



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-27-000-2003-00080-01 (16486)  
**Demandante:** INTERAMERICANA DE ELECTRÓNICA – INTEREC S.A.  
**Demandado:** DISTRITO CAPITAL. SECRETARÍA DE HACIENDA. DIRECCIÓN  
DISTRITAL DE IMPUESTOS

**Temas:** Impuesto de juegos permitidos. Reiteración  
jurisprudencial. Contrato de cuentas en participación.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 07 de febrero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

1. Anúlense Parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 035 de 3 de agosto de 2001 y la Resolución No. 314 de 20 de agosto de 2002, proferidas por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, respectivamente, mediante las cuales liquidó oficialmente a Interamericana de Electrónica Interec S.A. NIT 860.520.306-1, el impuesto de Azar y Espectáculos, por los periodos comprendidos entre el mes de febrero de 1995 hasta diciembre de 1997.

2. Modifícanse los actos administrativos señalados en el ordinal anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.

(...)

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante Requerimiento Especial nro. 09.1764, del 03 de abril de 2001, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá propuso modificar las declaraciones del impuesto de azar y espectáculos públicos, presentadas por INTEREC por los períodos de febrero de 1995 a diciembre de 1997, en el sentido de adicionar a la base gravable declarada los ingresos obtenidos por concepto de las utilidades que recibió la sociedad durante dichos períodos, por la explotación de máquinas tragamonedas, derivadas de los contratos de cuentas en participación suscritos con terceros (ff. 211 a 238 c. 2).

Las declaraciones mencionadas fueron modificadas por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 035, del 03 de agosto de 2001, en los términos propuestos por el requerimiento especial (ff. 239 a 264 c. 2). El acto fue confirmado mediante la Resolución nro. 314, del 20 de agosto de 2002, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto (ff. 266 a 285 c. 2).

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **Demanda**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (ff. 31 y 32):

Primera: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 035 del 3 de agosto de 2001 y la Resolución 314 del 20 de agosto de 2002 por medio de la cual se confirma en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión, proferidas respectivamente por el Grupo de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción al Consumo y el Coordinador del Grupo de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, D.C., en contra de la sociedad Interamericana De Electrónica-Interrec S.A. con Nit. 860.520.306, y se le restablezca el derecho a Interrec S.A., declarando la firmeza de las Declaraciones privadas vigentes presentadas por el contribuyente para los períodos de febrero de 1995 a diciembre de 1997 y

determinando la devolución de cualquier suma que se haya visto obligada a pagar por este concepto.

Segunda: Subsidiariamente solicito que en caso de que no accediera a la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 035 del 3 de agosto de 2001 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 314 del 20 de agosto de 2002 por medio de la cual se confirma en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión, proferidas respectivamente por el Grupo de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción al Consumo y el Coordinador del Grupo de Recursos Tributarios de Secretaría de Hacienda de Bogotá, D.C., en contra de la sociedad Interamericana De Electrónica-Interec S.A. con Nit. 860.520.306, se declare la nulidad parcial de las mismas en cuanto a los períodos febrero de 1995 a junio de 1996 y en cuanto a la reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, la inclusión de la misma dentro de la base de la sanción de inexactitud y la misma imposición de la sanción por inexactitud que fuera impuesta al contribuyente, y se le restablezca el derecho dejándolo libre del pago de la mencionada sanción.

La demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 363 de la Constitución; 70 y 74 del Decreto Distrital 423 de 1996; 61, 64 y 101 del Decreto 807 de 1993, modificados por el artículo 1.º del Decreto 423 de 1996; 84 del CCA; 507, 510 y 511 del Código de Comercio; y el Decreto 1558 de 1932. El concepto de violación planteado se sintetiza de la siguiente manera:

Afirmó que la Administración vulneró la normativa tributaria y comercial al considerarla contribuyente del impuesto de azar y espectáculos públicos por los ingresos recibidos en condición de partícipe inactivo en la ejecución de contratos de cuentas en participación, porque, de acuerdo con las normas, el único responsable del contrato que debe asumir frente a terceros las obligaciones que surjan de él, incluidas las tributarias, es el socio gestor, que en virtud del artículo 510 del Código de Comercio se reputa único dueño del negocio.

Agregó que la calidad de sujeto pasivo del impuesto en cuestión la tenía el socio gestor.

Invocó pronunciamientos de la DIAN, a partir de los cuales señaló que conforme a la normativa contable y comercial el gestor cumple las obligaciones de declarar y tributar sobre las actividades ejecutadas, al ser quien registra los ingresos y costos del negocio, mientras que el partícipe oculto recibe unas utilidades, *i.e.* una renta neta.

Planteó que los actos demandados variaron el hecho generador y el sujeto pasivo del impuesto. Lo anterior porque solo podría resultar gravado quien realizó las actividades de azar y espectáculos públicos, pese a lo cual le exigen el tributo a quien se beneficia de esas actividades, quien es el partícipe inactivo

en el contrato de cuentas en participación.

Alegó que existía incongruencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque en los dos primeros la Administración le atribuyó la condición de sujeto pasivo del impuesto y en el último, la de responsable solidario del tributo.

Adujo que se vulneró el derecho de defensa y el debido proceso al utilizar argumentos cuyas consecuencias jurídicas son excluyentes, dado que no es lo mismo ser sujeto pasivo de un tributo que responsable solidario del mismo, porque en uno y otro caso, la vinculación al proceso debe hacerse de manera distinta.

Señaló que los actos acusados se fundaron en normas que no estaban vigentes, porque entre febrero de 1995 y junio de 1996 regía el Decreto 1558 de 1932; es decir que para ese periodo no era aplicable el Decreto 423, del 26 de junio de 1996, el cual explicó que solo era aplicable a partir de julio de 1996.

Aseveró que la Administración interpretó de manera descontextualizada la sentencia de la Corte Constitucional C-537 de 1995, ya que desatiende que en esta se concluye que el sujeto pasivo es quien realiza la actividad.

