



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-00744-01 (23095)
Demandante: BENEFICENCIA DE ANTIOQUIA S.A
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).
Temas: DECLARACIÓN IVA - JUEGOS DE SUERTE Y AZAR -

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación presentado por la entidad demandada contra la sentencia del 29 de noviembre de 2016 proferida por la Sala Segunda de Decisión Oral del Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

“PRIMERO: *Se declara la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Resolución Sanción No. 112412012000141 del 16 de noviembre de 2012, (sic) Resolución No. 900.010 del 10 de diciembre de 2012; la liquidación oficial de aforo No. 112412012000037 del 26 de noviembre de 2012 y la Resolución No. 0051 del 29 de noviembre de 2013, en cuanto determinaron el impuesto sobre las ventas -IVA- correspondiente al sexto (6º)*



bimestre -noviembre-diciembre de 2007 a cargo de la Beneficencia de Antioquia por el suministro de talonarios a GANA S.A.

SEGUNDO: *Como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del Derecho, declárase que la Beneficencia de Antioquia debe cancelar por el impuesto a las ventas –IVA- correspondiente al sexto (6º) bimestre -noviembre-diciembre de 2007, la suma de un millón ochocientos seis mil pesos (\$1.806.000).*

TERCERO: *Niéguense las demás pretensiones.*

CUARTO: *No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia”.*

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la Beneficencia de Antioquia S.A., solicitó se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“Que se declaren nulos los siguientes Actos Administrativos:

(i) La Resolución Sanción No. 112412012000141 del 16 de noviembre de 2012 impuesta a Benedan por no declarar el impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 6º año 2007.

(ii) La Resolución No. 900.010 del 10 de diciembre de 2013 por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración confirmado la Resolución Sanción No. 112412012000141 del 16 de noviembre de 2012 en contra de Benedan.



(iii) La Liquidación Oficial de Aforo No. 112412012000037 del 26 de noviembre de 2012 por la cual se profiere la declaración tributaria del impuesto sobre las ventas –IVA correspondiente al bimestre 6 del año 2007 a Benedan.

(iv) La Resolución No. 0051 del 29 de noviembre de 2013 por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración confirmado la Liquidación Oficial de Aforo No. 112412012000037 del 26 de noviembre de 2012 en contra de Benedan.

(v) Que como consecuencia de los anteriores pronunciamientos, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaratoria que Benedan no está obligada a la presentación de declaración del Impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 6º año 2007”

1.2. Hechos relevantes

1.2.1. La Beneficencia de Antioquia S.A. (en adelante Benedan), es una empresa industrial y comercial del Estado del orden departamental, creada mediante ordenanza 23 de 1954 que, a su vez, fue modificada por las ordenanzas 0819 de 1996 y 017 de 2008.

1.2.2. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de impuestos de Medellín inició en su contra investigación por el impuesto a las ventas bimestre (noviembre-diciembre de 2007). Que como resultado de la verificación, esa División concluyó que Benedan realizó ventas gravadas con el impuesto sobre las ventas conforme los artículos 420 y 421 del ET, y la invitó a que presentara las declaraciones de IVA, por la supuesta realización de la venta de talonarios al concesionario.

1.2.3. El 3 de octubre de 2012, la referida División profirió emplazamiento para declarar No. 112382012000042 en contra de Benedan, notificado el 5 de octubre de 2012, en el que la requiere para que dentro del término de un mes cumpla con la obligación de presentar la declaración.



1.2.4. El 16 de noviembre de 2012 la División de Gestión de Fiscalización profirió la Resolución sanción No. 1124120120000141, a través de la cual le impuso sanción por no declarar por \$1.715.165.174, contra la que interpuso recurso de reconsideración. Mediante la Resolución No. 9000.010 del 10 de diciembre de 2013 la División de Gestión Jurídica resolvió el recurso, confirmando.

1.2.5. El 26 de noviembre de 2012, la División de Gestión de Fiscalización expidió la Liquidación Oficial de Aforo No. 112412012000037 por \$129.556.000, contra la que presentó recurso de reconsideración. A través de la Resolución No. 0051 del 29 de noviembre de 2013, la División de Gestión Jurídica la confirmó.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

Invoca como violadas, las siguientes normas: Artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 240 y 421 del Estatuto Tributario; 669, 673 y 1973 del Código Civil. Ley 643 de 2001 y su decreto reglamentario 1350 de 2003.

