

IMPUESTO DE TIMBRE – Causación / AGENTES DE RETENCION - Responsables

Se advierte que 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 por ciento) 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 519 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 518

CONTRATOS DE EJECUCION SUCESIVA – Cuantía del impuesto de timbre / CONTRATOS DE DURACION INDEFINIDA – La cuantía son los pagos hechos durante el año / CONTRATO DE AGENCIA MERCANTIL – Definición. La base gravable del impuesto de timbre es la remuneración establecida en el contrato / CONTRATO DE AGENCIA MERCANTIL – Las partes pueden convenir obligaciones accesorias

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. Conforme 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.

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

RETENCION EN LA FUENTE – Casos en que debe efectuarse / IMPUESTO DE REMESAS - Eventos en los que procede la retención en la fuente / PAGOS O ABONOS EN CUENTA A UNA SOCIEDAD EXTRANJERA - Sólo están sometidos a retención en la fuente cuando constituyen ingreso de fuente nacional / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Concepto / SERVICIO DE TELEVISION – Concepto / TELEVISION POR CABLE Y SATELITAL – El lugar de prestación del servicio es el domicilio del programador internacional / TELEVISION SATELITAL INTERNACIONAL - los ingresos que recibe la entidad extranjera no son de fuente nacional / OPERADORES EXTRANJEROS DE TELEVISION INTERNACIONAL - No están sometidos a retención en la fuente si el lugar desde el cual se origina la prestación del servicio está fuera del país

Al tenor de lo previsto en 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.). Acorde con lo anterior, 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 del mismo ordenamiento 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. Así pues, se tiene que el artículo 1º de la Ley 182 de 1995 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”. 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, le remitió el análisis realizado por ese Ministerio sobre el lugar de prestación del servicio de televisión por cable y satelital, cuando, involucran contenidos generados en el exterior, y algunas consideraciones sobre otros servicios de telecomunicaciones con la mismas características. 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. De aquí, que 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.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-01162-01(18056)

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 14 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por medio de la cual declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración privada de retención en la fuente por enero del año 2000.

ANTECEDENTES

El 11 de febrero de 2000, la sociedad GALAXY DE COLOMBIA LTDA. presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente a enero del año 2000, en la que liquidó un total de retenciones impuesto de timbre nacional en la suma de \$316.0000.00 y un total de retenciones más sanciones por \$27.030.000.00.

El 25 de julio de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali profirió el requerimiento especial No. 050632002000065 a través del cual propuso la modificación de la liquidación por concepto de retención en la fuente correspondiente a enero de 2000, en el sentido de adicionar las sumas de \$30.685.000.00 y \$522.109.000.00 por concepto de retención a título de impuesto de timbre nacional y por pagos al exterior renta, respectivamente. Asimismo, propuso una sanción por inexactitud en la suma de \$884.470.000.00 (fls. 5-22).

El 19 de febrero de 2003, la División de Liquidación de la prenotada Administración profirió la liquidación oficial de revisión No. 050642003000004, mediante la cual modificó la liquidación privada en los términos señalados en el requerimiento especial (fls. 23-48).

Contra la decisión anterior la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue desatado mediante la Resolución No. 050662003000030 de 18 de diciembre de 2003, en el sentido de confirmar el acto recurrido (fls. 49-76).

LA DEMANDA

GALAXY DE COLOMBIA LTDA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 050642003000004 de 19 de febrero de 2003, y de su

confirmatoria, la Resolución No. 050662003000030 de 18 de diciembre de 2003, mediante la cual se modificó la declaración de retención en la fuente correspondiente a enero del año 2000. A título de restablecimiento del derecho pide se declare en firme la declaración privada presentada por la sociedad por el concepto y período señalados, y se ordene a la demandada cesar cualquier proceso de cobro por la suma en discusión.

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 (fls. 229-249):

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

Afirma que 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.

Menciona que la remuneración anual que percibe GALAXY DE COLOMBIA LTDA (GCL) en su calidad de agente de GLA, es la suma fija de US\$10.000.00, 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.

Expone que, 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. Que según este criterio, concluyó que el 40 por ciento 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.

Dice que 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.

Indica que 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.

2. Retención en la fuente a título de renta

Alega que 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, y por tanto, efectuar las retenciones en la fuente a título de renta, ingresos que no son de fuente nacional.

Señala que 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. Destaca que 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.

Explica que 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), Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión).

Agrega que aunque el servicio se reciba en Colombia, las actividades esenciales para que ello ocurra son prestadas desde el extranjero. Enfatiza que se trata de un servicio de difusión que se desarrolla en el lugar de la emisión, lo que 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.