Estimó improcedente la reliquidación de la sanción por extemporaneidad ya que esta no se liquida cuando se determina un mayor impuesto como resultado de una liquidación oficial, caso en el cual procede la sanción por inexactitud. Añadió que tampoco procede que la base sobre la cual se determina la sanción por inexactitud comprenda la sanción por extemporaneidad reliquidada, toda vez que solo podría incluirse en tal base el mayor impuesto determinado.

Por último adujo que, en todo caso, la sanción por inexactitud es improcedente porque existe una diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración frente al derecho aplicable, relativa a quien es el sujeto pasivo del tributo en los contratos de cuentas en participación.

### **Contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 391 a 409), para lo cual expuso los siguientes argumentos:

Señaló que el sujeto pasivo del impuesto de azar y espectáculos públicos es quien se beneficia de la explotación de los juegos de azar, ya sea que la actividad la realice directa o indirectamente.

Aseguró que tanto el gestor como los partícipes inactivos en los contratos de cuentas en participación para la explotación de los juegos de azar realizan el hecho generador del impuesto, porque se benefician de la actividad en la proporción delimitada entre los partícipes frente a las utilidades o pérdidas del negocio. Por tanto, estimó que los participantes del contrato están obligados a cumplir la obligación tributaria en proporción a su participación en el mismo.

Expresó que de acuerdo con las pruebas contables existentes, está demostrado que la actora recibió el 70% de los ingresos obtenidos por los contratos de cuentas en participación y el 100% de los ingresos generados por la explotación de salones de su propiedad. Igualmente, argumentó que está demostrado que la demandante fue quien controló el funcionamiento de las máquinas tragamonedas y que la actividad de los gestores se limitó a facilitar un espacio en el establecimiento de comercio para la ubicación de las máquinas e informarle sobre las novedades del funcionamiento. Afirmó que la demandante fue quien realizó la explotación de las máquinas, pues así lo demuestran los contratos suscritos entre esta empresa y ECOSALUD.

Sostuvo que no es cierto que los actos demandados hayan alterado el sujeto pasivo del impuesto pues, en su criterio, la Corte Constitucional señaló que en los contratos de cuentas en participación, tanto el gestor como el inactivo son sujetos pasivos del tributo.

En cuanto a la indebida motivación, aclaró que el Decreto 423 de 1996 se limitó a compilar las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, entre ellas, las relacionadas con el impuesto a los juegos permitidos.

Con relación a las sanciones por extemporaneidad y de inexactitud, manifestó que la demandante incurrió en extemporaneidad al presentar las declaraciones discutidas, de modo que al liquidar los mayores valores en materia de impuestos y/o retenciones, se debe tener en cuenta que sobre esos valores dejados de declarar se debe recalcular la sanción por extemporaneidad, a efectos de aplicar la sanción por inexactitud sobre el total del mayor valor determinado.

Finalmente, manifestó que no había lugar a revocar la sanción por inexactitud, pues, de un lado, está probado que la demandante omitió ingresos registrados en la contabilidad, lo que constituye falta sancionable en los términos del artículo 101 del Decreto 807 de 1993, y, de otro, no se configura la diferencia de criterios alegada por su contraparte.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 07 de febrero de 2007, anuló parcialmente los actos administrativos demandados (ff. 464-498), bajo las siguientes consideraciones:

Afirmó que, de acuerdo con el Decreto 423 de 1996, quienes realizan espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares, y ventas por el sistema de clubes, son sujetos pasivos del impuesto de azar y espectáculos.

Expuso que, según los artículos 507 y 510 del Código de Comercio, en el contrato de cuentas en participación, dos o más personas se unen para llevar a cabo un objeto comercial; y que, en virtud de este contrato, una de las partes (socio partícipe) hace aportes de capital o en la forma convenida y la otra (socio gestor) desarrolla la actividad o el negocio, a cambio de obtener una participación de las utilidades.

Relató que del contrato suscrito entre la demandante y ECOSALUD, cuyo objeto era la explotación de juegos de suerte y azar, se desprende que se le concedió al primero la explotación del monopolio rentístico de los juegos de máquinas tragamonedas, cuyas rentas están destinadas exclusivamente a los servicios de salud, de conformidad con el artículo 363 de la Constitución, explotación que puede ser ejercida directamente por el contratista o a través de cualquiera de las formas de asociación previstas en el Código de Comercio.

Expresó que la demandante al tener la calidad de partícipe inactivo en los contratos de cuentas en participación, recibió utilidades derivadas de la explotación de las máquinas tragamonedas entregadas a los gestores, circunstancia que la constituye en sujeto pasivo del impuesto, en la proporción que correspondiente a su participación en las utilidades del negocio, esto es, en el 70%.

Señaló que lo estipulado en los contratos de cuentas en participación, no tiene efectos para desviar la responsabilidad en el pago del impuesto, pues cualquiera que sea la modalidad bajo la cual se ejerza la actividad, el factor determinante de la calidad de sujeto pasivo del impuesto es el provecho económico que deriva de la explotación de los juegos.

Anotó que no existió incongruencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues la actuación que culminó con la determinación del impuesto se surtió con la participación activa del demandante, respetando el debido proceso y el derecho de defensa.

En cuanto a la vigencia de las normas aplicadas en los actos demandados, precisó que estos se basaron en el Decreto 423 de 1996, que compiló las normas distritales que a la sazón se encontraban en vigor (*i.e.* las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968 y el Decreto 1558 de 1932), por lo cual tienen el mismo contenido normativo de las disposiciones que la demandante alega que debieron ser aplicadas.

Respecto a la sanción por extemporaneidad, sostuvo que su reliquidación se ajusta a los artículos 61 del Decreto 807 de 1993 y 641 del ET, porque la demandada modificó la declaración privada y liquidó un nuevo impuesto a cargo.