En síntesis, el concepto de violación lo desarrolla así:

1.3.1. Que los actos administrativos demandados vulneran su debido proceso, dado que en el emplazamiento para declarar no se incluyó el servicio de arrendamiento y fotocopiado, pero sí en la liquidación oficial de aforo.

1.3.2. Que los actos cuestionados presentan falsa motivación, puesto que la DIAN le dio un alcance que no tienen las normas en que se fundamenta su actuación, toda vez que Benedan no realizó venta de talonarios a GANA S.A, ni celebró contrato de arrendamiento, por lo siguiente:

1.3.2.1. Que la obligación de declarar el impuesto a las ventas surge cuando se da el hecho generador, con la excepción de que el hecho esté expresamente excluido. Advierte que la actividad realizada por Benedan no se enmarca en el artículo 421 del Estatuto Tributario.

1.3.2.2. Que celebró el contrato de concesión No. 037 de 2006 con la empresa Gana S.A., cuyo objeto es entregar en concesión la operación del juego de apuestas permanentes o chance para que el concesionario Gana S.A., opere



por su cuenta y riesgo dicha modalidad de juegos de suerte y azar en el territorio del departamento de Antioquia, bajo el control, fiscalización y supervisión de Benedan.

El contrato dispone que el concesionario -Gana S.A.- asume el costo de los formularios, previa elaboración de los mismos bajo la supervisión y control del concedente.

1.3.2.3. Dice que el contrato No. 025 de 2007, celebrado entre Benedan y la Unión Temporal WM Impresores y equipos, para la impresión de los formularios, no comporta, como lo estima la DIAN, venta de talonarios de Benedan a Gana S.A, toda vez que el hecho generador se presenta en cabeza del impresor de los formularios al concesionario Gana S.A.

Expone que la intervención del concedente no implica transferencia, sino control y supervisión sobre los formularios, a través de los cuales se materializan las apuestas.

Benedan solo recibe los dineros del concesionario Gana S.A., de manera previa a la orden de la impresión, para entregárselos al impresor, con el fin de realizar un estricto control de la operación, y el impresor le entrega directamente los formularios al concesionario.

1.3.2.4. Señala que el factor determinante para que se configure el hecho generador del impuesto a las ventas, es la transferencia de dominio del bien corporal mueble. Y el suministro de formularios que hace Benedan, como concedente, no puede entenderse como una transferencia del derecho de dominio, porque el contrato de concesión no es traslativo de dominio, ni genera el modo, tradición.

Para que Benedan pudiera ejercer el control, fiscalización y supervisión de los juegos de apuestas, debía celebrar el contrato de impresión de los formularios o talonarios, sin que exista venta de los mismos a Gana S.A.

Por esto, dice que es un mandatario de Gana S.A., para realizar el pago al impresor y autorizar la entrega de un número determinado de formularios a GANA



S.A., una especie de intermediación del pago que hace el concesionario al impresor.

1.3.2.5. Igualmente, manifiesta que Benedan no prestó el servicio de arrendamiento a Gana S.A., pues, el contrato de autorización No. 00018 de 2007 no obedece a la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento, habida cuenta que según ese contrato, se autoriza el uso de las instalaciones de Benedan durante la realización del sorteo, en óptimas condiciones y bajo las mejores medidas de seguridad.

Que GANA S.A., paga por la utilización de la infraestructura logística del juego, uso del local, supervisión de los sorteos y utilización de la marca El Paisita, pero, advierte que no es un canon de arrendamiento como tal.

2. Oposición

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. En resumen, se pronunció en los siguientes términos:

2.1. Que desde el comienzo de la investigación, particularmente en el Acta de verificación Tributaria del 9 de julio de 2009, la actora tuvo conocimiento de los conceptos y razones por las cuales la DIAN consideró que estaba obligada a declarar.

2.2. Dijo que de las cláusulas del contrato de concesión No. 037 de 2006, celebrado entre Benedan y Gana S.A., se deduce que la concedente se obligó para con el concesionario a suministrarle los formularios oficiales, y el concesionario a correr con el costo, sin que ese costo se pudiera trasladar a los usuarios apostadores.

2.3. Que de acuerdo con el contrato No. 025 de 2007, celebrado entre Benedan y la Unión Temporal WM impresores y Equipos, contrató la impresión de los formularios oficiales para la realización de los juegos de suerte y de azar, para suministrarlos a Gana S.A., y asumió la obligación de pago de los formularios producidos por el impresor, para lo cual, dispuso una partida presupuestal.



