

AGENCIA COMERCIAL - Definición / CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL - En este se pueden convenir obligaciones accesorias al contrato y pueden haber pagos directos de los suscriptores al agente comercial / COMPENSACION POR LA GESTION DE SU NEGOCIO PROPIO E INDEPENDIENTE - No hace parte de la base gravable del impuesto de timbre / SERVICIOS LOCALES - El pago que los suscriptores hacen por éstos, no forman parte de la base gravable del impuesto de timbre / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE TIMBRE - No forma parte de ésta los pagos hechos por compensación por la gestión del negocio propio e independiente

Según el artículo 522 del Estatuto Tributario que establece las reglas para la determinación de las cuantías en el impuesto de timbre, en los contratos de ejecución sucesiva, la cuantía será la del valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio. En los contratos de duración indefinida se tomará como cuantía la correspondiente a los pagos durante un año. De acuerdo con estas disposiciones aplicables al caso en virtud de que el impuesto de timbre recayó sobre el contrato de agencia mercantil, la base gravable es la remuneración que corresponde, según el contrato, al agente, en este caso, Galaxy de Colombia Ltda. La agencia comercial es un contrato en virtud del cual, un comerciante asume en forma independiente y de manera estable el encargo de promover o explotar negocios en un determinado ramo y dentro de una zona prefijada en el territorio nacional, como representante o agente de un empresario nacional o extranjero o como fabricante o distribuidor de uno o varios productos del mismo [artículo 1317 del Código de Comercio]. no puede considerarse que por el hecho de que se trate de un contrato de agencia mercantil, el agente no pueda convenir con la empresa extranjera la existencia de ciertas obligaciones accesorias al contrato como negocio propio, como en este caso, el alquiler y mantenimiento de los decodificadores, ni menos concluir categóricamente, como lo hace la DIAN, que no puede haber pagos directos de los suscriptores al agente porque se desnaturalizaría el contrato de agencia mercantil, pues a juicio de la Sala, tal contrato no pierde su naturaleza jurídica porque se estableció claramente cuál es el negocio entre la programadora extranjera y el agente y, cuál es el negocio propio del agente frente a los suscriptores y, en cada caso, se estableció la contraprestación correspondiente. Por consiguiente, es claro para la Sala que el 40% del valor pagado por los suscriptores, que corresponde a la compensación por los servicios locales prestados directamente por la sociedad demandante, no hace parte de la base gravable del impuesto de timbre nacional causado sobre el Contrato de Operación Local y Agencia suscrito entre GLA y GCL para el suministro de la televisión DTH, razones por las cuales en el punto se confirma la decisión apelada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 522 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 1317

RETENCION EN LA FUENTE A TITULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Están obligados quienes efectúen pagos o abonos en cuenta de rentas sujetas a impuesto en Colombia / SOCIEDADES EXTRANJERAS - sólo están sometidos a retención en la fuente cuando constituyen ingreso de fuente nacional / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Definición

Conforme con lo estipulado por el artículo 406 del Estatuto Tributario, deben retener a título de impuesto sobre la renta, quienes efectúen 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; y 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 [arts 417 y 418 del E.T.]. De acuerdo con lo transcrito, tratándose de pagos o abonos en cuenta a una sociedad extranjera, sólo están sometidos a retención en la fuente cuando constituyen ingreso de fuente nacional, como también lo estipula el artículo 12 ib., al señalar que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Lo anterior es concordante con el artículo 24 ibídem que define los ingresos de fuente nacional como aquéllos 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; además, los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 406 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 417 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 418

SERVICIO DE TELEVISION – Puede ser nacional e internacional / SERVICIO DE TELEVISION NACIONAL – Es cuando la señal se origina y recibe dentro del propio territorio / TELEVISION INTERNACIONAL – Las señales se originan fuera del territorio nacional / TELEVISION – Puede ser cableada y cerrada / TELEVISION SATELITAL – Definición / GALAXY – Presta el servicio de televisión desde el exterior

Conforme con la clasificación contenida en el artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, el servicio de televisión, en función del nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, es nacional e internacional. Es nacional, si la señal se origina y recibe dentro del propio territorio; y 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 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 satelital. 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; “radio difundida” 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 L.182/95]. La televisión satelital está definida en el artículo 2 del Acuerdo 32 de 1998 como aquella que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para el uso exclusivo e individual, de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos especiales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual. De lo anterior y de las pruebas que obran en el expediente, el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación terrena que se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario [ubicado fuera del territorio del país] que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual. En el caso, de acuerdo con las estipulaciones del contrato de agencia mercantil, el servicio prestado por la sociedad extranjera se concreta en “suministrar televisión por satélite directo a los

hogares, consistente en múltiples canales de programación de audio y vídeo (Televisión DTH), donde la transmisión, difusión y programación se origina fuera de la Región.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dos (2) de febrero del dos mil doce (2012).

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-01168-01(18402)

Actor: GALAXY DE COLOMBIA LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de febrero de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por la que resolvió:

PRIMERO. DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Retenciones en la Fuente – Revisión N°050642003000019 del 13 de marzo de 2003, emitida por la Jefe de la División de Liquidación de la División Local de Impuestos de Cali, mediante la cual se modificó la declaración privada presentada por la Sociedad actora, correspondiente al periodo noveno del año 2000. Así también la **NULIDAD** de la Resolución N°050662003000038 del 18 de diciembre de 2003 proferida por el Jefe de la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos de Cali, a través de la cual se confirma la Liquidación Oficial de Retenciones en la Fuente – Revisión N°50642003000019 del 13 de marzo de 2003, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO. En consecuencia, se declara que la Liquidación Privada contenida en la declaración de retención en la fuente correspondiente al periodo noveno de 2000, presentada por la Sociedad GALAXY DE COLOMBIA LTDA, se encuentra en firme.

TERCERO. NEGAR LAS DEMÁS PRETENSIONES DE LA DEMANDA.

ANTECEDENTES

El 9 de octubre de 2000, la sociedad GALAXY DE COLOMBIA LTDA presentó la declaración de retenciones en la fuente correspondiente a septiembre de ese

mismo año, en la que liquidó un total de RETENCIONES MÁS SANCIONES de \$156.134.000¹.

