

**CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL - Definición / AGENTE COMERCIAL - Desarrolla una actividad por cuenta ajena pero por medio de una empresa propia**

De acuerdo con el artículo 1317 del Código de Comercio en el contrato de agencia, 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. La persona que recibe dicho encargo se denomina agente, con la que se pacta una remuneración por sus servicios (art. 1322 ib.). Por lo anterior se ha dicho que el agente comercial desarrolla una actividad por cuenta ajena pero mediante una empresa propia existente.

**IMPUESTO DE TIMBRE - Hecho generador / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE TIMBRE - Es la cuantía del documento. Liquidación del impuesto / IMPUESTO DE TIMBRE EN EL CONTRATO DE AGENCIA MERCANTIL - Se calcula con base en la remuneración del contratista**

De conformidad con las normas trascritas, el impuesto de timbre recae sobre los instrumentos privados y públicos de cuantía determinada o indeterminada, en los cuales se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. El hecho generador del tributo es el otorgamiento, giro, aceptación, emisión o suscripción del respectivo documento. La cuantía del documento es la base para determinar el impuesto a pagar: cuando el documento indica en forma clara y concreta su valor, sobre tal valor debe liquidarse el impuesto, aplicando la tarifa vigente en la fecha de la celebración del contrato, conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario; en caso contrario debe acudirse a lo previsto en el artículo 522 del mismo Estatuto Fiscal; finalmente, si en la fecha de celebración del contrato la cuantía de las obligaciones es indeterminada e indeterminable, se aplicará lo ordenado en el inciso quinto del mismo artículo 519. Ahora bien, en forma especial la ley ha previsto cómo se determina la cuantía de algunos contratos para efectos de liquidar el impuesto de timbre nacional, tomando en consideración la naturaleza del contrato y de las obligaciones convenidas en él. Así el artículo 33 del decreto 2076 de 1.992, establece que el Impuesto de Timbre se genera sobre la remuneración que se establezca en el respectivo contrato a la tarifa vigente. Es decir, en el contrato de agencia mercantil el impuesto se calcula con base en la remuneración del contratista y no con base en el valor total de las sumas de dinero que en su desarrollo se manejen.

**RETRIBUCION DE LOS USUARIOS POR EL NEGOCIO PROPIO EN EL CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL - No hace parte de la base gravable del impuesto de timbre / CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL - En éste pueden convenir obligaciones accesorias al contrato y pueden haber pagos directos de los suscriptores al agente comercial**

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. Por esta razón, la actora suscribe con cada uno de los usuarios finales un contrato que constituye una relación jurídica directa entre GEC 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 GEC para promover el negocio en el país. 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 US\$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 hacen la DIAN, que no puede haber pagos directos de los suscriptores al agente porque se desnaturalizaría el contrato de agencia mercantil.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Veinte (20) de agosto de Dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2003-02996-01(16040)**

**Actor: GALAXY DE COLOMBIA LTDA.**

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

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 3 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de GALAXY DE COLOMBIA LTDA., contra los actos administrativos que modificaron la declaración de retención en la fuente de mayo de 2000.

#### **ANTECEDENTES**

Galaxy De Colombia Ltda.-GCL- El 16 de junio de 1999., presentó la declaración de retención en la fuente por \$120.915.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la liquidación Oficial de Revisión 050642002000039 de 24 de junio de 2002, en que adicionó unos valores por retención del impuesto de timbre del contrato de agencia mercantil, celebrado para la emisión de señal de televisión por satélite en Colombia, con Galaxy Latín Amércia –GLA-<sup>1</sup> y, otros valores, por impuesto de remesas, más la sanción por inexactitud (folios 252 a 288 c.3).

GLC., interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y corrigió<sup>2</sup> la declaración de retención en la fuente para adicionar los valores propuestos por la DIAN por concepto de retención del impuesto de remesas, más la sanción por inexactitud (folios 330 y 331 c.3).

La DIAN no tuvo en cuenta que el demandante corrigió y pagó las retenciones y, mediante Resolución 050662003000012 de 21 de marzo de 2003, confirmó la liquidación oficial recurrida.

## **LA DEMANDA**

La demandante solicitó la nulidad de los actos que modificaron la declaración de retenciones de mayo de 2000 y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la liquidación de corrección presentada el 16 de agosto de 2002 y que se ordene a la DIAN cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida.

