



Dirección de Gestión Jurídica

Radicado Virtual No.
000S2023005758

100202208-1555

Bogotá, D.C., 5 de octubre de 2023

Este Oficio tiene por objeto establecer la normatividad que rige el Impuesto sobre la renta y complementarios en el sector de los juegos localizados.

En su calidad de Subdirectora de la Subdirección de Normativa y Doctrina, en ejercicio de las facultades que me confiere el numeral 2º del artículo 21 del Estatuto Tributario, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1º del artículo 28 de la Ley 1819 de 2016.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores: Ingresos brutos juegos localizados

Fuentes formales: Artículos 21-1 y 28 del Estatuto Tributario

Doctora

Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de los conceptos de la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

A) Solicitud de reconsideración.

Se solicita la reconsideración del Oficio 901178 – interno 16 del 16 de febrero de 2022, para que en su lugar se concluya lo siguiente:

- i) Los premios pagados por las empresas del sector de los juegos localizados, como consecuencia de las apuestas realizadas por jugadores, deben ser tratados como un menor valor del ingreso por parte de los operadores.
- ii) Este tratamiento aplica antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 y con posterioridad a la misma, en la medida que la definición fiscal de ingreso no ha tenido cambio alguno.
- iii) El ingreso está constituido por el valor de la apuesta menos el monto de los premios efectivamente pagados, independientemente de las políticas contables.

¹ Numeral 20, Artículo 55, Decreto 1742 de 2020.



Dirección de Gestión Jurídica

La solicitud de reconsideración se fundamenta en los siguientes argumentos:

- i) En la interpretación plasmada en el Oficio 901178 no se observó lo dispuesto en los artículos 5º de la Ley 643 de 2001 ni 26 del Estatuto Tributario, como tampoco las reglas de realización fiscal del ingreso.

Esto, por cuanto en el reconocimiento del ingreso en los juegos localizados de suerte y azar se debe tener en cuenta la incertidumbre que caracteriza a dicha actividad. En esa medida, el valor de la apuesta no puede hacer parte del ingreso; por el contrario, se debe esperar al resultado una vez concluidas las apuestas, tratamiento éste que además considera la aplicación de las normas fiscales y contables de este sector.

- ii) La interpretación de la Autoridad Tributaria no resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 28 del Estatuto Tributario, tanto en su versión anterior como posterior a la modificación realizada por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016. También termina desconociendo lo dispuesto en los marcos contables de información financiera.
- iii) Con la tesis jurídica expuesta en el Oficio 901178 se desconoce la naturaleza operacional de los juegos localizados de suerte y azar, pues éstos no materializan los supuestos para ser tratados como un servicio.

En este sentido, la peticionaria manifiesta que se incurre en un error técnico al pretender contemplar como ingreso la totalidad de las apuestas realizadas, toda vez que éstas por sí solas no generan un incremento neto del patrimonio del operador, dada la dinámica que caracteriza a la actividad; por ello, es preciso esperar al resultado diario una vez concluidas las apuestas para estos efectos.

En concordancia con lo anterior, se destaca que, en términos de la facturación, el documento equivalente del sector de juegos de suerte y azar -que corresponde a la planilla diaria de control de ventas (cfr. artículo 1.6.1.4.14. del Decreto 1625 de 2016)- refleja el resultado de cada máquina y/o mesa, más no el de cada operación de apuesta, dada la naturaleza del juego.

B) Oficio cuya reconsideración se solicita.

En el Oficio 901178 – interno 16 del 16 de febrero de 2022, pronunciamiento objeto de disenso, esta Dirección manifestó:

(...) la peticionaria solicita la revocatoria del Concepto 045062 de 2013 y del Oficio 25556 de 2016. Para esto, la peticionaria controvierte la conclusión expuesta en dichos pronunciamientos en el sentido que los operadores de juegos localizados de suerte y azar deben considerar como ingreso fiscal la totalidad de los ingresos brutos obtenidos, es decir, la totalidad de los valores apostados por los clientes,



Dirección de Gestión Jurídica

Sistema de Petición, Queja, Sugerencia y Reclamo

considerando que los premios pagados constituirán una deducción para la obtención de la renta líquida, mas no un menor valor del ingreso.

Del segundo Oficio además cuestiona el pago de premios y su entendimiento como un gasto desde la perspectiva tributaria.

(...)

Al respecto, este Despacho considera lo siguiente:

1. El Concepto 045062 de 2013 y el Oficio 025556 de 2016 interpretaban las normas vigentes al momento de su expedición.

La solicitud de reconsideración del Concepto 045062 de 2013 y del Oficio 025556 de 2016 implicaría replantear el tratamiento para efectos del impuesto de renta que en los juegos localizados corresponde a los premios, considerando que los mismos no constituyen una deducción sino un menor valor del ingreso.