Juzgo que no existió ninguna «*diferencia de criterios*» que enervara la sanción por inexactitud, a lo cual añadió que la sanción debe liquidarse a partir de la diferencia existente entre el impuesto a cargo determinado oficialmente y el liquidado por el contribuyente en la declaración privada. Así, determinó que la demandada no podía liquidar la sanción sobre la diferencia existente entre el saldo a cargo autoliquidado por la actora (que incluye la sanción por extemporaneidad) y el determinado oficialmente, incluyendo la misma sanción.

### **Recurso de apelación**

El apoderado de la parte actora apeló la sentencia (ff. 7 a 20 c. 2). Planteó las razones de su inconformidad en los siguientes términos:

Insistió en que los actos demandados se basaron en una norma que no estaba vigente para los períodos objeto de discusión y en que la normativa vigente en 1995 (Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, y Decreto 1558 de 1932) dista de lo compilado en el Decreto 423 de 1996 porque, mientras que esta trata del impuesto de espectáculos públicos, juegos, rifas, concursos y similares, el decreto fusionó esos impuestos y estableció el impuesto de azar y espectáculos.

Alegó que el tribunal incurrió en violación directa de la ley al juzgar que el factor determinante de la calidad de sujeto pasivo del impuesto es el provecho económico que deriva de la explotación de los juegos, con lo cual asumió que los partícipes ocultos de un contrato de cuentas en participación pueden ser sujetos pasivos del tributo.

Señaló que la sentencia yerra al confundir las responsabilidades fiscales con las obligaciones contractuales surgidas del contrato suscrito con ECOSALUD, resultan ser independientes y distintas de las obligaciones surgidas en virtud

del contrato de cuentas en participación.

Expresó que los artículos 70 y 74 del Decreto 423 de 1996 no prevén un responsable, subsidiario o solidario frente al verdadero contribuyente, que en el caso es el socio gestor.

Señaló que los dineros recibidos de los contratos de cuentas en participación no encuadran en el ejercicio indirecto de la actividad referida en el artículo 74 citado, pues el que ejerce directamente la actividad es el gestor y el partícipe oculto recibe ingresos por utilidades, no por el ejercicio de la actividad.

Indicó que el argumento del «*beneficio*» invocado por la demandada no es válido para atribuirle responsabilidad de sujeto pasivo del impuesto, ni corresponde a lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-537 de 1995.

Argumentó que la demandada debió verificar si los partícipes gestores, como sujetos pasivos directos del impuesto, presentaron las correspondientes declaraciones tributarias. Añadió que al no haber ejercido esa función se podría generar un segundo cobro del mismo tributo (en esta ocasión a la demandante) en el evento de que alguno de los 55 partícipes gestores hubiere cumplido con la obligación tributaria que le correspondía. En esa misma línea señaló que la Administración solo podría derivarle una responsabilidad solidaria no extensiva a las sanciones del caso, pero tras intimar a los obligados principales al cumplimiento del gravamen que les correspondía.

Reprochó que el *a quo* no hubiera reconocido la incongruencia entre el requerimiento especial y los actos demandados relativa a las razones para tenerla como sujeto pasivo del impuesto en calidad de partícipe inactivo en el contrato de cuentas en participación.

Consideró que el tribunal no debió tener en cuenta los contratos de explotación firmados con ECOSALUD, en la medida en que constituye un hecho nuevo, no discutido en la vía gubernativa.

Expresó que se presentó diferencia de criterios sobre la normativa aplicable al caso. Además, refutó que la sociedad hubiera diluido la responsabilidad del impuesto con el argumento de que declaró y pagó el tributo que le correspondía respecto de la actividad que desarrolló con las máquinas tragamonedas ubicadas en sus locales.

Señaló que no es acertada la afirmación del Tribunal en el sentido de que la normativa de la sanción por extemporaneidad presupone una adecuada

liquidación del impuesto, con lo cual si este se incrementa debe reliquidarse la sanción.

### **Alegatos de conclusión**

El apoderado de la parte actora reiteró, en términos generales, sus argumentos de la demanda y de la apelación. Añadió que, incluso si se considerara que era responsable del impuesto, los actos demandados serían nulos por los demás cargos no estimados por el *a quo* (ff. 47 a 51).

El apoderado de la demandada insistió en lo planteado en el escrito de contestación de la demanda (ff. 52 a 62).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos (ff. 65 a 71):

Expuso que la demandante olvidó referirse al artículo 12 de la Ley 69 de 1946, que restableció el impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1.º del artículo 7.º de la Ley 12 de 1932 y que por esa razón el impuesto fue compilado en el Decreto 423 de 1996, que reunió las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales.

Afirmó que en los términos de los artículos 70 y 74 del Decreto 423 de 1996, el hecho generador del impuesto de azar y espectáculos es la realización de los juegos permitidos, y el sujeto pasivo es la persona que realiza la actividad y, en ese entendido, como la demandante se constituyó para explotar juegos permitidos y suscribió con ECOSALUD un contrato de explotación de máquinas tragamonedas, es sujeto pasivo del impuesto, sobre los ingresos obtenidos por esa actividad.

Consideró que la modalidad de las cuentas en participación que adoptó la demandante corresponde a una de las facultades que le otorgó el contrato suscrito con ECOSALUD, para llevar a cabo la explotación del juego en forma directa o en cualquiera de las formas de asociación establecida en el Código de Comercio.

Aseguró que no hubo violación del principio de congruencia, pues tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial, el Distrito Capital concluyó que la demandante era sujeto pasivo del impuesto.

Manifestó que no es cierto que, al tener en cuenta el contrato de explotación

suscrito con ECOSALUD, la sentencia se haya fundado en un hecho no discutido en la vía gubernativa, pues en la liquidación oficial se advierte que en este acto se tuvieron en cuenta esos documentos, de los que se desprende la calidad de la demandante de operador responsable por la explotación de máquinas tragamonedas a título propio o mediante contratos de cuentas en participación.

Estimó que no existe una diferencia de criterios que dé lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud y que era legal reliquidar la sanción por extemporaneidad, pues el artículo 61 del Decreto 807 de 1993 establece que la sanción corresponde al 5 % del total del impuesto a cargo.