El 25 de julio de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali profirió el Requerimiento Especial N°050632002000073² en el que propuso adicionar a la declaración anterior los siguientes valores: \$405.344.000 en el renglón “pagos al exterior renta” – Código RE y \$32.409.000 en el renglón de retención practicadas a título de impuesto de timbre nacional “a la tarifa general”; además, \$700.405.000 por concepto de sanción por inexactitud.

El 25 de octubre de 2002, la empresa radicó la respuesta al requerimiento especial³. Luego, el 13 de marzo de 2003, la División de Liquidación profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N°050642003000019**⁴ mediante la cual mantuvo las glosas propuestas en el acto previo.

Contra la decisión anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁵, el cual fue desatado mediante la **Resolución N°050662003000038 del 18 de diciembre de 2003**⁶, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

LA DEMANDA

GALAXY DE COLOMBIA LTDA [GCL], en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados y, a título de restablecimiento del derecho, pide que se declare en firme la declaración de retención en la fuente correspondiente a septiembre del 2000 y se ordene, a la demandada, “cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida”.

Cita como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 12, 24, 406, 408, 418 y 647 del Estatuto Tributario, 33 del Decreto 2076 de 1992 y 11, parágrafo, del Decreto 1265 de 1999. El concepto de violación se resume así:

A. Incorrecta aplicación de la base gravable en el impuesto de timbre

La Administración violó el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 y demás normas complementarias y concordantes, al incluir en la base gravable del impuesto de timbre, conceptos que no corresponden a la remuneración que recibe la demandante, en su calidad de agente comercial de GLA [Directv Latin América LLC antes Galaxy Latin América LLC], sino a ingresos derivados de otras relaciones contractuales con los suscriptores del servicio de televisión satelital, quienes son los usuarios finales.

La remuneración anual que percibe GCL, en su calidad de agente de GLA, es la suma fija de US\$10.000, susceptible de ser incrementada si el número de suscriptores supera los 100.000, condición que nunca se verificó, por lo que sobre aquella suma pagó el impuesto de timbre.

¹ Fl. 33 c.a.. La cifra corresponde a la sumatoria de los siguientes conceptos: Total retenciones a título de renta y complementarios \$78.266.000 + Total retenciones del IVA \$72.292.000 + Total retenciones a título de impuesto de timbre nacional \$5.576.000 = \$156.134.000.

² Fl. 63 c.a.

³ Fl. 117 c.a.

⁴ Fl. 169 c.a.

⁵ Fl. 246 c.a.

⁶ Fl. 279 c.a.

Según la DIAN, conforme a la naturaleza jurídica del contrato de agencia comercial, el agente promueve negocios ajenos y no propios, por lo cual no es aceptable que el cliente remunere directamente al agente, pues para la Administración equivaldría a afirmar que los clientes son del agente y no del empresario que encomendó la gestión.

De acuerdo con este criterio, la DIAN concluyó que el 40 % del total pagado por los suscriptores, que en el contrato se estipuló como compensación directa de los suscriptores por los servicios locales proporcionados por GCL, correspondía también a remuneración del contrato de agencia comercial, y por tanto, debían hacer parte de la base del impuesto de timbre.

Es claro que el suscriptor es cliente del principal [GLA] para el suministro del servicio de televisión satelital y es cliente del agente [GCL] en relación con los otros servicios que presta la sociedad local, como el arrendamiento de equipos, circunstancia que no desnaturaliza el contrato de agencia existente entre GLA y GCL.

El hecho de que en el contrato de agencia comercial se autorice a la sociedad local para desarrollar el negocio propio de alquiler de decodificadores y otros servicios locales, no significa que el ingreso que recibe la demandante por estos conceptos sea remuneración por el contrato de agencia mercantil, ni que se trate de obligaciones recíprocas entre GCL y GLA; se trata de un acuerdo de voluntades diferente que se materializa en el contrato que firma GCL con el suscriptor.

B. Retención en la fuente a título de renta.

Los actos demandados violan los artículos 12, 24, 406 y 418 del Estatuto Tributario al pretender gravar con el impuesto sobre la renta y complementarios ingresos que no son de fuente nacional y, por tanto, efectuar las retenciones en la fuente a título de renta.

Los ingresos que recibe la sociedad extranjera corresponden a la retribución por servicios prestados desde el exterior que no son considerados rentas de fuente territorial, dado que el servicio de televisión satelital suministrado, está basado en la transmisión de señales que la empresa tiene fuera de Colombia. La programación se transmite desde los centros de transmisión al satélite de propiedad de un tercero, ubicado fuera del segmento de la órbita geoestacionaria colombiana en posición orbital 95° longitud oeste, según certificado del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Conforme al marco legal y regulatorio del servicio de televisión satelital, éste es un servicio prestado desde el exterior por expresa disposición legal (Constitución, Convenio y Reglamentos Administrativos de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, que son derecho interno en Colombia [Leyes 28 de 1992 y 252 de 1995] y el Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión).

Aunque el servicio se reciba en Colombia, las actividades esenciales para que ello ocurra son prestadas desde el extranjero. Se trata de un servicio de difusión que se desarrolla en el lugar de la emisión. Esto quedó explicado en conceptos emitidos por el Ministerio de Comunicaciones y la Comisión Nacional de Televisión, enviados al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales el 6 de marzo y 12 de febrero de 2003, respectivamente.

Confirma esta tesis el hecho de que en materia del impuesto a las ventas las normas han sido consistentes en señalar que el servicio de televisión satelital se presta desde el exterior, sin que se afecte por la ficción legal que para efectos del IVA, el servicio se considera prestado en Colombia, ficción que no tiene consecuencias en materia del impuesto de renta.

Finalmente, la DIAN puso fin a la discusión y mediante el concepto 076824 del 28 de noviembre de 2003, precisó que los pagos por la emisión y puesta a disposición de la señal no son de fuente nacional y sólo los pagos por concepto de recepción de imagen que hacen los usuarios, lo son. Precisamente este es el caso de la sociedad actora que factura los servicios locales correspondientes a los alquileres de decodificadores y el mantenimiento, es decir, los de la recepción de la señal.