Se observa que como fundamento de la reconsideración se plantea la aplicación en materia tributaria de los marcos técnicos normativos contables, teniendo en cuenta la remisión a las normas de contabilidad vigentes en Colombia acorde con lo dispuesto en los artículos 21-1 y 28 del E.T.

Además, se plantea que, con la entrada en vigencia de los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a cada entidad.

Cabe recordar, sin embargo, que a partir de la Ley 1314 de 2009 y sus reglamentos, entre ellos el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, en armonía con la Ley 1607 de 2012 disponían la entrada en vigencia de la nueva normativa contable y su influencia en los aspectos tributarios en forma escalonada. No obstante, la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 anticipó los efectos de los nuevos marcos normativos contables en lo tributario al incorporar al E.T., entre otros, los artículos 21-1 y 28.

Esto es relevante dado que, para la época de expedición del Concepto 045062 del 22 de julio de 2013 y del Oficio 025556 del 15 de septiembre de 2016, dichas normas del E.T. no existían. De allí que aspectos como los que plantea la solicitante, no podían ser objeto de estudio, tanto por la forma como se consultó en esa oportunidad, como por la normatividad vigente para esa época.

En este contexto, se concluye que dichos pronunciamientos tienen plena aplicación bajo la normativa vigente para la época de expedición de los mismos.

2. Análisis bajo el actual contexto normativo.





Dirección de Gestión Jurídica

(...) se requiere establecer si dadas las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016, el nuevo marco normativo contable y la posibilidad de considerar doctrina de instituciones emisoras de normas que empleen un marco similar al emitir normas contables, los ingresos brutos en juegos localizados deben entenderse como la diferencia entre las ganancias y las pérdidas y, en consecuencia, los premios deben tratarse como un menor valor de los ingresos, cuyo resultado entendido como ingreso bruto, sería el objeto de depuración para efectos del impuesto de renta.

2.1. Consideraciones a partir de los artículos 21-1 y 28 del E.T. en armonía con las normas contables.

(...)

Acorde con estas disposiciones, la remisión que hace el artículo 28 del E.T. a las normas contables y lo dispuesto en el artículo 21-1 supone una conexión formal entre la materias contable y fiscal según ha precisado esta Entidad. En materia de ingresos para efectos de la determinación del impuesto de renta debe atenderse al concepto de devengo en su reconocimiento y medición. El reconocimiento permite identificar los elementos en el estado de situación financiera o en el estado de rendimiento financiero (activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto). La medición, implica que aquellos elementos identificables del estado de situación financiera o en el estado de rendimiento financiero puedan ser cuantificados en términos monetarios con base en las disposiciones legales y técnicas correspondientes.

Por su parte, es importante precisar que la Norma internacional contable NIC-1 Presentación de Estados Financieros, en el párrafo 32 establece lo siguiente: "Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF". Esto implica que la entidad informe por separado sobre sus ingresos y gastos, puesto que la compensación en los estados financieros limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad (...) Además, una entidad presentará en términos netos las ganancias y pérdidas que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa" (NIC 1, párrafos 33 y 35).

2.2. Consideraciones en armonía con la Ley 643 de 2001 (por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar), el cálculo de los derechos de explotación y las normas contables.

(...)

En la práctica quien toma parte en un juego localizado paga por participar en distintos tipos de juegos ubicados en un sitio determinado. Es necesario pagar para



Dirección de Gestión Jurídica

gestionjuridica.dian.gov.co

tener derecho a participar, a cambio se adquiere las fichas, el cartón o el tiempo para jugar, según el juego de que se trate.

Por otra parte, este despacho trae a colación la norma internación (sic) de información financiera NIIF 15 - Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, incorporada en el Decreto 2420 de 2015, que aplica para las empresas del grupo contable 1 en donde establece entre otros aspecto (sic), que previamente se debe evaluar que la operación cumpla los criterios para el reconocimiento del ingreso que se indica en el párrafo 9, por ejemplo, i) las partes del contrato han aprobado el contrato, ii) se pueden identificar las obligaciones de desempeño, iii) se pueden identificar las condiciones de pago, iv) el contrato tiene fundamento comercial y v) es probable que cobre la contraprestación a que tiene derecho por el bien o servicio prestado.

De acuerdo con lo anterior, cada contribuyente deberá evaluar las condiciones particulares de su negocio y dar aplicación al estándar contable de conformidad en lo indicado en cada uno de ellos, es decir para el caso en cuestión, evaluar los criterios de reconocimiento y medición que establece la NIIF 15.

En suma, tratándose de juegos localizados nos enmarcamos en los servicios. El jugador paga a cambio de un servicio y el valor que corresponde pagar no cambia independientemente del resultado.