Señaló la violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 12, 24, 406, 408, 418, 647 y 711 del Estatuto Tributario y 33 del Decreto 2076 de 1992.

En el concepto de la violación expuso:

### **1. Incorrecta aplicación de la base gravable en el impuesto de timbre.**

La única remuneración de GCL en su calidad de agente de GLA es la suma fija de US\$10.000, que podía aumentarse si se superaba el número de cien mil suscriptores, lo cual nunca ocurrió; por tanto, sólo sobre dicha remuneración GCL pagó el impuesto de timbre.

GCL ofrece a los suscriptores aparatos decodificadores y otros servicios locales, necesarios para recibir la imagen transmitida por GLA, para lo cual suscribe contratos directamente con los beneficiarios, bajo la autorización y parámetros de calidad y servicio que exige GCL, entablando una relación jurídica directa con los usuarios, factura y cobra; por lo tanto, dichas pagos no son parte de la cuantía del contrato de agencia comercial.

---

<sup>1</sup> Entidad extranjera sin domicilio en Colombia

<sup>2</sup> 16 de agosto de 2002

El artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 y demás normas complementarias han sido transgredidas por incorrecta aplicación de la base gravable en el impuesto de Timbre, al incluir los ingresos que tiene el agente derivados del alquiler de los equipos y otros servicios locales.

La Administración violó el debido proceso, al negar la inspección tributaria solicitada para demostrar que los ingresos de GCL provienen de los suscriptores y no de GLA.

## **2. Violación de los artículos 12, 24, 406, 408 y 418 del Estatuto Tributario y normas concordantes, en relación con la retención a título de remesas.**

La demandante dice que le demostró a la DIAN que el pago realizado al exterior en mayo de 1999, se derivó de la adquisición de un software que contiene un programa para la captura y manejo de las suscripciones del servicio de televisión satelital sobre el cual practicó retención en la fuente.

Manifiesta que también demostró que la enajenación del software incluyó la venta de los derechos patrimoniales y que tal negocio se hizo en el exterior. Dice que, por lo tanto, no había lugar a practicar retención en la fuente por ningún concepto.

Precisa que, no obstante lo anterior, corrigió la declaración y pagó la retención por pagos al exterior, hecho que no tuvo en cuenta la DIAN procediendo a confirmar la liquidación pero por otras razones, estos es, que los pagos al exterior correspondieron al servicio de televisión satelital que se prestó en Colombia.

Se queja el demandante que la DIAN aceptó los hechos planteados por el contribuyente en relación con el impuesto de renta, pero no con el de remesas.

## **3. Violación del artículo 711 del Estatuto Tributario**

Dice que la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración, adicionó retenciones por IVA sin motivación alguna a lo largo de la vía gubernativa.

## **4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario**

Señaló que, en relación con la retención en la fuente por concepto del impuesto de timbre, la declaración que presentó la sociedad no tiene ninguna inexactitud. Explica que la retención se practicó sobre la base gravable correspondiente a la remuneración del contrato de agencia comercial.

Consideró que como la controversia jurídica radica en la interpretación del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, no procede la sanción por inexactitud.

En el mismo sentido, manifestó que se presentó diferencia de criterios en relación con la modificación a la retención en la fuente por concepto de impuesto de renta y complementario de remesas y advirtió que en la declaración de retención en la fuente no se consignó ningún hecho que dé origen a la sanción por inexactitud.

## **5. Violación del debido proceso**

Invocó la nulidad del artículo 14 numeral 6 del C.P.C. porque la Administración negó la práctica de las pruebas con las que pretendía demostrar que los ingresos por GEC provienen de los suscriptores y no de GLA.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opuso a las pretensiones, por las razones que siguen:

Expuso que el contrato de agencia mercantil suscrito entre GEC y GLA constituye un documento privado gravado con el impuesto de timbre conforme el artículo 519 del E.T. y no se encuentra exento del impuesto de timbre, según el art. 530 ibídem, por lo que GEC debió reconocer en la declaración tributaria materia de investigación, el impuesto de timbre por los ingresos operacionales la tarifa del 1.5%

La remuneración que GCL percibe no se contrae de manera exclusiva a los \$US10.000 pactados por concepto de comisión anual. También constituye remuneración el 40% de la compensación directa que los suscriptores efectúan por los “servicios locales proporcionados por GCL en la región” y la comisión de US\$0.24 que se otorga por suscriptor, siempre que se inscriba un número superior a 100.000 suscriptores en la región.