C. Tarifa de Retención en la Fuente

Está demostrado que el servicio de televisión satelital se presta por fuera del territorio nacional, pero si en gracia de discusión se aceptara que es de fuente nacional, no es aplicable el artículo 408 del Estatuto Tributario que se refiere a la tarifa para rentas de capital y de trabajo, toda vez que esa disposición no contempla expresamente que deba aplicarse retención en la fuente por pagos al exterior por concepto de impuesto de renta cuando se retribuya la prestación del servicio de televisión satelital; éste servicio no encuadra en ninguno de los conceptos señalados en la norma, ni es una regalía por derechos de autor.

D. Sanción por inexactitud

En relación con la retención en la fuente por concepto del impuesto de timbre, es evidente que la declaración presentada por la sociedad no tiene ninguna inexactitud, pues se practicó la retención sobre la base gravable correspondiente a la remuneración del contrato de agencia comercial. La controversia radica en que la Administración hace una interpretación equivocada del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 e incluye factores que no hacen parte de la base gravable. En ninguno de los dos eventos procede la sanción por inexactitud.

En relación con la modificación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de renta, tampoco se observa que la declaración de retención en la fuente contenga algún hecho que dé origen a la sanción por inexactitud. La modificación se debió a la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, que se hace aún más evidente con la variación de criterios de la Administración sobre la televisión satelital.

E. Violación del debido proceso

La DIAN, en la liquidación de revisión, consideró que no debía decretar ninguna de las pruebas solicitadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, lo cual no sólo viola el debido proceso, sino que es causal de nulidad de la actuación administrativa de conformidad con el numeral 6 del artículo 140 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del numeral 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

F. La interpretación oficial.

De conformidad con el Decreto 1265 de 1999, los conceptos de la DIAN publicados en el Diario Oficial constituyen interpretación oficial y deben ser

cumplidos por sus funcionarios, por ende, el Concepto N°076824 del 28 de noviembre de 2003, según el cual, los ingresos percibidos por el servicio de televisión satelital son de fuente extranjera, debió ser tenido en cuenta por el funcionario que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

LA CONTESTACIÓN

La parte demandada, por intermedio de apoderada, contestó la demanda en los términos que a continuación se sintetizan:

A la luz del artículo 420 del E.T., los pagos efectuados al exterior por la sociedad nacional [GCL] a la extranjera [GLA] se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y el complementario de remesas y, en consecuencia, están sometidos a retención en la fuente, independientemente del medio utilizado y del lugar de origen de la señal de televisión.

Tratándose de servicios, la percepción de ingresos por parte de una sociedad extranjera estará sometida a los impuestos de renta y/o remesas cuando el ingreso se considere de fuente nacional y cuando haya ocurrido una transferencia al exterior.

El servicio de televisión satelital [DBS] o televisión directa al hogar es aquel 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 por medio de satélites hasta los equipos de recepción individual.

Este servicio involucra un proceso técnico que permite al usuario tener acceso a una programación determinada por una contraprestación económica, de tal manera que si el pago se realiza el televidente tiene acceso a la programación, de lo contrario, éste se le impedirá.

Así, si los usuarios están ubicados en el territorio colombiano, es forzoso concluir que, el servicio de televisión se entiende prestado en Colombia, aunque la señal se emita desde territorio extranjero, pues la señal solo puede ser apreciada por quien tiene domicilio en el país.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada de retención en la fuente del noveno período del 2000, con fundamento en lo siguiente:

Luego de revisar el contrato de Operación Local y Agencia señaló que en virtud de este instrumento la demandante podía desarrollar las actividades propias de la ejecución del contrato de agencia y, paralelamente, “como negocio propio” prestar servicios adicionales, en forma directa, a los mismos suscriptores y recibir los ingresos correspondientes de manera independiente, convenio no prohibido por la ley.

Consideró que los ingresos percibidos por la actora por los servicios prestados directamente a los suscriptores, no hacen parte de la base gravable para liquidar el impuesto de timbre sobre el contrato de agencia mercantil suscrito con GLA,

porque no se derivan de dicho contrato, sino que son completamente independientes.

En cuanto a la retención en la fuente a título de impuesto de renta por pagos en el exterior, transcribió apartes de la sentencia de 27 de mayo de 2009⁷ de esta Corporación que decidió asunto similar, entre las mismas partes, por periodo diferente, según los cuales los operadores extranjeros de televisión internacional no están sometidos a retención en la fuente, si el lugar o espacio desde el cual se origina la prestación de este servicio está fuera del país, independientemente de que la señal llegue a éste; y concluyó:

“... los actos administrativos enjuiciados están viciados de nulidad por falsa motivación, por adicionar a la declaración presentada por la Sociedad Actora en el mes de octubre (sic) de 2000, l (sic) valor de \$32.409.000 por concepto de retención a título de Impuesto de Timbre por contratos de cuantía indeterminada, y la suma de \$405.344.000 en el renglón 9, correspondiente a la retención a título de impuesto de renta, por pagos al exterior, cuando aquella no era procedente, al no constituir base gravable del impuesto de timbre nacional el 40% del valor pagado por los suscriptores a GALAXY DE COLOMBIA LTDA, por corresponder a los servicios locales prestados directamente por la sociedad actora y, porque el servicio de televisión satelital prestado por Galaxi Latín América no constituye fuente nacional al ser prestado desde el exterior, motivo por el cual se declarará la nulidad de las resoluciones demandadas”.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, por intermedio de apoderado, interpuso el recurso de apelación y solicitó que se revoque la decisión. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

1. Retención a título de timbre. Al suscribirse el Contrato de Agencia Comercial entre GLA y GCL, documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, se configuró el supuesto de hecho previsto en el artículo 519 del Estatuto Tributario, para la causación del impuesto de timbre.

En cuanto a la base gravable del tributo, advirtió que en el contrato se acordó una remuneración anual fija de US\$10.000 por los servicios prestados en calidad de agente y representante de la sociedad extranjera, además, si se superaban los 100.000 suscriptores, podría obtener una comisión adicional por mes. Destaca que según el dictamen pericial, el número de usuarios activos a 31 de diciembre de 1999 fue de 38.384 y al 31 de diciembre de 2000 de 42.339, de lo cual concluyó que la cuantía del contrato es determinada y correspondía a la cifra anual fijada y ésta objeto del impuesto de timbre.

