 1986 en virtud de la expedición de la **Ley 643 de 2001** “por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar”.

Esto último fue concluido dentro del juicio de constitucionalidad que se adelantaba contra tales disposiciones, en el que la Corte se declaró inhibida justamente por



considerar que las mismas habían quedado derogadas por la Ley 643 de 2001, veamos los apartes pertinentes de la sentencia C-584 de 2001:

“3. Derogatoria del gravamen al que refieren las normas enjuiciadas

*Antes de entrar en el análisis de fondo sobre las normas acusadas **corresponde a la Corte examinar si procede o no el juicio de constitucionalidad, toda vez que se habría producido la derogatoria de éstas por la Ley 643 de 2000.***

En efecto, estando en curso el trámite del presente proceso y después de haberse proferido el auto admisorio de la demanda se expidió la Ley 643 de 2000 (sic) “por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar”.

3.1. *Sobre el particular advierte la Corporación que la referida ley, en el capítulo X denominado “Régimen Tributario”, artículo 49, señala:*

*“**Prohibición de Gravar el Monopolio.** Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley. La explotación directa o a través de terceros de los juegos de suerte y azar de que trata la presente ley no constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas IVA.” (Subraya y destaca la Corte)*

(...)

Así mismo, el artículo 61 de la ley en comento en cuanto a la vigencia de ésta y derogatorias dispone: “La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias” (Subraya la Corte)”

Así las cosas, no cabe duda sobre la derogatoria de las disposiciones acusadas, toda vez que el régimen tributario y los aspectos relacionados con la explotación, organización y administración del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar, entre los cuales se cuentan las apuestas hechas en máquinas electrónicas tragamonedas - MET- y bingos, son materias reguladas íntegramente en la Ley 643 de 2001, por lo que de conformidad con reiterada jurisprudencia constitucional, carecería de objeto realizar un pronunciamiento de fondo sobre las normas demandadas, en tanto éstas han desaparecido del ordenamiento jurídico.” (énfasis y subrayado de la Sala).

A más de lo señalado por la Corte, es de tener en cuenta que la citada Ley 643, estableció en su artículo 1º, el monopolio rentístico, que se concreta en la facultad exclusiva del Estado para explotar, administrar, operar, controlar y fiscalizar, todas las modalidades de juegos de suerte y azar, cuyo alcance en los términos de la Ley es el siguiente:

***“ARTICULO 5o. DEFINICIÓN DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.** Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.*

(...)

Estos juegos de suerte y azar pueden revestir las siguientes modalidades:

***ARTÍCULO 11. LOTERIA TRADICIONAL.** Es una modalidad de juego de suerte y azar realizada en forma periódica por un ente legal autorizado, el cual emite y pone en circulación billetes indivisos o fraccionados de precios fijos singularizados con una combinación numérica y de otros caracteres a la vista obligándose a otorgar un premio en dinero, fijado previamente en el correspondiente plan al tenedor del billete o fracción cuya combinación o aproximaciones preestablecidas coincidan en su orden con aquella obtenida al azar en sorteo público efectuado por la entidad gestora.*

(...)



ARTICULO 21. APUESTAS PERMANENTES O CHANCE. Es una modalidad de juego de suerte y azar en la cual el jugador, en formulario oficial, en forma manual o sistematizada, indica el valor de su apuesta y escoge un número de no más de cuatro (4) cifras, de manera que si su número coincide, según las reglas predeterminadas, con el resultado del premio mayor de la lotería o juego autorizado para el efecto, gana un premio en dinero, de acuerdo con un plan de premios predefinido y autorizado por el Gobierno Nacional mediante decreto reglamentario.

(...)

ARTÍCULO 27. RIFAS. Es una modalidad de juego de suerte y azar en la cual se sortean, en una fecha predeterminada premios en especie entre quienes hubieren adquirido o fueren poseedores de una o varias boletas, emitidas en serie continua y puestas en venta en el mercado a precio fijo por un operador previa y debidamente autorizado.

(...)

ARTÍCULO 31. JUEGOS PROMOCIONALES. Son las modalidades de juegos de suerte y azar organizados y operados con fines de publicidad o promoción de bienes o servicios, establecimientos, empresas o entidades, en los cuales se ofrece un premio al público, sin que para acceder al juego se pague directamente.

(...)

ARTÍCULO 32. JUEGOS LOCALIZADOS. Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos, en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar, tales como los bingos, video bingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, y los operados en casinos y similares. Son locales de juegos aquellos establecimientos en donde se combinan la operación de distintos tipos de juegos de los considerados por esta ley como localizados o aquellos establecimientos en donde se combina la operación de juegos localizados con otras actividades comerciales o de servicios”.

La ley determinó como titulares de esas rentas a los departamentos, el Distrito Capital y los municipios, salvo por los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación (artículo 2º). En esa medida, las señaladas entidades territoriales perciben rentas por la explotación de todas las modalidades de juegos de suerte y azar.

