

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016).

Radicación: 05001-23-31-000-2005-05531-01 [21834]

Actor: JORGE IVÁN DUQUE GUTIÉRREZ

Demandado: MUNICIPIO DE MARINILLA

Nulidad parcial – Acuerdo 042 de 1998

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Cuarta de Decisión, que accedió a las súplicas de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

*«1º. – SE DECLARA LA NULIDAD PARCIAL del artículo 140 del Acuerdo Municipal 042 de 1998, mediante el cual se expidió el Estatuto que regula el Impuesto de Industria y Comercio y el de Avisos y Tableros y otras disposiciones, en la parte pertinente a: Descripción: **juegos de azar, maquinitas, bingo y similares**, Tarifa por mil: **10.0** por las razones expuestas en las consideraciones de esta providencia.*

2º. – **OFICIAR** al Concejo Municipal de Marinilla (Antioquia), para ponerlo en conocimiento de esta decisión.

3º.- Sin condena en costas».

ACTO ACUSADO

ACUERDO MUNICIPAL No. 042 DE 1998
(30 de diciembre de 1998)

Por medio del cual se expide el Estatuto que regula el impuesto de industria y comercio y el de Avisos y Tableros y otras disposiciones

EL CONCEJO MUNICIPAL DE MARINILLA

En uso de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las conferidas por la Constitución Política en su artículo 313 numeral 4 de la Ley 383 de 1997

ACUERDA:

(...)

CAPITULO XVII

RÉGIMEN TARIFARIO

CÓDIGO DE ACTIVIDADES Y TARIFAS PARA EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

ARTÍCULO 140 Las actividad (sic) y tarifas de industria, comercio y servicios (expresados en millajes) que a continuación se enuncian serán las siguientes:

(...)

DESCRIPCIÓN

TARIFA

(...)

Juegos de azar, maquinitas, bingos y similares

10.0

(...))»

ANTECEDENTES

JORGE IVÁN DUQUE GUTIÉRREZ, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, instauró demanda para solicitar la nulidad parcial del artículo 140 del Acuerdo 42 de 1998 proferido por el Concejo Municipal de Marinilla (Antioquia), en cuanto grava con impuesto de industria y comercio los «*Juegos de azar, maquinitas, bingos y similares*».

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 336 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 2º y 49 de la Ley 643 de 2001.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Sostuvo que si bien los municipios tienen la facultad de decretar impuestos, dicha facultad debe ejercerse con arreglo a la ley, esto es, solo pueden decretar aquellos impuestos que la ley expresamente autorice.

Manifestó que el impuesto de industria y comercio es uno de aquellos impuestos que pueden ser decretados por el Municipio, pero eso no quiere decir que tenga la potestad de gravar todas las actividades que se desarrollan en el respectivo ente territorial, pues el legislador puede establecer excepciones o excluir actividades de algunos de los impuestos.

Señaló que el artículo 336 de la Constitución estableció los juegos de suerte y de azar como un monopolio rentístico del Estado, razón por la cual tiene un régimen legal propio, en este caso, contenido en la Ley 643 de 2001, que en el artículo 2º dispuso que la actividad de juegos de suerte y azar debe ejercerse conforme a la mencionada Ley, por tanto, ninguna otra autoridad puede regular el monopolio.

Precisó que la Constitución estableció que los recursos provenientes de esta actividad deben estar destinados exclusivamente a la salud, lo cual por sí solo excluye toda posibilidad de que la actividad de juegos de suerte y de azar sea gravada con el impuesto de industria y comercio, no solo por el hecho de tener un régimen propio, sino porque los ingresos percibidos por ese impuesto no son de libre destinación, entonces, no puede ser cobrado por el ejercicio de dicha actividad.

Explicó que, para mayor claridad, el legislador dispuso en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, la prohibición de gravar la actividad, no solo con el impuesto de industria y comercio, sino con cualquier otro impuesto, lo cual no deja duda sobre la ilegalidad de la norma demandada.

Finalmente, transcribió apartes de la sentencia C-1191 del 2001 de la Corte Constitucional en la que se estudió la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 643 de 2001.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El actor solicitó la suspensión provisional del aparte demandado, pero la medida fue negada mediante auto del 8 de noviembre de 2005, decisión que no fue objeto de apelación¹.