En el mismo contrato se estipuló que del 100% del valor bruto pagadero por los suscriptores, el 40% correspondía a GCL como compensación directa por los servicios locales proporcionados por ella misma, como negocio propio. Remuneración que en su criterio se deriva del contrato de agencia comercial celebrado entre GCL y GLA, que si bien es de cuantía indeterminada, es cuantificable mensualmente y en consecuencia debe tomarse como base para efectuar la liquidación de impuesto de timbre generado en el mencionado contrato.

⁷ Expediente N°76001-23-31-000-2003-02415-01, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

2. Retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y el complementario de remesas por pagos al exterior. Con fundamento en los artículos 406 y 24 del E.T. argumentó que los ingresos percibidos por la actora derivados del contrato de agencia comercial, son de fuente nacional, pues provienen de la prestación del servicio de televisión satelital dentro del territorio nacional, sometidos a gravamen del 35% de conformidad con el artículo 240 ib.; agregó que como el pago se realiza por transferencia o se realiza en el exterior, está sometido a retención en la fuente.

Por último, señaló que respecto de los mismos hechos y circunstancias, el Tribunal Administrativo del Valle se pronunció en varias oportunidades, en el sentido de negar las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los argumentos expuestos a lo largo del debate judicial, los cuales se concretan en que se aplicó de manera incorrecta la base gravable del impuesto de timbre, pues de acuerdo con el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, la base gravable es la remuneración pactada en el contrato de agencia comercial.

Que está demostrado que la remuneración del agente es la suma única y fija anual de US\$10.000 anuales, sobre los cuales calculó y pagó el impuesto de timbre y que no pueden incluirse los ingresos recibidos por la sociedad por servicios proporcionados directamente a los suscriptores, pues no hacen parte del contrato de agencia mercantil, dado que los percibe en contraprestación de los servicios locales que presta la sociedad nacional a los suscriptores, derivados de una relación jurídica diferente e independiente al contrato de agencia con la sociedad extranjera.

Insiste en que el servicio de televisión satelital se presta fuera del territorio nacional, razón por la cual no debe someterse al impuesto de renta ni al complementario de remesas y que así lo ha reconocido la DIAN en varios Conceptos y el Consejo de Estado en reciente jurisprudencia.

Reitera que la actuación enjuiciada desconoce el debido proceso y repite que los Conceptos emitidos por la DIAN, debidamente publicados, son obligatorios para los funcionarios de esa entidad.

La **demandada** reitera que para efectos del impuesto de timbre en los contratos de agencia mercantil, se causa sobre la remuneración que paga el agenciado al agente [artículo 33 del Decreto 2076 de 1992].

Del contrato de agencia mercantil suscrito entre la entidad extranjera y la nacional concluyó que éste tiene como fin la comercialización y suministro de la señal de televisión internacional y la facturación y el recaudo de los dineros pagados por los suscriptores por este servicio y, en lo que tiene relación con los servicios prestados por el agente a los suscriptores, el objetivo es cumplir la finalidad de la agencia, pues si no se prestan no se podría vender el servicio de televisión, por lo que necesariamente están vinculados a la misma y no son prestaciones independientes de ese contrato, por ende, forman parte de la base gravable.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, que se declare la nulidad parcial de los actos

administrativos demandados teniendo en cuenta la modificación de la tarifa aplicable a los pagos o abonos a la firma extranjera y el levantamiento de la sanción por inexactitud.

Del contrato de agencia mercantil suscrito entre GLA y GCL, denominado por las partes como CONTRATO DE OPERACION LOCAL Y AGENCIA, en virtud del cual la sociedad extranjera nombra a la sociedad nacional como su operador local, agente y representante en la región (Colombia), observa que las obligaciones del operador – agente, no se limitan a conseguir los suscriptores, a comercializar la televisión DTH, a facturar y recaudar, sino también a prestar los otros servicios que se relaciona en el contrato.

Con fundamento en lo estipulado en el anexo C “PAGOS Y TÉRMINOS DE PAGO” estima que hace parte del contrato, para efectos del impuesto de timbre, la remuneración de US\$10.000 que la sociedad extranjera le paga a la demandante, en calidad de agente y a título de comisión y, el 40% del total facturado a los suscriptores que le reconoce la sociedad extranjera por los servicios prestados como operador local. Estas obligaciones están condicionadas a los términos del contrato y se sujetan estrictamente al Manual de Operación a que se refiere el numeral 1.05 del mismo, por tanto, el hecho de que el agente preste los mencionados servicios por su cuenta y riesgo, no desvirtúa el ingreso que con ocasión del contrato celebrado con la sociedad extranjera percibe el operador local, correspondiente al 40% de la facturación, porcentaje igualmente acordado entre ambas sociedades.

En lo referente a la retención en la fuente, a título de renta, por los pagos o abonos a la firma extranjera, puntualizó que en el mismo contrato la sociedad nacional se obliga a poner a disposición del suscriptor la señal de televisión satelital denominada DIRECTV dentro del territorio colombiano en los términos y condiciones establecidos en el contrato, el cual una vez suscrito, GEC⁸ instalará los equipos necesarios para la recepción de la señal (antena de recepción y decodificador de señal con una tarjeta); por tanto, el servicio de televisión DTH, es prestado dentro del territorio colombiano.

Estima que la sociedad demandante debió efectuar la retención en la fuente sobre los pagos o abonos a la sociedad extranjera, por la prestación de dicho servicio efectuado dentro del país, máxime que de acuerdo con el contrato, la compensación para GLA por suministro de televisión DTH a los suscriptores de la región, es el 60% de los pagado por los suscriptores a GEC.

En cuanto a la tarifa advirtió que como no existe norma que defina la tarifa para los pagos realizados por el servicio de televisión, se debe aplicar la tarifa del 14% prevista para los demás casos en el artículo 415 del Estatuto Tributario.

Se debe levantar la sanción por inexactitud porque se presentó diferencia de criterios frente a la retención en la fuente sobre los pagos o abonos realizados por el operador a la firma extranjera por el servicio de televisión internacional.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión 050642003000019 del 13 de marzo de 2003** y de la **Resolución 050662003000038 del 18 de diciembre de 2003** por las cuales la autoridad

⁸ Ver nota al pie 1.

tributaria modificó la declaración de retención en la fuente correspondiente a septiembre del 2000, presentada el 9 de octubre del mismo año.