En efecto, el valor del servicio no cambia dependiendo de si hay premio o no. El operador vende el servicio y la expectativa envuelta en él, debiendo prever, acorde con las normas de juegos, que existen probabilidades de ganar o perder.

Ahora bien, una vez se ha identificado que el contrato se puede reconocer como ingreso, los párrafos 46 y siguientes de la NIIF 15 establecen los procedimientos para la medición del ingreso, los cuales indican “[c]uando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño”. En ese sentido, el valor de la transacción corresponde al monto pagado o por pagar por el apostador y no se evidencia alguna regla que permita concluir que tratándose de juegos de suerte y azar el valor de los premios se disminuye del valor del ingreso. La norma pone en evidencia factores susceptibles de disminuirse del ingreso, admite por ejemplo la disminución por devoluciones, reducciones de precio, descuentos, entre otros, aspectos que conllevan una contraprestación variable (ver párrafo 51). Factores éstos que también contempla la norma tributaria (artículo 26 del E.T.).

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente tener en cuenta que los juegos de suerte y azar en Colombia son aquellos que operan en los términos de la ley y el reglamento. Cabe considerar, a manera de referente, el artículo 34 de la Ley 643 de 2001 que establece a cargo de los concesionarios u operadores unos derechos de explotación

13000



Dirección de Gestión Jurídica

con unas tarifas establecidas en términos de salarios mínimos legales, no obstante, con las modificaciones efectuadas por la Ley 1955 de 2019, en virtud del artículo 59, los operadores de juegos de suerte y azar localizados que cumplan con las condiciones de conectividad y confiabilidad establecidos por la entidad administradora del monopolio, pagan por derecho de explotación el 12% sobre los ingresos brutos menos el monto de los premios pagados calculados sobre la totalidad de los elementos de juego autorizados en el contrato de concesión. El parágrafo 1° de esta norma indica:

"Parágrafo 1°. Entiéndase por ingresos brutos la totalidad del valor registrado en el contador de entrada de las máquinas del contrato de concesión. Para el caso de Bingos, los ingresos brutos son el total del valor de los cartones vendidos en el periodo de liquidación."

Es claro que en estos casos el valor de la apuesta, esto es, lo que paga el cliente constituye el ingreso bruto, la totalidad. Otra cosa es que, para efectos de determinar los derechos de explotación, la ley prevea una depuración del ingreso, disminuyendo de los ingresos brutos el valor de los premios, con lo cual se obtiene la "base gravable" para efectos de los derechos de explotación.

(...)

No se prevé que, para efectos de la liquidación de los derechos de explotación, se deba partir de neteo como lo pretende la peticionaria, sino de un proceso de depuración que parte de los ingresos brutos para detraer los premios. Algo similar a lo que ocurre para efectos del impuesto de renta, que acorde con el artículo 26 del E.T. una vez se parte de la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios tiene lugar la respectiva depuración para llegar finalmente a la renta líquida gravable.

Se observa cómo para efectos del pago de derechos de explotación existen conceptos claros frente a la base, lo que conduce a pensar que en este ámbito los ingresos brutos están constituidos por el valor de la apuesta.

2.3. Depuración del ingreso acorde con el artículo 26 del E.T. y prevalencia de las normas tributarias.

Para efectos del impuesto de renta, el artículo 26 del E.T. establece la base gravable, elemento esencial de todo tributo, cuya determinación es de competencia exclusiva y excluyente del legislador en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política. (...)

(...)

La norma tributaria señala que para efectos de la realización del ingreso se atenderá a los marcos normativos contables (artículo 28 del E.T.). Por lo tanto, en el caso de contratos con clientes (apostadores) se obedece a dichas reglas contables; sin



Dirección de Gestión Jurídica

embargo, no puede perderse de vista que acorde con el artículo 26 del E.T. para efectos de la depuración de la renta se parte de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, y que considerando la NIIF 15 en materia de contratos, los ingresos no resultan afectados con aspectos como los premios otorgados.

Lo anterior contrasta con el planteamiento que sugiere la Peticionaria aplicar para efectos de establecer en juegos localizados los ingresos brutos, los cuales se entienden una vez disminuido el valor de los premios, según interpretación de la peticionaria de los estándares US GAAP, apoyada en los pronunciamientos del AICPA para la industria del juego. De modo que los mismos corresponden al valor de la apuesta menos el valor de los premios. Esto implicaría, en suma, considerar como ingreso bruto lo que corresponde prácticamente a la ganancia, sin que para efectos del impuesto de renta sea este el concepto objeto de depuración. Además, es de recordar que en el marco de la NIIF 15 el concepto de ingresos se relaciona en general con "Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios." (Apéndice A/ Definición de términos), similar a lo estableció en el artículo 26 del E.T. para efectos del impuesto de renta.

