



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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., mayo veintiséis (26) de dos mil dieciséis (2016)

Radicación No. 410012331000200800090 01 (20765)

Actor: SU CHANCE S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

**Referencia: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR EL SUMINISTRO DE
TALONARIOS DE APUESTAS. SANCIÓN POR NO DECLARAR
SOBRE INGRESOS EXCLUIDOS**

F A L L O

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila. En la sentencia se dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución Sanción por No Declarar No. 130642006000360 del 17 de octubre de 2006, por medio de la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2002 por el valor de \$204.357.000 M/cte, y la Resolución No. 130012007000030 del 16 de Noviembre de 2007, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la Sociedad SU CHANCE S.A. no está obligada a pago alguno por concepto de la sanción allí impuesta.



TERCERO: Aceptar la renuncia presentada por la Doctora Alma Yelena Ramírez Tello, identificada con la C.C. No. 55.157.819 de Neiva y T.P. No. 58.400 del C.S.J. como apoderada de la entidad demandante Suchance S.A.

CUARTO. No condenar en costas a la parte vencida.”

I) ANTECEDENTES

1. El 31 de marzo de 2000, Promociones del Sur S.A. – ahora SU CHANCE S.A.- celebró contrato de concesión No. 20, con la empresa Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila E.I.C.E. – Lotería del Huila-, por un período de tres años.

El objeto del contrato era la explotación, a cuenta y riesgo de SU CHANCE S.A., del juego de apuestas permanentes dentro de la jurisdicción del Departamento del Huila, bajo el control de la Lotería del Huila y utilizando los formularios oficiales suministrados por la misma, a cambio de una regalía por la explotación y los costos por el suministro de esos formularios.

2. Para ejecutar el contrato de concesión, SU CHANCE S.A. constituyó una red de colocadores de apuestas ubicados en los distintos municipios del departamento, vinculados mediante la celebración de contratos comerciales de colocación de apuestas permanentes. En virtud de esos contratos los colocadores diligencian los formularios oficiales que le son entregados por SU CHANCE S.A.

3. La Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva inició investigación contra la sociedad SU CHANCE S.A., según Auto de Apertura No. 130632005001828 del 19 de diciembre de 2005, por concepto del impuesto sobre las ventas del 2º bimestre del año 2002, generado en la entrega de talonarios de apuestas a los colocadores de chance.

4. Por medio del Emplazamiento para Declarar No. 13063200600031 del 26 de enero de 2006, la Administración emplazó a la sociedad para que dentro del término

de 1 mes cumpliera con la obligación de presentar declaración tributaria del impuesto sobre las ventas por el período 2 del año gravable 2002.

5. El 27 de febrero de 2006, SU CHANCE S.A. respondió el emplazamiento. Manifestó que no se configuró el hecho generador del IVA porque el suministro de formularios no constituye una venta y, por consiguiente, solicitó el archivo de la actuación.

6. Mediante Resolución Sanción por no Declarar No. 130642006000360 del 17 de octubre de 2006, la Administración le impuso a la sociedad una sanción por la suma de \$204.357.000 por no haber presentado la declaración de ventas por el período 2 del año gravable 2002.

7. El 29 de diciembre de 2006, SU CHANCE S.A. presentó recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 130012007000030 del 16 de noviembre de 2007, que confirmó la sanción.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, SU CHANCE S.A., solicitó:

“PRIMERA: Declárese la nulidad de las Resoluciones proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN, dentro del expediente No. OB-2002-2005-001828 seguido en contra de la sociedad comercial SUCHANCE S.A., las cuales se relacionan a continuación:

1. RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO DECLARAR N°. 130642006000360 proferida el 17 de octubre de 2006 por la división de liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN-.

2. RESOLUCIÓN Recurso de Reconsideración N°. 130012007000030 del 16 de noviembre de 2007 expedida por la división jurídica de la Administración Local de

Impuestos Nacionales de Neiva, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-

SEGUNDA: A título de restablecimiento del derecho, se declare que SUCHANCE S.A. no estaba obligada a presentar declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre de 2002, en tanto no era responsable del impuesto para esa vigencia fiscal.