OPOSICIÓN

El municipio demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

Señaló que la norma acusada no es ilegal, toda vez que no grava el monopolio sino los ingresos que genera su explotación. Agregó que los ingresos que los empresarios de juegos de suerte y azar perciben por su actividad, *«no engrosan precisamente las arcas públicas sino su patrimonio privado, lo cual hace prueba absoluta de que el gravamen atacado no recae sobre el monopolio, no afecta los recursos que éste genera para el Estado, sino simplemente la actividad mercantil de explotación del mismo por particulares»*².

Transcribió apartes de dos sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que no identificó, para sustentar que no es incompatible el impuesto de industria y comercio con el arbitrio rentístico por la explotación de los juegos de suerte y azar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló la norma demandada, por las razones que se resumen a continuación.

¹ Fls. 115

² Fl. 127

El *a quo* se refirió a la autonomía fiscal de las entidades territoriales e hizo una evolución legal del impuesto de juegos de suerte y azar (apuestas y similares), para concluir que debe accederse a la nulidad parcial del artículo demandado, al no existir norma legal que autorice a los Concejos Municipales a establecer y recaudar el impuesto de industria y comercio, toda vez que el monopolio de los juegos de suerte y azar y su regulación está prevista en la Ley 643 de 2001 y su explotación corresponde hoy a COLJUEGOS.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el ente territorial interpuso recurso de apelación, el cual sustenta así:

Señaló que el artículo 336 de la Carta establece que «*Las rentas obtenidas en el monopolio de suerte y azar, estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud*», a partir de esta disposición, debe concluirse que si lo que ingresa a las arcas del concesionario fueran rentas del monopolio, entonces, se incurriría en peculado por apropiación, y, en todo caso, se destinarían rentas del monopolio a fines distintos al previsto en la Constitución.

Alegó que la actividad de juegos de azar, maquinitas, bingos y similares, no es la que se grava sino los ingresos privados de quien tiene la concesión y la explota. Agregó que lo que se cobra es el impuesto de industria y comercio preexistente y que recae sobre todos los sujetos que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios.

Explicó que el impuesto de industria y comercio, en este caso, no se causa cuando se realice la apuesta, se compre el bingo o se insertan monedas en las máquinas, sino al final del ejercicio, luego de que el empresario tiene que entregar el valor correspondiente a la entidad estatal que ejerce el monopolio, en este punto, todo lo que ganó el empresario con exclusión del derecho de explotación, pasa a ser parte de sus ingresos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** precisó que al momento de la expedición del Acuerdo 42 de 1998, estatuto que regula el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, no se había proferido la Ley 643 de 2001, norma que fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

Sostuvo que a pesar de la expedición de la Ley 643 de 2001, la vocación del reglamento municipal no estaba dirigido a gravar el monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar,

sino a gravar, al igual que todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, que se ejerzan en la jurisdicción del municipio, el ingreso del comerciante que ejecuta la actividad.

Expuso que la prohibición contenida en el artículo 336 C.P. y reiterada en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, parte del supuesto de que los juegos de apuestas permanentes están gravados con impuestos ya existentes, lo que se prohíbe a las entidades territoriales es establecer nuevos gravámenes sobre dicha actividad, lo cual no implica que estén impedidas para señalar a las personas que realizan la explotación de apuestas permanentes como sujetos pasivos de cualquier otro impuesto, tasa o contribución.

Reiteró que el impuesto de industria y comercio que grava a los empresarios de suerte y azar no se causa cuando se realiza la apuesta o se insertan monedas en la máquina, sino luego de que el comerciante paga el impuesto al monopolio rentístico.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Explicó que de acuerdo con las inconformidades planteadas en el recurso de apelación, el interrogante planteado consiste en determinar si el municipio demandado grava la actividad de juegos de azar, maquinitas, bingos y similares con el impuesto de industria y comercio.

Precisó que la Ley 14 de 1983 permite a los municipios gravar tres actividades: las comerciales, industriales y de servicios, pero el ente demandado pretende gravar sujetos, lo que no está permitido por la ley.

Explicó que de la norma demandada se puede verificar que el acuerdo se limita a gravar las actividades mencionadas, pero en ninguna parte hace una diferenciación entre los ingresos del contribuyente y los del monopolio, pues el impuesto de industria y comercio grava los ingresos brutos, esto es, sin discriminar ingreso alguno proveniente de las tres actividades.