Explicó que jurídicamente no es aceptable decir que el cliente remunera de manera directa al agente porque equivaldría a afirmar que los clientes son de este último y no del empresario que encomendó la gestión.

En cuanto a la retención por remesas dijo la demandada que conforme con el artículo 12 del Estatuto Tributario, son gravables las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional de las sociedades extranjeras. Manifestó, que según concepto 004464 de 18 de agosto de 1999 expedido por la DIAN, *“la explotación de programas de computador comprende todas las actividades*

*relacionadas con el software ya existentes (sic), de las que se derive un ingreso como contraprestación”.*

Dice que como la demandante percibió ingresos por el uso del software, la renta obtenida es de fuente nacional sometida al impuesto de renta y al de remesas.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

El contrato de agencia comercial suscrito entre GLA y GEC, es un documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, sujeto al impuesto de Timbre en los términos del artículo 519 del E.T.

Para determinar qué cuantías se deben tener cuenta como base gravable para liquidar el impuesto de timbre, de acuerdo con la experticia contable se estableció que según certificación expedida por la Revisoría Fiscal de la sociedad a diciembre 31 de 1999, los suscriptores activos eran 38.384, sin acceder los 100.000 usuarios, por lo tanto GLA debía pagar a GCL la suma de 10.000 dólares por ese año, suma objeto del impuesto de timbre.

Dedujo que el 40% que se le pagaría a la sociedad actora como compensación directa de los suscriptores por los servicios locales proporcionados como negocio propio es una cuantía indeterminada pero cuantificable mensualmente, la cual se debe tomar igualmente como base gravable para el impuesto de timbre generado en el contrato de agencia.

En cuanto al impuesto de remesas dijo el Tribunal que se causó por la transferencia en dólares que, según el contrato, debió efectuar la demandante a GLA por los ingresos recibidos de los suscriptores.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La actora apeló por los siguientes motivos:

El Tribunal desconoció la norma que establece cuál es la base gravable del impuesto de Timbre en los contratos de Agencia Mercantil.

La DIAN incluyó a la base gravable del impuesto de timbre conceptos que no corresponden a la remuneración del principal agente sino a ingresos derivados de otras relaciones contractuales con los suscriptores del servicio de televisión satelital.

El ingreso que recibe GLA no es de fuente nacional, pues corresponde a la prestación de un servicio prestado fuera del territorio nacional. Por tanto, los ingresos pagados o abonados en cuenta por los operadores de cable a favor de sociedades extranjeras como contraprestación del servicio internacional de televisión, cuya señal se emite fuera del territorio nacional, para ser recibida en Colombia por el operador, no están sometidos a retención en el fuente por impuesto de renta ni remesas. (artículos 12, 20 y 24 del Estatuto Tributario).

La DIAN modificó el criterio plasmado en el requerimiento especial. Contrario a lo que afirmó en la liquidación oficial, tal entidad expidió el concepto 076824 de 28 de noviembre de 2003, en el que precisa que si el negocio jurídico celebrado entre el proveedor de contenidos, programador o emisor del exterior y el operador en el país comprende la emisión y puesta a disposición de la señal, los pagos realizados por dichos conceptos son ingresos de fuente extranjera, no sujetos sobre el impuesto a la renta en Colombia.

En el mismo sentido dice que también se pronunció la DIAN en los conceptos 019265 de 7 de abril de 2005 y 37735 de 21 de junio del mismo año.

Manifestó que el Ministerio de Comunicaciones y la Comisión Nacional de Televisión, han conceptualizado que el servicio de televisión satelital se presta desde el exterior y no existe así ingreso de fuente nacional.

También explicó que se demostró que el pago realizado al exterior en mayo de 1999, fue por la adquisición de un software y que se practicó la retención en la fuente. Manifestó que la enajenación del software por GLA incluyó la venta de los derechos patrimoniales y que dicha enajenación se hizo en el exterior, por lo que no había lugar a practicar retención en la fuente por ningún concepto. No obstante, la actora declaró y pagó la retención por pagos al exterior.

Reiteró que en la liquidación oficial, la DIAN aceptó los hechos planteados por el contribuyente en relación con el impuesto de renta, pero no con el impuesto de remesas. Que pese a que con ocasión del recurso de reconsideración, el demandante corrigió la declaración de retenciones para adicionar las retenciones por remesas y la sanción correspondiente, la demandada no tuvo en cuenta la corrección presentada.