De otro lado, es necesario tener presente que en el tema de juegos puede haber distintos tipos de apuestas. Existen eventos, en los cuales, por ejemplo, el resultado puede conllevar que el premio implique para el jugador obtener una parte del valor apostado, aunque eventualmente puede representar un mayor valor al apostado, así como se presentan apuestas en las que la casa es solamente un intermediario y su ingreso se reduce a una comisión (ver Acuerdos emitidos por Coljuegos y las definiciones de los tipos de apuestas).

En las fuentes contables auxiliares que propone aplicar la Peticionaria, el reconocimiento de premios por valores superiores a los apostados supondría también disminuciones del ingreso e incluso puede implicar valores negativos, aspecto que evidenciaría una dificultad en la depuración del impuesto de renta que mal podría partir de valores negativos (como se podría inferir de la Guía AICPA - 926 y la interpretación del FASB en la aplicación de los US GAAP citados por la Peticionaria).

En todo caso, recordemos que si la norma tributaria y la norma contable entran en contradicción prevalecería la norma fiscal para efectos fiscales. La Ley 1314 de 2009 en el artículo 4 establece la "Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información, financiera", y dispone:

"(...) Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas. (...)".



Dirección de Gestión Jurídica

De tal modo que, sin perjuicio de la remisión que hace en principio la norma fiscal a la contable, ante una existencia de una contradicción entre lo que se pretende aplicar en este caso por la interpretación auxiliar en materia contable, y la norma fiscal, tal diferencia se resolvería a favor de la última, ya que prevalece la norma tributaria, para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Finalmente es necesario señalar que dentro de la lógica de depuración del impuesto de renta los premios constituyen una erogación propia de la actividad del juego, y en ese sentido debe considerarse un gasto asociado al mismo. De forma coincidente con este manejo tributario, en Concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en atención a una consulta sobre los derechos de explotación y el tratamiento de los premios, aunque todavía considerando el Decreto 2649 de 1993 y, a partir de definiciones tales como activo, ingresos, costos, gastos, que no distan sustancialmente de los comprendidos en las NIIF, planteó consideraciones como las siguientes:

"[Los] premios son identificables claramente con los ingresos y la aspiración a su obtención es lo que genera éstos. Por tanto, de manera amplia y general constituyen un gasto; y gastos como reza la teoría de la contabilidad "son la utilización o el consumo de bienes y servicios en el proceso de obtener ingresos" (Eldon S. Hendriksen). (...)

Es claro que si no hay premio o beneficio futuro para el comprador, no habría venta o ingreso alguno para el vendedor; luego el premio está directamente relacionado con el ingreso, es identificable con él y es la causa de que se genere éste."

(...)

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública analizada (sic) legal y técnicamente la consecuencia de la participación en un juego de suerte y azar, identificada como la posibilidad de obtener o no un Premio, conceptúa que al obtenerse dicho premio, éste constituye un costo para quien lo realiza y paga, disminuible de las ventas netas, debiéndose contabilizar como tal. Conclusión que además se soporta también en la norma de asignación contemplada por el artículo 54 del mencionado decreto 2649 de 1993, la cual internacionalmente se conoce también como "apareamiento" entre los gastos y los ingresos y que el tratadista Hendriksen al cual ya hemos aludido, define como "el resultado de contabilizar o presentar los gastos con base en una relación de causa y efecto con los ingresos contabilizados o presentados en los informes" (Teoría de la contabilidad. Eldon S. Hendriksen. Página 211 Editorial UTEHA)



Dirección de Gestión Jurídica

ESTADO DE COLOMBIA - MINISTERIO DE HACIENDA

Por tanto el procedimiento de imputar los premios que se pagan a los jugadores que resulten favorecidos con su apuesta a "Devoluciones, Rebajas y Descuentos" no se ajusta a la técnica ni a las normas contables".

2.4. Aplicación de la NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

La NIC 8 sobre políticas contables, entre otros aspectos indica que en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o hecho económico, establece una jerarquía y procedimiento que debe aplicarse para el reconocimiento y medición de la transacción o del hecho económico, creando su respectiva política contable. En ese sentido en ausencia de normas e interpretaciones específicamente aplicables admite la posibilidad de "considerar los pronunciamientos más recientes de otras entidades emisoras que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables". Esto exige realizar el ejercicio allí propuesto de jerarquía, asegurando verificar lo que plantea la misma norma y el marco conceptual, de modo que de no encontrar respuesta se aplique otra NIIF si prevé el asunto y, finalmente, la aplicación de doctrina si fuera el caso.

En el caso concreto, este despacho considera que la NIIF 15 determina las reglas para la determinación del ingreso en materia de contratos. Así mismo el marco conceptual define los ingresos ordinarios en términos similares al concepto tributario e igualmente la norma prevé aquello que es posible disminuir.