Enfatiza que esta tesis la conforma 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.

Finiquita diciendo que la DIAN puso fin a la discusión mediante el concepto 076824 de 28 de noviembre de 2003, precisando 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, son de fuente nacional. 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.

3. Tarifa de Retención en la Fuente

Asevera que 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.

4. Sanción por inexactitud

En relación con la retención en la fuente por concepto del impuesto de timbre, señala que 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. Hace notar que 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 lo que atañe a la modificación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de renta, razona que tampoco se observa que la declaración de retención en la fuente contenga algún hecho que dé origen a la sanción por inexactitud. Precisa que 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.

5. Violación del debido proceso

Explica que 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.

6. La interpretación oficial

Revela que conforme al 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 No. 076824 de 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 OPOSICIÓN

La parte demandada, mediante apoderada, contestó la demanda en los términos que a continuación se sintetizan (fls. 277-284):

Expresa que el impuesto de timbre tiene como hecho generador la remuneración que recibe GCL por la ejecución del contrato de agencia suscrito con la sociedad GLA, contrato en el que se estipula que GCL obra en calidad de agente de GLA para 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 los suscriptores en la región por el suministro de televisión DTH; y el cual, conforme al artículo 530 del Estatuto Tributario, no se encuentra exento de dicho impuesto.

Predica que la remuneración que percibe el agente corresponde al cumplimiento de su obligación contractual, y la misma está en cabeza del empresario que lo contrató, por eso, no es jurídicamente aceptable decir que el cliente remunera de manera directa al agente, porque ello equivaldría a afirmar que los clientes son de éste último y no del empresario que encomendó la gestión.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 14 de agosto de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados y a título de

restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada de retención en la fuente del primer período de 2000, con fundamento en lo siguiente (fls. 434-457):

Afirma que le asiste razón a la parte demandante al alegar que los ingresos recibidos por GCL de parte de los suscriptores y en virtud de la prestación de los servicios locales, no pueden hacer parte de la base gravable para liquidar el impuesto de timbre sobre el contrato de agencia mercantil suscrito con GLA, porque se está frente a negocios jurídicos totalmente independientes, siendo igualmente independientes los ingresos por ellos percibidos.

En relación con el impuesto de renta, transcribe apartes de la sentencia de 27 de mayo de 2009¹, y concluye que en el servicio de televisión satelital prestado por GLA a través de su agente GCL, no hay lugar al cobro del impuesto de renta, en razón a que los ingresos que por tal concepto se perciben, no son de fuente nacional sino extranjera, siendo claro que el servicio se presta fuera del país.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada discrepa de la decisión de primera instancia y solicita se revoque en su integridad, por las razones que se exponen a continuación (fls. 460-473):

Expresa que al suscribirse el Contrato de Agencia Comercial entre GLA y GCL, se configuró el supuesto de hecho previsto en el artículo 519, para la causación del impuesto de timbre.

En cuanto a la base gravable del tributo, advierte que en el contrato se acordó una remuneración anual fija de US\$10.000.00 por los servicios prestados en calidad de agente y representante de la sociedad extranjera, además, si se superaba el 90 por ciento durante el año previo se pagaría un porcentaje por cada suscriptor adicional; situación que no acaeció, porque conforme al dictamen rendido, el número de suscriptores activos fue de 38.384, por lo que la cuantía, en este caso, es determinada, y por lo tanto, GLA debía pagar a GCL la suma de US\$10.000.00, la cual es objeto de timbre.

Recalca que en el numeral 2º del Anexo C del contrato celebrado entre GLA y GEC (ahora GCL) se estipuló que del 100 por ciento del valor bruto pagadero por los suscriptores, el 40 por ciento correspondía a GCL como compensación directa por los servicios locales proporcionados por ella misma, como negocio propio; que esta remuneración, 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 del impuesto de timbre generado en el mencionado contrato.