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados al considerar que tratándose de un contrato de agencia comercial el impuesto de timbre se causa solo sobre la remuneración que corresponda al agente; que como el servicio de televisión satelital se ejecuta en el exterior los pagos realizados por dicho concepto constituyen ingresos de fuente extranjera no sujetos al impuesto sobre la renta.

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe determinar lo siguiente: a) si el 40% del total facturado a los usuarios por el servicio de televisión satelital que presta una sociedad extranjera y que corresponde a la compensación por los servicios locales prestados por la sociedad demandante hacen parte de la base gravable del impuesto de timbre nacional causado sobre el contrato de agencia mercantil suscrito entre la sociedad extranjera [GLA] y la demandante [GCL]; y b) si los ingresos pagados o abonados en cuenta por la demandante a favor de la sociedad extranjera como contraprestación del servicio internacional de televisión constituye para el beneficiario renta de fuente nacional y, por lo tanto, es un pago sometido a retención en la fuente a título de renta.

A. EL IMPUESTO DE TIMBRE

La DIAN, mediante la liquidación de revisión enjuiciada, adicionó \$32.409.000 por concepto de retención a título impuesto de timbre, por corresponder a remuneración que percibe GALAXY COLOMBIA LTDA. (GCL) por la ejecución del contrato de agencia suscrito con la sociedad GALAXY LATIN AMERICA (GLA).

Lo anterior porque, conforme a los términos de dicho contrato, GCL, en calidad de agente de GLA, se encarga de garantizar la comercialización y el suministro de la televisión DTH a los suscriptores y de facilitar la facturación y el recaudo de los pagos adeudados a GLA que deben efectuar en la región por el suministro de la televisión.

Por tanto, según su criterio, aparte de la remuneración de los US\$10.000 por concepto de comisión anual y los US\$0.24 por suscriptor adicional a los 100.000 que recibe en su calidad de agente o intermediario, la DIAN consideró que constituye remuneración el 40% de la compensación directa que los suscriptores efectúan por los servicios locales proporcionados por la sociedad nacional en la región [Anexo C numeral 2 inciso 2 del contrato], pues, según lo señala, este porcentaje hace parte de la remuneración de GCL por la ejecución del contrato ya que corresponde a los recursos que provienen de los clientes para que el empresario que encomendó la gestión remunerare al agente, no importa si el agente realiza una función recaudadora y percibe los recursos económicos directamente de los clientes, pues eso es, más que todo, una medida que facilita la ejecución eficaz del contrato⁹.

En primer término, debe precisarse que la relación comercial entre GLA y GCL se rigió por un contrato de agencia comercial cuya validez, eficacia y oponibilidad no ha sido cuestionada o controvertida por los funcionarios de fiscalización y liquidación del ente demandado y, por tanto, tal aspecto no es objeto de examen en sede jurisdiccional.

⁹ La Sala advierte que la DIAN en la contestación de la demanda no se opuso a los argumentos expuestos por la demandante en relación con el impuesto de timbre.

Por el contrario, se advierte que la DIAN, con fundamento en el mencionado contrato, sustentó las glosas propuestas frente a la declaración privada de retención en la fuente ahora analizada, así:

“Este despacho considera que habiéndose celebrado un contrato de agencia comercial, el impuesto de timbre se causará a la tarifa prevista en la ley, aplicada sobre la remuneración que le corresponda al agente, que para el efecto es GCL como establece el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992. La remuneración que le corresponde a GCL según el citado contrato corresponde a lo establecido en el inciso 2 numeral 2 anexo C y numeral 4 anexo C descritos anteriormente”. (Liquidación Oficial de Revisión, pág. 10).

En igual sentido se le dio validez al contrato por parte del ente demandado al decidir el recurso de reconsideración:

“Establecido claramente el carácter de Agencia Comercial en el contrato, objeto de discusión, donde se da: la operación, agencia y representación de conseguir suscriptores para recibir sus servicios; (...)” (Resolución N°050662003000038 de 2003, pág. 7).

Precisado lo anterior, se advierte que, conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario¹⁰, el impuesto de timbre nacional se causará a la tarifa del uno y medio por ciento [1.5%] sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a \$48.900.000, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a \$780.700.000.

El artículo 518 ibídem señala que deben responder como agentes de retención, entre otros, las personas naturales y asimiladas cuando reúnan las condiciones previstas en el artículo 519 de este estatuto y las personas jurídicas y asimiladas que, teniendo el carácter de contribuyentes del impuesto, intervengan como contratantes, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.

En el presente caso, la sociedad actora y la sociedad GALAXY LATIN AMERICA (GLA), el 1 de enero de 1999, suscribieron un contrato de “Operación Local y Agencia”¹¹ en el cual GLA nombró a la demandante (GCL) como su operador local, agente y representante en la Región¹². Se establece así que GLA se constituyó de un lado para llevar a cabo el negocio de suministrar televisión por satélite directo a los hogares, consistente en múltiples canales de programación de audio y vídeo (la “Televisión DTH”), donde la transmisión, difusión y programación se origina fuera de la Región.

De otro lado, GCL es nombrado por GLA como su operador local, agente y representante en la Región para:

¹⁰ Texto vigente para el año 1999 [Ley 488 de 1998 y Decreto 2649 de 1998].

¹¹ Folio 146 c.p.

¹² Según el Anexo A, “La región para este Contrato será Colombia” [v. fl. 189 c.p.]

- (i) conseguir suscriptores para que puedan recibir la Televisión DTH en la Región, en conformidad con un contrato contemplado en el Documento D de este contrato;
- (ii) comercializar la Televisión DTH en la Región; y
- (iii) facturar y recaudar el pago de los suscriptores en la Región y demás sumas adeudadas a GLA por el suministro de la Televisión DTH y transferir dichas sumas recaudadas a GLA, todo lo cual se hará en conformidad con los términos de este contrato. Para los propósitos de este contrato, "Suscriptores" significa las personas en la región que hacen un contrato con GEC (como representante de GLA) para recibir la Televisión DTH.

