

IMPUESTO DE RENTA – Hecho generador / ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR – Territorial y personal / SOCIEDADES EXTRANJERAS – Están gravadas con el impuesto sobre la renta respecto a sus ingresos de fuente nacional / TELEVISION INTERNACIONAL – Se emite a través de satélites. Hace parte de la televisión por suscripción / TELEVISION SATELITAL – Definición. Servicio que se presta desde el exterior. Los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional

Según el artículo 26 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento. Para efectos del elemento territorial del hecho generador, el Estatuto Tributario reúne los principios de tributación en la fuente (criterio territorial) y tributación mundial (criterio personal). De acuerdo con el primero, en general, las rentas obtenidas en un determinado país se gravan por éste, independientemente del país de residencia del sujeto pasivo, y, conforme con el segundo, en general, los nacionales de un país son gravados por éste en razón de los ingresos que obtengan a nivel mundial. Por su parte, el criterio territorial o real se aplica a las sociedades y entidades extranjeras, comoquiera que son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Este criterio se reitera en el artículo 20 del Estatuto Tributario, conforme con el cual, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en la ley interna, las sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, únicamente en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional. En el caso de la televisión internacional, los operadores, contratistas y concesionarios del servicio pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite, siempre que cumplan con las disposiciones relacionadas con los derechos de uso y redistribución de las mismas y con las normas que expida la Comisión Nacional de Televisión sobre el recurso satelital. La televisión satelital está definida como aquella “que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos espaciales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual. Como el servicio de televisión por suscripción (cable o satelital) se ejecuta desde el exterior, los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, a retención en la fuente por concepto de dicho tributo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 12 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 20

NORMA DEMANDADA: OFICIO 085997 DE 2008 (4 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

SERVICIO DE TELEVISION – Es diferente al servicio de publicidad / PROGRAMA DE TELEVISION – Definición. Incluye contenidos de publicidad / SERVICIO DE PUBLICIDAD – Se emite de igual forma que el servicio de televisión / PUBLICIDAD POR TELEVISION – Las condiciones de emisión del servicio de televisión se aplican a la publicidad

El servicio de publicidad en televisión es distinto del servicio de televisión, como se desprende del artículo 29 de la Ley 182 de 1995, cuando prevé que salvo lo dispuesto en la Constitución y la ley, “es libre la expresión y difusión de los

contenidos de la programación y de la publicidad en el servicio de televisión, los cuales no serán objeto de censura ni control previo". El servicio de publicidad en televisión se halla definido en el Acuerdo 2 de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación). La misma norma define el programa de televisión como "una unidad audiovisual televisiva que tiene como finalidad formar, educar, informar o recrear en forma sana, con una duración definida y que incluye un tiempo limitado para contenidos de publicidad". Idéntica definición trae el artículo 2 del Acuerdo 1 de 2007 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación). Lo anterior quiere decir que el mensaje comercial o pauta publicitaria hace parte del programa de televisión. Por lo tanto, aunque los servicios de publicidad y televisión son distintos y diferenciables, al hacer parte del mismo programa televisivo o unidad audiovisual se emiten de la misma manera. En consecuencia, la publicidad por televisión está sujeta al mismo proceso de emisión de la señal de televisión en la medida en que se origina en forma simultánea con ésta, puesto que va incluida en la programación que se emite. Lo dicho significa que las condiciones de emisión de la señal de televisión resultan aplicables a la publicidad por televisión, independientemente de que los servicios de televisión y publicidad sean diferentes. En el mismo orden de ideas, si la señal del programa de televisión se origina fuera del territorio nacional, tanto el servicio de televisión como el de publicidad son internacionales y se entienden prestados desde el exterior y no en Colombia. Es el caso de los canales internacionales en donde se transmiten programas en los que se presentan mensajes comerciales de anunciantes nacionales para ser vistos en el país, y donde se lee, por ejemplo, "Publicidad válida solamente para Colombia". Como parte del programa de televisión que se origina en el exterior, la publicidad de los anunciantes nacionales se emite también desde el exterior, por lo que el servicio de publicidad se presta o ejecuta desde allá, independientemente de que el programa y, por ende, la propaganda del producto nacional sean vistos en el país.

FUENTE FORMAL: LEY 182 DE 1995 – ARTICULO 29 / ACUERDO 2 DE 2003

NORMA DEMANDADA: OFICIO 085997 DE 2008 (4 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

SERVICIO DE PUBLICIDAD – Cuando se ejecuta desde el exterior los pagos del anunciante nacional a la sociedad extranjera no son de fuente nacional / IMPUESTO DE RENTA – No grava los ingresos generados de las sociedades extranjeras por servicio de publicidad cuando éstos se ejecutan desde el exterior / RETENCION EN LA FUENTE – No se practica sobre los pagos a sociedades extranjeras por servicio de publicidad

Como el servicio de publicidad en los canales internacionales se ejecuta desde el exterior y no se entiende prestado en Colombia, los pagos que efectúa el anunciante nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12, 20 y 24 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, se hallan sometidos a retención en la fuente por concepto de dicho tributo (artículo 406 ibídem). Conforme con el análisis anterior, es nulo el aparte demandado del Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, en cuanto concluye que "si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta."