Señaló que, como lo analizó el Tribunal, los juegos de azar, maquinitas, bingos y similares hacen parte de un monopolio rentístico del Estado, el cual está regulado en la Ley 643 de 2001. Agregó que lo que confunde al municipio es el uso de la base gravable para liquidar el impuesto, pues ésta tiene en cuenta los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior de todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, pero aun así, de la revisión del Acuerdo no se hace distinción alguna entre los ingresos percibidos por la actividad objeto de discusión, o si debe restarse o tenerse en cuenta la parte que le corresponde al Estado.

Concluyó que los argumentos expuestos por la parte apelante no desvirtúan la decisión del *a quo*, y el cobro del impuesto de industria y comercio a los juegos de azar, maquinitas, bingos y similares está prohibido por la Ley 643 de 2001 y la Constitución.

La **parte actora** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad del aparte del artículo 140 del Acuerdo 42 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Marinilla, mediante el cual se grava con impuesto de industria y comercio, la actividad de *«juegos de azar, maquinitas, bingos y similares»*.

El ente demandado manifiesta en el recurso de apelación que no existe razón para la anulación de la norma acusada, porque no grava el monopolio sino la parte de los ingresos obtenidos por el particular que explota la concesión, sin que se afecte la parte que corresponde al monopolio y que no puede ser objeto de impuestos.

La Sala advierte que las normas superiores invocadas como violadas por el actor fueron los artículos 336 C.P. y 2º y 49 de la Ley 643 de 2001.

Pues bien, como lo puso de presente el ente territorial en los alegatos de conclusión, la disposición acusada hace parte del Acuerdo 42 de **1998**, es decir, que la Ley 643 de **2001**, invocada como violada, es posterior a la norma demandada.

Al respecto debe precisarse que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 C.C.A., la acción de nulidad que se ejerce contra los actos administrativos de contenido general procede, entre otros eventos, *«cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse (...)»*, razón por la cual, el examen de legalidad de los actos acusados debe realizarse a la luz de las normas superiores que regían al momento de su expedición. En esas condiciones no sería procedente, *en principio*, hacer una confrontación por violación directa entre el aparte del artículo 140 del Acuerdo 042 de 1998 y los artículos 2º y 49 de la Ley 643 de 2001.

Sin embargo, la Sala observa que, de acuerdo con lo planteado en la demanda, lo alegado por el actor es el decaimiento de la norma acusada, en virtud de la desaparición de los fundamentos

de hecho o de derecho, por cuanto las normas que existían al momento de la expedición fueron modificadas³, concretamente porque, a juicio del demandante, con el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, el legislador prohibió gravar con tributos territoriales los juegos de suerte y azar.

Pues bien, para el análisis del cargo planteado y del recurso de apelación interpuesto, resulta necesario remitirse a las normas que han regido el tema tributario en materia de juegos de suerte y azar y que ha sido precisado en anteriores sentencias de la Sala⁴.

El artículo 7 de la Ley 12 de 1932 estableció un impuesto del 10% «sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase, y por cada boleta o ticket de apuesta en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos».

Si bien dicho «impuesto de juegos permitidos» fue creado con carácter temporal, para sufragar los gastos de la guerra con el Perú, el artículo 12 de la Ley 69 de 1946 lo convirtió en permanente. Luego, mediante el artículo 3 de la Ley 33 de 1968, el tributo fue cedido a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá.

Al expedirse el Código de Régimen Municipal (Decreto Ley 1333 de 1986) se adoptó en los artículos 227 y 228 las normas vigentes sobre el impuesto de juegos permitidos. El artículo 227 dispuso que «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». El artículo 228, por su parte, previó que ese impuesto es de propiedad exclusiva de los municipios y del

³ **C.C.A. Art. 66.** Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos: 1. (...). 2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho. (...). «En relación con la segunda causal de pérdida de fuerza ejecutoria, que la doctrina ha llamado *decaimiento del acto* (cuando desaparecen sus fundamentos de hecho o de derecho), ésta se produce “cuando ya no existen las circunstancias de modo, tiempo y lugar que le sirvieron de base” o por cuanto se ha presentado: “a) **la derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo**; b) la declaratoria de inexecutable de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde existe; c) la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular;”»⁴. (Negrillas fuera de texto). [3] Corte Constitucional, Sentencia C-069 de 23 de febrero de 1995. [4] Consejo de Estado, Sección Primera. Sentencia de 1o. de agosto de 1991. Exp. 949. Consejero Ponente: Dr. Miguel González Rodríguez.