La Sala advierte que las anteriores obligaciones son las que constituyen la ejecución misma del *contrato de agencia mercantil* y de ella deriva la demandante su remuneración o comisión como agente o intermediario.

De otra parte, paralelo o accesorio al mencionado contrato, se estipula para GCL la ejecución de un negocio propio y por su cuenta y riesgo, que consiste en prestar los servicios previstos en el punto 1.04 del contrato en mención, así:

"GEC suministrará directamente a los Suscriptores, **como un negocio propio** (pero de acuerdo con los términos de este contrato), y por su propio riesgo, los servicios de instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente, usando su propio personal o contratando a terceros. GLA no será responsable por el desempeño de estos servicios y la facturación; la facturación y cobro de las sumas adeudadas por esto será responsabilidad de GEC, por su propia cuenta y riesgo. No obstante lo anterior, GEC deberá cumplir en todo momento con los términos de este contrato (incluyendo, sin limitación, el Manual) y con las políticas y procedimientos que GLA y GEC acuerden de tiempo en tiempo"¹³. (Negrillas fuera de texto)

Y en relación con los pagos, en los numerales 2 y 4 del Anexo C, se convino:

"2. Como compensación por el suministro de la Televisión DTH a los Suscriptores en la Región, el sesenta por ciento (60%) de la cantidad bruta pagadera por los Suscriptores a GEC (tanto para Televisión DTH, y por los servicios proporcionados directamente por GEC), cada mes (neto de cualesquier impuesto a ser cobrado por cualquier autoridad impositiva dentro de la Región), es el pago de GLA. El restante 40% es el pago a GEC como compensación directa de los Suscriptores por los servicios locales proporcionados por GEC en la Región, **como negocio propio** de GEC. (Negrillas fuera de texto)

"[...]

"4. Como compensación de GLA a GEC por los servicios prestados de aquí en adelante GEC, en calidad de agente y representante de GLA en la Región, GLA pagará a GEC una comisión de US\$10.000 Diez Mil Dólares de los Estados Unidos de América cada año; siempre y cuando que el número de Suscriptores activos a diciembre 15 de cada año no sea menor a 90% del número de Suscriptores activos al 15 de diciembre del año previo. Además, GLA pagará a GEC una comisión de US\$0.24 por Suscriptor por mes por cada Suscriptor después que GEC y GLA consigan 100.000 Suscriptores en la Región; siempre y cuando que el

¹³ Folio 152 c.p.

nivel de 100.000 Suscriptores haya llegado no más tarde del 1° de enero del año 2001”¹⁴.

Ahora bien, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, reglamentario del Estatuto Tributario, estableció la **base gravable** en la fiducia, **la agencia mercantil** y en la administración delegada en los siguientes términos:

“En los contratos de fiducia mercantil y en los encargos fiduciarios, el impuesto de timbre se causará a la tarifa prevista en la Ley aplicada sobre la remuneración que corresponde según el respectivo contrato, a favor de la entidad fiduciaria.

“Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable en el caso de los contratos de agencia mercantil y de administración delegada, así como a los que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsas”.

Y según el artículo 522 del Estatuto Tributario que establece las reglas para la determinación de las cuantías en el impuesto de timbre, en los contratos de ejecución sucesiva, la cuantía será la del valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio. En los contratos de duración indefinida se tomará como cuantía la correspondiente a los pagos durante un año.

De acuerdo con estas disposiciones aplicables al caso en virtud de que el impuesto de timbre recayó sobre el contrato de agencia mercantil, la base gravable es la remuneración que corresponde, según el contrato, al agente, en este caso, Galaxy de Colombia Ltda.

La agencia comercial es un contrato en virtud del cual, un comerciante asume en forma independiente y de manera estable el encargo de promover o explotar negocios en un determinado ramo y dentro de una zona prefijada en el territorio nacional, como **representante o agente** de un empresario nacional o extranjero o como fabricante o distribuidor de uno o varios productos del mismo [artículo 1317 del Código de Comercio].

De acuerdo con esta definición y con los términos del contrato de agencia mercantil en el que la demandante actuó como agente, la Sala considera que la remuneración correspondiente a la sociedad actora y que debe ser la base para el impuesto de timbre, es la compensación acordada por las partes de US\$10.000 que GLA debe pagar cada año y que no debe hacer parte de la base del impuesto el 40% de la facturación de los suscriptores.

En efecto, es clara la disposición contenida en el numeral 4 del Anexo C que expresa la voluntad de las partes del contrato, que la compensación por los servicios prestados de ahí en adelante por GEC en calidad de agente y representante de GLA en la Región, era la suma de US\$10.000¹⁵, estipulación que debe entenderse, en los términos que fue redactada, como la remuneración del contrato de agencia mercantil, tal como lo señala el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

Por el contrario, el 40% de la facturación de los clientes o usuarios de la televisión satelital, corresponde, como también lo señala el contrato de manera diáfana, a la

¹⁴ Fl. 191 y 192 c.p.

¹⁵ Esta suma era susceptible de ser incrementada si el número de usuarios excedía de 10.000, lo cual nunca ocurrió, según afirmación de la misma actora que no fue desvirtuada por la demandada.

retribución de los usuarios por el “negocio propio”, que las mismas partes reconocen en el contrato, del agente comercial por los servicios que de manera directa presta a los suscriptores, como son: instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente.

En efecto, la Sala advierte que, como lo explica la demandante, para la recepción de la imagen transmitida y difundida por GLA los suscriptores deben tener los aparatos decodificadores, cuya instalación, mantenimiento y servicio permanente realiza GCL, como negocio propio y por su cuenta y riesgo, según se acordó en el mismo contrato. Para lo anterior, la actora suscribe con cada uno de los usuarios finales un contrato¹⁶ que constituye una relación jurídica directa entre GCL y el suscriptor que resulta independiente y diferente a la prestación del servicio de televisión satelital que suministra GLA al cliente y al vínculo contractual entre GLA y GCL para promover el negocio en el país.

