

**MOTIVACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS - Es necesaria en los actos que contienen decisiones que afectan a particulares / NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - Son causales entre los otros la ausencia o la falsa motivación de los mismos / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Al expedirse sin explicación sumaria se afecta la validez del proceso administrativo / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Implica que la liquidación de revisión debe contraerse a los hechos analizados en el requerimiento**

Ha sido jurisprudencia constante de la Sala considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción. En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 ibídem. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario. Otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial. En el caso bajo análisis, confrontados los motivos expresados por la DIAN en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, como lo sostuvo el Ministerio Público, el hecho siempre se refirió a los pagos o abonos al exterior por concepto de servicio de televisión satelital. Es decir, la controversia se basó en un idéntico fundamento de hecho y de derecho. De otro lado, el hecho de que en el requerimiento especial se hiciera referencia al concepto de “regalías” y en la liquidación de revisión, se sostuviera que correspondía a: “pagos efectuados como contraprestación por el servicio internacional de televisión”, no trasciende el hecho de que lo discutido era el carácter gravado del pago. En consecuencia, no prospera el cargo.

**RETENCION POR PAGOS AL EXTERIOR A TITULO DE RENTA - Procede respecto de ventas sujetas a impuesto en Colombia / RETENCION POR PAGOS AL EXTERIOR A TITULO DE REMESAS - No procede cuando no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional / RENTAS DE FUENTE NACIONAL - Generan retención en la fuente por pagos al exterior a titulo de renta y remesas / SOCIEDADES EXTRANJERAS - Son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional / INGRESO DE FUENTE NACIONAL - Casos en que se configura conforme al Estatuto Tributario**

Conforme al artículo 406 del Estatuto Tributario se debe retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, entre otros. A título de impuesto de remesas, también deberá hacer retención en la fuente quien efectúe pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, pero no habrá retención cuando esos pagos o abonos en cuenta no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional (artículos 417 y 418 del Estatuto Tributario). De acuerdo con lo anterior tratándose de pagos o abonos en cuenta a sociedad extranjera, sólo están sometidos a retención en la fuente cuando lo sean por concepto de rentas sujetas a impuesto de renta en Colombia, es decir, sean de fuente nacional. Como también lo estipula el artículo 12 del Estatuto Tributario cuando señala que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Complementa lo anterior, el artículo 24 ibídem que define los ingresos de fuente nacional como aquellos 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. Esta disposición cita algunos conceptos que incluyen ingresos de fuente nacional.

**SERVICIO DE TELEVISION - Definición legal / SERVICIO DE TELEVISION INTERNACIONAL - Funcionamiento fuera y dentro del país; clases / TELEVISION CABLEADA - Concepto / TELEVISION SATELITAL - Concepto**

Ahora bien, el servicio prestado por las sociedades extranjeras en el presente caso, es el servicio de televisión internacional. Técnicamente el servicio de televisión lo define el artículo 1 de la Ley 182 de 1995 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”. Conforme a la clasificación del servicio de televisión efectuada por el artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, en función de su nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, es “Televisión Internacional” aquella cuyas señales de televisión se originan fuera del territorio nacional y pueden ser recibidas en Colombia o aquella que se origina en el país y que se puede recibir 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 satelital. Según la tecnología de transmisión, ésta puede ser “cableada y cerrada” en donde la señal llega al usuario a través de un medio físico de distribución, destinado exclusivamente a esta transmisión, o compartido para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, de conformidad con las respectivas concesiones y normas especiales sobre la materia. Y la “satelital”, la que le llega al usuario desde un satélite de distribución directa. (Artículo 19 de la Ley 182 de 1995).

**OPERADOR DE TELEVISION DEL EXTERIOR - El servicio prestado se realiza fuera del territorio colombiano / CABLEOPERADOR EN COLOMBIA - Su labor cubre la recepción y distribución de la señal / INGRESO DE FUENTE NACIONAL - No lo es el que recibe la sociedad extranjera que actúa como operador de televisión**

De acuerdo con lo expuesto, el servicio que presta la sociedad extranjera es: emitir la señal desde una estación terrena que se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida por múltiples estaciones terrenas, una de ellas puede estar en Colombia. Por su parte, el concesionario de la televisión por cable (cableoperador), en virtud de un contrato suscrito con los programadores del exterior, accede a las señales del satélite a través de un centro de contribución (antena), la decodifica y distribuye o retransmite la programación en su totalidad mediante una red (cableado) al usuario o público, bajo la condición de no alterar su contenido. De manera que el servicio prestado por el operador del exterior de emitir la señal a un satélite fuera de la órbita Colombiana que la recibe, amplifica y cambia de frecuencia para ser retransmitida a la tierra, es realizado fuera del territorio colombiano y en consecuencia, los ingresos que recibe como retribución de ese servicio no pueden considerarse como de fuente nacional. Esta emisión según lo previsto en el artículo 40 de la misma Decisión incluye la producción de señales portadoras de programas con destino a un satélite de radiodifusión o telecomunicación, y comprende la difusión al público por una entidad que emita o difunda emisiones de otras, recibidas a través de cualquiera de los mencionados satélites. De acuerdo con los lineamientos expuestos, el lugar o espacio donde desarrolla la actividad el operador extranjero no tiene lugar en Colombia, pues aunque el servicio de televisión cubre desde la emisión hasta la recepción por parte del usuario, es necesario precisar, que quien se encarga de la recepción y distribución de la señal en el territorio nacional con un soporte técnico adecuado, es decir, la retransmisión al público, es el cableoperador y de ninguna manera el operador extranjero.

**RETENCION EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR - No hay lugar respecto a los pagos o abonos en cuenta a operadores de televisión del exterior / INGRESO DE FUENTE NACIONAL - No lo son los pagos o abonos que recibe la sociedad extranjera operadora de televisión / OPERADOR DE TELEVISION DEL EXTERIOR - No está sometido a retención en la fuente por pagos al exterior**

En conclusión, los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras, compensan el servicio que se concreta finalmente en la conexión o acceso al satélite ubicado fuera de la órbita geoestacionaria nacional, lo cual corresponde al domicilio del programador internacional, donde se origina la señal correspondiente y es enviada al satélite, lo que implica su ejecución en el exterior. Por lo tanto, para la sociedad extranjera no es ingreso de fuente nacional, lo cual descarta la aplicación del mecanismo de retención en la fuente a título de renta. Tampoco es viable efectuar retención por impuesto de remesas, pues como se señaló el artículo 418 del Estatuto Tributario dispone "No habrá retención sobre los pagos o abonos en cuenta que no correspondan

a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional...”. Así las cosas, sólo en la medida en que se verifique que las sociedades extranjeras prestan servicios en el territorio nacional, es viable aplicar retención en la fuente tanto por renta como por remesas, dado que en el caso concreto, en donde los aspectos tecnológicos denotan que la prestación del servicio de conexión satelital se ejecuta en el exterior, sin que exista en el informativo ningún otro tipo de elemento de juicio que haya sido discutido, como el contrato suscrito ente los operadores del exterior y la actora, u otras pruebas que demuestren su efectiva ejecución en el territorio colombiano, llevan a la Sala a dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, y por ende, a anular los actos administrativos demandados.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

Bogotá, D.C., junio catorce (14) de dos mil siete (2007).

