

Juegos de Suerte y Azar. Base Gravable. Juegos localizados.

CONCEPTO 924 DEL 24 DE OCTUBRE DE 2024
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.,

Tema: Impuesto Sobre las Ventas - IVA.

Descriptor: Juegos de Suerte y Azar.

Base Gravable.

Juegos localizados.

Fuentes formales: Artículo 420 del Estatuto Tributario.

Artículo 30 del Código Civil.

Artículo 32 de la Ley 643 de 2001.

Resolución 2016000006944 de 2016 de Coljuegos.

Cordial saludo,

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formuló varias inquietudes relativas al tratamiento del Impuesto Sobre las Ventas en los juegos de azar localizados, tales como las máquinas electrónicas tragamonedas que operan en locales cuya actividad comercial principal puede ser diferente a “juegos de suerte y azar”. A continuación, se enuncian los problemas jurídicos identificados, los cuales se resolverán cada uno a su turno.

PROBLEMA JURÍDICO NO. 1:

La base gravable del IVA correspondiente a diez (10) Unidades de Valor Tributario (UVT) para el caso de los juegos localizados, tales como las máquinas electrónicas tragamonedas, contemplada en el literal e) del artículo 420 del Estatuto Tributario (ET), ¿es aplicable cuando dichos juegos operan en locales cuya actividad comercial principal se trata de “juegos de suerte y azar”?

TESIS JURÍDICA NO. 1:

No. En el caso de juegos localizados como las máquinas electrónicas tragamonedas, que operan en locales comerciales cuya actividad principal corresponde a “juegos de suerte y azar”, la base gravable del IVA es el valor de veinte (20) UVT.

FUNDAMENTACIÓN:

Los juegos de suerte y azar localizados fueron definidos por el artículo 32 de la Ley 643 de 2001, así:

“Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos, en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar, tales como los bingos, videobingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, y los operados en casinos y similares. (...)”

En relación con las actividades desarrolladas en locales comerciales donde se lleve a cabo la operación de juegos localizados, el parágrafo 3° del artículo 3° del Decreto 1278 de 2014, dispuso que:

“(...) Mientras Coljuegos establece las actividades comerciales o de servicios que pueden combinarse con la operación de cada tipo de juego

localizado, estos deberán operarse en locales comerciales cuya actividad principal sea la de juegos de suerte y azar, y las máquinas tragamonedas deberán operar en locales comerciales cuyo objeto principal sea la operación de este tipo de juegos o de manera compartida con otro tipo de juegos localizados. (...)”

En ese orden de ideas, Coljuegos expidió la Resolución 2016000006944 del 31 de marzo de 2016 cuyo objeto era definir el esquema de operación de las máquinas electrónicas tragamonedas (a efectos de la resolución se denominan elementos de juego) en locales cuya actividad comercial principal fuera diferente de juegos de suerte y azar.

Concretamente, el artículo 4 de la Resolución mencionada establece las actividades comerciales o de servicios compatibles con el esquema de operación de las máquinas electrónicas tragamonedas, así:

“(...) Los elementos de juego se pueden operar en los establecimientos de comercio que incluyan la actividad comercial clasificada como "*actividades de juegos de azar y apuestas*" 9200 según lo establecido en la clasificación industrial internacional uniforme de todas las actividades económicas CIIU, y además se puede combinar únicamente con las actividades comerciales que se describen a continuación, lo cual debe constar en el respectivo certificado de matrícula mercantil de los establecimientos. los que serán verificados por Coljuegos (...)”

De lo anterior, se colige que la operación de juegos localizados, tales como máquinas electrónicas tragamonedas, se puede desarrollar en: i) locales cuya actividad principal sea la de “juegos de suerte y azar”; o, ii) locales cuya actividad principal sea diferente a la de “juegos de suerte y azar”. Respecto de cada una de estas modalidades, existen condiciones y requisitos técnicos para su operación.

Por su parte, el tercer inciso del literal e) del artículo 420 del ET contempla la base gravable del IVA en la operación de juegos de azar localizados, tales como las máquinas electrónicas tragamonedas, señalando que:

“(…) En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas o tragamonedas, la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente veinte (20) Unidades de Valor Tributario (UVT) y la de las mesas de juegos estará constituida por el valor correspondiente a doscientos noventa (290) Unidades de Valor Tributario (UVT). En el caso de las máquinas electrónicas tragamonedas que operan en locales cuya actividad comercial principal puede ser diferente a juegos de suerte y azar, la base gravable está constituida por el valor correspondiente a diez (10) Unidades de Valor Tributario (UVT) (…)”