NORMA DEMANDADA: OFICIO 085997 DE 2008 (4 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – No grava el servicio de publicidad cuando es prestado desde el exterior

Es de anotar que dentro de los servicios que se ejecutan desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el país no se encuentra el de publicidad por televisión internacional, motivo por el cual dicho servicio no se halla gravado con IVA ni está sujeto a retención por concepto del mismo tributo (artículo 437-2 del Estatuto Tributario). En consecuencia, por violación del artículo 420 literal b) y del parágrafo 3 numeral 3 del Estatuto Tributario, es nulo el Oficio 085997 del 4 de septiembre de 2008, en cuanto sostuvo que “Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 437-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 420 LITERAL B PARAGRAFO TERCERO NUMERAL TERCERO

NORMA DEMANDADA: OFICIO 085997 DE 2008 (4 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., seis (6) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00019-00(17650)

Actor: WILSON ORLANDO RAMOS GIRON

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

WILSON ORLANDO RAMOS GIRÓN, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad parcial del Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN.

ACTO DEMANDADO

El acto acusado es el Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, en los apartes que se subrayan a continuación:

“[...]”

Doctora
MARÍA DEL ROSARIO GUERRA
Ministerio de Comunicaciones
Cra 8 entre Calles 12 y 13
Edificio Murillo Toro
Bogotá, D.C.

Ref: Consulta radicado No. 12335 del 20 de junio de 2008

Temas: IVA. Impuesto sobre la renta.
Descriptor: Hechos Generadores -Servicio de Publicidad
Ingresos de Fuente Nacional

Cordial saludo respetada Ministra:

En relación con su solicitud de concepto relacionado con la práctica del mercado publicitario actual, en virtud de la cual anunciantes nacionales de bienes y servicios dirigidos exclusivamente al mercado colombiano, recurren a los canales internacionales de televisión para insertar en su programación pautas publicitarias que son vistos por los televidentes colombianos a través del servicio de televisión por suscripción.

En tal sentido pregunta si los canales internacionales que prestan sus servicios publicitarios a anunciantes nacionales y que llegan con su señal a Colombia a través de los operadores de televisión por suscripción, están obligados a pagar el impuesto sobre las ventas o cualquier otro gravamen actualmente vigente.

De conformidad con los artículos 11 del Decreto 1265 de 1999 y 10 de la Resolución 1618 de 2006, es función de este despacho absolver de modo general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación de las normas tributarias relativas a los impuestos de orden nacional que administra la entidad.

La Oficina Jurídica en Concepto Unificado de Ventas N° 0001 de 2003, (Páginas 163-164), se pronunció respecto del impuesto sobre las ventas, en especial en cuanto al servicio de publicidad en los siguientes términos:

DESCRIPTOR: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE PUBLICIDAD
1.12. SERVICIO DE PUBLICIDAD

El Decreto 433 de marzo 10 de 1999 en su artículo 25 define el servicio de publicidad así: «Definición de servicios de publicidad. Para efectos del impuesto sobre las ventas se consideran servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales,

con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, tales como radio, prensa, revistas, televisión, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio, incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios.

Igualmente, se consideran servicios de publicidad los prestados en forma independiente o por las agencias de publicidad, referidos a todas aquellas actividades para que la misma se concrete, tales como:

Creación de mensajes, campañas y piezas publicitarias

Estudio del producto o servicio que se vende al cliente

Análisis de la publicidad

Diseño, elaboración y producción de mensajes y campañas publicitarias. Servicios de actuación, periodísticos, locución, dirección de programas y libretistas, para la materialización del mensaje, campaña o pieza publicitaria,

Análisis y asesoría en la elaboración de estrategias de mercadeo publicitario

Elaboración de planes de medios

Ordenación y pauta en los medios.»

En consecuencia, los servicios de publicidad causan el impuesto sobre las ventas, salvo en los casos expresamente señalados en la ley con el cumplimiento de las condiciones previstas en cuanto a los ingresos por ventas de publicidad.

Aunque se considera servicio de publicidad la ordenación de avisos y de pauta en los medios, si la sociedad intermediaria entre quien ordena el aviso y el medio de publicidad (periódico, radio, televisión, revistas, etc.) cobra por esta labor, se causa el impuesto sobre las ventas sobre el valor correspondiente a la comisión que se cobre, a la tarifa general del impuesto.

Los servicios de intermediación en publicidad entre el medio publicitaria (sic) y quien contrata la publicidad están gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% sobre el valor de la remuneración que devengue por su intermediación y la retención en la fuente por impuesto a las ventas será equivalente al 75% del valor del impuesto generado, salvo que se trate de un responsable del régimen simplificado, en cuyo caso no habrá lugar a efectuar retención por este concepto.

De lo ordenado en el Decreto 433 de 1999, se tiene que para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de

divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, que respecto de la contratada para la difusión de los mensajes publicitarios a través del servicio de televisión se materializa con la divulgación de los mensajes, avisos, cuñas o comerciales dirigidos a ser percibidos por parte de los televidentes.

Téngase en cuenta que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, considera como hecho generador del Impuesto Sobre las Ventas, la prestación de servicios en territorio nacional, y en caso de contratarse con una persona o entidad sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en territorio nacional, en relación con los mismos, el contratante debe practicar la retención del 100% del valor del impuesto, acorde con lo dispuesto por los artículos 437-1 y 437-2 ibídem.

Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad.

Ahora bien, el artículo 12 del Estatuto Tributario señala que las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como las que se originan de fuentes fuera de Colombia y las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Se considera extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal se encuentre en el exterior.

Los ingresos de fuente nacional están consagrados de manera enunciativa en el artículo 24 del Estatuto Tributario; ciertas excepciones se ubican en el artículo 25 del mismo Estatuto

Según el inciso 1º del artículo 24 mencionado -salvo taxativas excepciones-, se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

Esta disposición es un desarrollo del llamado "principio de territorialidad" o "estatuto real" que permite gravar la riqueza en el territorio donde se produce, que para efectos del impuesto de renta, es el lugar donde se desarrolla la actividad o se presta el servicio que genera el ingreso.