**Radicación: 25000-23-27-000-2003-01415-01(15686)**

**Actor: UNION DE CABLEOPERADORES DEL CENTRO - CABLECENTRO S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte actora y demandada, contra la sentencia de julio 6 de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección A, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto administrativo que liquidó oficialmente la retención en la fuente de diciembre de 2001.

#### **ANTECEDENTES**

La sociedad Unión de Cableoperadores del Centro CABLECENTRO S.A. presentó declaración de retención en la fuente del período diciembre de 2001,

el 16 de enero de 2002, en la que determinó un total de retenciones de \$301.779.000.

Con base en la información suministrada por la contribuyente y la obtenida en desarrollo de visitas de verificación, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante el Requerimiento Especial No. 310632002000238 de septiembre 13 de 2002, propuso la modificación de la liquidación privada, en cuanto al valor de las retenciones declaradas por concepto de “pagos al exterior remesas”, “pagos al exterior renta” y a “título de Impuesto sobre las Ventas”, al encontrar que no practicó retención sobre los pagos efectuados a empresas proveedoras de la señal de televisión, sin domicilio en el país, de donde resultó un mayor valor de \$214.283.425 y una sanción de inexactitud de \$342.853.480, para un total de retenciones y sanciones (renglón 26) de \$858.915.425.

El 6 de diciembre de 2002, la actora allegó respuesta al acto preparatorio mencionado, que una vez evaluada por la Administración, expide la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000078 del 23 de mayo de 2003.

## **LA DEMANDA**

La actora se acogió al parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario y solicitó ante el Tribunal la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión correspondiente al período diciembre de 2001. A título de restablecimiento del derecho pidió confirmar la liquidación privada presentada por la mencionada vigencia fiscal. Fundamento de las pretensiones:

1. Los ingresos pagados o abonados en cuenta por los operadores de cable a favor de sociedades extranjeras como contraprestación del servicio internacional de televisión, cuya señal se emite fuera del territorio nacional, para ser recibida en Colombia por el operador, no constituyen renta de fuente nacional para su beneficiario.

Los artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario prevén, sin perjuicio de las exoneraciones previstas en convenios internacionales, que las sociedades extranjeras son contribuyentes en Colombia, únicamente en lo que atañe a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

El artículo 24 del mismo ordenamiento establece los criterios para considerar como ingresos de fuente nacional, los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales en Colombia, la prestación de servicios dentro del territorio, y los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

El criterio para gravar las rentas de sociedades extranjeras reside en el hecho de su obtención en actividades económicas realizadas “dentro” del territorio nacional, expresión que conforme el artículo 28 del Código Civil, denota que el desarrollo de ellas ocurre en la parte interior de un espacio, es decir, que tanto el inicio como la terminación del servicio debe realizarse en el ámbito territorial colombiano.

El Legislador no ha previsto para efectos del Impuesto sobre la Renta como hecho gravado de fuente nacional, la prestación del servicio de televisión cuya señal se emita “desde el exterior”, por el hecho de que sea recibida en Colombia, por lo que en virtud del artículo 338 de la Constitución Política, no es posible gravar las rentas obtenidas por las sociedades extranjeras que presten éste servicio.

El suministro internacional de señales de televisión es una actividad económica que involucra la jurisdicción impositiva de dos o más países, que buscan aplicar cada uno su propio impuesto a las rentas obtenidas por la entidad que presta el servicio. Este conflicto de intereses fiscales ha sido dirimido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en otros países, mediante convenios internacionales, en virtud de los cuales tributan exclusivamente en el Estado de residencia del prestador del servicio.

Si bien en Colombia no se ha suscrito acuerdo al respecto, la Administración no puede ignorar la tesis vigente sobre el tema, más aún cuando la legislación interna no señala como hecho imponible de fuente nacional, la prestación de las diversas modalidades de servicios de telecomunicaciones prestados desde el exterior.

2. El servicio de televisión suministrado desde el exterior a un operador en Colombia se entiende prestado en el lugar de emisión de la señal y por tanto, las rentas originadas en desarrollo de esta actividad son de fuente extranjera.

El artículo 3 de la Decisión Andina 351 de 1993 define la emisión como la difusión a distancia de sonidos o de imágenes, para su recepción por el público; técnicamente, el servicio de televisión conlleva la emisión, transmisión, difusión, distribución y recepción de señales de audio o video en forma simultánea (art.1 Ley 182/95).

Cuando la sociedad extranjera emite la señal de televisión en sus fases ascendente y descendente, y ésta es transmitida a sus abonados en Colombia, la doctrina, con sustento en las normas de la Comunidad Andina considera que se trata de un único acto de emisión.

El Convenio de Berna aprobado por Colombia mediante la Ley 33 de 1987, también vincula la radiodifusión de una obra literaria y artística con la comunicación pública de las mismas, por cualquier medio que sirva para difundir los sonidos o las imágenes. También lo hace la Ley 182 de 1995 en su artículo 22 numeral 1 literal a).

Estas disposiciones señalan que la recepción de la señal internacional de televisión en Colombia, se encuentra comprendida dentro de la operación de emisión de la señal localizada en el país extranjero, desde donde se envía al satélite, para ser retransmitida de nuevo al país, por lo que la prestación del servicio se entiende realizada en el exterior (lugar de emisión) y no en Colombia (lugar de recepción).

La Ley 170 de 1994 que aprobó el Acuerdo de la OMC, dispone que el servicio internacional de televisión suministrado desde el exterior, constituye una modalidad de importación de servicios.

Aportó conceptos del Ministerio de Comunicaciones y de la Comisión Nacional de Televisión, expedidos a solicitud de la DIAN, para desvirtuar la afirmación de la Administración referente a que: *“...es calificado en la Ley 182 de 1995 como un servicio público de telecomunicaciones, que por corresponder a un servicio de televisión, éste se provee en el lugar en que lo disfrutan los usuarios del territorio nacional, es decir que se presta en el país, así se origine internacionalmente, en cuanto su suministro tiene por objeto y se realiza en el lugar colombiano donde se encuentra el usuario”*, pues en tales conceptos, se determina claramente que el servicio es cumplido en el exterior, por lo que la Administración actuó con deslealtad procesal y violación del debido proceso.

3. La Administración no puede determinar la fuente de la renta en la prestación del servicio internacional de televisión, aplicando por extensión el principio previsto en el artículo 420 del Estatuto Tributario, que regula la ubicación territorial de los servicios gravados con el IVA, según el cual el servicio de televisión satelital recibido en Colombia desde el exterior, se entiende prestado en el territorio nacional y por ende gravado con el tributo, porque lo proveniente de la importación de bienes y servicios se grava en el país de origen de la actividad y no en el país de su destino.