Respecto del impuesto de remesas dijo que el Tribunal no analizó si el ingreso es de fuente nacional o no, aspecto fundamental para determinar si se causó el impuesto.

Dijo también que se violó el artículo 647 del E.T. al no proceder la sanción por inexactitud toda vez que la controversia versa exclusivamente en la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable en materia de timbre.

Insistió en que se desconoció el artículo 29 de la C.P. y el artículo 707 del e.T. por la negación de pruebas que son pertinentes y conducentes para determinar la base gravable del impuesto de timbre.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

Además, solicitó que se decretara audiencia pública para dilucidar puntos de hecho y de derecho del litigio para explicar cómo opera la televisión satelital internacional.

La **demandada** se remitió a lo expuesto en la contestación de la demanda y reiteró 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 operación local.

También manifestó que el ingreso que percibe GLA por la prestación del servicio de televisión satelital es de fuente nacional y debe estar sometido a retención en la fuente por renta y remesas.

Dijo que los servicios de conexión o acceso satelital y conexos, cualquiera que sea la ubicación del satélite, se entienden prestados en Colombia y por tanto están sujetos a retención a título de renta (artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario) y por concepto del impuesto de remesas en virtud del lo establecido en los artículos 319, 321-1 y 417 ibídem, sobre las transferencias al exterior de rentas o ganancias ocasionales generadas en Colombia.

Concluyó que se debe mantener la sanción por inexactitud pues la Administración actuó con fundamento en hechos probados y debidamente respaldada en las normas aplicables al caso. Manifestó que la actora omitió retenciones que debieron practicarse por pagos a sociedades extranjeras originadas en rentas gravadas con el impuesto de renta y remesas, lo cual arrojó factores equivocados; por tanto, no puede colegirse que se presentó una diferencia de criterios.

Insiste en que no se violó el debido proceso ni el derecho de defensa por cuanto la Administración se pronunció sobre la improcedencia de las pruebas por existir suficiente acervo probatorio.

También dijo que no hubo violación del artículo 711 del Estatuto Tributario. Explica que al comparar la declaración privada y la liquidación de revisión, se observa que la Administración no adicionó retenciones por IVA y que la imprecisión en la que se incurrió en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, es inocua.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Negado el proyecto de fallo elaborado por el Consejero conductor del proceso en sesión de 21 de mayo de 2009, esta sentencia acoge la tesis mayoritaria de la Sala.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, decide la Sala si se ajusta a derecho la liquidación de revisión que modificó la declaración de retención en la fuente de mayo de 1999. Para el efecto se debe establecer cuál es la base gravable del impuesto de timbre en el contrato de agencia mercantil suscrito por la demandante y la procedencia de la sanción por inexactitud.

No se analizará lo referente a la retención en la fuente del impuesto de remesas por cuanto, este aspecto no fue objeto del recurso de reconsideración ante la Administración porque el demandante corrigió la declaración por estos conceptos y la sanción por inexactitud proporcional (artículo 713 del Estatuto Tributario)<sup>3</sup>.

Si bien al resolver el recurso de reconsideración la demandada confirmó la liquidación oficial sin tener en cuenta la corrección efectuada, tal circunstancia no resta valor ni eficacia a la declaración de corrección. (artículo 588 del Estatuto Tributario).

De igual manera, la actora pidió en la demanda que como consecuencia de la nulidad de los actos acusados, se declarara la firmeza de la declaración de corrección.

De acuerdo con lo anterior, el análisis de la Sala se limitará a la procedencia de la adición de retenciones por concepto del impuesto de timbre y de la sanción por inexactitud respecto de dicha adición.

Se advierte además, que no serán tenidos en cuenta los extensos argumentos del recurrente en relación con la prestación del servicio de televisión satelital, aspecto que no fue tratado en la demanda, puesto que la adición por el impuesto de remesas, que la demandante aceptó, no tenía que ver con dicho servicio y el recurso no es la oportunidad para adicionar la demanda, menos con aspectos que no fueron ni siquiera objeto de modificación por parte de la Administración.

De otra parte, la Sala no decretará la audiencia pública solicitada (folio 389 c. 4), porque para precisar si en la declaración de retenciones de mayo de 1999, procedía la adición por el impuesto de timbre, son suficientes las pruebas existentes en el expediente.

