

IMPUESTO DE TIMBRE - Hecho generador / AGENTES RETENEDORES - Obligados / BASE GRAVABLE - Es la cuantía del documento

Conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario, 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. 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.

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

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]. (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 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. 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 hacen parte de la base gravable del impuesto de timbre nacional causado sobre el Contrato de Operación Local y Agencia.

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Héctor J. Romero Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 76001-23-31-000-2003-02435-01(16249)

Actor: GALAXY DE COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 2 de diciembre de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a través de la cual anuló los actos acusados, declaró en firme la liquidación privada de retención en la fuente correspondiente a diciembre de 1999 y que la accionante no está obligada a pagar suma adicional por tal concepto.

ANTECEDENTES

GALAXY DE COLOMBIA LTDA., el 18 de enero de 2000 presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de diciembre de 1999 [fl. 32 c.a.]; posteriormente, el 11 de febrero siguiente, la corrigió, en ésta liquidó un total de retenciones en la fuente de \$223.429.000 [fl. 25 c.a.].

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, previo Emplazamiento para Corregir 05063200000088 de 28 de junio de 2000 [fl. 36 c.a.] y respuesta al mismo [fl. 113 c.a.], profirió el Requerimiento Especial 050632001000071 de 28 de septiembre de 2001 a través

del cual le propuso adicionar la declaración presentada el 11 de febrero de 2000, en el “REGLON 26. EN CONTRATOS DE CUANTIA INDETERMINADA”, código RY, la suma de \$31.822.000 como retención a título de impuesto de timbre nacional que corresponde al 1.5% de los ingresos operacionales [\$2.121.474.956] derivados de la remuneración que percibe por la ejecución del contrato de operación suscrito con Galaxy Latin America; además sanción por inexactitud en cuantía de \$50.915.000 [fl. 128 c.a.].

La sociedad dio respuesta al requerimiento especial el 28 de diciembre de 2001 [fl. 196 c.a.] y posteriormente la Administración practicó la **Liquidación Oficial de Revisión 050642002000035 de 28 de mayo de 2002** por medio de la cual mantuvo las glosas propuestas en el acto previo [fl. 231 c.a.].

Contra la decisión anterior la actora interpuso recurso de reconsideración [fl. 262 c.a.], el cual fue desatado mediante **Resolución 050662003000008 de 24 de febrero de 2003**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida [fl. 284 c.a.].

LA DEMANDA

Galaxy de Colombia Ltda [GCL], en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados y a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración de retención en la fuente correspondiente al período doce de 1999, presentada el 11 de febrero de 2000 y se ordene a la UAE – DIAN, cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Nacional, 647 del Estatuto Tributario y 33 del Decreto 2076 de 1992.

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 America LLC antes Galaxy Latin America 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.

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 decodificadores, 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. 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.

C. Violación al debido proceso

La DIAN consideró al practicar la liquidación de revisión que no debía decretar ninguna de las pruebas solicitadas por la contribuyente que tenían por objeto demostrar los hechos en que se basó la respuesta al requerimiento especial, lo cual no sólo viola el debido proceso [art. 29 C.P.], sino que constituye 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.

LA OPOSICIÓN

La parte demandada mediante apoderada contestó la demanda en los términos que a continuación se sintetizan:

Entre la sociedad nacional [GCL] y la extranjera [GLA] se celebró un contrato de agencia mercantil, el cual constituye un documento privado gravado con el impuesto de timbre, porque no solamente se ha ejecutado en el territorio nacional, sino que se generan obligaciones en el mismo; porque en su texto se hace constar la constitución, existencia y modificación o extinción de las obligaciones, su prórroga o cesión; porque su cuantía aunque indeterminada es cuantificable mensualmente y porque GCL es la persona jurídica que interviene como una de las partes.

De acuerdo a los numerales 2 y 4 del Anexo C de Contrato de agencia comercial, la remuneración para GCL está comprendida por los siguientes rubros:

- Como compensación por el suministro de la televisión DTH a los suscriptores en la región, el 60% de cantidad bruta pagadera por los suscriptores a la demandante por el servicio de televisión DTH como por los servicios proporcionados directamente por GCL, es el pago de GLA y el restante 40% es el pago a GCL como compensación directa de los suscriptores por los servicios locales proporcionados en la región, que es negocio propio de ésta.

- Por comisión US\$10.000 que GLA pagará a GCL cada año, siempre que el número de suscriptores activos a 15 de diciembre de cada año no sea menor al

90% del número de suscriptores al 15 de diciembre del año previo; y una comisión de US\$0.24 por suscriptor por mes después de 100.000 suscriptores en la región.