En el impuesto de renta, los ingresos constitutivos de utilidad fiscal provenientes de las importaciones realizadas hacia Colombia, se gravan en el país extranjero de origen del bien o del servicio (fuente extranjera), mientras que los ingresos generados por las exportaciones colombianas hacia el exterior tributan en Colombia (fuente nacional), por ello no genera gravamen los servicios de televisión internacional.

4. El operador de cable en Colombia no es un intermediario que actúe por cuenta de la sociedad extranjera que emite desde el exterior la señal de televisión satelital, dado que jurídicamente su relación comercial no está



regulada por un contrato de mandato, ni de agencia mercantil o de representación. Por tanto, es incorrecto afirmar que la sociedad extranjera que emite la señal presta el servicio de televisión en Colombia a través del operador de cable.

El cableoperador adquiere el servicio emitido en el exterior y paga por el mismo, con total autonomía frente al negocio jurídico que celebre posteriormente con los usuarios finales del servicio en el país, con quienes existe un posterior contrato de servicio de televisión por cable prestado en Colombia por el operador. Por ello, es errado afirmar que el servicio es prestado al usuario final por la sociedad emisora de la señal en el exterior, a través del operador nacional que actúa como su intermediario y distribuidor del servicio.

5. La Liquidación de Revisión modifica las retenciones en la fuente de la actora, a partir de unos hechos que no fueron contemplados en el requerimiento especial, en el cual se propuso la modificación de las liquidaciones privadas, a partir de considerar como hecho sujeto a retención, los pagos al exterior por la explotación de intangibles en las telecomunicaciones, mientras que en el acto liquidatorio, la modificación se fundamenta en considerar que la sociedad operadora no practicó la retención en la fuente prevista en la Ley, para los pagos o abonos en cuenta efectuados como contraprestación por el servicio internacional de televisión.

La falta de correspondencia entre los hechos y los argumentos planteados en el Requerimiento Especial y la Liquidación de Revisión, genera la nulidad de los actos acusados, por violación del debido proceso.

6. La actuación incurre en falsa motivación, en cuanto los artículos 321, 321-1 y 408 del Estatuto Tributario, no prevén tarifas de retención en la fuente aplicables a los pagos o abonos en cuenta por los servicios internacionales de televisión.

7. La sanción por inexactitud impuesta no tiene asidero legal, por cuanto no se dan los presupuestos previstos en la Ley para su aplicación, en la medida en que la sociedad no estaba obligada a practicar retención en la fuente a título de los impuestos de renta y remesas, por un pago que no se encuentra gravado. Y en todo caso, se presentan diferencias de criterio, como se evidencia en los cambios conceptuales sobre la naturaleza jurídico-tributaria de la señal de televisión internacional, a que se refieren los conceptos que sobre el tema ha expedido la DIAN.

### **LA OPOSICION**

La entidad demandada se opuso a las pretensiones, con base en lo siguiente:

Del artículo 406 del Estatuto Tributario se desprende que al existir un pago o abono en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, esto es, ser un ingreso de fuente nacional y efectuarse a una sociedad extranjera sin domicilio en el país, debe practicarse la retención en la fuente.

De igual forma, de lo dispuesto en los artículos 12, 20, 24, 319 y 417 ib., se concluye que los ingresos pagados o abonados en cuenta por los operadores de cable, a favor de sociedades extranjeras, como contraprestación del servicio de televisión internacional, cuya señal se emite fuera del territorio nacional, para ser recibida en Colombia, constituyen renta de fuente nacional para sus beneficiarios.

De acuerdo con lo previsto en la Ley 182 de 1995, que reglamenta el servicio público de televisión, el criterio para determinar el lugar de la prestación del servicio, es el de recepción por el público en general, al que se dirige la programación. Y según el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, que modifica la anterior, dentro del criterio de cubrimiento territorial, es determinante el lugar donde se reciba la señal.

La actora es una empresa que actúa como operadora en Colombia, ante quien acude el suscriptor para la adquisición del servicio de televisión internacional

que se presta dentro del territorio nacional, donde se disfruta, así que esta operadora, al efectuar el pago a la sociedad extranjera por concepto del servicio gravado en Colombia, tiene la obligación de efectuar la retención en la fuente, conforme los artículos 406 y 417 del Estatuto Tributario, en concordancia con la doctrina de la DIAN.

Se trata de un hecho económico gravado con renta, por ser la prestación de un servicio dentro del territorio nacional en donde se encuentra el usuario que lo recibe y lo paga a través del operador que se encuentra en Colombia, de ahí que deba practicarse retención en la fuente.

Del análisis del artículo 135 de la Ley 182 de 1995, se deduce que el operador actúa como intermediario, es decir, es enlace entre el extranjero y el usuario final.

En cuanto a la violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, no está comprobado que se cambiara el hecho económico verificado por la Administración, constituido por la prestación de un servicio que conforme a las normas que regulan el impuesto de renta se considera un ingreso de fuente nacional, por lo que existió la debida correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión.

Son aplicables las tarifas del 35% y del 7% (artículos 408, 321, 321-1 E.T.), porque la prestación del servicio internacional de televisión, se encuentra cobijada dentro de los recursos de capital o de trabajo.

Respecto a la sanción por inexactitud es procedente su imposición, dado que los datos de la declaración no fueron completos y verdaderos, sin que se configuren diferencias de criterio frente al desconocimiento del derecho aplicable.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal mediante la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos acusados; efectuó una nueva liquidación de la retención en la fuente, al considerar que la tarifa aplicable es del 14% para el impuesto de renta, del 1% para remesas; y levantó la sanción por inexactitud impuesta.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 22 y 26 de la Ley 182 de 1995, que definen el servicio de televisión satelital en consonancia con lo expresado por el Consejo de Estado en la sentencia de 24 de abril de 1998 Exp. 8651 M.P. Delio Gómez Leyva, al decidir sobre la acción de nulidad contra el Concepto 46236 de 4 de junio de 1996 de la DIAN, se concluyó que el ingreso proveniente de la operación cuestionada es de fuente nacional y corresponde a un servicio, y no a la explotación de un bien inmaterial.

La calificación que la Administración dio a la operación económica como regalía, no tiene la entidad suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados, pues lo que prohíbe el artículo 711 del Estatuto Tributario es el cambio de los hechos dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto, pero no mejorar o corregir los argumentos con base en las respuestas a los requerimientos o la interposición de los recursos.

El artículo 24 del Estatuto Tributario hace un listado de los ingresos de fuente nacional, en forma enunciativa y no taxativa, al mencionar “entre otros”, “la prestación de servicios dentro de su territorio”, lo que indica que todo servicio que se preste en Colombia genera ingresos de fuente nacional.

En el caso bajo examen, se trata de un servicio que nace fuera, pero que se concreta en Colombia, si se tiene en cuenta que se produce en el exterior y se recibe por un operador colombiano que paga por los programas generados en el extranjero, para ser usufructuado en el país. Ese pago es de fuente nacional porque el servicio se presta en Colombia, dado que aquí se pone en situación de ser utilizado por los usuarios y las imágenes de televisión no se producen en el país, sino que son creadas por una sociedad extranjera, quien recibe el pago. Esto es, que la actividad económica se explota en Colombia y por ella el operador recibe recursos económicos que transfiere al exterior.