Respecto a la controversia en relación con la retención a título de impuesto sobre la renta, menciona que los ingresos que se perciben en razón del contrato celebrado entre GLC y GLA son de fuente nacional, pues provienen de prestar el servicio de televisión satelital dentro del territorio nacional; que sobre estos ingresos la sociedad debe realizar la retención a título de impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 406 del Estatuto Tributario, a una tarifa del 35 por ciento, tal como lo dispone el artículo 240 *ibídem*.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente No. 76001-23-31-000-2003-02415-01, C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

Por último, pone de presente que respecto de los mismos hechos y circunstancias, el Tribunal Administrativo del Valle se ha referido en varias oportunidades, negando las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los planteamientos expuestos en sus anteriores intervenciones (fls. 484-499), y a manera de conclusión expone que el contrato de agencia mercantil celebrado entre GCL y GLA determina que la remuneración de GCL en su calidad de agente de GLA corresponde a la fija de US\$10.000.00 anuales, a menos que se presente un aumento en el número de 100.000 suscriptores, circunstancia que no ha ocurrido, y por lo cual, la remuneración por dicho contrato siempre ha sido única y fija, vale decir, US\$10.000.00, suma sobre la cual continuamente se ha calculado y pagado el impuesto de timbre.

Afirma que los ingresos recibidos por GCL por otros servicios prestados directamente a los suscriptores no hacen parte del contrato de agencia mercantil, y así lo ha reconocido el Consejo de Estado, por lo que la base gravable del impuesto de timbre no puede incluirlos.

Insiste en que el servicio de televisión satelital es un servicio prestado desde el exterior, y en consecuencia, los servicios prestados por la sociedad extranjera GLA no se encuentran sujetos a retención del impuesto sobre la renta.

Finiquita diciendo que la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados no resulta procedente, al ser evidente una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable.

La **demandada** (fls. 507-512) arguye que discrepa de las razones esgrimidas por esta Corporación en otros procesos que trataron el tema en estudio, y transcribe apartes del salvamento de voto a la sentencia de 21 de mayo de 2009².

Menciona que los fallos proferidos sobre el tema conllevan (i) el desconocimiento del artículo 553 del Estatuto Tributario, al darle relevancia absoluta a las cláusulas del contrato suscrito entre las partes, que si bien a la luz del derecho comercial constituyen ley para las partes, no sucede lo mismo frente al fisco; (ii) la inaplicabilidad del artículo 519 *ibídem* sobre la base gravable del impuesto de timbre, en el aparte “*o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo*”; y (iii) la inaplicabilidad del numeral 2º del artículo 522 del citado ordenamiento que determina que en los actos o actuaciones que por 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, como regla para determinar la cuantía en el impuesto de timbre.

Como una razón de más para solicitar la revisión del fallo, expone que la actividad prestadora del servicio del agente en Colombia forma parte integral del contrato con la sociedad extranjera.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicita se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (fls. 500-506).

² Número interno 16039.

Respecto a la inconformidad planteada por la DIAN frente a la decisión del *a quo* de excluir de la base gravable para la retención en la fuente, a título de impuesto de timbre, el 40 por ciento asignado al operador local como contraprestación de los servicios prestados a los suscriptores, considera que adicionalmente a los US\$10.000.00 que GLA paga a GCL, en calidad de agente y a título de comisión, también constituye remuneración el 40 por ciento en cita, por lo que en lo que atañe con este aspecto, le asiste razón a apelante.

En relación con la retención en la fuente a título de renta por los pagos o abonos a la firma extranjera, discrepa de lo afirmado por el juez de primera instancia y aduce que en este caso la riqueza se está produciendo en el país, pues los suscriptores están pagando el servicio de televisión DTH que presta GLA, previa facturación elaborada por GCL como agente de GLA; y el servicio que genera el ingreso se está prestando en Colombia.

Por lo anterior, afirma que la sociedad demandante debió efectuar la retención en la fuente sobre los pagos o abonos a GLA, por la prestación del servicio efectuado dentro del país y, en tal sentido, se debe acceder al cargo propuesto por la DIAN contra el fallo.

Discurre que conforme al artículo 408 del Estatuto Tributario, no es dable deducir que la tarifa allí establecida se aplique a todo pago o abono en cuenta a sociedades extranjeras, como lo pretende la Administración, razón por la cual, esa Agencia razona que al no existir norma expresa que defina la tarifa para los pagos realizados por el servicio de televisión, se debe aplicar la tarifa del 14 por ciento contemplada para los demás casos en el artículo 415 *ibídem*. Por este motivo, recomienda la modificación de los actos demandados en lo que a la tarifa se refiere, porque el pago no puede considerarse regalía para efectos de la tarifa.

Finalmente y en cuanto a la sanción por inexactitud, predica la existencia de diferencia de criterios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala determinar si la sentencia de primera instancia se encuentra ajustada a derecho, para lo cual, de acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, se debe esclarecer lo siguiente: (i) si el 40 por ciento 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 (ii) 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 a través de la liquidación de revisión, adicionó \$30.685.000.00 por concepto de retención a título impuesto de timbre, por corresponder a remuneración que percibe GALAXY COLOMBIA LTDA (GCL) por 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 suministro de la televisión DTH a los suscriptores y de 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\$10.000.00 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 por ciento 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 remunere al agente, sin importar 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 contrato.