⁴ Sentencias de 12 de julio de 1996, Exp. 7601, M.P. Dr. Jaime Abella Zárate, de 5 de agosto de 2001, Exp. 12233, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 16 de agosto de 2002, expediente 12230, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de 14 de julio de 2005, Exp. 15072, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y de 11 de agosto de 2011, Exp. 17785, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Distrito Especial de Bogotá y que a ellos corresponde organizar y asumir su administración y recaudo.

Ahora bien, el artículo 336 de la Constitución Política dispuso que *«Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud»* y el artículo 42 de la Ley 10 de 1990, modificado por el artículo 285 de la Ley 100 de 1993, declaró como arbitrio rentístico de la Nación, la explotación monopólica, en beneficio del sector salud, de las modalidades de juegos de suerte y azar diferentes de las loterías y apuestas permanentes existentes y de las rifas menores.

Frente al **impuesto de juegos permitidos** previsto en las normas antes analizadas y su vigencia a partir de lo establecido en la Ley 10 de 1990 y el artículo 336 CP, la Sala de Consulta y Servicio Civil en el Concepto 495 del 30 de marzo de 1993, puntualizó que:

«10) De todo lo anterior se concluye, que el impuesto sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuesta de toda clase de juegos permitidos, cedido por la Nación a los Municipios y al Distrito Capital, tiene el carácter de renta sin destinación específica porque aunque la finalidad inicial para la cual se creó era el servicio de la deuda por los gastos de la guerra con el Perú, al ser restablecido en el año 1946 no se le dio destinación específica.

11) De otra parte, la Ley 10 de 1990, determina que el servicio público de salud será de cargo de la Nación que para obtener ingresos explotará como monopolio todas las modalidades de juegos de suerte y azar, diferentes a las loterías y apuestas permanentes existentes (art. 1º y 42 Ley 10 de 1990).

12) De manera que las rentas obtenidas por la Nación en razón de la explotación de todas las modalidades de juegos de suerte y azar, se deben destinar al sector salud (Art. 336, inc. 4º de la Constitución Nacional). Y el impuesto creado sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuestas de toda clase, constituye una renta de los municipios beneficiados y del Distrito Capital, sin destinación específica.

13) De todo lo anterior se deduce, que el tributo mencionado está vigente y es de propiedad exclusiva de las entidades territoriales mencionadas, y, por lo mismo, es a los Concejos de estas entidades a los que corresponde regular lo concerniente a este gravamen (art. 338 C.N.)». (Negrillas fuera de texto)

Con base en lo anterior, se distinguen dos pagos que recaían sobre la explotación de juegos y azar, por una parte, el impuesto sobre juegos de suerte y azar que fue cedido a los municipios mediante la Ley 33 de 1968, el cual no perdió vigencia con la expedición de la Ley 10 de 1990 modificada por la Ley 100 de 1993 y, de otra parte, lo pagado por concepto de los derechos por la explotación del monopolio.

En la sentencia C-537 de 1995, en la cual la Corte Constitucional se pronunció sobre la exequibilidad de las normas sobre **impuestos a los juegos permitidos**⁵, esa Corporación sostuvo que no existe incompatibilidad entre el concepto de monopolio de juegos de suerte y azar como arbitrio rentístico y la facultad impositiva que desarrollan los municipios y el Distrito de Bogotá. La Corte acogió el criterio expuesto por la Sala de Consulta y Servicio Civil y concluyó que unas son las rentas obtenidas por la Nación por la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar y otro el impuesto sobre el valor de la boleta o tiquete que es una renta de los municipios sin destinación específica.

Por lo anterior, esta Sala había precisado que *«En efecto, no son excluyentes los conceptos de monopolio como arbitrio rentístico y la facultad impositiva de los municipios, pues una es la obligación de pagar a ECOSALUD la renta estatal o regalía por el ejercicio de una actividad que sólo puede desarrollar la Nación, a cargo de quienes en su nombre están autorizados para explotar los juegos de suerte y azar, y otra la de pagar a los municipios el impuesto de juegos permitidos en razón de la actividad sujeta a monopolio»*⁶. (Negritillas fuera de texto)

Ahora bien, debe precisarse en este punto, que el ente demandado en el escrito de contestación transcribió apartes de varias sentencias de esta Sección en las que se sostuvo que no existe incompatibilidad entre el concepto fiscal del monopolio de juegos de suerte y azar y la facultad impositiva de los municipios, pero debe aclararse que dichas sentencias se refirieron al impuesto de juegos permitidos, al cual se ha hecho referencia y no al impuesto

⁵ La sentencia declaró la exequibilidad de los artículos 12 de la Ley 69 de 1946, 3 de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Dcto. Ley 1333 de 1986.