Desde el punto de vista territorial, el servicio debe ser considerado prestado en el país, dado que lo esencial es la explotación del mismo, su utilización y su efecto o finalidad.

De acuerdo con el artículo 420 numeral 3, literal g) del Estatuto Tributario, se considera que el servicio prestado en el exterior, para efectos del impuesto de renta y remesas, se concreta en Colombia y aquí se generan los recursos que luego van a ser situados en el exterior. Se entiende que lo importante del servicio es su satisfacción, sin que tenga relevancia donde se genera.

No puede dejarse de lado que toda operación económica que genere recursos en Colombia debe contribuir con las cargas públicas de la Nación, por la vía de la fuente del ingreso, esto es que se tributa donde se obtiene la renta, en este caso, a través del impuesto de remesas, en consideración a que los recursos se sitúan en el exterior, conforme el artículo 319 del Estatuto Tributario. Se concluye que de acuerdo con los artículos 321, 406 y 417 ib. existía la obligación de efectuar la retención en la fuente, como se dispuso en los actos acusados.

El hecho de que los artículos 321, 321-1 y 408 ib., no consagren tarifas de retención para los pagos o abonos en cuenta por los servicios de televisión satelital, no genera la falsa motivación de los actos acusados. No obstante, teniendo en cuenta que la actora no está de acuerdo con la aplicación del artículo 321 ib., para liquidar la retención en la fuente por remesas; y que no hay una norma que establezca la tarifa para ese concepto, se considera aplicable la tarifa del 1% que consagra el artículo 321 ib., “*para los demás casos*”, y en renta el artículo 415 que establece una tarifa del 14%, con la cual se hace una nueva liquidación de retención por el mes discutido.

Se levanta la sanción por inexactitud, porque considera que existe una diferencia conceptual entre la Administración y la actora.

## **LA APELACION**

La **demandada** manifestó estar de acuerdo con las consideraciones de la sentencia de primera instancia, en cuanto decide que los pagos o abonos en cuenta realizados a favor de las sociedades extranjeras, como contraprestación por el servicio de televisión, cuya señal se emite fuera del territorio nacional, para ser recibida en Colombia por el operador, constituye renta de fuente nacional para sus beneficiarios, y por tanto, existe obligación de efectuar la retención en la fuente, conforme los artículos 406 y 417 del Estatuto Tributario.

Reiteró que en desarrollo de la investigación se estableció que CABLECENTRO S.A., es un operador de cable, en virtud del contrato de concesión suscrito con la Comisión Nacional de Televisión, y que igualmente se verificó, con base en la documentación allegada al expediente, que la actora efectuó giros a sociedades en el exterior, los que provienen del servicio que presta en el territorio nacional, que legalmente es considerado de fuente nacional y sobre el cual debió practicar la retención en la fuente.

Advirtió que de lo previsto en el artículo 420, numeral 3 literal h) del Estatuto Tributario, referido al impuesto sobre las ventas, se origina que el servicio de televisión satelital recibido en Colombia desde el exterior, se entiende prestado en el territorio nacional.

Insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, para concluir que existe la debida correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión y que no hay falsa motivación de los actos acusados, habida consideración que existe disposición expresa que regula la tarifa de retención en la fuente respecto de los pagos a sociedades extranjeras por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, como son el artículo 408 y los artículos 321 y 321-1 del E.T., que indican la base y la tarifa respecto del impuesto de remesas, disposiciones que fueron aplicadas en los actos demandados.

Consideró que los datos registrados en la declaración de retención revisada, fueron incompletos y contrarios a la verdad, en consecuencia, no existe

diferencia de criterios para exonerar a la sociedad de la sanción de inexactitud, por lo que se presentó un desconocimiento del derecho aplicable.

La **parte actora** afirma que el Tribunal anuló parcialmente los actos acusados con base en argumentos carentes de asidero legal y doctrinal, reitera en su totalidad los cargos de la demanda, y agrega:

La sentencia apelada desconoce el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, al no tener en cuenta la doctrina oficial de la DIAN, plasmada en los Conceptos 76824 de 28 de noviembre de 2003, según el cual *“los pagos realizados por dicho concepto constituyen ingresos de fuente extranjera, no sujetos al impuesto sobre la renta en Colombia”*; y 19265 de 7 de abril de 2005, que dice: *“...se trata de ingresos de fuente extranjera y como consecuencia de ello, además de no estar sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios, tampoco son objeto de retención en la fuente a título de este impuesto”* .

Además, no tuvo en cuenta los conceptos técnicos de 11 de febrero de 2003 expedido por la Comisión Nacional de Televisión y 6 de marzo del mismo año, del Ministerio de Telecomunicaciones, en donde el servicio internacional de televisión satelital se entiende prestado fuera del territorio nacional.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 12, 20 y 24 del Estatuto Tributario, que regulan las rentas de fuente nacional, el criterio para gravar las rentas reside en su obtención en actividades económicas lucrativas realizadas “dentro” del territorio nacional, lo cual evidentemente no ocurre en el caso del servicio de televisión prestado desde el exterior a través de un satélite ubicado fuera de la órbita geoestacionaria colombiana. Sin embargo, el a quo no se pronunció al respecto sobre este argumento.

La legislación colombiana nunca ha previsto, para efectos del impuesto de renta, como hecho gravado de fuente nacional, la prestación del servicio de televisión, cuya señal se emita desde el exterior, por el simple hecho de que sea recibida y utilizada en Colombia, como lo señala el Tribunal en su sentencia.

No puede aplicarse, “por analogía” la disposición prevista en el artículo 420 del Estatuto Tributario, para el impuesto sobre las ventas, porque ello implica violación al principio de legalidad de los tributos y porque en el impuesto de renta, los ingresos constitutivos de titularidad fiscal, provenientes de las importaciones, se gravan en el país extranjero de origen del bien o del servicio.

El operador de cable en Colombia no es un intermediario que actúe por cuenta de la sociedad extranjera que emite desde el exterior la señal de televisión, dado que jurídicamente su relación comercial no está regulada por un contrato de mandato, por lo que no es correcto afirmar que la sociedad extranjera que emite la señal, presta el servicio de televisión en Colombia a través del operador de cable.

No existe coincidencia entre lo planteado en el requerimiento especial y lo dicho en las liquidación oficial de revisión, dado que en el primero consideró como hecho sujeto a retención los pagos al exterior de regalías por la explotación de intangibles, y luego, en el acto liquidatorio, se refirió al servicio internacional de televisión, lo cual genera la nulidad de los actos acusados.

Las liquidaciones de revisión adolecen de falsa motivación, porque los artículos 321- 321-1 y 408 del Estatuto Tributario no prevén tarifas de retención en la fuente aplicables a los pagos o abonos en cuenta por concepto de las rentas de fuente extranjera originada en los servicios internacionales de televisión.

### **ALEGATOS DE CONCLUSION**

La **demandada** reitera los argumentos del recurso de apelación.

La **parte actora** se remite a lo expuesto en la demanda y el recurso de apelación.



## **EL MINISTERIO PUBLICO**

Solicita revocar la sentencia, y en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones:

En el presente caso, nunca se probó por parte de la Administración Tributaria que los ingresos a los cuales se solicita aplicar retención en la fuente a título de renta y remesas, fueran de fuente nacional, simplemente se parte de ese supuesto porque el servicio se concreta en Colombia.

Si bien es cierto que el artículo 24 del Estatuto Tributario hace referencia al principio de territorialidad de los tributos, también lo es que se debe probar que las rentas por el servicio de televisión satelital por suscripción, son obtenidas en Colombia, pues la territorialidad en el Impuesto sobre la Renta no considera donde se concreta y termina la prestación del servicio.

Las definiciones referidas por el recurrente, contenidas en la Decisión Andina 351, la Ley 182 de 1995, la Ley 170 de 1994 y el Convenio de Berna aprobado por Colombia mediante la Ley 33 de 1987, no permiten concluir que para efectos fiscales se tome como lugar de prestación del servicio internacional de televisión satelital, el país de emisión, ni el de recepción de la señal.

Del texto de la Parte 1 del Anexo 1B del Acuerdo de la OMC, aprobado por la Ley 170 de 1994, no se concluye que el citado servicio de televisión suministrado desde el exterior, sea una modalidad de importación, y que por ende, deba cancelarse en el país de origen de la actividad económica internacional, pero llama la atención que la fuente productora de la renta no estaría dentro del territorio nacional.

No aparecen probados dentro del expediente los términos del negocio jurídico existente entre la sociedad actora y la empresa extranjera, que permitan llegar a la conclusión de que la sociedad extranjera que emite la señal, presta el servicio de televisión a través del operador, lo que hace aplicable el principio “indubio contra fiscum” a favor de la actora.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes actora y demandada, el asunto sometido a consideración de la Sala se concreta en establecer si los ingresos pagados o abonados en cuenta por la demandante a favor de sociedades extranjeras como contraprestación del servicio internacional de televisión, cuya señal se emite desde el exterior para ser recibida en Colombia, constituye para el beneficiario renta de fuente nacional y por lo tanto es un pago sometido a retención en la fuente.

El anterior problema jurídico se estudiará una vez se resuelva sobre el cargo de falta de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión sustentado en que en el primero se dijo que el pago era por “regalías por la explotación de intangibles en las telecomunicaciones”, mientras que en la segunda se indicó que los pagos correspondían a la “prestación del servicio internacional de televisión”.

Ha sido jurisprudencia constante de la Sala<sup>1</sup> considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción.

En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa

---

<sup>1</sup> Sentencias de 5 de octubre del 2001, Expediente 12095, Actor: Productora de Papeles PROPAL S.A. y de mayo 18 del 2006, Expediente 14778, Actor: HAP Electrónica Ltda., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 *ibídem*. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario.

Otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial.

En el caso bajo análisis, confrontados los motivos expresados por la DIAN en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues, como lo sostuvo el Ministerio Público, el hecho siempre se refirió a los pagos o abonos al exterior por concepto de servicio de televisión satelital. Es decir, la controversia se basó en un idéntico fundamento de hecho y de derecho.

En efecto, tanto el Requerimiento Especial como la Liquidación de Revisión la Administración sustenta la decisión en el hecho de que la sociedad no practicó las retenciones en la fuente en los pagos o abonos en cuenta efectuados a las sociedades extranjeras como contraprestación por el servicio internacional de televisión.

Así en el requerimiento especial se expresó: “CABLECENTRO S.A. efectuó abonos en cuenta a sociedades extranjeras sin domicilio en el país, por concepto de la prestación del servicio de utilización de la señal de televisión que transmite en el territorio nacional a sus suscriptores de televisión por cable. [...] y no practicó la totalidad de las retenciones en la fuente a título de renta y remesas a lo cual está obligado de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 406 del Estatuto Tributario y el artículo 417 *ibídem*...” (Pág. 3 y 4)

A partir de este marco fáctico, la DIAN analizó que se trataba de un servicio de televisión que se suministra en el país y aunque menciona que se usufructúa

un intangible, como son las telecomunicaciones, lo hace para ratificar que la recepción de la señal de televisión se lleva a cabo en el territorio nacional y por ello concluye que es una renta de fuente nacional.

Adicionalmente, la DIAN se refiere de manera general a algunos conceptos que se consideran, conforme al artículo 24 del Estatuto Tributario, como ingresos de fuente nacional, dentro de los cuales menciona el de regalías, sin embargo, su mención no puede descontextualizarse y considerar que el pago efectuado correspondía regalías por la explotación de intangibles en las telecomunicaciones, pues, es claro a lo largo del escrito que se trata de la contraprestación por un servicio, como se observa en el siguiente párrafo:

*“Igualmente debemos referirnos al concepto de territorialidad que ostenta la actividad que se presta en el territorio nacional y que da origen a las rentas o ingresos generados en el país que el operador (Cablecentro S.A.) debe causar y pagar a las empresas extranjeras. En la medida en que la ley considera como hecho generador la prestación de servicios en el territorio nacional, es necesario establecer la correlación entre el momento de causación del impuesto y la realización del hecho generador del mismo (...).*

*Por lo que además de la noción constitucional que trata la televisión como un servicio (art.76 Constitución Política) éste es calificado en la Ley 182 de 1995 como un servicio público de comunicaciones, y que por corresponder al servicio de televisión, éste se provee en el lugar en el que la disfrutan los usuarios del territorio nacional, es decir se presta en el país, así se origine internacionalmente, en cuanto su suministro tiene por objeto y se realiza en el lugar colombiano donde se encuentra el usuario.” (Págs. 4 y 5 del requerimiento)*

En términos similares, la liquidación de revisión consideró que los pagos efectuados a las sociedades extranjeras correspondían a la retribución por la prestación del servicio de televisión a cargo de ellas, y constituían ingresos de fuente nacional, porque “el servicio de telecomunicaciones presupone el acceso al mismo o por lo menos la disponibilidad a él en el lugar donde se encuentre el usuario del servicio y estando éste último en el territorio nacional, el servicio es prestado en el país, por consiguiente es un ingreso de fuente nacional (artículo 24 del Estatuto Tributario)” (Pág. 15)

Así se explicó en la liquidación de revisión:

*“Constituye en síntesis, dadas las previsiones de la Ley 182 de 1995, la prestación de un servicio público, que por corresponder al servicio de televisión que se provee en el lugar en el que la disfrutaban los usuarios del territorio nacional y en razón a su naturaleza y de la regulación legal existente al respecto, la retribución por su prestación que se percibe a través de las operadoras del servicio en Colombia comporta el pago de derechos de recepción y distribución de señales codificadas, de derechos de uso y redistribución de señales de televisión, derechos de autor, así lo prevé la normatividad, (...)”* (Pág. 10 de la liquidación de revisión)

De acuerdo con lo anterior, la liquidación de revisión se contrajo exclusivamente a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial por lo que el cargo de falta de correspondencia no está llamado a prosperar.