Tratándose de juegos localizados estaríamos en presencia de un contrato, que no escapa a las reglas generales de devengo del ingreso. De hecho, el precio fijado por la participación o apuesta lo establece y lo recibe el operador. Los recursos fluyen del jugador al operador y el valor de la apuesta no cambia en función de resultado, esto tanto para el operador como para el jugador. Otra cosa es la existencia de una obligación a cargo del operador que puede o no tener lugar dependiendo del azar y, en la medida que el ingreso se genera cumplidas las obligaciones de desempeño, esto determina el momento del reconocimiento sin que afecte en este caso el valor por el cual se reconoce.

Ni del estándar contable (NIIF 15) ni del marco conceptual se deduce que el ingreso sea el resultado de restar del ingreso bruto el valor de los premios y que lo que constituye ingreso es la ganancia. De otra parte, para efectos tributarios, es claro que en materia del impuesto de renta no se grava el ingreso bruto como tal, pues se admite en principio disminuir devoluciones, rebajas y descuentos, lo que correspondería al ingreso neto y la depuración de costos y gastos asociados, lo cual permite llegar a la renta líquida gravable. En todo caso, para efectos de la depuración de la renta, no se parte de un ingreso ordinario depurado que implica la ganancia en la actividad operativa, se parte de la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios.

2021



Dirección de Gestión Jurídica

En los juegos de suerte y azar no puede perderse de vista que no todos tienen el mismo tratamiento como para tomar como regla una doctrina que define el ingreso como la diferencia entre lo ganado y lo perdido. Según se vio en el apartado anterior, se encuentran distintos tipos de apuestas e intervención del operador y esto puede exigir distintos tipos de consideraciones.

Si en gracia de discusión se admitiera que no existe un estándar NIIF o NIC aplicable y, por tanto, se hiciera necesaria la posibilidad de acudir a los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en todo caso acudir a esas fuentes auxiliares esta es una posibilidad, en tanto la gerencia podrá acudir a ese tipo de pronunciamientos auxiliares, mas no es un imperativo.

Llegado a este punto es necesario considerar que, si bien acorde con la NIC 8 y dentro de los criterios para fijación de las políticas contables se permiten opciones como la señalada, no debe perderse de vista que, en todo caso, la definición de las políticas contables es responsabilidad de la gerencia de la entidad. Esta definición de la política contable aplicable se trata sin duda de una determinación de carácter particular y, naturalmente, debe estar debidamente fundamentada y justificada, máxime en casos como el que es objeto de consulta donde tendría incidencia tributaria. Es necesario que la gerencia de cada entidad valore las implicaciones y sus efectos, asumiendo las consecuencias que de ello puede derivarse.

Siendo entonces responsabilidad de la gerencia la definición de políticas contables para la empresa, de optar por asumir criterios de doctrina, en este caso, de entes como los sugeridos por la peticionaria, exige una cuidadosa valoración, la fuente, el alcance y vigencia de lo que se pretende aplicar, pues en su momento debe poner en evidencia todos estos elementos en caso de acciones por parte de la autoridad tributaria en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización, en especial la establecida en el literal g) del artículo 684 del E.T.

Por lo tanto, dado que definir las políticas contables es responsabilidad de la gerencia de las entidades, no un asunto de competencia de la DIAN, y no corresponde a esta Entidad avalar de manera general una determinada política contable e institucionalizarla para un determinado sector. Como apoyo al criterio profesional de la gerencia de la compañía, se podría elevar la consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, quien es el Organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

En consecuencia, si una empresa adopta determinada política contable y en su aplicación considera viable el tratamiento de los premios en el caso de juegos localizados como un menor valor del ingreso asumiéndolo como ingreso bruto, esta decisión tendrá que estar debidamente sustentada para efectos de las acciones de control y fiscalización para las cuales está facultada la DIAN, en especial lo



Dirección de Gestión Jurídica

Oficio 045062 de 2013

establecido en el literal g) del artículo 684 del Estatuto Tributario. En todo caso, es de advertir que en ningún caso podría llevar esos valores de los premios como menor valor del ingreso y simultáneamente como costo o gasto, ya que en este evento se incuraría en una inexactitud.

3. Conclusión

Por las anteriores razones se considera que no tiene lugar la revocatoria del Concepto 045062 de 2013 y del Oficio 025556 de 2016 y se fija la interpretación de esta Dirección en el nuevo ámbito normativo. (subrayado fuera de texto)

C) Pronunciamiento de este Despacho.

C. 1) Consideraciones preliminares.

En el Oficio 901178 – interno 16 del 16 de febrero de 2022 se analizaron los artículos 21-1, 26 y 28 del Estatuto Tributario. Así mismo, en dicho Oficio se revisó el tratamiento aplicable a los derechos de explotación a cargo de los concesionarios y operadores de juegos de suerte y azar cuya base gravable son los ingresos brutos².