Por último, expresó que si la base para liquidar la sanción por extemporaneidad es el valor del impuesto a cargo y éste varía en virtud de la liquidación oficial, también varía el valor de la sanción.

### **Desistimiento del proceso**

El 10 de agosto de 2009, la demandante presentó escrito de desistimiento del proceso, en segunda instancia, para acogerse al beneficio contemplado en el artículo 77 de la Ley 1328 de 2009 (ff. 100 y 101); solicitud que fue aceptada mediante providencia del 22 de enero de 2010 (ff. 158 y 159).

Con fundamento en la sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 2010, que declaró inexecutable con efectos retroactivos el artículo 77 de la Ley 1328 de 2009, el apoderado del Distrito Capital solicitó la reapertura del proceso el 02 de septiembre de 2010 (ff. 167 y 168).

Por auto del 28 de enero de 2011, se declaró sin valor ni efecto el auto del 22 de enero de 2010 y se ordenó continuar con el trámite del proceso en segunda instancia (ff. 183 a 187). La providencia se notificó por estado el 4 de febrero de 2011 (f. 187 vto.).

Esta Sección confirmó la sentencia apelada, mediante providencia del 26 de septiembre de 2013 (ff. 288 a 314).

### **Proceso de revisión**

El 19 de diciembre de 2013, la parte actora presentó recurso extraordinario de revisión de la sentencia de segunda instancia, aduciendo la nulidad de la misma por falta de integración de la *litis* al no haberle sido notificada la reapertura del proceso (ff. 340 y 341).

En sentencia del 04 de septiembre de 2018, la Sala Dieciséis Especial de Decisión del Consejo de Estado, declaró la nulidad del fallo del 26 de septiembre de 2013, por la causal 5.<sup>a</sup> del artículo 250 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), *i.e.* existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación, en razón a que el auto del 28 de enero de 2011, por el cual se declaró sin valor ni efecto el auto del 22 de enero de 2010 y se ordenó continuar con el trámite del proceso en segunda instancia, no se le notificó personalmente a la parte demandante (ff.337 a 348).

Surtida la notificación personal a la demandante del auto que desarchivó el proceso (ff. 352-356), sin que el mismo fuera objeto de recurso alguno, la Sala procede a dictar nueva sentencia de segunda instancia.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- La Sala pone de presente que, mediante auto del 18 de julio de 2019, se aceptó el impedimento manifestado por la Consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto, quien conoció el presente proceso en primera instancia (art. 141 ord. 2.º del CGP) y se le separó del conocimiento de la presente causa litigiosa.

2- La Sala decide la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia dictada por el *a quo* el 07 de febrero de 2007, que anuló parcialmente los actos demandados.

En los anteriores términos, le corresponde a la Sala establecer si es procedente añadir a la base gravable declarada en el impuesto de azar y espectáculos públicos por los períodos de febrero de 1995 a diciembre de 1997, los ingresos que percibió en calidad de partícipe inactivo en los contratos de cuentas en participación que suscribió con terceros para la explotación de azar.

3- Retornando a la *litis* planteada, la Sala advierte que, en un pleito trabado entre las mismas partes y por las mismas cuestiones jurídicas, esta Sección ya se pronunció respecto de los criterios de determinación del «*impuesto de azar y espectáculos públicos*». En consecuencia, se reiterará aquí, en lo pertinente, la sentencia del 12 de octubre de 2006 (exp. 15014, CP: María Inés Ortiz Barbosa), que constituye el precedente al cual atender.

4- En primer lugar, censura la apelante que la liquidación oficial de revisión se

fundó en el Decreto Distrital 423, del 26 de junio de 1996, para determinar el tributo en periodos anteriores a julio de 1996, porque por virtud de la regla constitucional sobre el inicio de la vigencia de las disposiciones relativas a los impuestos periódicos prevista en el artículo 338 Superior, entiende que el «*impuesto de azar y espectáculos*» regulado en el decreto en cuestión solo sería aplicable a partir de julio de 1996. En el otro extremo, la demandada sostuvo que las normas reguladoras del impuesto sobre juegos permitidos se encontraban vigentes con anterioridad al inicio de los periodos gravables aquí discutidos y que el Decreto 423 de 1996 simplemente compiló normas preexistentes, lo que llevaría a restarle valor al alegato de su contraparte.

Para identificar el derecho aplicable al caso, la Sala observa lo siguiente:

4.1- La *litis* versa sobre un impuesto que cuenta con una dilatada historia normativa, inaugurada con el artículo 7.º de la Ley 12 de 1932, que autorizó la creación de «*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*». A partir de entonces, varias normas lo intervinieron, pero, para aclarar su situación, el artículo 227 del Decreto Ley 1333 de 1986 ratificó de manera expresa su vigencia<sup>1</sup>, tras lo cual el Decreto Distrital 114 de 1988 estableció que le «*compete a la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda la liquidación oficial de los impuestos que se deriven de la realización de los espectáculos públicos, juegos, rifas, concursos, bingos y similares*» (artículo 6.º)<sup>2</sup>.

En 1992, el Acuerdo distrital nro. 005 reguló con mayor detalle el impuesto de juegos en Bogotá, con miras a adecuarlo a la realidad normativa que había establecido el artículo 42 de la Ley 10 de 1990, que declaró como arbitrio rentístico de la Nación, en beneficio del sector salud, la explotación monopólica de todas las modalidades de juegos de suerte y azar, diferentes de las loterías y apuestas permanentes existentes, monopolio que sería explotado y administrado mediante una sociedad de capital público cuya constitución y organización fue autorizada por la misma ley, de la que serían socios la Nación y las entidades territoriales, o sus entidades descentralizadas, sociedad que vendría a ser la Empresa Colombiana de Recursos para la Salud S.A.

---

<sup>1</sup> Con todo, el ordinal 11 del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 dispuso la derogatoria de las normas que consagraban el impuesto sobre juegos permitidos (i.e. el ordinal 1.º del artículo 7.º de la Ley 12 de 1932; el artículo 12 de la Ley 69 de 1946; la letra c) del artículo 3.º de la Ley 33 de 1968; y los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986).