De acuerdo a lo anterior y en particular a la naturaleza del contrato de agencia comercial, la remuneración del agente está en cabeza del empresario que lo contrató, jurídicamente no es aceptable decir que el cliente remunera de manera directa al agente porque sería afirmar que los clientes son de este último y no del empresario que encomendó la gestión.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos demandados, la firmeza de la declaración privada presentada el 11 de febrero de 2000 y que la contribuyente no está obligada a pagar suma adicional alguna, por el concepto a que se refieren tales actos.

Sobre el contrato de Operación Local y Agencia celebrado entre GALAXY LATIN AMERICAN, LLC [GLA] y la actora, GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA S.A. [GEC] hoy GALAXY DE COLOMBIA LTDA [GCL], se causa el impuesto de timbre nacional de conformidad con el artículo 519 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la base gravable, punto objeto del debate, se refirió a lo previsto en los artículos 519 y 522 el Estatuto Tributario y 33 del Decreto 2076 de 1992, para señalar que en el contrato de agencia mercantil la liquidación del tributo debe realizarse sobre la remuneración a la cual tiene derecho el agente.

Al respecto y de acuerdo al análisis de los numerales 2 y 4 del Anexo C del Contrato, encontró que la actora percibía dos ingresos diferentes, uno por la actividad como agente comercial de GLA, por la que recibía de ésta US\$10.000 anuales, suma que podía verse incrementada si se alcanzaba la meta de suscriptores señalada [más de 100.000], y otro por la actividad que directamente, según lo pactado en el numeral 1.04 del artículo primero del mismo contrato, y como negocio propio, proporcionaba a los mismos suscriptores, consistente en servicios adicionales o conexos al suministro de la televisión DTH, por la que obtenía el 40% de las sumas brutas pagadas por los clientes.

Resaltó que la entidad actora desarrollaba actividades encaminadas a la ejecución del contrato de agencia mercantil y al mismo tiempo y como negocio propio, prestaba a los usuarios otros servicios adicionales al servicio de televisión satelital, por los que recibía ingresos en forma independiente.

De la prueba pericial practicada ante el Tribunal destacó que en el periodo en cuestión sólo encontró un registró contable por agenciamiento, el cual corresponde a la suma acordada por tal servicio, asiento según el cual GLA canceló a GCL la suma de US\$10.000; que a 31 de diciembre de 1999 el número de suscriptores no fue superior a 100.000, por lo que facturó el servicio por \$21.754.205, valor equivalente a dicha cifra en pesos a la tasa de cambio vigente a 15 de diciembre de 1999; que de las sumas brutas recibidas de los suscriptores, el 60% corresponde a la compensación por el servicio de televisión satelital prestado por GLA, registrada contablemente por la actora como *ingresos recibidos para terceros*, y el 40% restante son ingresos propios derivados de los otros servicios prestados directamente a los mismos suscriptores.

De lo anterior coligió que los ingresos percibidos por GCL en virtud de la prestación de servicios directos a los suscriptores, no forman parte de la remuneración recibida en calidad de agente, sino que son ingresos independientes, propios y por ende no hacen parte de la base para liquidar el impuesto de timbre.

De otra parte, según las normas de comercio, el contrato de agencia mercantil no prohíbe al agente desarrollar actividades conexas o distintas a las que presta en tal calidad, ni tal prohibición hace parte del convenio suscrito entre las partes, por el contrario la agenciada autorizó a GCL la prestación de servicios adicionales o conexas a sus suscriptores y los ingresos que por tales le correspondían.

El Tribunal consideró que existe un contrato accesorio encaminado a asegurar la ejecución o cumplimiento del contrato de agencia comercial y sin el cual no tendría existencia propia, lo que al tenor del artículo 530 num 42 del Estatuto Tributario, está exento del impuesto de timbre.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la parte demandada dentro de la oportunidad legal apela la decisión anterior, para el efecto argumenta lo siguiente:

Respecto al impuesto de timbre se remite a lo preceptuado en los artículos 519 y 522 del Estatuto Tributario que hacen relación a la causación del mismo y a las reglas para determinar la cuantía; además del contrato de agencia comercial celebrado entre GLA y GCL cita el objeto del mismo, los servicios que suministra el agente como negocio propio y la remuneración percibida por la sociedad actora,

para concluir que dicho contrato es un documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, objeto del impuesto de timbre.

Respecto a la base gravable argumenta que la sociedad actora en virtud del contrato de agencia comercial recibe, de una parte, de GLA una comisión de US\$10.000 por los servicios en calidad de agente y representante, condicionada de acuerdo a lo estipulado en el numeral 4 del Anexo C; y de otra, de los suscriptores, la cual equivale al 40% de la compensación, por concepto de los servicios locales proporcionados por ella misma como negocio propio [numeral 2 *ibídem*], pero igualmente se deriva del contrato celebrado con GLA, pues de no existir éste, no existiría remuneración por los servicios que presta directamente a los usuarios.