De otro lado, el hecho de que en el requerimiento especial se hiciera referencia al concepto de “regalías” y en la liquidación de revisión, se sostuviera que correspondía a: *“pagos efectuados como contraprestación por el servicio internacional de televisión”*, no trasciende el hecho de que lo discutido era el carácter gravado del pago. En consecuencia, no prospera el cargo.

Ahora, respecto a la falsa motivación en relación con la inexistencia de la tarifa al servicio gravado, se advierte que la Administración, en atención a lo previsto en los artículos 319, 321, 321-1, 408 y 417 del Estatuto Tributario, concluyó la aplicación de la retención en la fuente por los pagos al exterior que realizó la accionante, sin que ello implique, en principio, una falsa motivación pues la tarifa aplicada sin base legal atentaría contra el principio de la legalidad de los tributos y conduciría a la anulación de los actos por no sujetarse a las normas en que debía fundarse.

- En cuanto a la cuestión de fondo

La Sala debe decidir si los ingresos que perciben las sociedades extranjeras sin domicilio en el país, por el servicio prestado a la demandante de televisión internacional, constituye un ingreso de fuente nacional, sobre el cual debe practicarse la respectiva retención en la fuente por Impuesto de Renta y Remesas como lo estableció la DIAN y lo avaló el Tribunal o si, como lo considera la demandante esos ingresos son de fuente extranjera y por tanto sus pagos no están sometidos a la retención.

Conforme al artículo 406 del Estatuto Tributario se debe retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, entre otros.

A título de impuesto de remesas, también deberá hacer retención en la fuente quien efectúe pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, pero no habrá retención cuando esos pagos o abonos en cuenta no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional (artículos 417 y 418 del Estatuto Tributario)

De acuerdo con lo anterior tratándose de pagos o abonos en cuenta a sociedad extranjera, sólo están sometidos a retención en la fuente cuando lo sean por concepto de rentas sujetas a impuesto de renta en Colombia, es decir, sean de fuente nacional. Como también lo estipula el artículo 12 del Estatuto Tributario cuando señala que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Complementa lo anterior, el artículo 24 ibídem que define los ingresos de fuente nacional como aquellos 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. Esta disposición cita algunos conceptos que incluyen ingresos de fuente nacional.

Bajo el anterior marco normativo se procederá a resolver dónde se presta el servicio de televisión para establecer si los ingresos obtenidos por las sociedades extranjeras que lo suministran son de fuente nacional o fuente extranjera, pues esta clasificación de los ingresos en materia del impuesto de renta atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera.

Ahora bien, el servicio prestado por las sociedades extranjeras en el presente caso, es el servicio de televisión internacional.

Técnicamente el servicio de televisión lo define el artículo 1 de la Ley 182 de 1995<sup>2</sup> 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”* (Subraya fuera del texto).

**Conforme a la clasificación del servicio de televisión** efectuada por el artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, en función de su nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, es “Televisión Internacional” aquella cuyas señales de televisión se originan fuera del territorio nacional y pueden ser recibidas en Colombia o aquella que se origina en el país y que se puede recibir en otros países<sup>3</sup>.

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<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Ley que reglamenta el servicio de televisión.

<sup>3</sup> La “Televisión colombiana” es aquella que se origina y recibe dentro del territorio nacional.

<sup>4</sup> Artículo 26 ib.

Según la **tecnología de transmisión, ésta puede ser “cableada y cerrada”** en donde la señal llega al usuario a través de un medio físico de distribución, destinado exclusivamente a esta transmisión, o compartido para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, de conformidad con las respectivas concesiones y normas especiales sobre la materia. Y la “*satelital*”, la que le llega al usuario desde un satélite de distribución directa. (Artículo 19 de la Ley 182 de 1995)<sup>5</sup>.

Ahora bien, la Ley 182 de 1995 no describe los aspectos técnicos en el funcionamiento de la televisión por cable y satelital, sin embargo, el Ministerio de Comunicaciones en escrito dirigido al director de la DIAN el 6 de marzo de 2003 explicó:

“El satélite recibe y amplifica la señal que le ha sido enviada por una estación terrena de un proveedor de contenido, que para este caso se encuentra fuera del territorio nacional; la traslada a otra frecuencia a través de un transpondedor que remite nuevamente (retransmite) la señal a la tierra en donde es recibida por multiplicidad de estaciones terrenas, que pueden estar ubicadas dentro del territorio nacional”

(...)

“Los concesionarios de los servicios de televisión por cable y satelital acceden a las señales del satélite en virtud de contratos suscritos con los programadores del exterior, que son cumplidos por el operador con la emisión de la señal internacional correspondiente, y que habilitan al concesionario del servicio en Colombia a tomar la señal del satélite designado por el operador internacional y a retransmitir la programación en su totalidad, bajo la condición de no alterar su contenido.”(folios 99 y 100 c.ppal) Resalta la Sala.

Igualmente, la Comisión Nacional de Televisión, en oficio de 11 de febrero de 2003, sobre en el mismo tema manifestó:

“Los servicios de televisión por cable y satelital, tienen elementos comunes en la medida que **utilizan el sistema satelital para**

---

<sup>5</sup> También la transmisión puede ser “*radio difundida*”: la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial. Este es el caso de la televisión colombiana.



***prestar el servicio, distribuyendo y retransmitiendo las señales de televisión internacional respectivamente.***”

***“El sistema satelital está compuesto por una estación terrena de enlace ascendente que transmite una señal a un satélite geoestacionario; el satélite recibe la señal, la amplifica, la traslada a una frecuencia diferente descendente por medio de un transpondedor, que retransmite la señal a la tierra; estas señales cuando cubren una gran extensión conforman la huella satelital.”***

***“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).”***

***“Así, en la televisión por suscripción la señal es recibida desde el satélite por un centro de contribución, y distribuida mediante una red a un usuario final; en la televisión satelital, se recepciona la señal desde el satélite hasta los equipos terminales de recepción individual de los usuarios.(...)”***

***“Con fundamento en lo anterior, y desde el punto de vista técnico, ambas modalidades de televisión entregan al usuario ubicado en el territorio nacional, servicios de televisión ejecutados desde el exterior, por medio de una conexión o acceso satelital.”(Resalta la Sala [folio 83 y siguientes c.ppal])***

De acuerdo con lo expuesto, el servicio que presta la sociedad extranjera es: emitir la señal desde una estación terrena que se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida por múltiples estaciones terrenas, una de ellas puede estar en Colombia.

Por su parte, el concesionario de la televisión por cable (cableoperador), en virtud de un contrato suscrito con los programadores del exterior, accede a las señales del satélite a través de un centro de contribución (antena), la decodifica y distribuye o retransmite la programación en su totalidad mediante una red (cableado) al usuario o público, bajo la condición de no alterar su contenido.

De manera que el servicio prestado por el operador del exterior de emitir la señal a un satélite fuera de la órbita Colombiana que la recibe, amplifica y cambia de frecuencia para ser retransmitida a la tierra, es realizado fuera del territorio colombiano y en consecuencia, los ingresos que recibe como retribución de ese servicio no pueden considerarse como de fuente nacional.