De acuerdo con las citadas normas y salvo taxativas excepciones de ley, para que los ingresos sean considerados de fuente nacional se

requiere que se trate de la explotación de bienes materiales o inmateriales, la prestación de servicios dentro del país o la enajenación de bienes materiales o inmateriales que se encuentren dentro del país en el momento de su enajenación; por consiguiente, si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.

Además es de advertir que si quien difunde los mensajes publicitarios en el país realiza la actividad de manera permanente se encuentra obligada al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales como las de inscribirse en el Registro Único Tributario, presentar declaraciones tributarias y pagar los impuestos correspondientes, directamente o a través de sus representantes, agentes o apoderados”.

DEMANDA

El actor invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 4, 6, y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 12, 24, 26, 420 y 437-2 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume así:

1. Los ingresos por pautas publicitarias en canales internacionales no están gravados con el impuesto sobre la renta

El oficio acusado desconoció el principio de legalidad tributaria por cuanto incluyó hechos generadores del impuesto sobre la renta no previstos por el legislador. Ello, porque las sociedades extranjeras son contribuyentes de este impuesto solo respecto de sus ingresos de fuente nacional y los pagos que reciben dichas sociedades por el servicio de pauta en canales internacionales cuya señal se emite fuera del país, para ser recibida en Colombia, no constituyen renta de fuente nacional para éstas.

En nuestro país, la televisión internacional se refiere a las “*señales de televisión que se originan fuera del territorio nacional y que pueden ser recibidas en Colombia (...)*”¹, lo cual significa que la programación, emisión, divulgación, y en general, todo el proceso del servicio como tal se hace desde el exterior.

¹ Artículo 22, Numeral 1, Literal a), Ley 182 de 1995; modificado por el art. 24 de la Ley 335 de 1996.

La publicidad también es una señal, que en el caso de ser emitida por los canales internacionales, tiene origen fuera del territorio nacional, y en consecuencia, dicho servicio no se presta en Colombia.

La publicidad que es transmitida por los operadores que tienen la concesión de la televisión por suscripción puede tener dos orígenes. El primero, en la sede de prestación de servicio del canal internacional y, el segundo, en el país, cuando el concesionario transmite comerciales que no son los de origen.

Cuando el concesionario transmite comerciales distintos a los de origen debe sujetarse a la Ley 182 de 1995 en cuanto al contenido de los comerciales y su duración. En este caso, es el concesionario quien presta el servicio de publicidad en el país.

Por el contrario, cuando la pauta publicitaria (comerciales) es transmitida por el canal de televisión internacional (ubicado fuera del territorio colombiano) dicho servicio no se presta en el país y, en consecuencia, los ingresos obtenidos no están gravados en Colombia.

Así pues, tanto el servicio de televisión internacional como el servicio de publicidad se ejecutan en el exterior, es decir, en el domicilio de la sociedad que es dueña del canal por el cual se emiten las pautas publicitarias, que finalmente llegan al país a través de este tipo de servicio de televisión.

El estudio que hizo el Consejo de Estado sobre el servicio de televisión internacional², es determinante en este caso, porque el servicio de publicidad contratado por compañías colombianas con canales internacionales utiliza esta vía para la difusión y emisión de las pautas.

En la televisión, el contenido es una señal que está compuesta por audio e imágenes. Esta señal constituye una unidad (audiovisual), y se denomina "programa"³.

El tiempo con contenidos publicitarios se comercializa por los canales, previo encargo del anunciante. La actividad de comercialización puede ser realizada por

² Sentencia del 18 de octubre de 2007, Exp. 2003-001416, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

³ Artículo 2, Acuerdo 1 de 2007, CNTV

*los operadores directamente, por intermedio de las empresas especializadas, o por los contratistas a los que se les haya cedido ese derecho*⁴.

Respecto a la comercialización hecha directamente por los operadores, existen los *operadores internacionales*, cuya señal es emitida desde el exterior.

Nuestra legislación no define reglas especiales para este tipo de operadores, porque dicha actividad no se entiende prestada en Colombia. Son los concesionarios del servicio de televisión por suscripción - no los operadores internacionales- quienes deben cumplir con las condiciones y requisitos señalados por la Comisión Nacional de Televisión en cuanto a la transmisión de pauta comercial⁵.

A pesar de que tanto la Sección Cuarta del Consejo de Estado como la DIAN han reconocido que los servicios que se prestan en el exterior, como la televisión satelital, no generan ingresos de fuente nacional, el oficio demandado fijó un tratamiento tributario distinto a estos servicios y, por lo mismo, desconoció la interpretación gramatical de la ley.

El servicio de publicidad en canales internacionales no está gravado con IVA

La Administración violó el principio de legalidad del tributo y desconoció el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario, pues el impuesto a las ventas se genera por la prestación de servicios en el territorio nacional y solo por excepción se causa cuando el servicio se presta desde el exterior.

El servicio de publicidad de que da cuenta el acto acusado se presta desde el exterior y no hace parte de los que excepcionalmente se entienden prestados en Colombia cuando se ejecutan desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el país. Por lo tanto, no está gravado con IVA.

En el oficio demandado, la DIAN precisó que el servicio de publicidad está gravado con IVA, si los mensajes publicitarios son difundidos en Colombia.

