

CONCEPTO 24292 DEL 4 DE SEPTIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor:

JULIAN JIMENEZ MEJIA

Calle 93B # 12-18. Piso 4.

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100037041 del 04/07/2018

Tema	Gravamen a los movimientos financieros
Descriptor	Gravamen a los Movimientos Financieros - Exenciones
Fuentes formales	Artículos 871 a 879 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sr. Jiménez.

De acuerdo con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Para comenzar se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias, ni examinar las decisiones tomadas en las mismas, menos confirmar o aprobar las interpretaciones que realicen los contribuyentes sobre las disposiciones normativas dentro de actuaciones administrativas o contractuales específicas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y de derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En este contexto se atenderán las solicitudes en sentido general, en relación con el gravamen a los movimientos financieros - GMF, tal como se expone en las consideraciones a continuación:

.- En el contexto de la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar a través de contratos de concesión que suscribe COLJUEGOS con terceros, y teniendo en cuenta la destinación especial constitucional que tienen los recursos de la salud según los artículos 48 y 336 de la Constitución Política; ¿las disposiciones de recursos que se realicen por parte de la sociedad concesionarias de juegos de suerte y azar, con la finalidad de transferir a COLJUEGOS los recursos que serán destinados a la financiación de servicios de salud, están exentas del gravamen a los movimientos financieros?

En primer lugar, para responder a la consulta, es necesario remitirnos a lo expuesto en el concepto general del GMF 1466 de 2017, el cual fue citado parcialmente por el consultante.

"2.14. Descriptor:

Hecho generador

Monopolios rentísticos juegos de suerte y azar.

Mediante Sentencia 8828 de 8 de mayo de 1998, el Consejo de Estado expuso en uno de sus apartes, al transcribir las consideraciones expuestas por la Corte Constitucional en la Sentencia C-587 del 7 de diciembre de 1995, magistrado ponente José Gregorio Hernández Galindo:

La norma plasmada en el artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, por lo cual resulta inadmisibles 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 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, numerales 12; 154; 300, numerales 4 y 294 de la C. P.).

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 9o, de la Constitución, de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Por eso, no es posible suponer que la exclusividad de la destinación de ingresos a los fines indicados cercene automáticamente y de una manera general la posibilidad de que el legislador, las asambleas departamentales o los concejos distritales o municipales señalen a las entidades que explotan el monopolio en juegos de suerte y azar como sujetos pasivos de cualquier impuesto, tasa o contribución.

De esta manera, la disposición de los recursos propios de las empresas industriales y comerciales del Estado, en los términos del artículo 871 del Estatuto Tributario, así financien los recursos de la salud, como son los monopolios rentísticos de juegos de suerte y azar, se encuentran sometidos al gravamen a los movimientos financieros -GMF.

(subrayados fuera de texto)

(...)

8.18. Descriptores:

Exenciones

Recursos de las reservas técnicas para el pago de premios

(...)

2. LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EJERCICIO DE LOS MONOPOLIOS DE SUERTE Y AZAR.

La Constitución Política en su artículo 336 establece: "(...) Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud" (...). Al respecto, la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 643 de 2001, mediante sentencia C-316 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño, expuso:

4.1. Pasa ahora la Corte a analizar si todos los ingresos que se reciban por concepto de explotación de juegos de suerte y azar deben ser destinados al sector de la salud o si es posible sostener a la luz del artículo 336 de la Carta Política, que sólo deban destinarse para tal fin algunos de ellos.

4.2. El Constituyente señaló de manera precisa (art. 336, inciso 4) que "las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud". Así las cosas los dineros que se obtengan por la explotación de esa actividad no pueden tener una destinación diferente, so pena que se desconozca la Carta Fundamental. Pero, ¿todos los ingresos obtenidos como consecuencia de la explotación de juegos y azar deben ser destinados al servicio de salud?

Para la Corteó la respuesta al anterior interrogante es negativa, pues es preciso tener en cuenta que no obstante todos los dineros percibidos por el ejercicio de la actividad de juegos de suerte y azar constituyen renta, no por ese sólo hecho deben ser destinados al sector de la salud, toda vez que una interpretación tan restrictiva desconocería la existencia de ciertos gastos, tales como los relativos a operación, administración, el pago de tributos y el valor de los premios que se entregan a los apostadores.

Lo dispuesto por el inciso 4 del artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, tal como esta Corporación lo ha sostenido, toda vez que "una concepción absoluta de esa destinación llevaría al absurdo de que no les sería permitido atender con los recursos provenientes de su objeto, los gastos indispensables para su propio funcionamiento o para el pago de los impuestos, tasas y contribuciones a su cago" (Subraya fuera de texto).

Como se puede observar de acuerdo con la interpretación realizada por la Corte Constitucional la destinación de las rentas obtenidas en ejercicio del monopolio de suerte y azar no se conciben con la finalidad única de atender de forma exclusiva los servicios de salud, sino que necesariamente de ellas se deberán sufragar otros gastos indispensables para su funcionamiento, al igual que el pago de los tributos que se generen a su cargo.

Ahora bien, el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros está consagrado en el artículo 871 del Estatuto Tributario, que establece:

ARTÍCULO 871. HECHO GENERADOR DEL GMF. *El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia. (...)"*.
(Subraya fuera de texto).