<sup>2</sup> Este decreto, que se encontraba vigente para la época de los hechos aquí enjuiciados, fue derogado por el Decreto Distrital 350, del 08 de octubre de 2003.

(ECOSALUD)<sup>3</sup>.

El Decreto Distrital 807 de 1993, al regular el procedimiento de gestión administrativa tributaria en la jurisdicción del Distrito Capital, hizo varias referencias particulares al gravamen.

Así, incluyó la declaración del impuesto de juegos dentro del listado de autoliquidaciones que debían presentar los diferentes obligados tributarios (artículo 12); dispuso que los contribuyentes del impuesto de juegos debían presentar una declaración mensual este (artículo 34); estableció el deber formal de que todo aquel *«que explote económicamente cualquier tipo de juegos de los que tratan las normas vigentes, deberá llevar semanalmente por cada establecimiento, planillas de registro en donde se indiquen el valor y la cantidad de boletas o tiquetes, utilizados y/o efectivamente vendidos, por cada máquina, mesa, cancha, pista o cualquier sistema de juego, y se incluya la información contemplada en el artículo 4º del Acuerdo Distrital 5 de 1992»* (artículo 43); en complemento de lo cual el artículo 120 adoptó un método de estimación indirecta de la base gravable del impuesto de juegos, al disponer que el Distrito Capital *«podrá determinar en la liquidación de aforo, el impuesto a cargo de los sujetos pasivos del impuesto de juegos que no hubieren cumplido con su obligación de declarar, mediante estimativo de la cantidad y el valor de las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares utilizados y/o efectivamente vendidos, tomando como base el movimiento registrado por el juego en el mismo establecimiento durante uno (1) o más días, según lo juzgue conveniente»*.

Finalmente, el Acuerdo 28 de 1995 le otorgó facultades extraordinarias *pro tempore* al Alcalde de Bogotá (artículo 14), entre otras, para compilar y redactar en un solo cuerpo jurídico las normas sustanciales que estuvieran vigentes sobre los tributos distritales, pero sin que en el resultado se pudiera modificar el contenido y alcance de las normas compiladas. Es en ese contexto que el artículo 8.º de ese Acuerdo, con la titulación de *«Fusión de los Impuestos de Espectáculos Públicos, Juegos, Rifas, Sorteos, Concursos y Similares»*, prescribió que *«bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos, cobranse unificadamente los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares»*.

En ejercicio de tal facultad compilatoria, se expidió el Decreto Distrital 423 de

---

<sup>3</sup> El artículo 39 de la Ley 643 de 2001 ordenó la disolución de Ecosalud y creó la Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden nacional, denominada Empresa Territorial para la Salud (Etesa), empresa que entró en liquidación, por lo cual, mediante Decreto 4142 de 2011, según la autorización del artículo 18 de la Ley 1444 de 2011, se creó la Empresa Industrial y Comercial del Estado Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar, COLJUEGOS.

1996, que suscita el cargo de apelación, por medio del cual se reunió la normativa sustancial de los impuestos del Distrito Capital. El artículo 69 ordenó cobrar unificadamente el «*impuesto sobre tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, establecido en la Ley 12 de 1932, la Ley 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias*» con los impuestos de (i) espectáculos públicos, (ii) sorteos, concursos y similares y (iii) rifas, apuestas y premios, con la denominación de «*impuesto de azar y espectáculos*».

4.2- Con anterioridad, esta Sección ya había fijado su posición acerca del alcance de estas disposiciones, en la sentencia del 14 de noviembre de 1997 (exp. 8388, C.P. Germán Ayala Mantilla), en la cual analizó la legalidad del artículo 8.º del Acuerdo Distrital 28 de 1995. Se precisó que «*la fusión allí dispuesta sólo opera para el cobro del respectivo gravamen*», porque «*no varió ninguno de los elementos estructurales del tributo, toda vez que no hubo variación en los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, ni en el hecho generador, pues la mención a la base gravable y a la tarifa que hace la norma acusada no pasa de ser una reiteración de lo dispuesto en la norma superior por el legislador*».

La Sala reiterará ese precedente pues, tal como allí se analizó, los preceptos del Acuerdo 28 de 1995 y del Decreto 423 de 1996 no adoptaron un tributo novedoso sino que establecieron una gestión administrativa unificada de varios impuestos, relativa a la manera en la que los sujetos pasivos deben cumplir con sus deberes formales de autoliquidación asociados a los tributos que señala el artículo 69 del Decreto 423 de 1996. Lo anterior trae causa de estas razones:

(i) Aunque la titulación del artículo 8.º del Acuerdo 28 de 1995 alude a la fusión de tributos, la orden efectiva que contiene la disposición se refiere exclusivamente a la manera como se adelantará el cobro y no se ocupa de formular un hecho imponible que sustituya o cobije las circunstancias que venían siendo gravadas por esos impuestos.

(ii) Según se aprecia en el artículo 69 del Decreto 423 de 1996, por medio del cual se materializan las disposiciones del Acuerdo 28 de 1995 a las que aquí nos hemos referido, también allí se formula una orden (*i.e.* «*cóbranse unificadamente*») que está restringida a la manera como se llevará a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial que pudiera surgir de varios impuestos individualizados que enlista la propia norma con especificación del fundamento legal que tiene cada uno de ellos.

(iii) Ni el Acuerdo 28 de 1995, ni el Decreto 423 de 1996, ordenaron derogar en la jurisdicción de Bogotá los tributos cuyo cobro se adelantará de manera

unificada, razón por la cual no cabe entender que el denominado «*impuesto de azar y espectáculos*» subrogó los tributos que se señalan en los artículos 8.º del Acuerdo y 69 del Decreto.