TERCERA: De manera subsidiaria, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sanción por no declarar debe ser liquidada tomando como base los presuntos “ingresos” derivados de la entrega de los talonarios, esto es, el valor de los talonarios registrados para el segundo bimestre de 2002, que corresponde a \$22.157.200, de manera que la sanción correspondería al 10% de este valor, es decir, \$2.215.720, de conformidad con lo dispuesto por el literal 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario.

CUARTA: Que se condene a la entidad demandada al pago de costas y agencias en derecho que resultaren con ocasión de la presente, conforme a los criterios jurisprudenciales señalados por el Consejo de Estado.

QUINTA: Que se le dé cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.”

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 420, 421, 643 y 715 del Estatuto Tributario, 49 de la Ley 643 de 2001 y, el Decreto Reglamentario 1350 de 2003.

La entrega de talonarios a los colocadores no constituye venta

En el juego del chance participa, de un lado, el operador del juego, que es el concesionario – SU CHANCE S.A.-, y de otro, los apostadores. Pero, la comercialización del juego exige que intervengan como intermediarios los colocadores de apuestas, en tanto ellos se encargan de capturar y registrar las apuestas.

La entrega de talonarios que efectúa SU CHANCE S.A. a los colocadores de apuestas permanentes no se hace a título de venta, en tanto no tiene como



propósito transferir la propiedad de los formularios. Por tanto, no se configura el hecho generador del IVA.

Se trata de una entrega a título de tenencia para que los colocadores materialicen la apuesta. Los formularios se utilizan en el momento de efectuar las apuestas, de manera que la copia se entrega al apostador y el original debe ser conservado por el operador del juego.

Los talonarios no son bienes que se comercialicen en el mercado sino instrumentos para el control de las apuestas que incorporan el derecho a participar en el juego.

La entrega de talonarios hace parte de la actividad principal de la sociedad, esto es, la explotación del juego del chance, que realiza en virtud del contrato de concesión celebrado con la Lotería del Huila.

El registro contable de los ingresos por formularios corresponde a una recuperación de costos

La empresa contabilizó de forma errada lo percibido por los talonarios, pues lo registró como un ingreso cuando en realidad debió haberlo registrado como la recuperación de un costo que no es otra cosa que una parte de la apuesta, que tiene como finalidad compensar el costo de la adquisición de los formularios, error que fue explicado a la DIAN en el curso de la actuación administrativa.

Gravar con IVA la operación de adquisición de formularios desconoce la exclusión prevista en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001

El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 prohíbe gravar el monopolio de juego de suerte y azar, y expresamente señala que la explotación de juegos de suerte y azar no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.



Si la exclusión se estableció sobre la explotación del juego de suerte y azar debe entenderse que cubija el ciclo completo de actividades necesarias para su realización, entre ellas, la adquisición de formularios.

La sanción por no declarar fue indebidamente liquidada

La sanción por no declarar se encuentra mal liquidada, pues incluye en la base para su cálculo la totalidad de los ingresos del período en discusión, cuando el impuesto que se supone no fue declarado se genera en los “*ingresos por formularios*”, en tanto que las apuestas no tenían IVA en ese período por virtud de la exclusión expresa del artículo 49 de la Ley 643 de 2001.

Adicionalmente, SU CHANCE S.A. actuó de buena fe y no causó daño alguno a la Administración puesto que no dejó de trasladar recursos al Estado por concepto de IVA.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Los actos administrativos demandados se sustentaron en los artículos 420, 424 y 601 del Estatuto Tributario, toda vez que de las pruebas practicadas y allegadas se concluyó que existía impuesto generado en la venta de talonarios de apuestas a los colocadores de chance, bien corporal mueble que no se encuentra excluido del impuesto.

La afirmación de la demandante, en cuanto al registro contable de ingresos por formularios y que, según la misma, correspondieron a una recuperación de costos y no a una utilidad, contradice abiertamente los asientos contables que hacen parte de la contabilidad de SU CHANCE S.A., certificados por el revisor fiscal.



Lo anterior consta en el Acta de Verificación del 8 de julio de 2004, en la que se estableció que la sociedad había contabilizado como ingreso no operacional, la suma de \$165.900.000,00, valor que correspondía a la venta de talonarios a los colocadores, donde obtuvo una utilidad por talonario.

El hecho de que la sociedad hubiere obtenido una utilidad por el suministro de formularios demuestra que existió transferencia del dominio.

Para el cálculo de la sanción se tienen en cuenta los “*ingresos brutos*” obtenidos por el período en que se omitió la obligación formal de declarar, por ello se debe entender la totalidad de los mismos sin entrar a discriminar si son gravados, puesto que esa diferenciación no fue contemplada en el numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila, mediante providencia del 26 de septiembre 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La entrega de los talonarios que contienen los formularios únicos de apuestas permanentes no es una actividad económica distinta e independiente de la actividad principal que es la explotación del juego del chance, pues no es un acto jurídico traslativo del dominio como lo exige el artículo 421 del Estatuto Tributario, para efecto de tenerlo como hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Si se grava el formulario se estaría gravando la explotación del juego, lo cual no permite el artículo 49 de la Ley 643 de 2001.

La contabilización como ingreso no operacional de la suma de \$165.900.000,00, valor que según la Administración correspondió a la venta de talonarios a los colocadores, efectivamente corresponde a un ingreso no operacional, puesto que tal



ingreso se toma como una recuperación de costos y no de una venta, como lo certificó el revisor fiscal de la sociedad.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Al analizar la normativa que rige el impuesto sobre las ventas y de conformidad con las pruebas que obran en el expediente, para el caso específico de los talonarios, este concepto no se encuentra excluido del impuesto a las ventas, configurándose el hecho generador del impuesto.

La empresa SU CHANCE S.A. obtuvo una utilidad si se compara el precio de compra de los talonarios y el precio de venta, lo cual desvirtúa que dicha negociación sea una simple recuperación de costos.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y solicitó tener en cuenta la decisión tomada en un asunto similar en el expediente No. 18532.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que declaró la nulidad de los actos demandados.

1. PROBLEMA JURÍDICO

1.1. Corresponde a la Sala establecer si es procedente la sanción por no declarar impuesta a la sociedad SU CHANCE S.A. por el impuesto sobre las ventas del 2º período del año gravable 2002.

En concreto, se debe decidir si está gravada con IVA la entrega de talonarios que realiza la sociedad a los colocadores del juego de apuestas permanentes, dentro de la ejecución del contrato de concesión celebrado con la Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, para la explotación de dicho juego.

En caso de que sea así, la Sala analizará la pretensión subsidiaria de la demanda, en la que solicita se verifique la determinación de la base gravable de la sanción.

Para resolver, la Sala reiterará lo dicho en casos similares al presente, en los que fungían las mismas partes, en relación con la sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas por el primer y cuarto período del año gravable 2002¹.

2. PRECISIÓN PREVIA. EN EL AÑO 2002 LA EXPLOTACIÓN DEL JUEGO DE APUESTAS PERMANENTES ESTABA EXCLUIDA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

¹ Sentencias del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 18532, y del 30 de abril de 2014, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No.18680.

2.1. La explotación del monopolio de suerte y azar fue consagrada por el artículo 336 de la Constitución Política como arbitrio rentístico, y mediante la Ley 643 2001, por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, se le asignó a los departamentos, al Distrito Capital y a los municipios la titularidad de las rentas del monopolio, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la Nación, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la ley.

El artículo 49 de la Ley 643 de 2001 prohibió a los departamentos, distritos y municipios gravar el monopolio de juegos de suerte y azar con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales, distintos a los consagrados en la ley, y dispuso que la explotación del comentado monopolio no causaba el impuesto sobre las ventas, al establecer: ***“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.”***

2.2. Sin embargo, la no generación del IVA por la explotación del monopolio, el artículo 62 de la Ley 863 de 2003², por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, suprimió este beneficio tributario.

A partir de la Ley 863, se fijó como **hecho generador** del impuesto la circulación, venta y operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías; el momento de **causación**, la realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que dé el derecho a participar en el juego, siendo responsable el operador del juego y, la **base gravable**, determinada por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego, salvo para los juegos localizados en que se establece otra fórmula para calcular la base gravable.

2.3. Por lo tanto, se tiene que hasta el año gravable 2002, la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar no estaba gravada con el iva

² Esta ley entró a regir a partir de su publicación en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003.

3. ¿EL SUMINISTRO DE TALONARIOS DE APUESTAS ESTÁ GRAVADO con el IVA ?

3.1. Para el apelante, los ingresos que recibió la empresa SU CHANCE S.A., por concepto de entrega de los talonarios a los colocadores de apuestas no están amparados por el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, porque no hacen parte de la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

Además, sostuvo que el suministro de talonarios constituye una “venta”, en la medida que la sociedad demandante obtiene una utilidad por esa actividad. Por tanto, se encuentra gravado con IVA.

3.2. Para resolver el asunto, debe tenerse en cuenta que el artículo 420 del Estatuto Tributario determinó como uno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas ***“la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente”***.

El artículo 421 del Estatuto Tributario dispuso que para efectos fiscales se entiende por venta: ***“Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”***. Así las cosas puede decirse que los actos comprendidos en el régimen del impuesto al valor agregado como generadores son los que implican la transferencia del derecho real de dominio³ sobre bienes corporales muebles, derecho que comprende las facultades de usar y gozar la cosa, lo mismo que la de disponer de ella⁴. Con

³ El artículo 669 del Código Civil define “dominio” o “propiedad” como un “derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, no siendo contra la ley o derecho ajeno”

⁴ PLAZAS VEGA, Mauricio, El Impuesto sobre el Valor Agregado, Tercera Edición. Temis, 2015, Página 328.

excepción, de los que hubieren sido excluidos expresamente por la ley, como es el caso de la explotación de los juegos de apuestas permanentes.

3.3. En ese contexto, se procede a analizar las pruebas allegadas al expediente:

3.3.1. En el año 2000, la Empresa de Lotería y Juegos Permanentes del Departamento del Huila entregó en concesión a la sociedad Promociones del Sur S.A.- hoy SU CHANCE S.A.-, la explotación, por su cuenta y riesgo, del juego de suerte y azar en el departamento, por el período de tres años. En el contrato de concesión se estipuló:

“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. El objeto de este contrato lo constituye la CONCESIÓN que la EMPRESA DE LOTERIAS Y JUEGOS DE APUESTAS PERMANENTES DEL DEPARTAMENTO DEL HUILA o CONCEDENTE, otorga a PROMOCIONES DEL SUR S.A. Y/O PROMOSUR S.A., como CONCESIONARIO, para que explote por su cuenta y riesgo, el Juego de Apuestas Permanentes en el Departamento del Huila, bajo el control, dirección y supervisión de LA CONCEDENTE, como utilización de los formularios oficiales suministrados por LA CONCEDENTE con sujeción a las normas vigentes, a cambio de una regalía por la explotación y los costos por el suministro de los formularios.

[...]

CLAUSULA SEXTA: DERECHOS DE SUMINISTRO. El derecho de suministro de los talonarios correrá a cargo total y exclusivo del CONCESIONARIO y en ningún caso dicho costo será trasladado a los apostadores. El costo de elaboración de los talonarios será el que se determine en el contrato o contratos que para el efecto celebre LA CONCEDENTE, más los costos de administración fijados en un diez por ciento (10%) sobre dicho valor. PARAGRAFO. El valor de cada talonario será el resultante de la operación de costos de impresión y suministro, más los de administración y será determinado por LA CONCEDENTE mediante Resolución motivada.

CLAUSULA SEPTIMA: FORMA DE PAGO. El valor que EL CONCESIONARIO pagará a LA CONCEDENTE, por cada talonario de cincuenta (50) formularios, será la suma de la regalía por cada formulario más el costo de su impresión, suministro y administración que EL CONCESIONARIO pagará a LA CONCEDENTE en forma conjunta y de contado, al momento de adquirir mensualmente los talonarios. (Subraya no es del texto”.

El valor del citado contrato fue tasado en \$3.884.270.976,00, en el cual se incluye el pago de la regalía, los derechos o costos que se causen por el suministro de los talonarios al concesionario. También se pactó que mensual y anualmente el concesionario debe adquirir una cantidad determinada de talonarios, señalándose compromisos sobre el valor que debe pagar el concesionario por cada talonario que adquiera y la prohibición de trasladar el costo del formulario a los apostadores, según lo consignado en las cláusulas sexta y séptima del contrato.

3.3.2. El revisor fiscal de SU CHANCE S.A. certificó que, en el año 2002, la sociedad compró 268.000 talonarios por un valor de **\$111.206.880⁵**.

Así mismo, dejó constancia de que en la misma vigencia gravable la empresa obtuvo *ingresos no operacionales* por concepto de *talonarios* por la suma de **\$165.900.000,00⁶**.

3.4. Al apreciar estas pruebas junto con los comprobantes de ingresos por “*recuperación de papelería*” ⁷, que también forman parte de los antecedentes administrativos, se evidencia que la sociedad SU CHANCE S.A., operadora o concesionaria del juego de apuestas permanentes en el Departamento del Huila, para el año 2002, cobraba a los colocadores de las apuestas una suma de dinero por los talonarios que les entregaba, es decir, que estas personas pagaban un precio por los talonarios que les suministraba la concesionaria, quien se lucraba con esta transacción, pues recibía una utilidad o ganancia.

En efecto, de las certificaciones expedidas por el revisor fiscal se infiere que la sociedad SU CHANCE S.A., pagó, en el año gravable 2002, la suma de \$111.206.880,00, por los talonarios recibidos de la Concedente, Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, y recibió de los colocadores de apuestas, por esos mismos talonarios, la suma de \$165.900.000,00.

⁵ Fl 58 c.a.

⁶ Fl 60 c.a.

⁷ Fls. 30-45 c.a.

3.5. Esta circunstancia lleva a colegir que la demandante realizó una actividad comercial con los talonarios que adquiría de la Empresa de Lotería y Juegos de Apuestas Permanentes del Departamento del Huila, al entregarlos a los colocadores de apuestas, como contraprestación de un precio que debían pagar por esos talonarios, **actividad ésta que constituye acto de comercio, ajeno a la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, entregado en concesión**. Por tanto, no puede considerarse un ingreso proveniente de la explotación del monopolio.

3.5.1. Si bien es cierto que no es posible concebir la explotación del juego de apuestas permanentes sin los formularios, esto no significa que la venta de los formularios hecha por la sociedad SU CHANCE S.A. a los colocadores o vendedores de la apuesta esté excluida del impuesto sobre las ventas, puesto que tal transacción no se realizó entre el operador del juego y los apostadores, sino con un intermediario o tercero, esto es, con los colocadores de las apuestas.

Y, como la demandante lo reconoció, el valor de los talonarios era descontado de la comisión que recibían los colocadores de las apuestas por las ventas que reportaban⁸.

3.5.2. Así, una situación es que el legislador no haya gravado la operación del juego de suerte y azar en el momento de la realización de la apuesta, y otra, bien distinta, es la venta de los talonarios que hizo la sociedad SU CHANCE S.A. a los colocadores o vendedores de las apuestas.

En consecuencia, los ingresos por concepto del suministro de talonarios de apuestas no se encuentran excluidos de IVA.

3.6. Lo dicho contribuye a explicar que, en los términos del artículo 421 del Estatuto Tributario, la entrega de talonarios que realiza la sociedad demandante a los colocadores de apuesta, son actos jurídicos que implican la transferencia de dominio, a título oneroso, de bienes corporales –talonarios-, independientemente de

⁸ FI 29 c.p.

la designación que se les diera a las negociaciones y de las condiciones pactadas por las partes.

3.7. En consecuencia, se encuentra gravada con IVA y, por ende, procede el cargo para el apelante.

4. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA. DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE LA SANCIÓN.

4.1. Si bien la Sala estima que el suministro de los talonarios por la concesionaria, sociedad SU CHANCE S.A., a los colocadores de las apuestas, causa IVA, la sentencia apelada no será revocada sino modificada, por las razones que pasan a explicarse:

4.1.1. El numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario regula la sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas, en los siguientes términos:

“Artículo 643. La sanción por no declarar será equivalente:

[...]

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, **al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento**, que determina la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada”

4.1.2. Con fundamento en esa normativa, la Administración determinó la sanción tomando la totalidad de los ingresos obtenidos por la sociedad en el año 2002, así⁹:

MES	INGRESOS GRAVADOS	INGRESOS EXCLUIDOS	TOTAL INGRESOS BRUTOS
MARZO	9.225.600	913.876.919	923.102.519

⁹ Resolución Sanción por No Declarar No. 130642006000360 del 17 de octubre de 2006. Fl. 163 c.a.

ABRIL	12.931.600	1.107.539.214	1.120.470.814
TOTAL INGRESO	22.157.200	2.021.416.133	2.043.573.333
SANCIÓN		10%	204.357.333

4.1.3. Este cálculo de la sanción a partir de los ingresos brutos obtenidos por la sociedad SU CHANCE S.A., en el segundo bimestre del año 2002 que fueron de \$2.043.573.333, resulta desproporcionado toda vez que de esa suma solo corresponden a ingresos gravados la suma de \$22.157.000.

No puede perderse de vista que la finalidad de la norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de declarar el gravamen.

Una interpretación rígida de la regla no se adecuaría a sus fines. Conduciría a la imposición de una multa de forma desproporcionada, con relación al incumplimiento del deber formal de declarar el impuesto en que incurrió el contribuyente.

Recuérdese que las sanciones que la administración impone deben guiarse por el principio de proporcionalidad¹⁰, pues este permea todo el ordenamiento jurídico.

Ella -la proporcionalidad- tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, dado que al ser esta una manifestación del poder punitivo del Estado, es imprescindible que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva.

4.1.4. De allí que en una decisión administrativa -con mayor razón en una sanción- deben concurrir los siguientes elementos: **i)** los medios que se escogieron para alcanzar un fin son adecuados; **ii)** es absolutamente necesario utilizar dichos medios para obtener el resultado deseado lo cual implica, por una parte, que no exista otra vía para lograr dicha finalidad y, por la otra, que ese medio sea el que menos sacrifique principios y valores constitucionales; **iii)** que el resultado alcanzado no vulnere principios constitucionalmente más importantes¹¹.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998. “Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador”

¹¹Corte Constitucional. Sentencia C-022 de 1996.

La proporcionalidad, entonces, hace énfasis en la relación de equilibrio que debe existir entre medios y fines. Por esto al momento de imponer una sanción, de cualquier índole, debe asegurarse que el medio a través del que se concrete el juicio de reproche -es decir la sanción- no sobrepase los límites de lo razonable.

De lo contrario se desdibujaría la armonía entre fin y medio. La esencia de este principio, en síntesis, radica en que las medidas tomadas en un caso particular no excedan la justa medida de lo moderado.

4.1.5. Tales ideas no son ajenas al derecho tributario, más cuando la proporcionalidad de la sanción guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria. Este no solo hace referencia a los destinatarios de la obligación y a su capacidad adquisitiva, sino también a la noción de justicia material en la que deben fundamentarse las decisiones estatales. Justamente, en la Sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional señaló que:

“La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.”

En consecuencia, el principio de equidad tributaria no se restringe a la distribución de cargas o gravámenes entre los sujetos obligados, sino que se extiende a la esfera sancionatoria, pues como lo consagra el artículo 363 de la Constitución Política esta es uno de los pilares en los que se funda el sistema tributario.

4.1.6. Agréguese que el juez debe valorar las circunstancias del caso particular, así como realizar una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, en el que no solo se incluya el análisis formal de una norma -el temor reverencial a la ley-, sino de los principios y valores constitucionales de justicia material y equidad que fundan nuestro sistema tributario; más cuando es imposible que el legislador prevea todos los casos particulares que la ley debe regular.

Cuando el enunciado jurídico no encaja en la situación fáctica o de este se deriva una vulneración grave del bien común o se desvirtúan los fines queridos por el legislador al dictar la norma, es preferible abstenerse de aplicarla o, agrega la Sala, darle un alcance acorde con el caso a juzgar.

4.1.7 Insiste la Sala, lo equitativo es *“una corrección de la ley cuando ésta es deficiente debido a su universalidad”*¹², que se informa en la justicia material, más allá de la literalidad de la ley¹³. Razonamiento que tiene plena aplicación en el caso en concreto, dado que el asunto que se revisa hace visible una norma que en su literalidad no contempla el supuesto de hecho concreto que se juzga¹⁴.

4.1.8. Con fundamento en esa noción aristotélica de lo equitativo y en aplicación de las reglas y principios que fundan el sistema tributario, es válido llegar a la conclusión de que, si bien la sanción se cuantifica sobre la base de los ingresos brutos -tal como lo señala la norma-, para efectos del *quantum* de la sanción, en este caso concreto, deben excluirse los ingresos generados por hechos o actos que no causan el impuesto, cuando esta constituye la actividad principal del infractor; así el artículo 643 del Estatuto Tributario no lo disponga explícitamente.

5. De acuerdo con las anteriores premisas, sostener que el monto de la sanción debe cuantificarse sobre el total de los ingresos brutos, incluyendo aquellos que están excluidos del IVA, implica tomar una decisión en contravía de lo razonable, lo proporcional, lo equitativo, e inclusive en contra del principio de justicia tributaria, que propende un sistema eficiente, pero en relación directamente proporcional con el obligado y la obligación.

Se basa esta afirmación en las siguientes razones:

5.1. Conforme con la normativa tributaria la explotación de los juegos de suerte y azar no constituye hecho generador del IVA. En otras palabras, no se causa IVA.

¹² Aristóteles. “*Ética a Nicómaco*”. Libro quinto, capítulo X.

¹³ Aristóteles. “*Ética a Nicómaco*”. Libro quinto, capítulo X. “*Lo justo y lo equitativo, entonces, son la misma cosa, y, sin embargo, pese a que ambos son buenos, lo equitativo es mejor. El problema, en definitiva, se origina por lo siguiente: lo equitativo es justo, pero no justo según la ley, sino como una corrección de la justicia legal.*”

¹⁴ Aristóteles en “*Ética a Nicómaco*” señaló: “*toda ley es universal y sin embargo hay algunas cosas respecto de las cuales no se puede formular un juicio universal que resulte correcto. (...) cuando la ley se pronuncia en términos universales y surge un caso particular que no queda cubierto por la regla universal, debe corregirse la insuficiencia en que ha incurrido el legislador, es decir, el error que resulta del carácter absoluto de la ley*”¹⁴. (Negrillas fuera de texto original).