Señaló que el suministro de talonarios oficiales para el juego de apuestas permanentes se hacía directamente por parte del concedente al concesionario, por medio de la empresa impresora.

Que conforme al artículo 420 literal d) del Estatuto Tributario, constituyen hechos generadores del impuesto a las ventas, la circulación, ventas u operaciones de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías. Y que la entrega de los formularios por parte del concedente al concesionario es una venta, y por este hecho está gravada con el impuesto sobre las ventas.

2.4. Respecto del contrato No. 00018 del 29 de enero de 2007, afirmó que por medio de este contrato, Benedan le cede un espacio locativo en sus dependencias al contratista Gana S.A., para la realización de los sorteos de las apuestas permanentes y el uso de una marca; y por ese hecho, Benedan recibe una contraprestación, obtiene unos ingresos, actividad que desarrolla en el ejercicio de su actividad industrial y /o comercial, por tanto, genera impuesto a las ventas, toda vez que no hay norma expresa que la excluya de este gravamen, de acuerdo con el artículo 420 del ET.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 29 de noviembre de 2016, la Sala Segunda de Decisión Oral del Tribunal Administrativo de Antioquia accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

3.1. Planteó el Tribunal, como problemas jurídicos a resolver: i) si la no inclusión de los servicios determinados en el contrato No. 0018 en el emplazamiento para declarar vicia de nulidad el acto que le impone a la actora el impuesto a las ventas, ii) si el suministro de talonarios de Benedan -concedente- a Gana S.A -concesionario, la obliga a presentar la declaración del IVA por el 6º bimestre del año 2007, derivada de la ejecución del contrato de concesión.

3.2. El Tribunal se refirió a las normas relacionadas con el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, en especial, resaltó lo dispuesto en los artículos 336 de la Constitución Política, 2 y 49 de la Ley 643 de 2001, y 62 de la Ley 863 de



2003, en virtud de los cuales señaló cuál es el hecho generador, el momento de su causación, el responsable y la base gravable.

Así mismo, referenció jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional¹, para luego señalar que el responsable del impuesto a las ventas es el operador del juego, el concesionario, no el concedente.

3.3. En el acápite “*El caso concreto*”, hizo referencia a las cláusulas del contrato de concesión 037 de 2006, del que se deriva que el concedente se obliga a suministrar al concesionario los formularios oficiales para la realización del juego de apuestas permanentes o chance, el concesionario asume su costo, previa elaboración de los mismos y no los trasladará a los apostadores.

Indicó que el suministro de los formularios oficiales es un costo a cargo del concesionario y a favor del impresor de los talonarios, con el fin de que el concesionario ejerza la operación, sumado a que el contrato de concesión se refiere a derechos de explotación y no a un precio.

Estableció que el concedente no recibe dinero por la entrega de los formularios, puesto que el concesionario asume el costo, y es la Unión Temporal WM Impresores y equipos la que recibe el precio por la impresión de los mismos.

Resultado de ese análisis legal, jurisprudencial y fáctico, determinó que el suministro de los talonarios del concedente al concesionario no se trata de una venta, como lo asumió la DIAN.

Por lo tanto, Benedan no estaba obligada a presentar declaración del IVA por ese concepto.

3.4. En cuanto a los servicios de fotocopiado y de arrendamientos, indicó que contrario a lo que alegó la actora, desde el Acta de Verificación del 9 de julio de

¹ Citó sentencias del 29 de noviembre de 2012 y del 30 de abril de 2014, radicados internos 18532 y 18680, y sentencia C-1108 de 2001 de la Corte Constitucional.



2009², la DIAN llamó la atención con relación a que no se había declarado ingresos por esos conceptos, e incluso Benedan se pronunció sobre el tema, por lo tanto, no se le vulneró su debido proceso.

No obstante, respecto al servicio de fotocopiado, el Tribunal estableció que en el emplazamiento para declarar anexo al Acta de Verificación³, la DIAN indicó que en el sexto bimestre de 2007 -noviembre-diciembre-, Benedan no había generado ingresos por fotocopiado.

Con relación al contrato 0018 de 2007, servicio de autorización para uso de local, dijo que contrario a lo alegado por la demandante, se trata de un contrato de arrendamiento que generó según la liquidación oficial de aforo un impuesto de \$1.806.000, que equivale al 10% de \$18.060.000.