Tal como lo destacó la Corte, en el artículo 49, la ley, expresamente prohibió que los juegos de suerte y azar fueran gravados por las entidades territoriales con tributos “*distintos*” a los establecidos en la Ley 643 de 2001, la cual solo autorizó en su artículo 48 un impuesto sobre las loterías foráneas, así:

ARTÍCULO 48. IMPUESTOS DE LOTERIAS FORANEAS Y SOBRE PREMIOS DE LOTERIA. La venta de loterías foráneas en jurisdicción de los departamentos y del Distrito Capital, genera a favor de estos y a cargo de las empresas de lotería u operadores autorizados un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor nominal de cada billete o fracción que se venda en cada una de las respectivas jurisdicciones.

Visto esto en contexto, resulta claro que a excepción de este impuesto sobre las loterías foráneas (autorizado por la propia ley para los departamentos y el Distrito Capital), los departamentos, municipios y Distritos, tienen prohibido gravar los juegos de suerte y azar.

Establecido lo anterior, se hace menester retomar el tema de la derogatoria de tales disposiciones para destacar que esta Corporación se pronunció en tal sentido mediante sentencia del 30 de agosto de 2016¹³, oportunidad en la cual se dijo:

“Así pues, de lo anterior se deriva que con la expedición de la Ley 643 de 2001 se entienden derogadas las normas que establecían el impuesto de juegos permitidos que recaía sobre el

¹³ Sentencia del 30 de agosto de 2016, exp.21834, CP Martha Teresa Briceño de Valencia.



valor de las boletas o tiquetes de apuesta de toda clase de juegos permitidos y que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 ibidem, la potestad tributaria de los municipios frente a la explotación de juegos de suerte y azar se restringe a los impuestos previstos en la misma ley, sin que de su articulado pueda establecerse que el legislador haya autorizado la imposición de gravámenes como el de industria y comercio, sin perjuicio de que el legislador autorice la imposición de tributos a actividades relacionadas con el monopolio, como de hecho ocurrió con el artículo 62 de la Ley 863 de 2003.”

Si bien, en tal oportunidad se analizó el impuesto de Industria y Comercio establecido sobre los juegos de suerte y azar, resulta aplicable el análisis allí desarrollado en torno a la derogatoria de las normas que establecían el impuesto en cuestión.

Súmese a lo anterior la expresa ratificación de la derogatoria de las disposiciones que establecían el “*impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas*”, que fue efectuada por la Ley 1819 de 2016, a la cual alude el Tribunal; si bien se trata de un precepto posterior a la época de los hechos, presenta especial relevancia, habida cuenta de que la derogatoria no fue dispuesta como un hecho nuevo, sino que “ratificó” la derogatoria, lo que significa el reconocimiento de que a la fecha de expedición de la ley, esto ya había ocurrido.

A continuación, el texto del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016:

*ARTÍCULO 376. Vigencias y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:
(...)*

- 11. Se ratifica de manera expresa la derogatoria del impuesto contenido en las siguientes disposiciones: el numeral 1 del artículo 7 de la Ley 12 de 1932, el artículo 12 de la Ley 69 de 1946, el literal c) del artículo 3 de la Ley 33 de 1968, y los artículos 227 y 228 del Decreto-ley 1333 de 1986. (énfasis de la Sala).**

Descendiendo al caso concreto, se advierte que la entidad demandada, sustentó en los siguientes preceptos, los actos demandados que fueron expedidos en el año 2013:

“Que teniendo en cuenta que el impuesto de suerte y azar es procedente y susceptible de cobro según lo establecido en la ley 33 de 1968, Artículo 3 Literal C, Ley 643 de 2001, Artículo 60, Decreto 1333 de 1986 en sus artículos 227 y 228 (...).”

Con lo anterior, se pone de presente que, las disposiciones que constituyen el fundamento de los actos impugnados, salvo por el artículo 60 de la Ley 643 de 2001, son las mismas que la Corte señaló como derogadas por la citada Ley 643, al igual que esta Corporación mediante la sentencia referenciada del 30 de agosto de 2016, derogatoria que por demás fue *ratificada* por la Ley 1819 de 2016, lo que en criterio de la Sala resulta suficiente para no dar prosperidad a la apelación, en tanto al haber sido derogadas las disposiciones resultaban inaplicables a partir de la vigencia de la Ley, expedida el 16 de enero de 2001.

Ahora, el alcance que fue establecido de la Ley 643 de 2001, en el sentido de dejar sin vigencia las normas que establecieron el impuesto y otorgaron su titularidad a los municipios y al Distrito de Bogotá, descarta de suyo que, la previsión del artículo 60: “...sin perjuicio de la aplicación del régimen tributado (sic) vigente, sea la de mantener el impuesto, como lo plantea la entidad demandante, en tanto, que continuar los municipios exigiendo el impuesto a partir de la Ley 643, contravendría



flagrantemente la prohibición contenida en su artículo 48 que prohíbe a las entidades territoriales gravar los juegos de suerte y azar, con impuestos diferentes a los autorizados en la propia ley, que como se advirtió en apartes anteriores, solo resulta predicable respecto de las loterías foráneas en los términos previstos en el artículo 49 ibídem.

Por todo lo expuesto, se confirmará la sentencia apelada.

Sobre la condena en costas.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, el 8 de agosto de 2019.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO