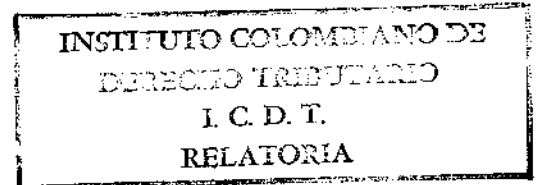




T7/07

286



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

**CONSEJERO PONENTE: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil siete (2007)

Radicación: 25000-23-27-000-2002-00178-01-15308

ACTOR: **FEDERACIÓN NACIONAL DE COMERCIANTES -FENALCO-**  
Acción Nulidad contra el artículo 78 del Decreto 400 de 1999  
expedido por la Alcaldía Mayor de Bogotá  
FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital contra la sentencia de 4 de noviembre de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad contra el artículo 78 (parcial) del Decreto Distrital 400 de 1999.

**EL ACTO ACUSADO**

La pretensión de nulidad recae sobre el aparte subrayado del artículo 78 del Decreto Distrital 400 de 1999, cuyo texto es el siguiente:

Decreto N° 400 de 1999

*"Por el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales"*

**EL ALCALDE MAYOR DEL DISTRITO CAPITAL DE SANTA FE DE BOGOTÁ**

*En ejercicio de sus facultades legales y en especial las extraordinarias otorgadas por el artículo 16 del Acuerdo 26 del 21 de diciembre de 1998.*

**DECRETA:**

[...]

**IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTÁCULOS**

[...]

**Artículo 78°.- Base Gravable.** La base gravable será el valor de los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto total de:

207

*Las boletas de entrada a los espectáculos públicos.*

*Las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares, en las apuestas de juegos.*

*Las boletas, billetes, tiquetes de rifas.*

*El valor de los premios que deben entregar en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y en los concursos."*

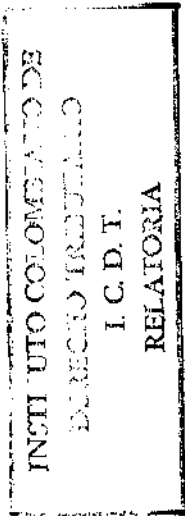
## LA DEMANDA

La Federación Nacional de Comerciantes solicitó la nulidad del aparte subrayado, por considerar que viola los artículos 8 del Acuerdo Distrital 28 de 1995; 16 del Acuerdo 26 de 1998 del Concejo de Bogotá; 4, 6, 13, 95-9, 121, 122, 123, 315-1, 313-4, 338 y 363 de la Constitución Política; 12 [3] Decreto Ley 1421 de 1993 y 32 [7] de la Ley 136 de 1994, cuyo concepto de violación desarrolló así:

1. *Las rifas promocionales y los concursos*, se realizan con fines publicitarios o de promoción, en los que se ofrece un premio al público sin cobrarle suma alguna por participar ni trasladar el valor del producto sorteado al precio de los artículos, en consecuencia no son onerosos sino gratuitos, pues es una herramienta que adoptan los comerciantes para incentivar el consumo.

Los gastos en que incurre el comerciante producto de las promociones gratuitas que realiza en forma de sorteo, disminuyen directamente el margen de utilidad neto, pues es el comerciante y no el participante quien debe asumir directamente el costo del artículo que entrega al público, por esto, cobrar al comerciante un impuesto del 10% sobre el valor del premio, desconoce la naturaleza gratuita de este tipo de sorteos promocionales y termina gravando un egreso, lo cual resulta inequitativo e injusto.

2. *Violación al principio de legalidad y falta de competencia.* Mediante el Acuerdo 26 de 1998, se le otorgaron facultades al Alcalde de Bogotá por seis meses para recaudar y actualizar el procedimiento tributario en los diferentes impuestos distritales conforme a su naturaleza y para actualizar el Decreto 423 de 1996 incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales en el Distrito y las generadas por acuerdos del orden distrital.



280

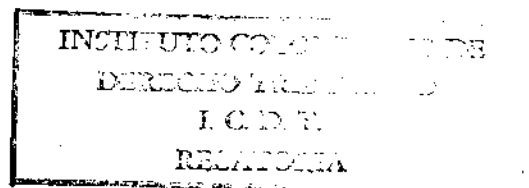
Por lo tanto, el Alcalde no tenía facultad para expedir normas de carácter sustancial como la disposición demandada que modificó la base gravable del impuesto de azar establecida en el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Extraordinario 423 de 1996.

En efecto, el Decreto Distrital 423 de 1996 determina los elementos y estructura del impuesto de azar y espectáculos, especifica que la base gravable son los ingresos brutos generados por el valor de las boletas o tiquetes de las rifas y demás hechos generadores, a diferencia de lo establecido por el Decreto demandado, que arbitrariamente incluye **las rifas promocionales** al señalar el valor del premio como base gravable del impuesto y en las cuales no se da el carácter oneroso del juego que es lo que le otorga su condición de explotación y la adquisición de ingresos para el contribuyente.

En consecuencia, el Alcalde de Bogotá al señalar una base gravable del impuesto diferente a la establecida por el Concejo Distrital, violó los principios de legalidad y de representación previstos en el artículo 338 de la Constitución Política e invadió la competencia propia del cuerpo colegiado en contravía de lo dispuesto en los artículos 313-4 de la Constitución, 12[3] Decreto Ley 1421 de 1993 y 32[7] de la Ley 136 de 1994.

3. *Violación del principio de equidad tributaria.* Se violaron abiertamente los principios de equidad tributaria y razonabilidad de las cargas públicas consagrados en los artículos 13, 363 y 95-9 de la Constitución Política, pues la norma demandada desconoce que las rifas sometidas al impuesto son por su esencia las de carácter oneroso, pues son las que generan para quien las realiza un ingreso, y por el contrario, pretende sujetar también al impuesto los sorteos gratuitos que tienen un carácter promocional.

Es injusto que quien no se lucra del azar, ni obtiene ingresos por ello, deba tributar sobre un egreso que es el valor del premio, mientras que quien realiza una rifa onerosa tributa sobre los ingresos que le reporta el valor de las boletas vendidas.



209

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso las siguientes razones:

El artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995 fusionó en el impuesto de Azar y Espectáculos los impuestos a espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares, sin embargo, no cambió los elementos estructurales del tributo.

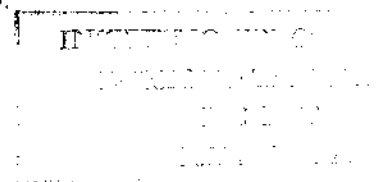
De conformidad con los Decretos 115 y 114 de 1988, la base gravable del impuesto de azar y espectáculos en relación con los concursos y rifas promocionales, se constituye sobre el valor total de los premios. Estas normas se encuentran vigentes y fueron compiladas en el Decreto 400 de 1999, por lo tanto no es cierto que la Administración en el artículo demandado se haya extralimitado en las facultades otorgadas en el Acuerdo 26 de 1998.

Frente a la violación del principio de equidad tributaria y desconocimiento de los artículos 13, 363 y 95-9 de la Constitución Política, el demandado hizo un recuento histórico y jurisprudencial del impuesto al azar y espectáculos, con el objeto de determinar su vigencia.

Citó las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que indican que no existe incompatibilidad entre el concepto fiscal de monopolio de juegos de suerte y azar como arbitrio rentístico y la facultad impositiva de los municipios y el Distrito por la explotación de esas actividades, la cual se encuentra sometida al principio de legalidad, principio, que como se vio fue respetado por el artículo 78 demandado que en la compilación efectuada tuvo en cuenta lo establecido en los Decretos 114 y 115 de 1988.

## COADYUVANCIA

El ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago coadyuvó la demanda y señaló que la norma acusada violaba además los artículos 2 y 19 del Decreto 0114 de 1988 expedido por el Alcalde de Bogotá en cuanto disponen que las rifas deben ser

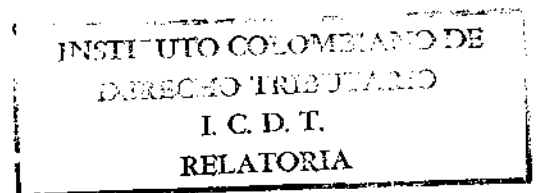


onerosas tanto para quien las realiza como para quien participa en ellas, calidad que no se da en las rifas promocionales en las que quien participa no tiene que hacer ningún desembolso.

La norma demandada dispone como base gravable el valor del premio entregado, sin tener en cuenta que dicha base es sólo aplicable a las rifas de las cuales se obtiene un ingreso para quien las realiza, por lo tanto no se podían incluir a las rifas promocionales.

Conforme al artículo 42 de la Ley 10 de 1990 se declaró arbitrio rentístico de la Nación la explotación monopólica, en beneficio del sector salud, de los juegos de suerte y azar, diferentes de las loterías y apuestas permanentes. Y, antes de la Ley 643 de 2001 que exoneró de impuestos a las rifas promocionales, éstas estaban gravadas con el 17% del valor total comercial del plan de premios que recaudaba Ecosalud (artículo 5 de la Resolución 0076 de 1999 de Ecosalud) de manera que la norma acusada al permitir cobrar un impuesto del 10% adicional al 17% que se pagaba a Ecosalud, añade sin base legal alguna el último inciso del artículo 71 del Decreto 423 de 1996.

#### LA SENTENCIA APELADA



El Tribunal declaró la nulidad de la expresión "**en las rifas promocionales y en los concursos**" contenida en el inciso final del artículo 78 del Decreto Distrital 400 de 1999, con base en las siguientes consideraciones:

Conforme al artículo 16 del Acuerdo 26 de 1998 del Concejo Distrital, el Alcalde de Bogotá debía "recaudar y actualizar el procedimiento tributario en los diferentes impuestos distritales [...] así como actualizar el Decreto 423 de 1996", es decir, compilar las normas distritales de acuerdo con las nacionales, por lo tanto, no tenía facultades para crear nuevos tributos.

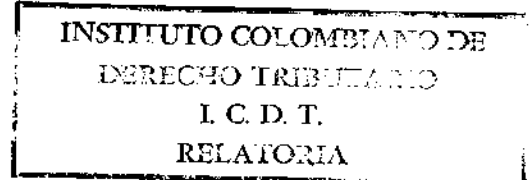
De los artículos 2 del Decreto 114 de 1988 y 6 del Decreto 115 del mismo año se desprende que sólo las rifas onerosas da lugar al impuesto al azar, ya que suponen una compra por parte del participante y un consecuente lucro para el

291

vendedor, a diferencia de las rifas promocionales, que se realizan para incentivar el consumo de bienes o servicios, y el derecho a participar en ellas se obtiene a título gratuito, la utilidad deriva directamente del bien o servicio que se ofrece y cuya venta está gravada con el IVA y no del azar.

Finalmente, el impuesto fue creado por la Ley 12 de 1932 sobre el valor de las boletas, tiquetes o apuestas de toda clase, de manera que si la rifa no tiene ningún valor de venta, no se realiza el hecho que le da origen.

### LA APELACIÓN



La demandada apeló la decisión porque considera que la expresión "rifas promocionales y concursos" se encuentra dentro de la compilación y actualización realizada por el decreto demandado, es decir, conforme a las normas que rigen el impuesto de azar y espectáculos. Además, citó la jurisprudencia del Consejo de Estado (Expedientes 8251, 8828 y 8838) en la que se precisó que las rifas promocionales se encuentran sujetas al impuesto de rifas y sobre la fusión de los impuestos de azar y espectáculos por medio del Acuerdo 28 de 1995 que se ajustó a la Ley.

Que los Decretos 423 de 1996, 400 de 1999 y 352 de 2002 compilaron las normas tributarias vigentes sin introducir nuevos elementos sustanciales del impuesto de juegos y rifas que ya estaban previstos en la Ley 33 de 1969, en el Decreto 1333 de 1986 y en los Decretos Distritales 114 y 115 de 1988.

Que la misma Corte Constitucional señaló que existen algunos tipos de rifas que aunque no tienen valor de boleta, el hecho generador son los premios que se pagan o entregan a quienes participan y donde la base gravable es precisamente, el valor del premio a entregar.

Finalmente, transcribió en su totalidad el Decreto 537 de 1974 que reglamenta las rifas y la sentencia C-169/04 de la Corte Constitucional que declaró la exequibilidad del artículo 5º de la Ley 643 de 2001 en cuanto excluye del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar los sorteos promocionales.

292

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** reiteró su solicitud de revocar el fallo proferido por el Tribunal. Afirmó que si bien es cierto que existe una diferencia entre las rifas como actividad principal, y las rifas como herramienta accesoria para impulsar las ventas, dicha distinción solo es aplicable a algunos sujetos calificados por la ley como las sociedades de capitalización quienes tienen un régimen especial, según jurisprudencia que transcribió.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada. Con fundamento en la sentencia de constitucionalidad C-169 de 2004 consideró que el nombre genérico de "rifa" para efectos tributarios, induce equívocamente a pensar que los elementos que la integran son idénticos de aquellos que conforman las denominadas "rifas promocionales", pero que no son completamente equivalentes, en la medida que la "**rifa**" constituye una actividad profesional que se efectúa de manera permanente y que genera riqueza a quien la explota y lo obliga a pagar para acceder al derecho de participación, contrario de la "**rifa promocional**" que es de carácter esporádico, pues tiene como fin promocionar la venta bienes o servicios que no genera riqueza directa con su ejercicio, y por ende constituye un costo para su promotor, toda vez que el derecho de participación es gratuito e indirecto para los beneficiarios.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital, la Sala debe establecer si se ajustó a derecho la decisión del Tribunal que declaró la nulidad parcial del artículo 78 del Decreto 400 de 1999 expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C., en cuanto determinó la base gravable del impuesto de azar y espectáculos "*en las rifas promocionales y en los concursos*", en atención a que tal clase de rifas no son hechos generadores de impuesto conforme lo dispuesto en el Decreto 115 de 1988 y en la Ley 12 de 1932.

El Tribunal consideró que el Alcalde había excedido las facultades otorgadas por el Concejo por medio del Acuerdo 26 de 1998 y en lugar de compilar las normas vigentes, en el caso concreto estableció ese tributo sobre las rifas promocionales.

Sea lo primero advertir que el Decreto 400 de 1999 fue derogado por el Decreto 352 de 2002, y la disposición acusada fue reemplazada por el artículo 86 de ese Decreto, sin embargo, debe estudiarse su legalidad en virtud del tiempo que rigió y por los efectos que pudo producir mientras mantuvo su vigencia, como reiteradamente lo ha considerado la Corporación.

Ahora bien, en el Distrito el impuesto de azar y espectáculos reúne de manera unificada los impuestos de espectáculos públicos, de tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, el impuesto por las ventas bajo el sistema de clubes y el de rifas, apuestas y premios de las mismas conforme al artículo 71 del Decreto 400 de 1999.

En efecto, mediante el artículo 8 del Acuerdo 28 de 1995 del Concejo Distrital, se estableció que bajo la denominación de impuesto de azar y espectáculos se cobrarían unificadamente los impuestos de espectáculos públicos, juegos, rifas, sorteos, concursos y similares (folio 235 del c.ppal).

La Sala en varias oportunidades ha reseñado la evolución legislativa del impuesto sobre espectáculos públicos, rifas, apuestas y premios a las mismas conforme a las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, y el Decreto Extraordinario 1333 de 1968<sup>1</sup>, de acuerdo con el siguiente análisis:

El impuesto sobre juegos permitidos fue creado mediante la Ley 12 de 1932, en los siguientes términos:

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

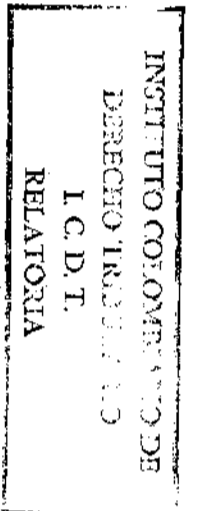
<sup>1</sup> Sentencias de 16 de agosto de 2002 Exp. 12230 M.P. Germán Ayala Mantilla, 14 de octubre y 7 de diciembre de 2004 Exp. 13830 y 14599 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 31 de agosto de 2006 Exp. 15100 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

294

1. *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 apuesta en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos”.*

El procedimiento para el recaudo del impuesto sobre boletas o tiquetes de apuestas de juegos permitidos fue establecido por el Decreto 1558 de 1932, que dispuso:

*Art. 2º.- b) Apuestas o repartición de sorteos. “El impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas, quinielas o remates que se lleven a cabo en los juegos permitidos (...), se hará efectivo sobre las planillas de movimientos de boletas o tiquetes empleados en ellas. Para tal efecto, todo individuo entidad que quiera llevar a cabo cualquiera de tales actividades, deberá presentar a la oficina recaudadora respectiva las boletas y tiquetes que vayan a emplearse en cada ocasión, con el talonario correspondiente y numeradas en serie continua, con el objeto de que sean selladas y registradas en un libro especial (...). Al día siguiente útil de verificada la apuesta, quiniela o remate, éste exhibirá el saldo de boletas o tiquetes no vendidos, con su respectiva planilla de movimiento, a fin de que se liquide y pague el impuesto”.*



Si bien este impuesto había sido creado inicialmente con carácter temporal, mediante la Ley 69 de 1946 lo convirtió en permanente al establecer en su artículo 12: *“Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1 del artículo 7º de la Ley 12 de 1932”.*