3.5. Lo anterior condujo a que el Tribunal “*declarara la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto determinaron el impuesto sobre las ventas –IVA- correspondiente al sexto (6º) bimestre –noviembre-diciembre de 2007 a cargo de la Beneficencia de Antioquia por el suministro de talonarios*”.

3.6. Concluyó que la sanción impuesta por no declarar corresponde a las pautas establecidas en el numeral 2º del artículo 643 del E.T, pues, en el caso concreto, la sanción por \$1.715.165.174 corresponde al 10% de las consignaciones bancarias realizadas por Benedan en el bimestre noviembre-diciembre de 2007, esto es, el 10% de \$17.151.651.746.

4. Recurso de apelación

La entidad demandada apeló el fallo del Tribunal, para que sea revocado y en consecuencia se confirme la actuación de la DIAN.

Centró su argumento, en reiterar que en este caso el impuesto a las ventas se causa con ocasión del suministro de los talonarios de la concedente Benedan al

² Ver reverso fl.920.

³ Ver fl.933.



concesionario Gana S.A., porque, en su sentir, esa entrega es una venta y por lo mismo está gravada. Considera que la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ que citó el Tribunal, según la cual la comercialización que hace el concesionario de los talonarios con los colocadores de las apuestas genera impuesto a las ventas, debe aplicarse al suministro que hace el concedente al concesionario.

Además, argumenta que resulta incongruente que el fallo declare la nulidad parcial de los actos demandados, pero a la vez en la parte considerativa establece que la sanción está bien impuesta.

5. Alegatos de conclusión de segunda instancia

51. **La parte demandante**, solicitó confirmar el fallo. Pero, respecto del argumento de incongruencia en la tasación de la sanción que plantea la apelante, considera que debe aplicarse el precedente de la Sección Cuarta contenido en sentencia del 30 de abril de 2014, reiterado en sentencia del 26 de mayo de 2016, esto es, liquidar la sanción tomando como base los ingresos gravados y no los ingresos brutos o las consignaciones bancarias.

5.2. **La entidad demandada**, reiteró lo que expuso en su apelación.

5.3. **El Ministerio Público**, rindió concepto. Solicitó confirmar el fallo apelado, pues, la entrega de los formularios no se trata de una venta de la concedente al concesionario, toda vez que conforme el contrato de concesión es un costo que asume el concesionario y que paga directamente a la firma que hizo la impresión de esos formularios.

Agregó que en las sentencias que cita el apelante se decidieron casos distintos al presente, debido a que en esos asuntos se probó que el concesionario, después de recibir los talonarios del concedente, los entregaba a los colocadores de apuestas a cambio de un precio. Por último, indicó que no resulta incongruente el fallo apelado por el hecho de haber confirmado la sanción, toda vez que la entidad demandada la impuso conforme el artículo 643 del ET.

⁴ Se refiere a la sentencia de la Sección Cuarta del 30 de abril de 2014, radicado interno 18680.



CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico a resolver

Corresponde a la Sala determinar si procede confirmar o revocar la sentencia de primera instancia. Para ese propósito, atendiendo lo planteado en la alzada, corresponde a la Sala determinar si, como lo afirma la apelante, el suministro de talonarios del concedente al concesionario, derivado de la ejecución del contrato de concesión 037 de 2006, se trata de una venta y por lo tanto la concedente estaba obligada a presentar declaración del IVA por el sexto bimestre (noviembre-diciembre) del año 2007.

Adicionalmente, la Sala se pronunciará respecto de la sanción por no declarar.

2. La decisión

2.1. La explotación del monopolio de juegos de suerte y azar está contemplada en el artículo 336 de la Norma Superior como arbitrio rentístico, y mediante la Ley 643 de 2001⁵, se asignó a los departamentos, al Distrito Capital y a los municipios la titularidad de las rentas de ese monopolio, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la Nación.

Dispuso esa ley que pueden operar de la siguiente manera: i) La operación directa, que ejercen los Departamentos, el Distrito Capital a través de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de Capital público, y ii) la operación mediante terceros, realizada por personas jurídicas, en virtud de autorización, *mediante contratos de concesión* o contratación en los términos de la Ley 80 de 1993.

Además, señala que la contraprestación a la que está obligado el tercero concesionario frente al Estado corresponde al pago de los derechos de explotación, los cuales constituyen la renta del monopolio.