⁴ *Ibíd.*

⁵ Artículo 14 del Acuerdo 10 de 2006 Comisión Nacional de Televisión.

Lo anterior desconoce que, para el caso específico, el criterio del beneficio no ha sido previsto para efectos de la territorialidad del tributo, como ocurre con los servicios previstos en el artículo 420 parágrafo 3 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 25 del Decreto 433 de 1999, citado por la DIAN en el acto demandado, el servicio de publicidad consiste en el desarrollo de actividades donde, además de crear, diseñar, elaborar e interpretar, se publiquen o divulguen anuncios, avisos o comerciales, por distintos medios de comunicación, como la televisión.

Esta definición implica que existe una clara diferencia entre los servicios de televisión y publicidad, como lo ha entendido la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

En este caso, el servicio es la publicidad y el medio por el cual se presta es la televisión, sin que puedan confundirse el servicio que es prestado desde el exterior y el medio escogido por el contratante para su prestación.

Aunque respecto del servicio de televisión existe una norma especial en materia de IVA, conforme con la cual el servicio de televisión satelital prestado desde el exterior se entiende prestado en Colombia, no es aplicable extensivamente al servicio de publicidad, porque se trata de servicios distintos.

Lo anterior implica que los servicios que no se encuentren dentro de las excepciones del artículo 420 del Estatuto Tributario y sean prestados desde el exterior, no causan el impuesto, como sucede con el servicio de publicidad prestado desde el exterior.

A su vez, como el servicio de publicidad prestado desde el exterior no está gravado con IVA, tampoco está sujeto a retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas para servicios prestados en el exterior (artículo 437-2 del Estatuto Tributario). Ello, porque la citada disposición no puede interpretarse de manera aislada, sino que debe enmarcarse dentro del elemento territorial antes explicado.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante pidió la suspensión provisional de los apartes demandados. La medida fue negada por la Sala en auto de 21 de mayo de 2009, decisión que fue confirmada mediante providencia de 23 de julio del mismo año.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones del actor por las razones que se resumen así:

No es procedente pronunciarse acerca de la violación de los artículos 4 y 6 de la Constitución Política, porque el actor no desarrolló argumentación al respecto.

El oficio demandado no creó nuevos hechos generadores de renta e IVA, sino que reiteró que el servicio de publicidad en los canales internacionales se encuentra gravado con dichos impuestos y, a su vez, no está expresamente excluido.

En relación con cada impuesto precisó:

Los ingresos por pautas publicitarias en canales internacionales están gravados con el impuesto sobre la renta

Los ingresos que perciben los proveedores de servicios en el exterior por concepto de publicidad que se transmite en el país del anunciante nacional, se consideran de fuente nacional (artículo 24 inciso 1 del Estatuto Tributario).

El demandante pretende fusionar en un solo concepto la emisión de la señal que permite el acceso a programación internacional y las pautas publicitarias, para obtener respecto de éstas el tratamiento fiscal favorable otorgado a la televisión satelital en reciente jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. No obstante, el servicio de televisión satelital y la pauta publicitaria son distintos.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que la televisión satelital constituye un servicio prestado en el exterior debido a la ubicación de la estación transmisora y que no se aplica a otros servicios conexos.

La publicidad no es una actividad que forme parte del servicio de televisión, como lo pretende el demandante; por el contrario, es completamente independiente. Por lo tanto, el hecho de que la señal de televisión se origine en el exterior no permite afirmar lo mismo respecto del servicio de publicidad contratada por anunciantes nacionales.

Según el artículo 29 de la Ley 182 de 1995 y el Acuerdo 2 de 1995 de la Comisión Nacional de Televisión, los servicios de publicidad y televisión son diferentes. La televisión es solo el medio que se utiliza para llevar el mensaje publicitario al destinatario, como lo sería el periódico o una valla.

No procede la exención para los ingresos que se originan en la prestación del servicio de publicidad a favor de anunciantes nacionales y con destino al mercado colombiano, puesto que solo tiene en cuenta el medio que se utiliza para su divulgación. Cualquier interpretación en este sentido vulnera el principio de equidad tributaria y la libertad de configuración del tributo a cargo del legislador, además de que fomenta la competencia desleal en detrimento de los canales nacionales que prestan el mismo servicio.

El servicio de publicidad a través de canales internacionales se encuentra gravado con IVA

El demandante parte del supuesto errado de que el servicio de publicidad de anunciantes nacionales emitido por canales internacionales se presta en el exterior. Con ello, invierte la regla tributaria según la cual todos los servicios prestados en el territorio nacional se encuentran gravados con IVA y sus ingresos son de fuente nacional, salvo que la propia ley los haya excluido expresamente.

La publicidad a favor de anunciantes nacionales no hace parte del servicio de acceso satelital, y, por ende, por analogía no puede dársele el mismo tratamiento tributario otorgado al operador de televisión en el exterior.

El servicio de publicidad mediante canales internacionales se encuentra gravado con el impuesto a las ventas según el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario, puesto que es un servicio prestado en el territorio nacional. Lo anterior, porque a diferencia de los servicios de conexión y acceso satelital, la publicidad es un

servicio adicional o accesorio que se vale del mismo medio tecnológico y tiene su origen y destino en el territorio nacional.

En consecuencia, procede la retención en la fuente a título de renta y ventas, dado que los ingresos que recibe el proveedor en el exterior por las pautas publicitarias están gravados en Colombia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró lo expuesto en la demanda y sostuvo, además, lo siguiente:

1. Impuesto sobre la renta

El servicio que prestan los canales internacionales de televisión consiste en insertar y emitir pautas publicitarias, prestaciones que se ejecutan íntegramente en el exterior.