Ahora bien, GLA impuso a su agente en Colombia un límite en el cobro por tales servicios equivalente al 40%, lo cual quedó consignado en el contrato en los numerales 2 y 4 del Anexo C, antes transcritos, al establecer que del 100% que se factura a los clientes, el 60% corresponde a la compensación que recibe GLA por el **suministro de televisión** y el 40% representa la compensación directa que realizan los suscriptores por los **servicios locales proporcionados por GCL** y que desarrolla como negocio propio¹⁷.

Por consiguiente, puede precisarse que en el asunto bajo examen se presentan varias relaciones jurídicas independientes y cuya compensación también es claramente determinable a partir del contrato suscrito entre las partes, así:

(i) Entre GLA y GCL: para garantizar la comercialización y el suministro de televisión DTH a los suscriptores. De esta relación la actora recibe una compensación de US\$10.000 que le paga GLA por ser su representante y agente en la Región, lo cual no se discute.

(ii) De acuerdo con la estructura del negocio o contrato celebrado entre GLA y GCL, se puede establecer que GCL, como agente, factura y recauda *todo* lo pagado por los suscriptores en Colombia (100%) y transfiere a GLA la remuneración por concepto del servicio de televisión que presta fuera del territorio nacional.

(iii) De otra parte, GCL percibe la compensación por la gestión de su negocio propio e independiente que consiste en la instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente, la cual no puede *exceder el tope del 40%* del total recaudado. Lo anterior permite señalar que ese porcentaje no proviene de un pago de GLA a GCL, sino *de los suscriptores* por los servicios locales, lo cual no puede entenderse como remuneración en virtud del contrato de agencia mercantil.

Entonces debe aclararse que el 40% no es un pago que realiza GLA a GCL sino que proviene de los suscriptores de una relación contractual independiente y cuyo objeto desarrolla por su cuenta y riesgo GCL. Lo que ocurre es que ese límite impuesto a GCL, es la forma en que GLA se asegura de que con la gestión del mencionado negocio propio por parte de GCL, no se va a poner en riesgo o desventaja su negocio que consiste en el suministro de televisión DTH, acuerdo

¹⁶ Aspecto no discutido ni controvertido por la demandada.

¹⁷ Según se afirma en la demanda la proporción acordada por las partes para efectos de la compensación se estableció con el fin de que GCL no realizara cobros excesivos por los servicios locales que presta directamente a los suscriptores que pudieran poner en riesgo el negocio de GLA (cfr. fl. 223 c.p.).

que quedó estipulado en el contrato de agencia mercantil, por ser un punto de confluencia entre la gestión que la actora realiza como agente mercantil y la que desarrolla en su negocio propio.

Según lo expuesto, se puede concluir que el único pago que percibe GCL de GLA en virtud del contrato de agencia mercantil es el correspondiente a la comisión de US\$10.000 anuales. En el mismo sentido puede afirmarse que los únicos pagos que percibe GLA provienen de los suscriptores y que corresponden al suministro de televisión.

Por consiguiente, para la Sala del contrato de agencia mercantil no puede entenderse que el 40% que recibe como compensación GCL hace parte de su remuneración como agente mercantil pues, como se explicó, tal proporción es la que se fijó por las partes por razones de conveniencia del negocio de GLA, pero por la gestión de un negocio independiente.

De todo lo anterior, se advierte que la remuneración que recibe la actora por concepto de los servicios locales que presta provienen de contratos independientes celebrados con los suscriptores que resultan terceros ajenos al contrato de agencia mercantil suscrito entre GLA y GCL, lo que ocurre es que en este último se regularon los topes o márgenes que cada una de las partes podían percibir por los servicios paralelos a la ejecución del mencionado contrato y que GCL presta **directamente a los usuarios**.

A juicio de la Sala su estipulación en el contrato obedece a que la facturación y recaudo del servicio corresponde a uno de los términos del contrato ya en desarrollo y ejecución, pero no para entenderse como remuneración de la agencia mercantil, porque así no lo dispusieron las partes contratantes.

Es diferente la contraprestación del agente por el deber de facturar y cobrar el servicio de televisión satelital a los suscriptores y que fija en la suma de US\$10.000 que debe pagar GLA cada año a la demandante, al valor de la factura mensual que deben pagar los suscriptores por el servicio de televisión satelital [a GLA] y por el alquiler y mantenimiento de los equipos [a GCL].

Entonces, resulta evidente que del contrato de agencia comercial únicamente se deriva de manera directa para la actora una compensación equivalente a USD\$10.000, que es la suma que para efectos del impuesto de timbre constituye la cuantía del documento.

Además, no puede considerarse que por el hecho de que se trate de un contrato de agencia mercantil, el agente no pueda convenir con la empresa extranjera la existencia de ciertas obligaciones accesorias al contrato como negocio propio, como en este caso, el alquiler y mantenimiento de los decodificadores, ni menos concluir categóricamente, como lo hace la DIAN, que no puede haber pagos directos de los suscriptores al agente porque se desnaturalizaría el contrato de agencia mercantil, pues a juicio de la Sala, tal contrato no pierde su naturaleza jurídica porque se estableció claramente cuál es el negocio entre la programadora extranjera y el agente y, cuál es el negocio propio del agente frente a los suscriptores y, en cada caso, se estableció la contraprestación correspondiente.

Por consiguiente, es claro para la Sala que el 40% del valor pagado por los suscriptores, que corresponde a la compensación por los servicios locales prestados directamente por la sociedad demandante, **no** hace parte de la base gravable del impuesto de timbre nacional causado sobre el Contrato de Operación

Local y Agencia suscrito entre GLA y GCL para el suministro de la televisión DTH, razones por las cuales en el punto se confirma la decisión apelada.

B. RETENCION EN LA FUENTE A TITULO DE IMPUESTO DE RENTA.

En este cargo se debe determinar si los ingresos pagados o abonados en cuenta por la demandante a favor de la sociedad extranjera como contraprestación del servicio internacional de televisión, constituyen para el beneficiario renta de fuente nacional y, por lo tanto, es un pago sometido a retención en la fuente a título de renta.

Para la apelante, los ingresos que se perciben en razón del contrato celebrado entre GLC y GLA son de fuente nacional dado que provienen de la prestación del servicio de televisión satelital, que si bien se emite desde el exterior, es en el país en donde finalmente se recibe.