Así las cosas, aunque en el oficio citado se dijo que a la luz de la NIC 1 y de la NIIF 15

"(i) el valor de la transacción corresponde al monto pagado o por pagar por el apostador y no se evidencia alguna regla que permita concluir que tratándose de juegos de suerte y azar el valor de los premios se disminuye del valor del ingreso" (subrayado fuera de texto), y que (ii) "acorde con el artículo 26 del E.T. (...) se parte de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios" los cuales no resultarían "afectados con aspectos como los premios otorgados" (subrayado fuera de texto), también se concluyó en el mismo que (iii) "si una empresa adopta determinada política contable y en su aplicación considera viable el tratamiento de los premios en el caso de juegos localizados como un menor valor del ingreso (...) esta decisión tendrá que estar debidamente sustentada" (subrayado fuera de texto).

Estando claras las conclusiones del Oficio 901178 – interno 16 del 16 de febrero de 2022 y antes de desarrollar la posición de este Despacho al respecto, se realizarán dos (2) precisiones:

- (i) De los pronunciamientos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).

Sobre el reconocimiento contable de los ingresos en los juegos de suerte y azar, el CTCP se pronunció, entre otros, en el concepto 2022-0451 del 06/09/2022, donde se indicó:

"Se considera necesario ante todo, revisar la legislación colombiana básica y que para efectos de la consulta, rige en materia de los juegos de suerte y azar, debido a que la contabilidad que registra toda operación económica de los obligados a llevarla, tiene el valor

² Parágrafo 1 del art. 14 de la Ley 1393 de 2010.

2231



Dirección de Gestión Jurídica

probatorio que le concede el artículo 15 de la Constitución Política, por lo cual iniciaremos con lo contemplado en su artículo 336 para lo pertinente establece:

"Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley. (...). La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental. Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud."

La Ley 643 de 2001 regla todo lo relacionado con este monopolio y en su artículo 2º ordena:

"(...) El monopolio rentístico de juegos de suerte y azar será ejercido de conformidad con lo dispuesto en la presente ley. La explotación, organización y administración de toda modalidad de juego de suerte y azar estará sujeta a esta ley y a su reglamentación, expedida por el Gobierno Nacional, la cual es de obligatoria aplicación en todo el territorio del país, cualquiera sea el orden o nivel de gobierno al que pertenezca la dependencia o entidad administradora bajo la cual desarrolle la actividad el operador. La vigilancia será ejercida por intermedio de la Superintendencia Nacional de Salud."

El artículo 3 de la norma citada, en relación con los principios que rigen este monopolio, establece en el literal c): "(...) Racionalidad económica en la operación. La operación de juegos de suerte y azar se realizará por las entidades estatales competentes, o por los particulares legalmente autorizados o por intermedio de sociedades organizadas como empresas especializadas, con arreglo a criterios de racionalidad económica y eficiencia administrativa que garanticen la rentabilidad y productividad necesarias para el cabal cumplimiento de la finalidad pública y social del monopolio. (...)"

En relación con la definición de lo que debe entenderse por juego de suerte y azar el artículo 5 los define como: "aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad. Son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales se participa sin pagar directamente por hacerlo, y que ofrecen como premio un bien o servicio, el cual obtendrá si se acierta o si se da la condición requerida para ganar. (...)"

Parágrafo. El contrato de juego de suerte y azar entre el apostador y el operador del juego es de adhesión, de naturaleza aleatoria, debidamente reglamentado, cuyo objeto envuelve la expectativa de ganancia o pérdida, dependiendo de la ocurrencia o no de un hecho incierto.

Para las apuestas permanentes los documentos de juego deberán ser presentados al operador para su cobro, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha del sorteo; si no son cancelados, dan lugar a acción judicial mediante el proceso verbal de menor y mayor cuantía, indicado en el capítulo primero del título XXIII del Código de Procedimiento Civil. El documento de juego tiene una caducidad judicial de seis (6) meses."



Dirección de Gestión Jurídica

Formato: 0100-000000000000

Ahora bien, en relación con los conceptos 2018-0164 y 2022-0363 este Consejo reitera lo manifestado en ambos y confirma la conclusión sobre el análisis en cuanto a que:

Los premios entregados a los ganadores deben tratarse como una modificación del contrato, por lo que estos deben reconocerse como un menor valor del ingreso, para lo cual se basa en los párrafos 18 al 21 de la NIIF 15, considerando y ratificando que los premios en lo correspondiente a juegos de suerte y azar, diferentes a premios de mercadeo o fidelización, que no corresponden a un menor valor del ingreso.