La inserción se realiza en el exterior por tener que incluirse dentro de una señal de televisión que se origina fuera del país. Y, la emisión también se produce en el exterior desde una estación terrena de enlace ascendente situada fuera de Colombia que transmite una señal al satélite geoestacionario.

El hecho de que la pauta publicitaria sea vista en Colombia no implica que el servicio se entienda prestado en el país. Ello, porque lo que determina el lugar de prestación del servicio es desde dónde se origina éste, no a dónde llega. Así lo precisó la Sección Cuarta en sentencia de 27 de mayo de 2009, exp 16401.

Lo que se debate no es el hecho de que el servicio de publicidad sea ajeno al servicio de televisión sino dónde se entiende prestado el primero, independientemente del medio a través del cual se presta.

En efecto, si el mismo servicio de inserción de publicidad se diera en los espacios físicos de una revista internacional que se edita e imprime en el exterior y que otra empresa distribuye en Colombia, no podría afirmarse que los pagos por la inserción publicitaria en tales espacios deban someterse a retención en la fuente a título de renta e IVA, porque la publicidad tiene como destinatarios a los suscriptores colombianos.

2. Impuesto a las ventas

El servicio de inserción de una pauta publicitaria por un canal internacional no encaja dentro de ninguno de los supuestos que el artículo 420 del Estatuto Tributario señala como hecho generador de IVA. No hace parte de ninguna de las excepciones previstas en dicha norma, por lo cual debe aplicarse la regla general, esto es, que los servicios se entienden prestados en la sede del prestador, que en el caso en discusión es el exterior.

La DIAN insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y añadió:

Los servicios de televisión satelital y de publicidad tienen tratamiento distinto. Mientras en el primero la programación se origina en el exterior, en la publicidad los mensajes comerciales se originan en el territorio nacional y se destinan a personas ubicadas en Colombia. Por lo tanto, el servicio de publicidad se presta en el país.

A su vez, el servicio de publicidad es independiente del servicio de televisión internacional, aun cuando se requiera de ese medio de divulgación.

La interpretación del demandante vulnera el principio de igualdad, pues, sin soporte legal, hace recaer la carga impositiva únicamente sobre la televisión nacional y afecta la comercialización y competitividad del mercado de los servicios de publicidad. Además, afecta el recaudo debido a que las empresas extranjeras no tributan por la prestación del servicio de televisión internacional.

El oficio demandado se limitó a reafirmar el tratamiento fiscal de los servicios de publicidad, dentro de los términos de la Constitución y la ley, para evitar que se extendiera a estos el tratamiento de los servicios de televisión por suscripción.

El Ministerio Público solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, por las razones que siguen:

De acuerdo con las definiciones de televisión⁶ y publicidad⁷, es evidente que se trata de dos servicios diferentes e independientes, en la medida en que el primero es el medio de comunicación del cual se sirve el segundo para la divulgación de los mensajes comerciales.

En efecto, mientras la televisión es un medio de comunicación que ofrece programas al público y consiste en la transmisión de señales de audio y video en forma simultánea, la publicidad por televisión es toda comunicación dentro de dichos programas para anunciar mensajes comerciales.

Las condiciones de emisión de la señal extranjera de televisión, respecto de las cuales la jurisprudencia ha dicho que el servicio se presta desde el exterior, son aplicables a la publicidad por televisión, puesto que está sujeta al mismo proceso de emisión de la señal de televisión en la medida en que se origina en forma simultánea con ésta, dado que va incluida en la programación que se emite.

En esas condiciones, la conclusión a la que llegó la Sección Cuarta del Consejo de Estado respecto de la señal de televisión es aplicable a la publicidad por televisión, puesto que como forma de comunicación llega al país con la programación y ambas son emitidas desde el exterior.

El hecho de que el servicio de publicidad se cumpla en el país por ser el sitio donde se reciben los mensajes comerciales no significa que el servicio se preste en Colombia, pues ese aspecto no fue tenido en cuenta por la jurisprudencia para llegar a la conclusión de que el servicio se presta en el exterior.

El servicio de publicidad por televisión que presta el operador que emite la señal de televisión desde el exterior, no se realiza en el territorio nacional y, por ende, los ingresos que recibe el proveedor extranjero no son de fuente nacional, susceptibles de retención en la fuente a título de renta.

El servicio de publicidad por televisión internacional no está gravado con IVA porque se presta en la sede del prestador del servicio (el exterior) y no está enlistado dentro de las excepciones del artículo 420 parágrafo 3 del Estatuto Tributario, para ser considerado como prestado en Colombia.

⁶ Artículos 1, 19 y 22 de la Ley 182 de 1995, modificada por la Ley 335 de 1996

⁷ Artículo 2 del Acuerdo 2 de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala precisa si se ajustan a derecho los apartes del Oficio 085997 del 4 de septiembre de 2008, en virtud de los cuales la DIAN sostuvo que (i) los ingresos que reciben los canales internacionales (sociedades extranjeras) de los anunciantes nacionales por la divulgación de la pauta publicitaria en el país son de fuente nacional, y, por tanto, gravados con el impuesto sobre la renta, porque el servicio se presta en Colombia y que (ii) el servicio de publicidad en los canales internacionales en los que se difunden mensajes publicitarios en Colombia está gravado con IVA, independientemente de que el emisor del servicio de televisión se encuentre en el exterior.

En criterio del demandante, los ingresos que obtiene la sociedad extranjera por las pautas publicitarias en canales internacionales no son de fuente nacional, dado que la inserción y emisión de pautas publicitarias se ejecutan íntegramente en el exterior. A su vez, como el servicio de publicidad se presta en el exterior y no es de los que se entienden prestados en Colombia, no está gravado con IVA.

La Sala estudia los cargos de la demanda en el orden planteado en ésta.

1. Naturaleza de los ingresos que reciben las sociedades extranjeras de los anunciantes nacionales por la divulgación de la pauta publicitaria en el país

Según el artículo 26 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento.

Para efectos del elemento territorial del hecho generador, el Estatuto Tributario reúne los principios de **tributación en la fuente** (criterio territorial) y **tributación mundial** (criterio personal). De acuerdo con el primero, en general, las rentas obtenidas en un determinado país se gravan por éste, independientemente del país de residencia del sujeto pasivo, y, conforme con el segundo, en general, los

nacionales de un país son gravados por éste en razón de los ingresos que obtengan a nivel mundial⁸.

El **criterio personal** se aplica, por ejemplo, a las sociedades y entidades nacionales, por cuanto son gravadas tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como de fuente extranjera (artículo 12 inciso primero del Estatuto Tributario).

Por su parte, el **criterio territorial o real** se aplica a las sociedades y entidades extranjeras,⁹ comoquiera que son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Este criterio se reitera en el artículo 20 del Estatuto Tributario, conforme con el cual, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en la ley interna, **las sociedades y entidades extranjeras** son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, únicamente en relación con su **renta y ganancia ocasional de fuente nacional**.

El artículo 24 *ibídem* prevé que se consideran ingresos de fuente nacional, los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y **la prestación de servicios dentro de su territorio**, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

En general, la calificación de la fuente del **ingreso** como **nacional** depende del lugar donde se desarrolla la actividad que lo genera. A título enunciativo, el artículo 24 del Estatuto Tributario señala los ingresos que son de fuente nacional **por producirse en el país**; no obstante, de manera excepcional califica como de fuente nacional, los ingresos provenientes de ciertos servicios prestados desde el exterior¹⁰. Por su parte, el artículo 25 del Estatuto Tributario determina los ingresos que no se consideran de fuente nacional¹¹.

⁸ *El Impuesto de Renta en Colombia. Parte General*. Jesús Orlando Corredor Alejo. Centro Interamericano Jurídico Financiero CIJUF 2009. Páginas 107 a 109.

⁹ Son extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal se encuentre en el exterior (artículo 21 del E.T).

¹⁰ En relación con la prestación de servicios, que es el asunto que interesa en este caso, el artículo 24 del Estatuto Tributario señala como ingresos de fuente nacional, los siguientes:

“[...]”

Teniendo en cuenta que las pautas publicitarias de los anunciantes nacionales se transmiten por los canales extranjeros de televisión, es importante recordar en qué consiste el servicio de televisión internacional.

Sobre el particular, en reiteradas oportunidades, la Sala ha precisado lo siguiente¹²:

El artículo 1 de la Ley 182 de 1995, que reglamenta el servicio de televisión, lo define técnicamente como un servicio de telecomunicaciones que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y video en forma simultánea.

En función del nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, el servicio de televisión puede ser nacional e internacional¹³. Es nacional, si la señal se origina y recibe dentro del propio territorio; y es internacional si **las señales de televisión se originan fuera del territorio nacional** y pueden ser

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, **cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.**

6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, **cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.**

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, **sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.**

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, **sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.** (Resalta la Sala)

[...]"

¹¹ El artículo 25 del Estatuto Tributario, recientemente modificado por la Ley 1430 de 2010, prevé, en lo pertinente:

“ARTICULO 25. INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN DE FUENTE NACIONAL. No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia: [...]

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.

c) Literal derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010.

¹² Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007 exp 15686 y 27 de julio de 2007, exp 15540 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; de 21 de mayo de 2009, exp. 16249, C.P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia; de 27 de mayo de 2009, exp. 17276, C.P. doctor William Giraldo Giraldo; de 27 de mayo de 2009, exp. 16616 y 16401, C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 16 de junio de 2011, exp. 18056 y de 2 de febrero de 2012, exp 28402, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹³ Artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996

recibidas en Colombia o se originan en el país y puede ser recibida en otros países.

En el caso de la **televisión internacional**, los operadores, contratistas y concesionarios del servicio pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite, siempre que cumplan con las disposiciones relacionadas con los derechos de uso y redistribución de las mismas y con las normas que expida la Comisión Nacional de Televisión sobre el recurso satelital¹⁴.

Según la tecnología de transmisión, la televisión puede ser “*cableada y cerrada*” si la señal llega al usuario a través de un medio físico de distribución; “*radiodifundida*” si llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial, como es el caso de la televisión colombiana; y “*satelital*”, si le llega al usuario desde un satélite de distribución directa (art. 19 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 4 de la Ley 335 de 1996).

Aunque la Ley 182 de 1995 no define los aspectos técnicos de la televisión por cable y satelital, la Comisión Nacional de Televisión¹⁵ precisó que ambas modalidades de televisión hacen parte de la televisión por suscripción¹⁶ y entregan al usuario ubicado en el territorio nacional, **servicios de televisión ejecutados desde el exterior, por medio de una conexión o acceso satelital**¹⁷. Además, señaló que los servicios de televisión por cable y satelital tienen elementos comunes “*en la medida que utilizan el sistema satelital para prestar el servicio, distribuyendo y retransmitiendo las señales de televisión internacional respectivamente*”¹⁸.