Esta última, si bien es una remuneración de cuantía indeterminada, es cuantificable mensualmente y debe tomarse igualmente como base gravable para efectuar la liquidación del impuesto de timbre generado en el citado contrato.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera que la base gravable del impuesto de timbre, en el caso, es la suma única y fija anual de US\$10.000 anuales 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.

La **demandada** Insiste en que para efectos del impuesto de timbre, cuando la cuantía es indeterminada pero determinable, debe establecerse de acuerdo con las obligaciones que se pactan en el mismo contrato [artículo 33 del Decreto 2076 de 1992], del cual se desprende un pago determinado de US\$10.000 y otro indeterminado pero determinable por la operación local.

Agrega, que si bien los servicios de alquiler y mantenimiento de equipos no hacen parte del servicio de televisión satelital, es claro que para poder acceder a la señal satelital de televisión, es necesario alquilar unos equipos y efectuar mantenimiento a los mismos para poder garantizar la debida prestación de ese servicio.

La sanción por inexactitud no debe levantarse pues la Administración actuó con fundamento en hechos probados y debidamente respaldada en las normas aplicables al caso.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita se revoque la sentencia apelada y en su lugar se declare ajustada a derecho la actuación cuestionada.

Con fundamento en las estipulaciones consignadas en los numerales 1.01, 1.04 y 1.05 del Contrato de Operación Local y Agencia suscrito entre GLA y GCL, en virtud del cual la sociedad extranjera nombra a la sociedad nacional como su operador local, agente y representante en Colombia, las obligaciones del operador-agente, no se limitan a conseguir los suscriptores, a comercializar la televisión DTH y a facturar y recaudar, sino también se obliga a prestar los servicios relacionados en el Anexo B del mismo contrato.

De otra parte, de acuerdo a los *pagos y términos de pago* de que trata el Anexo C ib., además de los US\$10.000 que la sociedad extranjera le paga a la demandante, en calidad de agente y a título de comisión y los US\$0.24 por suscriptor por mes si supera los 100.000 suscriptores, recibe como remuneración el 40% del total facturado a los suscriptores pagado a título de compensación por los servicios prestados por la demandante como operador local y reconocido por la sociedad extranjera. 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 Contrato, por tanto, el hecho de que el agente preste los mencionados servicios por su cuenta y riesgo, no desfigura 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.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se cuestiona la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión 050642002000035 de 28 de mayo de 2002** y de la **Resolución 050662003000008 de 24 de febrero de 2003**, por medio de las cuales la autoridad tributaria modificó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de diciembre de 1999, presentada el 11 de febrero de 2000, en relación con el impuesto de timbre.

El Tribunal anuló los actos acusados al considerar que los ingresos percibidos por la actora por los servicios prestados directamente a los suscriptores, no hacen parte de la remuneración que recibía en calidad de agente, por ende no son gravados con timbre; además declaró la firmeza de la declaración privada.

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, debe la Sala determinar 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].

Se destaca que si bien el Tribunal levantó la sanción por inexactitud, este aspecto no fue controvertido en el recurso de apelación, sino solo con ocasión de los alegatos de conclusión, razón por la cual la Sala no se pronunciará al respecto.

EL IMPUESTO DE TIMBRE

La DIAN a través de la liquidación de revisión, adicionó \$31.822.000 por concepto de retención a título impuesto de timbre, por corresponder a remuneración que percibe GALAXY COLOMBIA LTDA., por ejecución del contrato de agencia suscrito con la sociedad GALAXY LATIN AMERICA.

Lo anterior porque conforme a los términos de dicho contrato, GCL en calidad de agente de GLA, se encarga de garantizar la comercialización y suministro de la televisión DTH a los suscriptores y facilitar la facturación y el recaudo de los pagos adeudados a GLA que tienen que pagar 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 también era 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 contrato¹.

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.

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, fl. 14)

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; (...)” (fl. 7)

Precisado lo anterior se advierte que, conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario², 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

¹ 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.

² Texto vigente para el año 1999 [Ley 488 de 1998 y Decreto 2649 de 1998].

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”³ en el cual GLA nombró a la demandante (GCL) como su operador local, agente y representante en la Región⁴. 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:

- (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:

³ Folio 214 c.p.

⁴ Según el Anexo A, “La región para este Contrato será Colombia” [v. fl. 240 c.p.]

“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”⁵. (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 nivel de 100.000 Suscriptores haya llegado no más tarde del 1° de enero del año 2001”.

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.

⁵Folio 218 c.p.

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\$10.000⁶, 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 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

⁶ 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.

finales un contrato⁷ 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, GCL 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 propio⁸.

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

⁷ Aspecto no discutido ni controvertido por la demandada.

⁸ 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.

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 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 en ningún momento 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 dentro del 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 GEC].

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** hacen 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 se confirmará la decisión apelada.

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.

Se reconoce personería a la doctora JACQUELINE E. PRADA ASCENCIO, como apoderada de la demandada en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 428 del cuaderno principal.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Salva voto