Conforme al artículo 3 de la Decisión 351 de la Comunidad Andina de Naciones<sup>6</sup> se entiende por emisión la “Difusión a distancia de sonidos o de imágenes y sonidos para su recepción por el público”. Por su parte, el artículo 39 *ibídem*, establece que los organismos de radiodifusión gozan del derecho exclusivo de autorizar o prohibir, entre otras, la retransmisión de sus emisiones por cualquier medio o procedimiento<sup>7</sup>.

Esta emisión según lo previsto en el artículo 40 de la misma Decisión incluye la producción de señales portadoras de programas con destino a un satélite de radiodifusión o telecomunicación, y comprende la difusión al público por una entidad que emita o difunda emisiones de otras, recibidas a través de cualquiera de los mencionados satélites.

De acuerdo con los lineamientos expuestos, el lugar o espacio donde desarrolla la actividad el operador extranjero no tiene lugar en Colombia, pues aunque el servicio de televisión cubre desde la emisión hasta la recepción por parte del usuario, es necesario precisar, que quien se encarga de la recepción y distribución de la señal en el territorio nacional con un soporte técnico

---

<sup>6</sup> Régimen Común sobre Derecho de Autor y Derechos Conexos

<sup>7</sup>Según el artículo 11 bis [Derechos de radiodifusión y derechos conexos] del **Convenio de Berna** "Para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas" (aprobado por la Ley 33 de 1987): “1) Los autores de obras literarias y artísticas gozarán del derecho exclusivo de autorizar: 1º, la radiodifusión de sus obras o la comunicación pública de estas obras por cualquier medio que sirva para difundir sin hilo los signos, los sonidos o las imágenes; 2º, toda comunicación pública, por hilo o sin hilo, de la obra radiodifundida, cuando esta comunicación se haga por distinto organismo que el de origen; 3º, la comunicación pública mediante altavoz o mediante cualquier otro instrumento análogo transmisor de signos, de sonidos o de imágenes de la obra radiodifundida.

adecuado, es decir, la retransmisión al público<sup>8</sup>, es el cableoperador y de ninguna manera el operador extranjero.

El territorio colombiano conforme a la definición que hace el inciso tercero del artículo 101 de la Constitución Política, incluye “*el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales*”.

En ninguno de los sitios señalados en la norma constitucional estableció la DIAN que la sociedad extranjera prestara su servicio de televisión en los términos expuestos, ni siquiera que el satélite estaba ubicado en el segmento de la órbita geoestacionaria colombiana. El fundamento consistió en que el servicio se prestaba en Colombia porque era el lugar de destino de la señal y donde se encontraba el usuario del servicio. Sin embargo no tuvo en cuenta la DIAN que uno es el servicio que presta el operador extranjero (por el cual obtiene el ingreso) y otro es el servicio que presta el cableoperador local en el país, frente a los usuarios del mismo.

Si bien, las normas contenidas en los convenios internacionales a que se ha hecho referencia no definen el tratamiento tributario para esta clase de telecomunicaciones, si son ilustrativas y sirven de lineamiento para definir el aspecto debatido en el proceso, conforme al Estatuto Tributario Nacional que regula de manera íntegra el régimen de retención en la fuente.

---

<sup>8</sup> Según el artículo 15 de la Decisión 351 de la **Comunidad Andina de Naciones** se entiende por comunicación pública, todo acto por el cual una pluralidad de personas, reunidas o no en un mismo lugar, pueda tener acceso a la obra sin previa distribución de ejemplares a cada una de ellas, y en especial las siguientes:

“c) La emisión de cualesquiera obras por radiodifusión o por cualquier otro medio que sirva para la difusión inalámbrica de signos, sonidos o imágenes.

El concepto de emisión comprende, asimismo, la producción de señales desde una estación terrestre hacia un satélite de radiodifusión o de telecomunicación;

e) La retransmisión, por cualquiera de los medios citados en los literales anteriores y por una entidad emisora distinta de la de origen, de la obra radio difundida o televisada; [...].”

En conclusión, los pagos que realiza el operador nacional a las sociedades extranjeras, compensan el servicio que se concreta finalmente en la conexión o acceso al satélite ubicado fuera de la órbita geoestacionaria nacional, lo cual corresponde al domicilio del programador internacional, donde se origina la señal correspondiente y es enviada al satélite, lo que implica su ejecución en el exterior.

Por lo tanto, para la sociedad extranjera no es ingreso de fuente nacional, lo cual descarta la aplicación del mecanismo de retención en la fuente a título de renta.

Tampoco es viable efectuar retención por impuesto de remesas, pues como se señaló el artículo 418 del Estatuto Tributario dispone *“No habrá retención sobre los pagos o abonos en cuenta que no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional...”*.

Así las cosas, sólo en la medida en que se verifique que las sociedades extranjeras prestan servicios en el territorio nacional, es viable aplicar retención en la fuente tanto por renta como por remesas, dado que en el caso concreto, en donde los aspectos tecnológicos denotan que la prestación del servicio de conexión satelital se ejecuta en el exterior, sin que exista en el informativo ningún otro tipo de elemento de juicio que haya sido discutido, como el contrato suscrito ente los operadores del exterior y la actora, u otras pruebas que demuestren su efectiva ejecución en el territorio colombiano, llevan a la Sala a dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, y por ende, a anular los actos administrativos demandados.

De acuerdo con lo analizado y a la inconformidad de la sociedad actora por la determinación del Impuesto sobre las Ventas, es importante precisar que el hecho de que respecto del mencionado impuesto se haya establecido en el párrafo tercero, numeral 3º, del artículo 420 del Estatuto Tributario que determinados 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 IVA, entre ellos, en el literal g) adicionado

por la Ley 488 de 1998, artículo 53, *“Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite”*, confirman la tesis expuesta que se trata de servicios ejecutados en el exterior y por tanto los ingresos obtenidos por los prestatarios de los mismos no son de fuente nacional para efectos del impuesto de renta.

En efecto, el hecho imponible en el impuesto de renta es el ingreso susceptible de producir un incremento en el patrimonio de quien lo recibe, mientras que el hecho imponible en el impuesto a las ventas es el consumo, de manera que un negocio o acto jurídico puede tener efectos diferentes frente a cada uno de los impuestos.

Así las cosas, se reitera que en materia de impuesto sobre las ventas el legislador en la norma citada previó que determinados 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 IVA, entre ellos, como se explicó *“Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite”*, frente a los pagos que realiza la accionante a los operadores de televisión (sociedades extranjeras), indiscutiblemente debe aplicar la respectiva retención en la fuente por Impuesto sobre las Ventas, en atención al expreso mandato legal<sup>9</sup>.

*- Sanción por inexactitud*

Teniendo en cuenta que no debía practicarse retención a título del impuesto de renta y complementario de remesas, la sanción por inexactitud impuesta con fundamento en dicha omisión debe levantarse por desaparecer su sustento.

---

<sup>9</sup> Artículos 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario

Así las cosas, sólo se mantendrá la sanción por inexactitud sobre la diferencia de retenciones a título del impuesto sobre las ventas.