(iv) Cuando las disposiciones reunidas en el Capítulo V del Decreto 423 de 1996 formulan cuáles son los elementos de la estructura del hecho imponible del «*impuesto de azar y espectáculos*», no se refieren a una única circunstancia fáctica, sino que compilan en un solo artículo, los hechos generadores de los tributos señalados en el artículo 69 *ibidem*. Así, por ejemplo, cuando el artículo 70 del decreto formula el «*hecho generador*» del «*impuesto de azar y espectáculos*», señala que «*está constituido por la realización de uno de los siguientes eventos: espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes*»; lo que también sucede en las demás normas del decreto que consagran la base gravable (artículo 71), la causación (artículo 72), los sujetos pasivos (artículo 74) y las definiciones necesarias para la materialización jurídica del hecho generador (artículos 78 a 82) de lo que se denominó «*impuesto de azar y espectáculos*».

En síntesis, todos los datos jurídicos presentes indican que, contrariamente a lo planteado en el primer cargo de apelación, el ejercicio normativo llevado a cabo por el distrito al proferir el Decreto 423, del 26 de junio de 1996, no consistió en la creación de un tributo, cuyas reglas solo serían de aplicación a partir del periodo (mensual) siguiente, *i.e.* julio de 1996. Para la Sala, la figura identificada en las normas como «*impuesto de azar y espectáculos*» es apenas un instrumento para facilitar la gestión administrativa tributaria de varios tributos independientes (los especificados en el artículo 69 del Decreto 423 de 1996), en desarrollo del principio de eficiencia del sistema tributario prescrito en el artículo 363 de la Constitución, encaminado a emplear un solo formato de declaración para autoliquidar distintos tributos, con lo cual se racionalizaban los deberes formales exigidos al obligado tributario y los documentos objeto de la fiscalización y revisión que debe adelantar la autoridad.

Por tanto, la circunstancia de que en la liquidación oficial de revisión demandada se haya afirmado que el fundamento de la decisión administrativa era el Decreto 423 de 1996, de ninguna manera conlleva que se estuviesen aplicando normas sustanciales posteriores a los periodos revisados por la autoridad y que con ello se contrariara la prohibición de aplicación retroactiva de las disposiciones tributarias pues, por las razones que se han especificado, el fundamento normativo de los actos acusados radicaba en las normas pertinentes de las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, del Decreto Ley 1333 de 1986 y de los Decretos Distritales 114 de 1988 y 807 de 1993.

No prospera el cargo.

5- En segundo lugar, la demandante apela que el *a quo* incurrió en violación directa de la ley al asumir que los partícipes ocultos de un contrato de cuentas en participación pueden ser sujetos pasivos del tributo, de tal manera que, al atribuírsele tal calidad, se modificó el hecho generador y el sujeto pasivo del gravamen, porque, conforme al artículo 74 del Decreto 423 de 1996, el sujeto pasivo es quien realiza la actividad de juegos permitidos, condición que afirma no tener, dada su condición de partícipe inactivo en el contrato de cuentas en participación.

Según alega, la sujeción pasiva del gravamen por los periodos revisados la tenía el gestor, pues en virtud de la naturaleza del contrato de cuentas en participación y de lo pactado en el mismo, es quien responde por las obligaciones frente a terceros.

Por su parte, la demandada sostuvo que estaba demostrado que la parte actora recibió el 70% de los ingresos producto de los contratos de cuentas en participación, que controlaba el funcionamiento de las máquinas tragamonedas y que es la única entidad autorizada por Ecosalud para la explotación de la actividad de juegos de azar, lo cual le llevó a concluir que ese era el sujeto pasivo del tributo. Adicionalmente, planteó que fue la sociedad demandante quien controló el funcionamiento de las máquinas, y que la actividad de los gestores se limitó a facilitar un espacio en el establecimiento de comercio para la ubicación de las máquinas tragamonedas y a informar a INTEREC sobre las novedades de su funcionamiento.

5.1- El debate sobre esta materia obedece a las siguientes circunstancias:

(i) De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la demandante, hace parte de su objeto social la explotación económica directa de «*todas las modalidades de juegos de suerte y azar*», negocio que también puede llevar a cabo a través de la «*celebración de cuentas en participación con terceros de sistemas electrónicos o mecánicos de recreación, video juegos para entretenimiento con o sin premiación*» (f. 34 vto). Para ejercer ese ramo de negocio en la jurisdicción del Distrito Capital, suscribió un contrato de concesión con ECOSALUD, cuyo objeto era (f. 49):

“... la explotación por parte del contratista de un mínimo de siete mil (7000) máquinas electrónicas tragamonedas, discriminadas así: seis mil (6000) máquinas electrónicas tragamonedas ubicadas en establecimientos comerciales cuya actividad principal no es la explotación de juegos de suerte y azar. Mil (1000) máquinas electrónicas tragamonedas ubicadas en salones de juego, instrumentos de juego que serán explotados por el CONTRATISTA, en forma directa o en cualquiera de las formas de asociación contempladas en el Código de Comercio, conservando las políticas

empresariales”.

(ii) La demandante suscribió contratos de cuentas en participación con una pluralidad de comerciantes (tenderos), por medio de los cuales se comprometió a entregarles, a título de tenencia, máquinas tragamonedas que funcionarían en los locales de dichos comerciantes, bajo la tutela de INTEREC (f. 241).

(iii) Ninguno de los tenderos con los que se asoció la empresa se dedicaba profesionalmente a desarrollar la actividad de juegos permitidos, ni contaba con la autorización legal necesaria para llevar a cabo esa actividad, pues se dedicaban a la venta de frutas, verduras y, en general, comida en crudo y abarrotes. Así quedó afirmado sin controversia sobre el particular en las actuaciones de fiscalización adelantadas por el Distrito Capital (f. 213 vto.).

(iv) En su condición de socios gestores, los tenderos se limitaron a facilitar en sus respectivos establecimientos espacios para la ubicar la máquina proveída por la demandante y a informarle a esta las novedades sobre el funcionamiento de la máquina y el cambio de monedas a los jugadores.