De manera complementaria, realizamos la claridad que los premios en materia de juegos suerte y azar que son logrados durante el "juego" en cuanto a que "las transacciones realizadas por los jugadores (apostadores), quienes implícitamente adquieren una probabilidad de obtener un premio y cuya obligación de desempeño se satisface en cada línea de negocio (máquinas, bingos, juegos de mesa apuestas online, etc)"¹ son pactados tácitamente desde el inicio del contrato y dependerán del "azar" y la suerte.

Cosa distinta es el tratamiento de los premios que en los juegos de suerte y azar que son entregados a los jugadores (apostadores) y que no se generan por el juego mismo, es decir, corresponden a mercadeo o fidelización, caso en el cual se debe consultar lo señalado por la NIIF 15.

Así, los pronunciamientos del CTCP explican el tratamiento contable aplicable a la modificación de un contrato de juego de suerte y azar. Sin embargo, como se verá más adelante, este Despacho abordará la discusión desde un estadio anterior donde analizará si el pago de un premio comporta o no la modificación del mencionado contrato y si, en consecuencia, debe dársele el tratamiento explicado por el CTCP.

(ii) De los pronunciamientos de la Contaduría General de la Nación (CGN).

La doctrina de la Contaduría General de la Nación es vinculante para las entidades obligadas a llevar los marcos técnicos del sector público³. Concretamente, sobre la materia objeto de estudio, la CGN en el Concepto 20202000054711 del 21/09/2020, indicó lo siguiente:

"Así las cosas, bajo este contexto, se identifican los siguientes escenarios sobre los cuales se desarrolla el respectivo procedimiento contable:

1. Operación directa por parte de la empresa, del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

³ La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia N° C-487 de 1997 que "Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)"

12201



Dirección de Gestión Jurídica

En este escenario, la Lotería de Bogotá reconocerá el ingreso correspondiente por la operación de juegos de suerte y azar, por lo que debitirá la subcuenta 131703-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

Así mismo, la empresa asume directamente las obligaciones derivadas de rentas de monopolio de juegos de suerte y azar destinadas al sector salud, la cual está determinada como el 12% de los ingresos brutos de cada juego que opere directamente.

El registro de esta obligación se realizará debitando la subcuenta 561811-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y acreditando la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el traslado de los recursos a las entidades de salud correspondientes, la Empresa debitirá la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Nótese que para la CGN en los juegos de suerte y azar se reconoce un ingreso bruto y no neto. De ahí que para los juegos de suerte y azar que estén sujetos al régimen de contabilidad pública serán de obligatoria observancia los movimientos contables explicados por la CGN en el concepto transrito.

C.2) Entendimiento de este Despacho.

Los juegos de suerte y azar tienen un régimen regulado por la Constitución y la ley. El contrato de juego de suerte y azar, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 643 de 2001⁴, tiene dos características que resultan relevantes para el presente análisis. De una parte, es un contrato de adhesión en el cual las condiciones del contrato, por regla general, no están sujetas a negociación entre las partes⁵. De otra parte, es un contrato aleatorio en el cual la

⁴ “Artículo 5o. Definición de juegos de suerte y azar. Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.

PARAGRAFO. El contrato de juego de suerte y azar entre el apostador y el operador del juego es de adhesión, de naturaleza aleatoria, debidamente reglamentado, cuyo objeto envuelve la expectativa de ganancia o pérdida, dependiendo de la ocurrencia o no de un hecho incierto.

Para las apuestas permanentes los documentos de juego deberán ser presentados al operador para su cobro, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha del sorteo; si no son cancelados, dan lugar a acción judicial mediante el proceso verbal de menor y mayor cuantía, indicado en el capítulo primero del título XXIII del Código de Procedimiento Civil. El documento de juego tiene una caducidad judicial de seis (6) meses.”

⁵ El artículo 5 de la Ley 1480 de 2011 (Estatuto del Consumidor) define el contrato de adhesión como: “Aquel en el que las cláusulas son dispuestas por el productor o proveedor, de manera que el consumidor no puede modificarlas, ni puede hacer otra cosa que aceptarlas o rechazarlas.”



contraprestación (premio) depende de que ocurra o no un acontecimiento que está sujeto al azar⁶. Así, las cláusulas del contrato no están llamadas a ser modificadas.

La ocurrencia del acontecimiento azaroso no implica una modificación al contrato sino su ejecución y, el eventual pago del premio, corresponde al cumplimiento de una obligación contingente previa.

Pasando al aspecto contable, es preciso ver las condiciones previstas en los párrafos 18 al 21 de la NIIF 15, adoptada mediante el Decreto 2420 de 2015, los cuales tratan sobre la modificación del contrato y que se relacionan con cambios en el alcance o en el precio.