En consecuencia se practica una nueva liquidación que refleja las decisiones aquí tomadas frente a la Retención en la Fuente correspondiente al mes de diciembre de 2001 a cargo de la sociedad CABLECENTRO S.A.:

<b>UNION DE CABLEOPERADORES DEL CENTRO CABLECENTRO S.A. RETENCION EN LA FUENTE - DICIEMBRE DE 2001</b>
--

**A Título de Renta y Complementarios**

Salarios y demás pagos laborales	5.491.000
Rendimientos financieros	259.000
Honorarios	3.977.000
Comisiones	848.000
Servicios	14.715.000
Pagos al exterior - remesas	0
Pagos al exterior - renta	60.666.000
Compras	16.374.000
Arrendamientos	8.335.000
<b>Total Retenciones a título de Renta Y Complementarios</b>	<b>110.665.00</b>
<b>(Según liquidación privada que se acepta)</b>	<b>0</b>

**A Título De Impuesto Sobre Las Ventas**

(Valores de la Liquidación Oficial que no se modifican)

A responsables del Régimen Común	78.540.000
Por compras y/o servicios a responsables del Régimen Simplificado	15.868.000
	107.047.00
Servicios a no residentes o no domiciliados	0
	<u>201.455.00</u>
<b>Total Retenciones de Iva</b>	<b>0</b>

	<b>312.120.00</b>
<b>TOTAL RETENCIONES</b>	<b>0</b>

**SANCIÓN POR INEXACTITUD**

**16.546.000**

TOTAL RETENCIONES DEL IVA DETERMINADO

107.047.000

TOTAL RETENCIONES DEL IVA DECLARADO

96.706.000

DIFERENCIA

10.341.000

**SANCION CORRESPONDE AL 160%**  
**16.545.600**

**TOTAL RETENCIONES MAS SANCIONES**

**328.666.00**

**0**

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.

### **F A L L A**

1. REVÓCASE la sentencia apelada, y en su lugar se dispone:
  
2. ANÚLASE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000078 del 23 de mayo de 2003, por retención en la fuente del mes de diciembre de 2001, de la sociedad UNION DE CABLEOPERADORES DEL CENTRO "CABLECENTRO S.A."
  
3. FÍJESE a título de restablecimiento del derecho, como valor a pagar por retención en la fuente del mes de diciembre de 2001, a cargo de la sociedad mencionada, la suma de TRESCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL PESOS (\$328.666.000).
  
4. RECONOCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la Doctora NIDIA AMPARO PABON PEREZ a nombre de la entidad demandada.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**  
Presidente de la Sección

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

**MARIA INES ORTIZ BARBOSA**

**HECTOR J. ROMERO DIAZ**



SERVICIO DE TELEVISION INTERNACIONAL - Los pagos realizados a sociedades extranjeras son ingresos de fuente nacional / INGRESO DE FUENTE NACIONAL - Son los pagos a sociedades extranjeras por el servicio de televisión internacional / FUENTE DEL INGRESO EN SERVICIO DE TELEVISION - Es donde se percibe la señal es decir donde se encuentra el usuario y el televisor

Considero que los pagos realizados a sociedades extranjeras por las empresas nacionales operadoras de cable, por el servicio de televisión internacional, constituyen ingresos de fuente nacional y por tanto están gravados en Colombia con el impuesto sobre la renta a través de la retención en la fuente. De conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, los provenientes de la explotación de bienes inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. En el presente caso, es evidente que independientemente del lugar desde donde se emita la señal de televisión por parte de las compañías extranjeras, en Colombia se están produciendo unos ingresos que deben ser gravados toda vez que el servicio se está prestando a cada usuario, que a su vez paga al cableoperador un precio. La emisión de la señal de televisión no es relevante para establecer la fuente del ingreso. Lo determinante es el lugar en el que se presta el servicio, el cual para el caso de la televisión es donde se percibe la señal, donde se encuentra el usuario y el televisor. No es coherente, que el mismo servicio se considere prestado por fuera del territorio nacional para el impuesto de renta, mientras que para el impuesto sobre las ventas el servicio de televisión satelital recibido en Colombia sí sea un servicio prestado dentro del territorio nacional, como lo reconoció el fallo del cual me aparto.

### **SALVAMENTO DE VOTO**

**Doctora LIGIA LOPEZ DIAZ**

Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil siete (2007)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01415-01(15686)**

**Actor: UNION DE CABLEOPERADORES DEL CENTRO CABLECENTRO**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**Consejera Ponente: Doctora María Inés Ortiz Barbosa**

Considero que los pagos realizados a sociedades extranjeras por las empresas nacionales operadoras de cable, por el servicio de televisión internacional, constituyen ingresos de fuente nacional y por tanto están gravados en Colombia con el impuesto sobre la renta a través de la retención en la fuente.

De conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, los provenientes de la explotación de bienes inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

Ha sido tema de controversia en la doctrina clasificar las operaciones con empresas proveedoras de señal de televisión internacional, bien como contrato de prestación de servicios, o bien como la explotación de bien inmaterial, por el pago del uso de la señal con fines de retransmisión.

El demandante no aportó el contrato suscrito con las empresas extranjeras, lo cual dificulta aún más determinar en el caso concreto, el verdadero alcance a la transacción desarrollada, hecho que impedía concluir, como lo hizo la Sala, que se trata de la prestación de un servicio por fuera del territorio nacional.

La legislación Colombiana, al señalar las reglas para determinar si una renta es gravada en el país, atiende al criterio de la fuente, entendida como la tributación en el país donde se genere o produce el ingreso. Es decir, tiene en cuenta el lugar donde realmente se presenta la explotación económica generadora de rentas.

En el presente caso, es evidente que independientemente del lugar desde donde se emita la señal de televisión por parte de las compañías extranjeras, en Colombia se están produciendo unos ingresos que deben ser gravados toda vez que el servicio se está prestando a cada usuario, que a su vez paga al cableoperador un precio.

La emisión de la señal de televisión no es relevante para establecer la fuente del ingreso. Lo determinante es el lugar en el que se presta el servicio, el cual

para el caso de la televisión es donde se percibe la señal, donde se encuentra el usuario y el televisor.

Se trata de un servicio al público, “que implica la utilización del espectro electromagnético, tal como lo reconoce el artículo 76 de la C.N. Así mismo, y tal como lo prevé el artículo 1º de la Ley 182 de 1995, conocida como “ley de televisión”, la televisión es “un servicio público sujeto a la titularidad, reserva, control y regulación del Estado”, y desde el punto de vista técnico “es un servicio de telecomunicaciones que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y vídeo en forma simultánea”.<sup>10</sup>

No es coherente, que el mismo servicio se considere prestado por fuera del territorio nacional para el impuesto de renta, mientras que para el impuesto sobre las ventas el servicio de televisión satelital recibido en Colombia sí sea un servicio prestado dentro del territorio nacional, como lo reconoció el fallo del cual me aparto.

**LIGIA LOPEZ DIAZ**

---

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de abril de 1998, exp. 8651, M.P. Delio Gómez Leyva.