En este orden de ideas, se observa que el legislador estableció una base gravable del IVA distinta para cada caso. Así las cosas, cuando las máquinas tragamonedas operan en locales cuya actividad principal sea “juegos de suerte y azar”, la base gravable será de veinte (20) UVT; por su parte, en el supuesto en que dichas máquinas operen en un local cuya actividad comercial principal sea diferente a “juegos de suerte y azar”, la base gravable será de diez (10) UVT. Por ser procedente, se transcribe lo señalado en el Oficio 002011 - int 382 del 28 de marzo de 2023, que frente al asunto indicó:

“(…) para efectos del inciso 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 2277 de 2022, la base gravable de diez (10) UVT aplica en el caso de las MET que operan en locales “cuya actividad comercial principal puede ser diferente a juegos de suerte y azar”, pudiendo corresponder la misma a cualquiera diferente a la actividad económica de juegos de azar y apuestas (código CIU 9200).”

PROBLEMA JURÍDICO NO. 2:

La base gravable del IVA de diez (10) UVT, anteriormente referida, ¿es una base gravable mensual?

TESIS JURÍDICA NO. 2:

Si. La base gravable de diez (10) UVT, en el caso de juegos localizados tales como máquinas electrónicas tragamonedas que operan en locales cuya actividad comercial principal puede ser diferente a “juegos de suerte y azar”, es una base gravable mensual.

FUNDAMENTACIÓN:

De la consulta se extrae que el motivo de la inquietud obedece a que, mientras que el inciso 3° del literal e) del artículo 420 del ET, antes citado, señala expresamente que la base gravable del IVA de veinte (20) UVT es mensual, no hace lo propio cuando establece la base gravable del IVA de diez (10) UVT aplicable a la operación en locales cuya actividad principal puede ser diferente a “juegos de suerte y azar”.

Para dar respuesta al problema jurídico, se debe acudir a la regla de interpretación por contexto señalada en el artículo 30 del Código Civil, que reza:

“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.”

Así, dado que el inciso 3° del literal e) del artículo 420 del ET fija la base gravable en la operación de las máquinas electrónicas tragamonedas, en el valor correspondiente a veinte (20) UVT, indicando que su periodicidad es mensual y que, en virtud de la modificación introducida por el artículo 71 de la Ley 2277 de 2022, se adicionó, a renglón seguido, la base gravable aplicable a la operación de la misma categoría de juegos localizados cuando se desarrolla en locales cuya actividad principal puede ser diferente a “*juegos de suerte y azar*”, sin señalar una periodicidad diferente; de una lectura armónica de la norma, en su contexto, es posible concluir que la base gravable de diez (10) UVT también es mensual.

PROBLEMA JURÍDICO NO. 3:

¿La base gravable del IVA en la operación de las máquinas electrónicas tragamonedas, considera para su cálculo los ingresos obtenidos por dicha actividad?

TESIS JURÍDICA NO. 3:

No. La base gravable del IVA en la operación de los juegos localizados, tales como las máquinas electrónicas tragamonedas, será el valor señalado en el inciso 3° del literal e) del artículo 420 del Estatuto Tributario; con independencia de los ingresos obtenidos en virtud del desarrollo de dicha actividad.

FUNDAMENTACIÓN:

El inciso 3 del literal e) del artículo 420 del ET es claro en establecer la base gravable para los juegos localizados, tales como las máquinas o tragamonedas.

En línea con lo anterior, se trae a colación lo señalado en el Oficio 024282 del 21 de agosto de 2015, por medio del cual se revocó el Oficio 066871 del 18 de diciembre de 2014 donde se concluía que los ingresos de la maquina incidían en la forma de cuantificar la base gravable del IVA. Así, en el Oficio del año 2015 se reconsideró la doctrina y se concluyó lo siguiente:

“(...) el hecho generador si (sic) consiste en operar los juegos, pero no se puede tomar en consideración el valor de la apuesta, pues va en contravía de la norma y la interpretación dada, razón por la cual descartando que sean los ingresos de la máquina (que se gravan con el impuesto de renta) queda la puesta en el establecimiento de la máquina como forma de cuantificación más acorde a la realidad de la norma y su forma de redacción. (...)”

En ese orden de ideas, se concluye que al ser el hecho generador la operación de los juegos localizados, su cuantificación se materializa a través de la puesta en el establecimiento de la máquina.”

En consecuencia, la base gravable del IVA en el caso de juegos localizados tales como máquinas electrónicas tragamonedas será el valor correspondiente a diez (10) o veinte (20) UVT, mensuales, según las consideraciones previamente expuestas; sin considerar para su cómputo el valor de las apuestas ni de los ingresos obtenidos en virtud de la operación de las máquinas, ya que su cuantificación está dada por la puesta de la máquina en el local.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