⁶ Sentencia de 14 de julio de 2005, Exp. 15072, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz. Debe precisarse que mediante el artículo 39 de la Ley 643 de 2001, se ordenó la liquidación de ECOSALUD y se dispuso la creación de la empresa industrial y comercial del Estado denominada Empresa Territorial para la Salud ETESA, cuya supresión y liquidación fue dispuesta mediante el Decreto 146 de 2004 y, en su lugar, por Decreto 4142 de 2011, se creó la Empresa Industrial y Comercial del Estado Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar, denominada COLJUEGOS, como una Empresa descentralizada del orden nacional, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

de industria y comercio que es el que se regula en la norma demandada en el presente proceso⁷.

La Corte Constitucional reiteró en la sentencia C-521 de 1997 la vigencia de las normas que establecen el impuesto sobre juegos permitidos y el alcance del artículo 336 CP., al declarar la exequibilidad de los artículos 6 de la Ley 1 de 1982 y 203 del Decreto 1222 de 1986 y 7, numeral 2, de la Ley 12 de 1932⁸. La mencionada Corporación señaló:

«Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella.

Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa». (Negrillas fuera de texto)

De acuerdo con la normativa legal y constitucional hasta aquí indicada, se puede establecer que los juegos de suerte de azar constituyen un monopolio rentístico, frente al cual la Nación, a través de los departamentos, municipios y el Distrito Capital, percibe las rentas obtenidas por la explotación de todas las modalidades de juegos de suerte y azar, las cuales deben ser destinadas al sector salud. Sin embargo, dicho monopolio no excluía el impuesto de juegos permitidos, que recaía sobre el valor de las boletas o tiquetes de toda clase de apuestas y que

⁷ Aunque la parte demandada no identificó plenamente las sentencias transcritas en el escrito de contestación, se pudo determinar que se tratan de las proferidas el 14 de octubre de 2005, Exp. 13830, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y el 30 de junio de 2005, Exp. 14394, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz. En la primera sentencia se analizó la legalidad de unos artículos del Acuerdo 016 de 1999 del municipio de Santiago de Cali que regulaban el impuesto de juegos permitidos y, en la segunda sentencia, la Sala estudió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra unos actos administrativos particulares, mediante los cuales la Administración municipal de Cali determinó el impuesto de juegos permitidos al demandante.

⁸ Las normas analizadas por la Corte, prohíben a los municipios establecer impuestos directos o indirectos sobre los juegos permitidos y de apuestas permanentes.

es de propiedad de los municipios sin una destinación específica, en virtud de normas cuya vigencia había sido reiterada por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

Ahora bien, el Legislador expidió la Ley 643 de 2001 «*Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar*», que en los artículos 49 y 60 dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 49. Prohibición de gravar el monopolio. *Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley. *La explotación directa o a través de terceros de los juegos de suerte y azar de que trata la presente ley no constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas IVA*⁹.*

Los Juegos de Suerte y Azar cuyos derechos de explotación no hayan sido establecidos en esta ley, causarán derechos de explotación equivalentes por lo menos, al diecisiete por ciento (17%) de los ingresos brutos.

(...)

ARTÍCULO 60. Exclusividad y prevalencia del régimen propio. *Las disposiciones del régimen propio que contiene esta ley regulan general e integralmente la actividad monopolística y tienen prevalencia, en el campo específico de su regulación, sobre las demás leyes, sin perjuicio de la aplicación del régimen tributario vigente. (Negritas y subrayas fuera de texto)*

Como se advierte, el artículo 49 transcrito es expreso en indicar que los juegos de suerte y azar no pueden ser gravados por los entes territoriales con tributos «distintos» a los establecidos en la misma Ley 643 de 2001, normativa que, en el Capítulo X, del que hace parte el mencionado artículo 49, prevé el régimen tributario para establecer únicamente impuestos a las loterías foráneas y sobre premios de lotería a favor de los departamentos y el Distrito Capital.