## **1. Retenciones por concepto de impuesto de timbre**

La DIAN adicionó retenciones por \$33.098.000 por concepto del impuesto de timbre en razón del contrato de agencia comercial suscrito entre la actora y GLA.

En el caso *sub-judice* GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA S.A (“GEC”) celebró un **CONTRATO DE OPERACIÓN LOCAL Y AGENCIA** el 1 de enero de 1999<sup>4</sup> con GALAXY LATIN AMÉRICA, LLC, compañía con responsabilidad limitada constituida según las leyes de Delaware

---

<sup>3</sup> folios 330 y 331 c.3.

<sup>4</sup> Fls. 211 a 242 c.ppal.

("GLA") en donde se pactaron obligaciones, estipuladas especialmente en el artículo 1, 4 y 13 del citado contrato:

## **ARTICULO 1. NOMBRAMIENTO Y TÉRMINOS; SERVICIOS.**

**1.01 NOMBRAMIENTO.** " GLA nombra a GEC 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 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 GTEC (como representante de GLA) para recibir la televisión DTH.

**1.02 (...)**

**1.03 (...)**

**1.04 SERVICIOS A SER SUMINISTRADOS POR GEC.** 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 procedimiento que GLA y GEC acuerden de tiempo en tiempo".

El artículo 2 del Contrato de Operación, estipula:

## **"ARTÍCULO 2. TARIFA Y PAGOS.**

**2.01. Tarifa.** Durante el término, la tarifa y los términos de pago por la televisión DTH suministrada por GLA (LA "TARIFA") se calculará de acuerdo con el Anexo C o según lo acuerden GLA y GLC por escrito de tiempo en tiempo".

## **ANEXO C PAGOS Y TÉRMINOS DE PAGO.**

**1. (...)**

**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 impuestos a ser cobrados 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.*

3. (...)

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\$10.000.00 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.*

5. (...)"

De acuerdo con el artículo 1317 del Código de Comercio en el contrato de agencia, 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. La persona que recibe dicho encargo se denomina agente, con la que se pacta una remuneración por sus servicios (art. 1322 ib.).

Por lo anterior se ha dicho que el agente comercial desarrolla una actividad por cuenta ajena pero mediante una empresa propia existente.

Por su parte, los artículos 519 y 522 del Estatuto Tributario, establecen:

***“ARTÍCULO 519. Regla General del impuesto y tarifa. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco 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, (valor año base 1998), 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 (1998) tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a (\$780.700.000).***

(...)

*“Cuando tales documentos sean de cuantía indeterminada, el impuesto se causará sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente. (subraya la Sala)*

(...)

*PARÁGRAFO. El impuesto de timbre generado por los documentos y actuaciones previstas en este libro, será igual al valor de las retenciones en la fuente debidamente practicadas. En el evento de los documentos de cuantía indeterminada, cuando fuere procedente, además de la retención inicial de la suma señalada en el último inciso de este artículo, el impuesto de timbre comprenderá las retenciones que se efectúen una vez se vaya determinando o se determine su cuantía, si es del caso”.*

**ARTÍCULO 522. Reglas para determinar las cuantías.** Para la determinación de las cuantías en el impuesto de timbre, se observarán las siguientes reglas:

*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 el año.*

*En los actos o actuaciones que por su naturaleza sean de valor indeterminado se tendrá como cuantía la que aparezca en las normas de este título y no la proveniente de simple estimación de los interesados.*

De conformidad con las normas trascritas, el impuesto de timbre recae sobre los instrumentos privados y públicos de cuantía determinada o indeterminada, en los cuales se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. El hecho generador del tributo es el otorgamiento, giro, aceptación, emisión o suscripción del respectivo documento.

La cuantía del documento es la base para determinar el impuesto a pagar: cuando el documento indica en forma clara y concreta su valor, sobre tal valor debe liquidarse el impuesto, aplicando la tarifa vigente en la fecha de la celebración del contrato, conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario; en caso contrario debe acudir a lo previsto en el artículo 522 del mismo Estatuto Fiscal; finalmente, si en la fecha de celebración del contrato la cuantía de las obligaciones es indeterminada e indeterminable, se aplicará lo ordenado en el inciso quinto del mismo artículo 519.