En el escenario de los juegos de suerte y azar no se estaría ante la modificación del contrato, toda vez que (i) el alcance no ha variado pues los compromisos entre el apostador y el operador se mantienen iguales desde el inicio de la relación contractual; y (ii) el precio no ha variado toda vez que el apostador realizó la apuesta y pagó por el derecho a participar y, por su parte, el operador recibió el precio con independencia del resultado (ganancia o pérdida).

Si se consultan los ejemplos que trae la NIIF 15, en los párrafos El19 y siguientes de las Guías Complementarias y los Documentos de Práctica de la NIIF Parte B, se evidencia que las modificaciones de los contratos se asocian a cambios en la cantidad o en el precio de la transacción pactados. Estas situaciones son diferentes de las que se presentan en los juegos de suerte y azar donde no hay cambio en las condiciones del contrato, dado que el apostador pagó por el derecho a participar en el juego o en la apuesta, con independencia del resultado.

En materia tributaria, tampoco se puede perder de vista la regla general de determinación de la renta líquida, la cual requiere un proceso de depuración, tal como lo establece el artículo 26 del Estatuto Tributario:

"La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley." (Subrayado fuera de texto).

⁶ El artículo 1498 del Código Civil define el contrato aleatorio así: "El contrato oneroso es commutativo, cuando cada una de las partes se obliga a dar o hacer una cosa que se mira como equivalente a lo que la otra parte debe dar o hacer a su vez; y si el equivalente consiste en una contingencia incierta de ganancia o pérdida, se llama aleatorio".





Dirección de Gestión Jurídica

De la disposición transcrita, es claro que la apuesta que recibe el operador de juego de suerte y azar corresponde a un ingreso ordinario o extraordinario susceptible de producir un incremento neto de su patrimonio al momento de su percepción, que no está exceptuado y que ha sido realizado.

De igual forma, establecer que los ingresos corresponden al valor neto entre las apuestas y los premios en la operación de juegos de suerte y azar, equivale a la adopción de una renta bruta especial no consagrada en la ley tributaria⁷.

La misma lógica del artículo 26 del Estatuto Tributario se aplica en el cálculo de los derechos de explotación de que trata el artículo 14 de la Ley 1393 de 2010, modificado por el artículo 59 de la Ley 1955 de 2019⁸. Nótese que la norma transcrita parte de la base que los ingresos brutos corresponden a la totalidad del valor registrado al momento en que el apostador paga la apuesta o paga el derecho a participar; sin que influya de alguna manera la pérdida o la ganancia que se obtenga.

Así, el premio deberá ser reconocido como un gasto para el operador, pero no como un menor valor del ingreso pues esto implica adoptar una renta bruta especial que no está expresamente contemplada en la ley.

De lo anterior, este Despacho presenta las siguientes conclusiones:

- i) Se **reitera** lo manifestado en el Oficio 901178 en torno al Concepto 045062 del 22 de julio de 2013 y el Oficio 025556 del 15 de septiembre de 2016, en lo que corresponde al entendimiento expuesto antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016.
- ii) Se **confirma y precisa** lo manifestado en el Oficio 901178 en torno al Concepto 045062 del 22 de julio de 2013 y el Oficio 025556 del 15 de septiembre de 2016, así:
 - a) Que bajo los presupuestos indicados, no se considera que el pago del premio derivado de un contrato de juego de suerte y azar corresponda a una modificación del contrato, en su alcance o precio.

⁷ Al respecto pueden verse los eventos del Capítulo IV del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario en el caso de que los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo.

⁸ Artículo 14. Condiciones de operación en línea y en tiempo real de los juegos localizados. Los operadores de Juegos de Suerte y Azar Localizados que cumplan con las condiciones de conectividad y confiabilidad Restablecidos por la entidad administradora del monopolio pagarán a título de derecho de explotación el doce por ciento (12%) sobre los Ingresos brutos menos el monto de los premios pagados calculados sobre la totalidad de los elementos de juego autorizados en el contrato de concesión.

Una vez dispuesta la obligación de conectividad, se presumirá ilegal la máquina que no lo esté y además de las sanciones por ilegalidad correspondiente, será objeto del respectivo decomiso.

Parágrafo 1o. Entiéndase por ingresos brutos la totalidad del valor registrado en el contador de entrada de las máquinas del contrato de concesión.

Para el caso de Bingos, los ingresos brutos son el total del valor de los cartones vendidos en el periodo de liquidación..."



Dirección de Gestión Jurídica

- b) Que el reconocimiento y medición de los ingresos se debe realizar de conformidad con lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario considerando las limitaciones y excepciones que establece la misma disposición.
- c) Que las rentas brutas especiales deben estar expresamente contempladas en la ley tributaria.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ana Karina Méndez Fernández / Asesora de la Dirección de Gestión Jurídica
 Luis Adelmo Plaza Guamanga / Asesor de la Dirección de Gestión Jurídica