La televisión satelital está definida como aquella “*que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el*

¹⁴ Artículo 26 ib.

¹⁵ De acuerdo con el artículo 20 de la Ley 1507 de 2012, en concordancia con el Acto Legislativo No 02 de 2011, la Comisión Nacional de Televisión se encuentra en liquidación.

¹⁶ Artículo 2 del Acuerdo 10 de 2006 de la CNTV hoy en liquidación

¹⁷ Oficio de 11 de febrero de 2003

¹⁸ En el citado oficio se lee: “En resumen, la conexión o acceso satelital es un camino que recorre una señal satelital que viaja desde una estación terrena (originadora y dueña de una programación), hasta un satélite geoestacionario y desde allí regresa a la tierra a muchas estaciones terrenas receptoras, como Inravisión, estaciones con sistemas TVR (p. e. estaciones receptoras de operadores de cable), sistemas DTH (Televisión al Hogar, SKY TV o Directv)”.

*extranjero, a través de segmentos espaciales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual*¹⁹.

Como el servicio de televisión por suscripción (cable o satelital) se ejecuta desde el exterior, los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, a retención en la fuente por concepto de dicho tributo.

Por su parte, el servicio de publicidad en televisión es distinto del servicio de televisión, como se desprende del artículo 29 de la Ley 182 de 1995, cuando prevé que salvo lo dispuesto en la Constitución y la ley, *“es libre la expresión y difusión de los contenidos de la programación y de la publicidad en el servicio de televisión, los cuales no serán objeto de censura ni control previo”*.

El servicio de publicidad en televisión se halla definido en el Acuerdo 2 de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación), así:

“Artículo 2. DEFINICIONES

[...]

Publicidad: Es toda comunicación **emitida por encargo dentro de un programa de televisión** cuyo objetivo es dar a conocer las características, cualidades y atributos de un producto, nombre, marca, servicio, concepto o ideología, con el fin de generar presencia, recordación o aceptación, y de persuadir o influir en los hábitos o gustos del televidente. **La forma regular de publicidad de televisión es principalmente el mensaje comercial.**
[...]" (Negrillas fuera de texto)

La misma norma define **el programa de televisión** como *“una **unidad audiovisual televisiva** que tiene como finalidad formar, educar, informar o recrear en forma sana, con una duración definida y **que incluye un tiempo limitado para contenidos de publicidad**”*. Idéntica definición trae el artículo 2 del Acuerdo 1 de 2007 de la Comisión Nacional de Televisión (hoy en liquidación)²⁰.

¹⁹ Artículo 26 del Acuerdo 10 de 2006 de la Comisión Nacional de Televisión. Este Acuerdo derogó el 32 de 1998.

²⁰ El artículo 2 del Acuerdo 1 de 2007 define el programa de la siguiente manera:

“[...]Programa: Es una unidad audiovisual televisiva que tiene como finalidad, formar, educar, informar o recrear en forma sana, con una duración definida y que incluye un tiempo limitado para contenidos de publicidad.”

Lo anterior quiere decir que el **mensaje comercial o pauta publicitaria hace parte del programa de televisión**. Por lo tanto, aunque los servicios de publicidad y televisión son distintos y diferenciables, al hacer parte del mismo programa televisivo o unidad audiovisual **se emiten de la misma manera**.

En consecuencia, la publicidad por televisión está sujeta al mismo proceso de emisión de la señal de televisión en la medida en que se origina en forma simultánea con ésta, puesto que va incluida en la programación que se emite. Lo dicho significa que las condiciones de emisión de la señal de televisión resultan aplicables a la publicidad por televisión, independientemente de que los servicios de televisión y publicidad sean diferentes.

En el mismo orden de ideas, si la señal del programa de televisión se origina **fuera del territorio nacional**, tanto el servicio de televisión como el de publicidad son internacionales y se entienden prestados desde el exterior y no en Colombia. Es el caso de los canales internacionales en donde se transmiten programas en los que se presentan mensajes comerciales de anunciantes nacionales para ser vistos en el país, y donde se lee, por ejemplo, "Publicidad válida solamente para Colombia".

Como parte del programa de televisión que se origina en el exterior, la publicidad de los anunciantes nacionales se emite también desde el exterior, por lo que el servicio de publicidad se presta o ejecuta desde allá, independientemente de que el programa y, por ende, la propaganda del producto nacional sean vistos en el país.

Se insiste en que el hecho de que el programa de televisión que se origine en el exterior sea visto en el país y, por lo mismo, que las pautas publicitarias que también se emiten desde el exterior se reciban en Colombia, no significa que el servicio de publicidad se preste en Colombia, pues, **la señal del programa televisivo se emite u origina desde y en el exterior**, y es allí desde donde se prestan o ejecutan los servicios de televisión y publicidad.

Además, la inserción del mensaje comercial a la programación extranjera se realiza en el exterior y no en Colombia, a pesar de que los bienes y productos que se anuncian y promocionan estén destinados solamente al público colombiano.

En consecuencia, como el servicio de publicidad en los canales internacionales se ejecuta desde el exterior y no se entiende prestado en Colombia, los pagos que efectúa el anunciante nacional a las sociedades extranjeras no son de fuente nacional, motivo por el cual no están sujetos al impuesto sobre la renta (artículos 12, 20 y 24 del Estatuto Tributario), ni, en consecuencia, se hallan sometidos a retención en la fuente por concepto de dicho tributo (artículo 406 ibídem).