Por su parte el artículo 879 ibídem, repula de manera precisa y taxativa aquellas operaciones que se encuentran exentas del GMF, no encontrándose en ellas las transacciones financieras mediante las cuales se dispongan recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros producto del pago de premios por parte de las empresas operadoras del juego de lotería provenientes de los dineros depositados en las reservas técnicas reguladas en el Acuerdo 109 de 2014 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar."

Debe tenerse en cuenta que en los apartes transcritos, se resuelve en forma concisa la actual consulta. Esto, ya que inicialmente, en el descriptor 2.14, se menciona y explica que la Constitución Política no ha exonerado 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 de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Seguidamente, en el descriptor 8.18, se mencionó el contenido de la sentencia C-316 de 2003 destacando que, para la Corte Constitucional, lo dispuesto por el inciso 4 del artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable; toda vez que "una concepción absoluta de esa destinación llevaría al absurdo de que no les sería permitido atender, con los recursos provenientes de su objeto, los gastos indispensables para su propio funcionamiento o para el pago de los impuestos, tasas y contribuciones a su cargo."

Igualmente se concluyó que el artículo 879 ibídem regula de manera precisa y taxativa, aquellas operaciones que se encuentran exentas del GMF; por tanto, las operaciones que no se encuentren allí enunciadas no son objeto de beneficio de exención.

Asimismo, se encuentra que, en la Sentencia 8828 de 8 de mayo de 1998, el Consejo de Estado se refirió a las consideraciones expuestas por la Corte Constitucional en la Sentencia C-587 del 7 de diciembre de 1995, para revisar el tema del GMF en los juegos de suerte y azar, con lo cual se demuestra el soporte legal y jurisprudencial de las explicaciones dadas en el concepto en referencia.

Así las cosas, el aparte transcrito por el peticionario debe leerse en correspondencia con todos los demás párrafos del concepto que se transcribió, dado que, con la lectura completa, no queda duda sobre el alcance de la interpretación expuesta en dicho documento.

2.- Acerca del tema del aspecto objetivo de la exclusión es suficiente y extensa la doctrina en -donde se ha explicado la diferencia entre gravar recursos de las cuentas de la Nación y la ejecución de los recursos asignados que tienen los particulares que no hacen parte de la administración, destacando que no queda duda que, cuando los recursos se encuentran en las cuentas de la Nación, no pueden ser objeto de gravamen; sin embargo, es totalmente diferente que hagan parte de los recursos de entidades de régimen privado que realicen operaciones que no se encuentran excluidos en forma expresa.

En anterior oportunidad, mediante el oficio 033599 de 2017, ya se había explicado al mismo consultante que en diferentes oficios al respecto de las normas constitucionales y legales que mencionan los recursos del sistema de salud, debe tenerse en cuenta que éstas se refieren a los recursos contabilizados a nivel del sistema nacional de salud y las operaciones de transferencia que se realizan desde las entidades y cuentas estatales a los demás integrantes del sistema.

En tal forma que, los recursos de terceros que se giran a un integrante del sistema, no pueden considerarse como recursos del nivel nacional habida cuenta que son recursos propios con los cuales se cumple una obligación legal o contractual y solamente se vuelven recursos de la entidad administradora cuando han sido objeto de la transferencia a sus cuentas; es decir, la disposición de los mismos es de la entidad pública que los recibe, la cual se encuentra sometida a ciertas reglas en su destinación por las normas particulares que regulan cada operación y tema.

Así las cosas, se reitera que no corresponde confundir las categorías de unos recursos con las de otros, ni extender la exención de los recursos a los giros que se realizan a entidades del sistema de salud por parte de particulares, ni a cualquiera de las operaciones que realiza un

concesionario que explota juegos de suerte y azar, sin considerar las normas que regulan dicha operación ni discriminar su origen y naturaleza.

Se destaca nuevamente sobre la jurisprudencia citada en el escrito de consulta que los apartes de las sentencias se refieren a diferentes aspectos de los recursos de la seguridad social y su diferenciación con los recursos propios de las EPS en diferentes circunstancias de acuerdo con el objeto de cada demanda.

No obstante, contrario a lo que expone la consulta, se encuentra que en los diferentes apartes citados de las sentencias y analizados en los oficios y conceptos, aparecen explicaciones sobre las razones para sustentar que las operaciones financieras que no se encuentren expresamente exentas o excluidas se encuentran gravadas con el GMF.

Lo anterior, conforme al artículo 338 de la Constitución Política el cual dispone que, en materia de impuestos, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas en la ley, motivo que impide que por vía analógica o interpretativa se hagan extensivos los beneficios o tratamientos preferenciales a hechos no previstos en esta.

Adicionalmente, se recuerda que la interpretación de las normas legales que hagan los contribuyentes es de la esfera de su responsabilidad y, por ende, no puede ser asumida por esta Entidad.

3.- En cuanto la actualización de doctrina de la DIAN, es oportuno mencionar que el concepto 04121 de 2013 se refirió a cuentas en entidades financieras de entidades públicas, como COLJUEGOS, no a cuentas de particulares tales como los concesionarios. Por tanto, no tiene ninguna contradicción con la doctrina vigente contenida en el Concepto 1466 de 2017.

Analizados los diferentes motivos, no hay lugar a reconsiderar la doctrina sobre el particular y se reitera el contenido del Concepto Unificado sobre GMF 1466 de 2017.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, y los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E) Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN.

Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN.

Carrera 8ª N° 6C -38 piso 4º. Edificio San Agustín.

PBX 607 99 99 ext. 904101.

Bogotá D.C.