⁵ “Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar”.



Inicialmente, el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 consagró que *“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”*. Sin embargo, el artículo 62 de la Ley 863 de 2003⁶ suprimió ese 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.

Adicionalmente, el artículo 13 del Decreto Reglamentario 1350 de 2003⁷, determinó que el operador del juego debía utilizar en forma exclusiva los formularios suministrados por las entidades concedentes.

2.2. Mediante contrato 037 de 2006, la Beneficencia de Antioquia (Benedan) entregó en concesión por cinco años a la sociedad Grupo Antioqueño de Apuestas S.A. (Gana S.A), la explotación de juegos de apuestas permanente o chance, para que por su cuenta y riesgo lo operara en todo el territorio del Departamento de Antioquia, bajo el control, fiscalización y supervisión del concedente.

En contraprestación el concesionario *“se compromete a pagar como mínimo las sumas que ofrezca en su propuesta sobre los ingresos obtenidos durante el*

⁶ *“Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”*. Publicada en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003.

⁷ *“Por el cual se reglamenta la Ley 643 de 2001 en lo relativo a la modalidad del juego de apuestas permanentes o chance”*.



*término de duración de toda la concesión y el contrato, a título de derecho de explotación y gastos de administración*⁸.

En la cláusula cuarta⁹ se consignó que el concesionario “*asume el costo de los formularios, previa elaboración de los mismos y no los trasladará a los apostadores*”, y en cláusula quinta¹⁰ se estableció que el concedente “*se obliga a 1. Suministrar al concesionario los formularios oficiales que se utilizarán para la realización del juego de apuestas permanentes o chance, de conformidad con lo estipulado*”.

2.3. Ahora, conforme el contrato 025 de 2007¹¹, suscrito entre Benedan y la Unión Temporal WM Impresos y Equipos, cláusulas primera, tercera, cuarta y sexta, esta se obligó a la impresión, custodia y suministro de los formularios para el concesionario, que deben ser impresos en rollos de papel de condiciones especiales y cumpliendo las características señaladas en la Ley 643 de 2001, en el Decreto Reglamentario 1350 de 2003¹² y condiciones técnicas particulares señaladas en el contrato.

Además, la Unión Temporal se obligó a suministrar directamente los formularios en las oficinas del concesionario, de acuerdo al procedimiento establecido para el efecto, “*según solicitud de compra y pago de los formularios por parte del concesionario*”.

2.4. De lo expuesto en precedencia es claro que por disposición legal el suministro de los formularios le atañe a la concedente, y esos formularios deben ser impresos cumpliendo unas especificaciones técnicas.

⁸ Cláusula primera (reverso fl.842).

⁹ Reverso fl.842.

¹⁰ Fl.843.

¹¹ Este contrato obra fls.362-364.

¹² Artículo 26 de la Ley 643 de 2001 y los artículos 8, 9 y 10 del Decreto 1350 de 2003.



El costo de la impresión de los talonarios lo asumió el concesionario, la Unión Temporal los entregó directamente al concesionario y fue la que recibió el precio por su elaboración.

Además, el contrato de concesión, como lo recordó el Tribunal, se refiere a derechos de explotación y no de precio, porque la finalidad del suministro de los talonarios no es solo la simple entrega de unos documentos impresos, sino los derechos de explotación de los mismos, conforme lo acordado por las partes en el contrato de concesión.

Así las cosas, la intervención de la concedente no implicó una venta, sino control y supervisión sobre los formularios oficiales que se suministran al concesionario, a través de los cuales se materializan las apuestas.

Por tanto, el cargo propuesto por la apelante no prospera.

2.5. Advierte la Sala que en otros casos ha dicho que la comercialización que hace el concesionario de los talonarios con los colocadores de las apuestas genera impuesto a las ventas.

Pero en tales casos sí podía hablarse de venta, dadas las condiciones contractuales pactadas, toda vez que se tratan supuestos fácticos y jurídicos distintos.

En efecto, en sentencias del 29 de noviembre de 2012, 30 de abril de 2014, 26 de mayo y 1º de junio de 2016¹³, se decidieron asuntos de un mismo concesionario de apuestas permanentes –la sociedad su chance S.A.–, en los que se demostró que cobraba a los colocadores los talonarios que le suministraba la concedente.