Para la demandante, el ingreso que recibe GLA no es un ingreso de fuente nacional porque el servicio de televisión se presta fuera del territorio nacional, la transmisión de señales se hace desde el exterior a través de un satélite que se encuentra fuera de la órbita geoestacionaria de Colombia.

Acusa a la DIAN de no respetar el criterio oficial sobre el tema, pues, en contra de lo que se decidió en los actos acusados, el Concepto 076824 de 28 de noviembre de 2003, precisa que: *“Siempre que el negocio jurídico celebrado entre el proveedor de contenidos, programador o emisor del exterior y el operador en el país comprenda simplemente la emisión y puesta a disposición de la señal, los pagos realizados por dichos conceptos constituyen ingresos de fuente extranjera, no sujetos sobre el impuesto a la renta en Colombia, como quiera que dichos servicios (obligaciones individualmente consideradas) se prestan en el exterior”*.

Que de igual manera en los Conceptos 019265 de 7 de abril de 2005, se consideró que los ingresos por servicios de acceso satelital fuera de la órbita geoestacionaria colombiana, obtenidos por extranjeros sin residencia o domicilio en Colombia, no están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios, ni a retención en la fuente a título de este impuesto.

Conforme con lo estipulado por el artículo 406 del Estatuto Tributario, deben retener a título de impuesto sobre la renta, quienes efectúen 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; y 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 [arts 417 y 418 del E.T.].

De acuerdo con lo transcrito, tratándose de pagos o abonos en cuenta a una sociedad extranjera, sólo están sometidos a retención en la fuente cuando constituyen ingreso de fuente nacional, como también lo estipula el artículo 12 ib., al señalar que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Lo anterior es concordante con el artículo 24 ibídem que define los ingresos de fuente nacional como aquéllos 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; además, los obtenidos

en la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Esta disposición cita algunos conceptos que constituyen ingresos de fuente nacional.

Bajo el anterior marco normativo se procederá a resolver, dónde se entiende prestado el servicio de televisión, con el objeto de dilucidar si los ingresos percibidos por GALAXY LATIN AMERICA, sociedad extranjera que lo suministra, son de fuente nacional o fuente extranjera, por cuanto la clasificación de los ingresos en materia del impuesto de renta, atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera.

El artículo 1 de la Ley 182 de 1995¹⁸ técnicamente define el servicio de televisión 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 con la clasificación contenida en el artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, el servicio de televisión, en función del nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, es nacional e internacional. Es nacional, si la señal se origina y recibe dentro del propio territorio; y 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 puede ser recibida en otros países¹⁹.

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 satelital²⁰.

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; *“radio difundida”* 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 L.182/95].

La televisión satelital está definida en el artículo 2 del Acuerdo 32 de 1998²¹ como aquella que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para el uso exclusivo e individual, de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos especiales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual.

Ahora bien, la Ley 182 de 1995 no describe los aspectos técnicos del 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

¹⁸ Ley que reglamenta el servicio de televisión.

¹⁹ La “Televisión colombiana” es aquella que se origina y recibe dentro del territorio nacional.

²⁰ Artículo 26 ib.

²¹ Por el cual se reglamenta el servicio de televisión satelital.

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

“En el caso de la televisión satelital, la señal es recibida directamente por el equipo receptor con el que cuenta el usuario, mientras que en la televisión por cable la señal es distribuida por el concesionario del servicio a través de su red [...]

[...]

“El lugar de prestación del servicio es el domicilio del programador internacional, que es donde se origina la señal correspondiente – aquella que es enviada al satélite y bajada de éste, según se explicó.” [Resalta la Sala] [fls. 125 - 127 c.p.]

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 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 receptiona 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] [fls. 140 y 141 c.p.]

De lo anterior y de las pruebas que obran en el expediente, el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación terrena que

se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario [ubicado fuera del territorio del país²²] que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual.

En el caso, de acuerdo con las estipulaciones del contrato de agencia mercantil, el servicio prestado por la sociedad extranjera se concreta en **“suministrar televisión por satélite directo a los hogares, consistente en múltiples canales de programación de audio y vídeo (Televisión DTH), donde la transmisión, difusión y programación se origina fuera de la Región.**

Así las cosas, GALAXY LATIN AMERICA presta el servicio de televisión satelital desde el exterior a cada usuario dentro del territorio colombiano para lo cual GALAXY DE COLOMBIA LTDA. [agente], se encarga de instalar en el domicilio de cada suscriptor las antenas y los decodificadores necesarios para la recepción de la señal que se origina en el exterior y es desde allí que el servicio de televisión satelital, que es internacional, se ejecuta, por lo que los ingresos que recibe la entidad extranjera [GLA] no son de fuente nacional, por cuanto el servicio prestado por el operador del exterior es realizado fuera del territorio colombiano.

Así, los operadores extranjeros de televisión internacional no están sometidos a retención en la fuente si el lugar o espacio desde el cual se origina la prestación de este servicio está fuera del país, independientemente de que la señal llegue a éste²³.

Argumentos suficientes para considerar que la actuación no se ajustó a derecho, sin que sea necesario el análisis de los demás cargos propuestos en el recurso de apelación.

Por las razones expuestas se confirmará la decisión de primera instancia, que anuló los actos administrativos demandados.

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 :

Confírmase la sentencia apelada.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

²² El Ministerio de Relaciones Exteriores mediante oficio STN°48629 de 19 de diciembre de 2001, certificó que el satélite ubicado en la órbita geoestacionaria en los 95 grados de longitud oeste, se encuentra fuera de los límites del territorio colombiano [fl. 67 c.a.].

²³ Sobre asunto similar, entre las mismas partes y por periodos diferentes, se pronunció la Sala, entre otras, en las sentencias de 21 de mayo de 2009, Exp. 76001-23-31-000-2003-02435-01 (16249), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 27 de mayo de 2009, Exp. 76001-23-25-000-2004-01161-01 (17276), C.P. William Giraldo Giraldo; de 27 de mayo de 2009, Exp. 76001-23-31-000-2003-02415-01 (16848), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 27 de mayo de 2009, Exp. 76001-23-31-000-2004-01163-01 (16401), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y de 16 de junio de 2011, Exp. 76001-23-31-000-2004-01162-01(18056), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