(v) En cada uno de los contratos de cuentas en participación se pactó la siguiente cláusula, hecho que reconoce la actora (f. 241 vto): «*TERCERA. PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES. El producto neto total de la explotación de las máquinas se distribuirá en la proporción siguiente: 70% para el partícipe inactivo y 30% para el GESTOR*».

5.2- Las cláusulas contractuales fijadas no tienen la vocación de alterar las prescripciones legales sobre la sujeción pasiva tributaria, razón por la cual lo que corresponde en el *sub lite* es determinar quién es el llamado a ser el sujeto pasivo del hecho generador del impuesto en cuestión.

Según se indicó previamente se señaló, en nuestro ordenamiento la actividad de juegos es un monopolio estatal para cuya realización se requiere contar con una autorización por parte del ente territorial o de la entidad pública correspondiente. Está establecido en el plenario, y las partes no lo controvierten, que ECOSALUD le concedió a la demandante la explotación del monopolio rentístico de los juegos de máquinas tragamonedas, actividad que podía ser ejercida directamente por la contratista, o de forma indirecta, a través de cualquiera de las formas de asociación previstas en el Código de Comercio, como los contratos de cuentas en participación.

Para la ejecución de los contratos suscritos con ECOSALUD, la actora explotó directamente las máquinas tragamonedas en establecimientos de su

propiedad, por lo cual percibió ingresos que declaró en el impuesto de juegos por los períodos de febrero de 1995 a diciembre de 1997. Así mismo, se pudo acreditar que a través de los contratos de cuentas en participación explotó su actividad para la cual tiene autorización de acuerdo con el contrato de concesión, lo cual no lo exime de ser sujeto pasivo del tributo cuestionado. Con todo, la evidencia recaudada señala que la demandante conservó el control absoluto sobre el funcionamiento de los dispositivos electrónicos desde los cuales se desarrollaba el juego autorizado, así como sobre los ingresos obtenidos por la operación de las máquinas.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala considera que la condición de sujeto pasivo responsable del pago del impuesto de juegos, conforme a la normativa expuesta, por los periodos de febrero de 1995 a diciembre de 1997, recayó en INTEREC.

En ese entendido, resultaba procedente que el Distrito Capital hubiera adicionado a la base gravable declarada por INTEREC, por los periodos fiscalizados, los ingresos percibidos por la explotación de las máquinas tragamonedas ubicadas en establecimientos de comercio de terceros. Lo anterior, teniendo en cuenta la solicitud del Distrito Capital de adicionar el 70% de los ingresos obtenidos por la demandante.

Según lo expuesto, no prospera el cargo.

6- En tercer lugar, reprocha la apelante que hubo incongruencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues mientras en los dos primeros actos se afirmó que INTEREC era sujeto pasivo directo del impuesto, por ser beneficiario de la explotación de los juegos y por perder el carácter de partícipe oculto, en el tercer acto se indicó que era responsable del pago del impuesto en calidad de deudor solidario.

La Sala no advierte la incongruencia alegada, en primer lugar, porque la violación al principio de congruencia se da cuando la liquidación oficial de revisión no se contrae exclusivamente a la declaración del contribuyente y a las glosas planteadas en el requerimiento especial, lo cual no se configura en el presente asunto. En segundo lugar, los actos demandados, son coherentes con lo glosado en el requerimiento especial.

En efecto, la Sala advierte que en el requerimiento especial el Distrito Capital propuso a la actora modificar las declaraciones del impuesto de azar y espectáculos cuestionadas, partiendo de la base de que INTEREC había desarrollado la actividad de juegos a través de máquinas tragamonedas

entregadas a terceros mediante contratos de cuentas en participación, y se había beneficiado económicamente de tal actividad.

La figura contractual de las cuentas en participación fue abordada también en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y en ellos se llegó a la misma conclusión consistente en que INTEREC era sujeto pasivo responsable del pago del impuesto de azar, porque había desarrollado de forma indirecta la actividad de juegos a través de máquinas tragamonedas entregadas a terceros mediante contratos de cuentas en participación, y se había beneficiado económicamente de tal actividad.

Adicionalmente, no es correcto afirmar que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el Distrito Capital hubiera derivado una responsabilidad solidaria de INTEREC frente al pago del impuesto, pues toda la actuación administrativa fue consistente en señalar que la actora era sujeto pasivo del impuesto frente a los ingresos adicionados. Por las razones expuestas, no prospera el cargo.

7- La apelante solicita no tener en cuenta, en esta instancia, el argumento del Distrito Capital, según el cual INTEREC es sujeto pasivo del impuesto en virtud de la suscripción de los contratos de explotación con Ecosalud, porque, en su concepto, es un hecho nuevo que no fue tratado en la vía gubernativa (f. 17).

Al respecto la Sala advierte que los contratos referidos hacen parte del acervo probatorio recaudado en el proceso de determinación tributaria, y sobre los cuales versó la controversia, por lo que tal solicitud debe negarse.

Tampoco es válido el argumento de la actora, referido a que el Distrito Capital debió verificar si los partícipes gestores presentaron las correspondientes declaraciones tributarias por el 70% de los ingresos adicionados, y que debió forzarlos a cumplir sus obligaciones, puesto que, como quedó establecido, INTEREC es el sujeto pasivo de la tributaria y, por ende, quien debió declarar esos ingresos. Adicionalmente, quien tenía la carga de la prueba de demostrar que por tales ingresos se había declarado el impuesto de juegos, era la sociedad demandante en su calidad de sujeto pasivo.

8- Por otra parte, la apelante se opuso a las sanciones impuestas a través de los actos acusados, argumentando, frente a la sanción por inexactitud, que era procedente la causal excluyente de responsabilidad sancionadora por la existencia de una «*diferencia de criterios*» entre la administración y el obligado tributario, acerca del derecho aplicable al caso; y, respecto de la sanción por extemporaneidad, se opuso a que fuera reliquidada, para lo cual argumentó que es ilegal, porque no se estableció mediante acuerdo sino mediante decreto

distrital.

8.1- Conforme al artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993, vigente para la época de los hechos, *«los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo, objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto»*.