¹³ Radicados respetivamente con los Nos. 41001-23-31-000-2008-00093-01(18532), 41001-23-31-000-2008-00089-01(18680), 41001-23-31-000-2008-00090-01(20765) y 41001-23-31-000-2008-00092-01(20764), CP. William Giraldo Giraldo, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Martha Teresa Briceño de Valencia. En todos esos casos obra como demandante Su chace S.A, y como demandado la DIAN.



Lo que condujo a esta Sección a considerar que esa actividad del concesionario constituía acto de comercio, ajeno a la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, entregado en concesión por el Departamento del Huila. Por tanto causaba el IVA.

Situación que en nada se asemeja a este caso.

2.6. En cuanto a la incongruencia del fallo que expone la apelante, debido a que el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos cuestionados pero mantuvo el monto de la sanción, tenemos:

2.6.1. El Tribunal constató que en la imposición de la sanción por no declarar la DIAN se ajustó a lo reglado en el numeral 2º del artículo 643 del ET¹⁴, lo que lo llevó a no modificarla. Por lo tanto no puede considerarse incongruente.

2.6.2. No obstante, en casos como este, la Sección ha sido del criterio que si bien la finalidad de esa norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de declarar el gravamen, una interpretación rígida de la misma no se adecuaría a sus fines.

Conduciría a la imposición de una sanción de forma desproporcionada, con relación al incumplimiento del deber de declarar el impuesto en que incurrió el contribuyente.

Tasar la sanción tomando como referencia las consignaciones bancarias o los ingresos brutos y no el monto de los ingresos respecto de los que existía la obligación de declarar, *“implica tomar una decisión en contravía de lo razonable, lo proporcional, lo equitativo, e inclusive en contra del principio de justicia tributaria,*

¹⁴ En lo pertinente dice esa norma: *“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 determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior”.



que propende un sistema eficiente, pero en relación directamente proporcional con el obligado y la obligación”¹⁵.

Por eso, la Sección ha señalado que la liquidación de la sanción, para que no resulte desproporcionada e inequitativa, debe calcularse tomando como base solo los ingresos brutos gravados con el IVA, respecto de los que existía la obligación declarar.

2.6.3. Toda vez que el tema de la sanción lo planteó la apelante, y que es un deber del Juez aplicar de manera oficiosa los principios de proporcionalidad y razonabilidad que rigen el derecho sancionatorio, la Sala aplicará a este caso el criterio jurisprudencial mencionado, para efectos de la tasación de la sanción.

Así las cosas, el monto de la sanción se tasaré teniendo como referencia los ingresos brutos gravados con el IVA en el sexto bimestre del 2007, esto es, los ingresos por arrendamiento que ascienden a \$18.060.000.

Por tanto la sanción equivale a \$1.806.000, que representa el 10% de esos ingresos.

2.7. Consecuencia de lo dicho, la Sala modificará el numeral segundo del fallo apelado, que contiene el restablecimiento del derecho que ordenó el Tribunal, en el sentido de declarar a ese mismo título que la sanción impuesta a la Beneficencia de Antioquia S.A., será equivalente al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con IVA del sexto bimestre del 2007, que corresponde a la suma de \$1.806.000.

En lo demás, se confirmará la decisión del Tribunal.

3. No se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por no obrar prueba de su causación en esta instancia.

¹⁵ Sentencia de la Sección Cuarta del 26 de mayo de 2016, radicado 41001-23-31-000-2008-00090-01(20765), CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En ella se reiteró lo dicho por la Sección en sentencia del 30 de abril de 2014, radicado 41001-23-31-000-2008-00089-01(18680).



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. **Modificar** el numeral segundo del fallo apelado, el cual quedará así:

*“**SEGUNDO:** Como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del Derecho, declárase que la Beneficencia de Antioquia debe cancelar por el impuesto a las ventas –IVA- correspondiente al sexto (6º) bimestre -noviembre-diciembre de 2007, la suma de un millón ochocientos seis mil pesos (\$1.806.000).*

La sanción impuesta a la Beneficencia de Antioquia S.A., será equivalente al 10% de la totalidad de los ingresos gravados con IVA del sexto bimestre del 2007, que corresponde a la suma de \$1.806.000”.

2. **Confirmar** en lo demás, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
3. **Sin condena en costas** en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la doctora Tatiana Orozco Cuervo, para actuar como apoderada de la entidad demandada.
5. **Devolver** el expediente al Tribunal de origen, una vez se halle en firme esta decisión.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co