Conforme con el análisis anterior, es nulo el aparte demandado del Oficio 085997 de 4 de septiembre de 2008, en cuanto concluye que *“si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.”*

2. El IVA en el servicio de publicidad en programas de televisión emitidos desde el exterior

Para los fines del impuesto a las ventas, el artículo 25 del Decreto 433 de 1999 define el servicio de publicidad, en lo pertinente, así:

«Artículo 25 Definición de servicios de publicidad. Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio de publicidad todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, **publicar anuncios, avisos, cuñas o comerciales**, con fines de divulgación al público en general, **a través de los diferentes medios de comunicación**, tales como radio, prensa, revistas, **televisión**, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio, incluidos los edictos, avisos clasificados y funerarios.
[...]" (Resalta la Sala)

De acuerdo con la norma en mención, se considera servicio de publicidad la **publicación de cuñas o comerciales**, con fines de divulgación al público en general, a través de la televisión, que es un medio de comunicación.

La televisión, entonces, no solo es un servicio (Ley 182 de 1995) sino el vehículo o canal a través del cual se transmite la pauta o mensaje publicitario, con el fin de llegar al mayor número de personas dentro de un público objetivo²¹.

Con base en el análisis efectuado en el numeral anterior, la publicación de la pauta publicitaria en un canal internacional de televisión, o lo que es lo mismo, **el servicio de publicidad en el canal internacional se presta o ejecuta directamente desde el exterior**, pues, es allí donde se emite u origina la señal de televisión.

Lo anterior no significa que los servicios de televisión y publicidad sean lo mismo, pues, se insiste, son distintos. Lo que sucede es que los dos servicios hacen parte de la misma unidad audiovisual televisiva o programa de televisión (Acuerdos 2 de 2003 y 1 de 2007 CNTV) y se emiten por el mismo medio, en desarrollo de una actividad que se ejecuta desde el exterior, pues allí se encuentra la señal de televisión.

Tampoco quiere decir que el servicio de publicidad se confunda con el medio de comunicación a través del cual se transmite la pauta publicitaria. Sencillamente, el medio de comunicación, que en este caso es la televisión, es el instrumento para difundir el mensaje publicitario y lograr así que llegue al mayor número de personas.

Ahora bien, el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario prevé como hecho generador del impuesto a las ventas, la prestación de servicios **en el territorio nacional**. En consecuencia, si el servicio es prestado desde el exterior no se causa el impuesto.

No obstante, por expreso mandato del artículo 420 ya citado, **algunos servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en Colombia**, se entienden prestados en el país y, por lo mismo, causan el impuesto a las ventas.

De esta manera, por voluntad del legislador, algunos servicios que se ejecutan desde el exterior se entienden prestados en Colombia, por ser la sede del

²¹ www.sic.gov.co. Memoria Jurídica 2011 (Numeral 7.2. Estructura del Mercado de Pauta Publicitaria en Televisión en Colombia).

destinatario de los mismos. Son estos, exclusivamente, los servicios previstos en el párrafo 3 numeral 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario²².

Es de anotar que dentro de los servicios que se ejecutan desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el país no se encuentra el de **publicidad por televisión internacional**, motivo por el cual dicho servicio no se halla gravado con IVA ni está sujeto a retención por concepto del mismo tributo (artículo 437-2 del Estatuto Tributario).

En consecuencia, por violación del artículo 420 literal b) y del párrafo 3 numeral 3 del Estatuto Tributario, es nulo el Oficio 085997 del 4 de septiembre de 2008, en cuanto sostuvo que *“Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad”*.

²² El artículo 420 párrafo 3 numeral 3 del Estatuto Tributario dispone:

“[...]

PARAGRAFO 3o. <Párrafo adicionado por el artículo 33 de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

[...]

3. <Párrafo modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

- a) <Literal modificado por el artículo 53 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro, salvo los expresamente exceptuados;
- f) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.
- g) <Literal modificado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000. El texto sin la parte derogada queda así:> Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.
- h) <Literal adicionado por el artículo 29 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Por último, frente a los argumentos de la DIAN en el sentido de que la interpretación que se hace en el concepto demandado permite garantizar el principio de equidad y el recaudo al igual que no generar competencia desleal entre los canales nacionales y los internacionales, la Sala precisa que es al legislador a quien corresponde definir el tratamiento tributario de los nacionales y los extranjeros y que ese tratamiento no puede ser desconocido por la autoridad tributaria con argumentos como los planteados, por muy loables que parezcan, pues implica vulnerar el principio de legalidad tributaria.

Por las razones que anteceden, la Sala anulará los apartes demandados del Oficio 085997 de 2008, expedido por la DIAN.

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

FALLA

ANÚLANSE los siguientes apartes del Oficio 085997 de 2008, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN:

“[...] Conforme con lo expuesto, se concluye que el servicio de publicidad difundido a través del servicio de televisión se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, si los mensajes publicitarios son difundidos en el territorio nacional, de manera independiente al lugar donde se encuentre ubicado el emisor del servicio de televisión teniendo en cuenta que ésta es solo el medio para la prestación del servicio de publicidad.

[...]por consiguiente, si se celebra un contrato de publicidad entre un anunciante nacional y un canal de televisión internacional cuya señal llega a Colombia, que tenga por objeto divulgar pautas publicitarias en el territorio nacional, o lo que es lo mismo, publicidad que se ejecuta en el país, los ingresos percibidos por la empresa extranjera, se consideran de fuente nacional y, por tanto, están sujetos a retención en la fuente a título de renta.”

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección (E)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Ausente con permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