De la norma se infiere que el hecho sancionable consiste en la presentación por fuera del plazo de la declaración tributaria, y que la sanción se liquida sobre el impuesto a cargo determinado por el contribuyente en la liquidación privada, por cada mes o fracción de mes de retardo.

Sin embargo, cuando la Administración en ejercicio de sus potestades de revisión determine un nuevo impuesto a cargo, debe reajustarse el valor de la sanción por extemporaneidad, pues esta se liquida sobre la base del impuesto a cargo, y si este varía, la sanción corre la misma suerte. Así lo decidió esta Sección mediante la sentencia del 12 de octubre de 2006 (exp. 2006, C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa), que, como se indicó, decidió un caso similar, entre las mismas partes. En aquella providencia se consideró que es procedente *«la reliquidación de la sanción por extemporaneidad determinada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado [artículo 641 del ET]»*.

En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por extemporaneidad liquidada por el contribuyente en las declaraciones privadas objeto de revisión, con ocasión de la modificación oficial del impuesto a cargo.

8.2- Respecto de la sanción por inexactitud, la Sala no advierte la alegada diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción por inexactitud, pues se configuró el hecho sancionable al establecerse que la parte actora omitió incluir en la base gravable los ingresos originados de la ejecución de los contratos de cuentas en participación, lo que generó un menor impuesto a cargo.

Pero si bien se confirma la procedencia de la sanción, la guiada por el principio de favorabilidad en materia punitiva previsto en el artículo 29 de la Constitución, procederá a reliquidar la sanción por inexactitud, habida cuenta del párrafo 5° del artículo 1° del Acuerdo Distrital 671 de 2017, fijó un menor porcentaje a título de sanción pues por virtud de esa norma *«la sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el*

*saldo a pagar, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable», en lugar del 160 % que establecía la legislación precedente.*

La base para reliquidar la sanción por inexactitud, tal como lo hizo en su oportunidad el tribunal, excluye la sanción por extemporaneidad, ya que ese factor fue tenido incluido de forma impropia por la DIAN para calcular la sanción por inexactitud.

Por consiguiente, la sanción por inexactitud quedará como sigue:

Febrero de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$49.673.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$9.145.000
Base para liquidar sanción por inexactitud <sup>4</sup>	\$40.528.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$40.528.000

Marzo de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$56.194.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.478.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$45.716.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$45.716.000

Abril de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$44.307.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$9.390.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$34.917.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$34.917.000

Mayo de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$51.212.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.098.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$41.114.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$41.114.000

Junio de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$51.298.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.025.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$41.273.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$41.273.000

Julio de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$49.673.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.482.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$39.191.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$39.191.000

Agosto de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$49.902.000

<sup>4</sup> Diferencia entre impuesto declarado e impuesto determinado.

Menos impuesto de juegos declarado	\$10.705.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$39.197.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$39.197.000

Septiembre de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$48.138.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.779.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$37.359.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$37.359.000

Octubre de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$52.191.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$10.917.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$41.274.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$41.274.000

Noviembre de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$53.162.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$11.029.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$42.133.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$42.133.000

Diciembre de 1995	
Impuesto de juegos determinado	\$54.461.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$11.683.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$42.778.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$42.778.000

Enero de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$55.863.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$13.652.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$42.211.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$42.211.000

Febrero de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$57.118.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$14.849.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$42.269.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$42.269.000

Marzo de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$59.422.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.535.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$41.887.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$41.887.000

Abril de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$58.802.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$15.393.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$43.409.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$43.409.000

Mayo de 1996	
--------------	--

Impuesto de juegos determinado	\$62.655.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.273.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$45.382.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$45.382.000

Junio de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$57.257.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.181.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$40.076.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$40.076.000

Julio de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$71.679.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$19.418.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$52.261.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$52.261.000

Agosto de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$70.376.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$18.129.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$52.247.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$52.247.000

Septiembre de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$63.102.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.121.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$45.981.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$45.981.000

Octubre de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$68.135.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$18.860.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$49.275.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$49.275.000

Noviembre de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$59.799.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$15.890.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$43.909.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$43.909.000

Diciembre de 1996	
Impuesto de juegos determinado	\$70.591.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$18.672.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$51.919.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$51.919.000

Enero de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$61.238.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.908.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$43.330.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$43.330.000

Febrero de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$65.062.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$17.446.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$47.616.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$47.616.000

Marzo de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$64.077.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$16.506.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$47.571.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$47.571.000

Abril de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$71.803.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$20.408.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$51.395.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$51.395.000

Mayo de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$68.502.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$18.823.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$49.679.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$49.679.000

Junio de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$70.431.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$20.229.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$50.202.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$50.202.000

Julio de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$85.807.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$23.195.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$62.612.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$62.612.000

Agosto de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$85.143.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$20.838.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$64.305.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$64.305.000

Septiembre de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$90.463.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$22.167.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$68.296.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$68.296.000

Octubre de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$86.302.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$22.418.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$63.884.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$63.884.000

Noviembre de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$76.661.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$19.342.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$57.319.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$57.319.000

Diciembre de 1997	
Impuesto de juegos determinado	\$96.086.000
Menos impuesto de juegos declarado	\$22.954.000
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$73.132.000
Sanción por inexactitud (100%)	\$73.132.000

10- Por último, la Sala se abstiene de analizar el cargo de la apelación referente a que las sanciones aplicadas son ilegales, porque fueron expedidas por decreto distrital y no por acuerdo distrital, dado que se trata de un cargo que no fue formulado en la demanda.

Conforme a lo anterior, se modifica el ordinal segundo de la sentencia apelada en lo referente a la sanción por inexactitud. En lo demás, la liquidación practicada por el Tribunal quedará igual.

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

## F A L L A

**PRIMERO. Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 07 de febrero de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el cual queda así:

1. A título de restablecimiento del derecho, se fija como sanción por inexactitud por cada uno de los periodos en discusión, la determinada en la parte motiva de la sentencia de última instancia.
2. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sala

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**