Posteriormente, el legislador de 1968 mediante la Ley 33 cedió el impuesto a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá, así:

*“Artículo 3º. A partir del 1º de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, el impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias”.*

Lo cual fue reglamentado por el Decreto 057 de 1969 al señalar:

*“Artículo 6º. A partir del 1º de febrero de 1969 corresponde al Distrito Especial de Bogotá y a los municipios, la administración, recaudo y*

295

*control de los impuestos nacionales que fueron declarados de propiedad exclusiva suya, de conformidad con el artículo 3° de la Ley 33 de 1968”.*

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

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

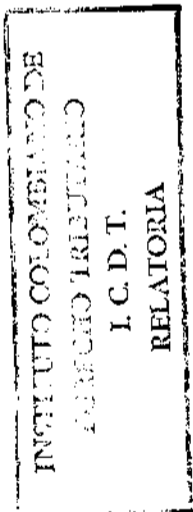
*“c) La liquidación, recaudo y control del impuesto del 10% sobre el valor de boletas de rifas de que tratan las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, se harán en la forma y términos previstos por el decreto 1558 de 1932, pero su pago se efectuará en las Tesorerías Distritales o Municipales”*

Finalmente el Código de Régimen Político y Municipal (Decreto 1333 de 1986), adoptó en los siguientes artículos las normas vigentes sobre el impuesto en estudio:

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

*Artículo 228. Son propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los impuestos sobre billetes, tickets y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias.*

*Los Municipios y el Distrito Especial procederán a organizar y asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo, con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia”.*



Ahora bien, mediante sentencia C-537 de 23 de noviembre de 1995 la Corte Constitucional estudió la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 7 (parcial) de la Ley 12 de 1932; 12 de la Ley 69 de 1946; 3 (parcial) de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, por los cuales se impone el

296

gravamen a los billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de apuestas en toda clase de juegos permitidos porque consideraba la demandante que tales disposiciones no cumplían con el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, pues no se señalaban el sujeto pasivo, y había indeterminación en el hecho generador y la base gravable.

La Corte encontró las normas demandadas ajustadas a la Constitución y precisó que aunque no estaban claramente definidos todos los elementos del impuesto en la Ley, sí eran determinables, así:

a) El Sujeto Activo del Impuesto: los municipios y del Distrito Capital porque la Ley dice que es de su propiedad exclusiva.

b) El sujeto pasivo del impuesto, aunque la ley no lo señala en forma clara y expresa, sí es determinable, *"por cuanto el ejercicio de la actividad, es decir de la elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, hace surgir la identidad de la persona."* Esto es, la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.

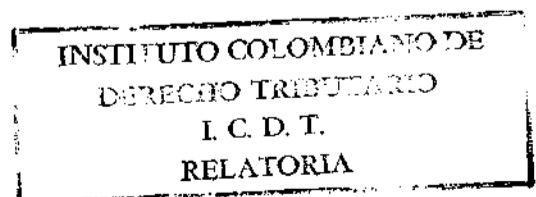
Sobre el hecho generador y la base gravable la Corte precisó:

"c) El hecho gravable o generador del impuesto lo constituye en este evento el billete, tiquete y boleta de rifas y apuestas, es decir, el medio que da acceso o materialización del juego, así como los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas y apuestas. Así pues, se gravan tanto las apuestas y rifas como los juegos permitidos.

d) La base gravable del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica el impuesto." (resalta la Sala)

Y, finalmente,

e) La tarifa del impuesto el diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas.



297

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, es claro que conforme a las normas legales que rigen este impuesto, tanto el valor de las boletas o tiquetes de las rifas, como el valor de los premios que se pagan o entregan a quienes participan, constituyen la base gravable del impuesto y no solamente el valor de las boletas, como equivocadamente lo señala la demanda y lo consideró el Tribunal.

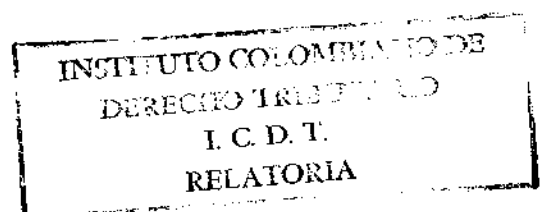
Ahora bien, en cuanto al carácter oneroso que según el Tribunal debe corresponder a esta clase de rifas, en materia Distrital rige también el Decreto 0114 de 1988, expedido por el Alcalde Mayor de Distrito Capital, por el cual se dictan normas sobre "rifas, concursos, juegos y espectáculos públicos" (folio 75 c.ppal). En su artículo 2 se definió rifa como "toda oferta para sortear uno o varios bienes o premios entre varias personas que compren o adquieran el derecho a participar en el resultado del sorteo o de los sorteos al azar en una o varias oportunidades".