Ahora bien, en relación con el impuesto de juegos permitidos, al cual se ha hecho referencia, debe precisarse que antes de la expedición de la Ley 643 del 6 de enero del 2001, se presentó una demanda en la Corte Constitucional contra las normas que establecían dicho impuesto,

⁹ ** El artículo 62 de la Ley 863 de 2003 suprimió este beneficio tributario.

sin embargo, para la fecha en que la Corte se pronunció respecto de dicha demanda (6 de junio de 2001), ya se había expedido la citada Ley, razón por la cual se inhibió de pronunciarse de fondo porque *«no cabe duda sobre la derogatoria de las disposiciones acusadas, toda vez que el régimen tributario y los aspectos relacionados con la explotación, organización y administración del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar, entre los cuales se cuentan las apuestas hechas en máquinas electrónicas tragamonedas -MET- y bingos, son materias reguladas íntegramente en la Ley 643 de 2001, por lo que, de conformidad con reiterada jurisprudencia constitucional, carecería de objeto realizar un pronunciamiento de fondo sobre las normas demandadas, en tanto éstas han desaparecido del ordenamiento jurídico»*¹⁰.

Ahora bien, el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-1191 de 2001 y, en relación con la posibilidad de los entes territoriales de gravar los monopolios rentísticos, consideró lo siguiente:

«76- La Corte considera que el anterior cargo no es de recibo, pues en ya (sic) en anteriores oportunidades esta Corporación había concluido que la ley puede limitar la posibilidad de que las entidades territoriales graven los monopolios rentísticos. De un lado, las sentencias C-573 de 1995 y C-587 de 1995 analizaron la objeción según la cual estos monopolios de juegos de suerte y azar no pueden ser gravados por ninguna contribución fiscal, por cuanto la imposición de un impuesto implicaría una desviación de estos dineros hacia actividades distintas a la salud, mientras que la Carta ordena que las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud (CP art. 336). La Corte concluyó que esa objeción no era de recibo, y que esas actividades podrían ser gravadas. Dijo entonces esta Corporación:

"La norma plasmada en el artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, por lo cual resulta inadmisibile sostener que toda entidad cuyo objeto sea la explotación de los juegos de suerte y azar, por el hecho de que las rentas obtenidas de esa actividad estén

¹⁰ C-584 de 2001. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano José Manuel Álvarez Zárate demandó el artículo 12 de la Ley 69 de 1946; el literal c) (parcial) del artículo 3o. de la Ley 33 de 1969 y los artículos 227 e inciso 1o. del 228 del Decreto 1333 de 1986, frente a la imposición del tributo establecido en dichas normas para las máquinas tragamonedas y bingos. En la misma sentencia la Corte precisó que *«Así las cosas es claro que las disposiciones objeto de este proceso no siguen entonces "surtiendo efectos" sino que éstos se derivan exclusivamente de una situación jurídica consolidada al amparo de esa normatividad, lo que es distinto»*.

exclusivamente destinadas a los servicios de salud, deba forzosamente estar exenta del pago de impuestos a nivel nacional, departamental, distrital o municipal. Tal beneficio no se deduce de la norma constitucional, que no consagra exención alguna y que se limita, dentro de un criterio acorde con los postulados del Estado Social de Derecho, a canalizar los ingresos que se perciban por el aludido concepto hacia uno de los fines prioritarios en la orientación de la economía, cual es el de satisfacer las apremiantes necesidades de salud de los colombianos.

Debe recordarse, por otra parte, que la Constitución ha dejado en cabeza del legislador -el Congreso de la República, por iniciativa del Gobierno- y de las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, en sus respectivos ámbitos de competencia, la facultad de definir los casos de exención en cuanto al cobro de tributos (artículos 150, numeral 12; 154; 300, numeral 4; 313, numeral 4, y 294 de la Constitución). A tales organismos la Carta Política no les ha impuesto la obligación de exonerar de tributos a las personas jurídicas que explotan monopolios, como los de suerte y azar y de licores, o de plasmar excepciones a su favor en cuanto a la obligación genérica, a todos exigida según el artículo 95, numeral 9, de la Constitución, de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad"

Por consiguiente, en principio es posible que los juegos de suerte y azar sean gravados. Por su parte, la sentencia C-521 de 1997, MP José Gregorio Hernández Galindo, estudió si la prohibición de que las entidades territoriales gravaran los juegos de suerte y azar vulneraba o no la autonomía territorial, y en especial el mandato según el cual la ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP art. 294). La Corte concluyó que esa prohibición legal no afectaba la autonomía territorial ni desconocía el artículo 294 superior, pues ese precepto alude "a tributos ya existentes y no tiene el alcance de inhibir al Congreso de la República para señalar los límites dentro de los cuales pueden las entidades territoriales ejercer hacia el futuro su poder impositivo". Dijo entonces la Corte:

"El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial, prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales,

*respecto de los cuales, mediante tales modalidades -y eso es lo proscrito por la Constitución-, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquéllas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. **Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución.***

Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella.

Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa".

Las doctrinas desarrolladas en las sentencias citadas son plenamente aplicables al presente caso y, en consecuencia, son suficientes para concluir que el aparte acusado del artículo 49 no vulnera la Carta, por lo cual éste será declarado exequible».

Así pues, de lo anterior se deriva que con la expedición de la Ley 643 de 2001 se entienden derogadas las normas que establecían el impuesto de juegos permitidos que recaía sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuesta de toda clase de juegos permitidos y que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 *ibídem*, la potestad tributaria de los municipios frente a la explotación de juegos de suerte y azar se restringe a los impuestos previstos en la misma ley, sin que de su articulado pueda establecerse que el legislador haya autorizado la imposición de gravámenes como el de industria y comercio, sin perjuicio de que el legislador autorice la

imposición de tributos a actividades relacionadas con el monopolio, como de hecho ocurrió con el artículo 62 de la Ley 863 de 2003¹¹.

Caso concreto. La norma acusada establece el impuesto de industria y comercio para la actividad de servicios¹² consistente en «*juegos de azar, maquinitas, bingos y similares*», cuya legalidad ha sido cuestionada por el demandante con fundamento en lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001, sin embargo, para el ente demandado, la norma mantiene su legalidad aún con la expedición de dicha ley, pues lo que se gravan son los ingresos que percibe la persona que explota dichas actividades.

De acuerdo con lo analizado, la Sala advierte que desde antes de la Ley 643 de 2001, el impuesto aplicable a los juegos de suerte y azar y vigente para la época en que fue expedida la norma demandada, estaba previsto en los artículos 226 y 227 del Decreto 1333 de 1986, el cual preveía el impuesto de juegos permitidos que recaía sobre el valor de la boleta o tiquete de apuestas de juegos permitidos y que no resultaba incompatible con el monopolio rentístico previsto en el artículo 363 C.P. y la Ley 10 de 1990. Igualmente, estaba prohibido a los municipios establecer impuestos directos e indirectos respecto de los juegos permitidos y apuestas permanentes, en virtud de lo dispuesto en los artículos 6 de la Ley 1 de 1982 y 203 del Decreto 1222 de 1986 y 7, numeral 2, de la Ley 12 de 1932.

Por lo tanto, el Concejo Municipal de Marinilla no tenía facultades para establecer sobre la actividad de juegos de suerte y azar y similares el impuesto de industria y comercio, que grava los ingresos brutos obtenidos por la explotación de dicha actividad.

¹¹ **L. 863/03. ARTÍCULO 62.** Adiciónese el artículo 420 del Estatuto Tributario con el siguiente literal: "d) Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías. El impuesto se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego. La base gravable estará constituida por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas o tragamonedas, se presume que la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo mensual legal vigente y la de las mesas de juegos estará constituida por el valor correspondiente a catorce (14) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del cinco por ciento (5%). Son documentos equivalentes a la factura en los juegos de suerte y azar, la boleta, el formulario, billete o documento que da derecho a participar en el juego. Cuando para participar en el juego no se requiera documento, se deberá expedir factura o documento equivalente. El valor del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable no forma parte del valor de la apuesta. El impuesto generado por concepto de juegos de suerte y azar se afectará con impuestos descontables".

¹² El artículo 19 del Acuerdo 42 de 1998 prevé como base gravable para las actividades de comercio y de servicios, los ingresos ordinarios y extraordinarios del año inmediatamente anterior.

El mencionado impuesto de juegos permitidos, como se estableció, fue derogado por la Ley 643 de 2001, normativa que también prohibió gravar los juegos de suerte y azar por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales, razón por la cual ni antes ni después de la Ley 643 de 2001, se ajustaba a las normas superiores el establecimiento del impuesto de industria y comercio como lo prevé la norma demandada.

Por lo anterior, la Sala confirmará la decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

Se reconoce personería a Diego Alejandro Ospina Aristizábal para actuar como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder conferido que obra a folio 173.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