Una vez indicada en forma clara y expresa la cuantía de las obligaciones concertadas en un documento, la misma se constituye en base gravable a la cual aplicar la tarifa del impuesto que se encuentre vigente, en la medida en que supere el valor señalado para la respectiva vigencia fiscal, además, claro está, del cumplimiento de los demás requisitos dispuestos para el efecto, como es la intervención de un agente de retención legalmente autorizado.

Ahora bien, en forma especial la ley ha previsto cómo se determina la cuantía de algunos contratos para efectos de liquidar el impuesto de timbre nacional, tomando en consideración la naturaleza del contrato y de las obligaciones convenidas en él. Así el artículo 33 del decreto 2076 de 1.992, establece que el Impuesto de Timbre se genera sobre la remuneración que se establezca en el respectivo contrato a la tarifa vigente, respecto de los siguientes documentos:

- En los contratos de fiducia mercantil.
- En los encargos fiduciarios.

- En los contratos de agencia mercantil y administración delegada.
- En los contratos que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsas.

Es decir, en el contrato de agencia mercantil el impuesto se calcula con base en la remuneración del contratista y no con base en el valor total de las sumas de dinero que en su desarrollo se manejen.

En el caso que nos ocupa, es necesario precisar que el Contrato suscrito entre GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA S. A (“GEC”) y GALAXY LATIN AMÉRICA, GLA., es un documento ejecutado en el territorio nacional, constitutivo de obligaciones de cuantía indeterminada, pero cuantificable mensualmente y por lo tanto se configura el presupuesto de causación del impuesto de timbre en los términos del artículo 519 transcrito, punto sobre el cual no existe discusión.

La Administración Tributaria, previo requerimiento especial<sup>5</sup>, expidió la liquidación de revisión, aquí cuestionada, a través de la cual adicionó la declaración de retención en la fuente del contribuyente por el período mayo de 1999, en el renglón 26 EN CONTRATOS DE CUANTÍA INDETERMINADA el valor de \$33.098.000 como retención a título de impuesto de timbre nacional, tomando como base los ingresos operaciones declarados por el actor que corresponden al 40% de la cantidad bruta pagada por los suscriptores a GEC, tanto para la televisión DTH como por los servicios proporcionados directamente por GEC de acuerdo al numeral segundo del anexo C del contrato.

De la ejecución del contrato<sup>6</sup> se derivan dos pagos para GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA GEC, estipulados en el numeral 2 y 4 del anexo C, así:

*“2...., 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” y*

*“4.... por los servicios prestados de aquí en adelante por 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 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....”.*

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\$10.000, 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.

---

<sup>5</sup> Fl. 10 c.ppal.

<sup>6</sup> Anexo C, Pagos y términos de pago. fl. 236

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.

Por esta razón, la actora suscribe con cada uno de los usuarios finales un contrato<sup>7</sup> que constituye una relación jurídica directa entre GEC 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 GEC para promover el negocio en el país.

Así las cosas, 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, por lo 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 GEC, 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 GEC 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 US\$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 hacen la DIAN, que no puede haber pagos directos de los suscriptores al agente porque se desnaturalizaría el contrato de agencia mercantil.

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.

---

<sup>7</sup> Aspecto que no fue discutido ni controvertido por la demandada.

Lo que nos permite inferir 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 GEC para el suministro de la televisión DTH.

En consecuencia, no procede la adición de ingresos como retención a título de impuesto de timbre que efectuó la Administración de Impuestos en la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 1999, razón por la cual se revocará la decisión de primera instancia y en su lugar se anularán los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se declarará en firme la declaración de corrección de retenciones en la fuente presentada por la actora el 16 de agosto de 2002 la cual reemplazó la declaración inicial de retenciones, presentada el 16 de junio de 1999. Prospera el recurso de apelación de la demandante.

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**

**REVÓCASE** la sentencia de 3 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de GALAX DE COLOMBIA LTDA., contra LA DIAN. En su lugar, dispone:

**ANÚLANSE** la liquidación oficial de revisión 0506420020000039 de 24 de junio de 2002 y la Resolución 050662003000012 de 21 de marzo de 2003, que modificaron la declaración de retención en la fuente de mayo de 1999, presentada por la actora.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE EN FIRME** la declaración de corrección de retenciones en la fuente de mayo de 1999, presentada por la actora el 16 de agosto de 2002.

**RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO como apoderada de la demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**  
Salvo voto