Si bien el Tribunal señaló que conforme a esta disposición y de la definición de rifa promocional descrita en el artículo 6 del Decreto 115 de 1988, sólo las rifas onerosas daba lugar al impuesto de azar, a juicio de la Sala, tal conclusión no se ajusta a derecho, pues en primer lugar, en el artículo 2 antes transcrito, se dice que la rifa se da entre quienes compren o adquieran el derecho a participar en el sorteo, lo que significa que no sólo los que compran boletas participan, sino que también lo hacen, quienes por cualquier otro medio adquieren ese derecho, como sería el caso de una promoción o por la compra de algún artículo o producto.

Sobre el carácter oneroso de las rifas, la Sala en sentencia de 31 de agosto de 2006<sup>2</sup> que decidió sobre la legalidad del artículo 86 del Decreto 352 de 2002 por el cual se fijó la base gravable del impuesto de azar y espectáculos en cuanto a las rifas promocionales se refiere, consideró que tal disposición no era ilegal, toda vez que el hecho generador del impuesto era la realización de rifas, esto es, el medio que permitiera participar en el resultado del sorteo, así como los premios que se entregaran a quienes participaran en ellas. Así consideró:

*"[...] es lógico entender que cualquiera sea el mecanismo utilizado para la rifa, esto es mediante la expedición de "billetes" o "boletas" que se*

<sup>2</sup> Expediente 15100 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.



278

venden previamente a los interesados en participar en ella, o los documentos o facturas que se entregan a quienes adquieren determinados productos o servicios, motivados por la oferta de participar en rifas posteriores, que son precisamente las "rifas promocionales", están sujetas al gravamen.

No es válido entonces interpretar, como lo hace la accionante, que las rifas promocionales que se efectúan mediante el uso de billetes están gravadas con el impuesto, mientras que las que no los utilizan como medio de participación en los sorteos, no estarían gravadas, dado que la palabra "rifas" utilizada por el legislador debe entenderse en su sentido natural y obvio, esto es, como la actividad de sortear algo entre varias personas a las que se reparten o venden papeletas, billetes y cualquier otro documento que le permita acreditar su participación en el sorteo." (Subraya la Sala)

Conforme al criterio expuesto, la inclusión de la base gravable del impuesto de azar y espectáculos por el valor de los premios que deben entregar en las rifas promocionales y en los concursos, no se opone a la regulación legal y distrital del impuesto que como se explicó, se encuentra conformada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica el impuesto.

Por lo demás, la base gravable se encuentra acorde también con el hecho generador del impuesto y con la definición de rifa que consagran los artículos 72 y 76 del Decreto 400 de 1999, en los siguientes términos:

**"Artículo 72.- Hecho generador.** El hecho generador del impuesto de azar y espectáculos 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<sup>3</sup>.

**Artículo 76.- Rifa.** Se entiende por rifa, toda oferta para sortear uno o varios bienes o premios, entre las personas que compren o adquieran el derecho a participar en el resultado del sorteo o los sorteos, al azar, en una o varias oportunidades." (Subrayas de la Sala)

De las consideraciones precedentes, no encuentra la Sala que al haberse incluido las rifas promocionales y los concursos dentro de la base

<sup>3</sup> En idénticos términos se consagraba el hecho generador del impuesto en el artículo 70 del Decreto Distrital 423 de 1996.

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

Expediente 15308 ACTOR: FEDERACIÓN NACIONAL DE COMERCIANTES -FENALCO- Acción Simple de nulidad contra el artículo 78 del Decreto 400 de 1999 expedido por la Alcalde Mayor de Bogotá

gravable del impuesto de azar y espectáculos, se haya violado alguna de las normas legales y distritales que rigen este impuesto y por el contrario, se advierte que se adecua a la naturaleza del mismo.

Así las cosas, se debe revocar la sentencia apelada y en su lugar denegar la pretensión de nulidad de la expresión "en las rifas promocionales y en los concursos" contenida en el artículo 78 del Decreto 400 de 1999.

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

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

  
**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
 Presidente

  
**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

  
**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

  
**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
 DERECHO TRIBUTARIO  
 I. C. D. T.  
 RELATORIA