5.2. El juego de apuestas permanentes se enmarca dentro de dicha categoría. Inclusive de los ingresos brutos de la firma demandante por el segundo bimestre del 2002, el 98.92% hacen parte de los que no causan IVA. Además, aquella constituye la actividad principal conforme con su objeto social:

“LA SOCIEDAD TIENE POR OBJETO LA EXPLOTACIÓN DE TODA CLASE DE JUEGOS DE APUESTAS PERMANENTES LEGALMENTE PERMITIDOS, COMPRA, DISTRIBUCIÓN Y VENTA DE LOTERIAS NACIONALES, EXTRANJERAS, ORDINARIAS O EXTRAORDINARIAS, RIFAS O PRODUCTOS SIMILARES TÍTULOS, BONOS, ETC; AGENCIA, PROMOCIÓN Y ORGANIZACIÓN DE TODOS LOS PRODUCTOS ANTES REFERIDOS; REPRESENTACIONES EN GENERAL, EN RIFAS O JUEGOS PERMITIDOS A EMPRESAS NACIONALES O EXTRANJERAS QUE SE DEDIQUEN A LAS MISMAS ACTIVIDADES DEL JUEGO DE APUESTAS, DISTRIBUCIÓN DE LOTERIAS O AFINES; LA PRODUCCIÓN, VENTA, PERMUTA, Y COMERCIALIZACIÓN EN GENERAL DE TODA CLASE DE BIENES MUEBLES OFRECIDOS AL PÚBLICO, RELACIONADOS O NO CON LA ACTIVIDAD DE APUESTAS PERMANENTES. (...)”¹⁵.

5.3. La venta de talonarios, entonces, puede calificarse como una actividad accesoria o de soporte para el cumplimiento de su actividad principal, que representan el 1,08 % de sus ingresos brutos en el período en cuestión.

5.4. Se reitera que los ingresos excluidos son el objeto y fin principal de la actividad de la sociedad -los juegos de apuestas permanentes-, en tanto que los gravados -la venta de talonarios-, solo son un medio necesario, pero no suficiente para la realización de aquellos.

5.5. Pese a que el artículo 643 del Estatuto Tributario establece que la sanción se determina sobre los ingresos brutos, en el caso bajo análisis -dadas las particularidades fácticas-, se impone tomar como referente los ingresos brutos originados de los actos jurídicos que causan IVA: la venta de los talonarios. Una premisa menor -hechos del caso- en una premisa mayor -norma jurídica-.

5.6. La tesis que se sostiene no implica una definición del concepto de ingreso bruto, significa que en este caso se hace una consideración especial, habida cuenta que los ingresos obtenidos en la explotación del juego de apuestas permanentes no causan IVA.

¹⁵ FI 3. c.p.

6. Por lo tanto, la liquidación de la sanción por no declarar impuesta en los actos administrativos acusados será modificada, en el sentido de calcular el monto de la sanción exclusivamente sobre los ingresos gravados con el IVA en el segundo bimestre del 2002, lo que trae como consecuencia que sólo debe aplicarse como base para la sanción los ingresos gravados que corresponden a la suma de \$22.157.200.

7. En ese orden, la sanción por no declarar el IVA a cargo de la sociedad SU CHANCE S.A. por el segundo bimestre del año 2002, será equivalente al 10% de los ingresos gravados con el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con el siguiente cálculo:

MES	INGRESOS GRAVADOS IVA
MARZO	\$9.225.600
ABRIL	12.931.600
TOTAL INGRESO	22.157.200
SANCIÓN	10%
TOTAL SANCIÓN	\$2.215.720

8. En consecuencia, la sentencia de primera instancia se modificará en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la sanción impuesta a la sociedad Su Chance S.A., será equivalente al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con IVA del segundo bimestre del 2002, por no haber declarado el citado impuesto para ese período.

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

FALLA

1. MODIFÍCASE la sentencia del 26 de septiembre de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo del Huila, en los siguientes términos:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción por No Declarar No. 130642006000360 del 17 de octubre de 2006, por medio de la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2002, y la Resolución No. 130012007000030 del 16 de Noviembre de 2007, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción impuesta a la sociedad SU CHANCE S.A., será equivalente al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con IVA del segundo bimestre del 2002, que corresponde a la suma de \$2.215.720”.

2. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

3. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, de conformidad con el poder que obra en el folio 248 del expediente.

4. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, de conformidad con el poder que obra en el folio 234 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidenta



HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