En primer término, debe precisar **la Sala** 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 lo tanto, tal aspecto no es objeto de examen en sede jurisdiccional.

Es más, 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”³.

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; comercializar la Televisión; facturar; Cobrar el pago de los suscriptores y demás sumas; Así como suministrar servicios a los suscriptores (de acuerdo con los términos del contrato) como negocio propio. (...)”⁴

Precisado lo anterior, se advierte que conforme al artículo 519 del Estatuto Tributario⁵, el impuesto de timbre nacional se causará a la tarifa del uno y medio por ciento (1.5 por ciento) 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

³ Ver las páginas 10 y 11 de la liquidación oficial de revisión (fls. 39-40).

⁴ Ver la página 7 de la resolución que desató el recurso de reconsideración (fl. 57).

⁵ Texto vigente para el año 1999 (Ley 488 de 1998 y Decreto 2649 de 1998).

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"⁶ en el cual GLA nombró a GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA, S.A. (GEC), hoy GALAXY DE COLOMBIA LTDA (GCL), como su operador local, agente y representante en la Región⁷. 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 GCL (como representante de GLA) para recibir la Televisión DTH.

Observa la Sala 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 operador local y agente de GLA, 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:

*"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 procedimientos que GLA y GEC acuerden de tiempo en tiempo"⁸. (Negrillas fuera de texto).*

⁶ Folios 147-199.

⁷ Según el Anexo A, "La Región para este Contrato será Colombia" (fl. 190).

⁸Folio 153.

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 por ciento) 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 por ciento 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.*

(...)

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 U.S.\$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 por ciento 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”⁹. (Negritas fuera de texto).

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.

Conforme 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

⁹ Folios 192-193.

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\$10.000.00 que GLA debe pagar cada año, y que no debe hacer parte de la base del impuesto el 40 por ciento 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 (ahora GCL) en calidad de agente y representante de GLA en la Región, era la suma de US\$10.000.00¹⁰, 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 por ciento 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, se 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 contrato¹¹ 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 por ciento, lo cual quedó consignado en el contrato en los numerales 2 y 4 del Anexo C antes transcritos, al establecer que del 100 por ciento que se factura a los clientes, el 60 por ciento corresponde a la compensación que recibe GLA por el **suministro de televisión** y el 40 por ciento representa la compensación directa que realizan los suscriptores por los **servicios locales proporcionados por GCL** y que desarrolla como negocio propio¹².

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\$10.000.00 que le paga GLA por ser su representante y agente en la Región, lo cual no se discute.

¹⁰ Esta suma era susceptible de ser incrementada si el número de usuarios excedía de 100.000, lo cual nunca ocurrió, según afirmación de la misma actora que no fue desvirtuada por la demandada.

¹¹ Aspecto no discutido ni controvertido por la demandada.

¹² 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.

(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 por ciento) 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 por ciento 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 por ciento 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; este acuerdo 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\$10.000.00 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 por ciento 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 puede concluir 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, precisando que lo que ocurre es que en este último se regularon los topes o márgenes que cada una de las partes podía 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\$10.000.00 que debe pagar GLA cada año a la demandante, del 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\$10.000.00, 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 por ciento 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 en este punto se confirmará 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 ende, es un pago sometido a retención en la fuente a título de renta y de remesas.

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.

En contraste, 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 y 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**"¹³ (Subraya y negrilla de la parte actora).

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.

¹³ Folios 239-240.

Para resolver, advierte **la Sala** que al tenor de lo previsto en 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.).

Acorde con lo anterior, 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 del mismo ordenamiento 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.

Con fundamento en este marco normativo se procederá a dilucidar dónde se entiende prestado el servicio de televisión, con el objeto de establecer 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.

Así pues, se tiene que el artículo 1º de la Ley 182 de 1995¹⁴ 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 a 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 países¹⁵.

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 satelital¹⁶.

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

¹⁴ Ley que reglamenta el servicio de televisión.

¹⁵ La “*Televisión colombiana*” es aquella que se origina y recibe dentro del territorio nacional.

¹⁶ Artículo 26 *ib*.

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).

Cabe señalar que la televisión satelital está definida en el artículo 2 del Acuerdo 32 de 1998¹⁷ 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, le remitió el análisis realizado por ese Ministerio sobre el lugar de prestación del servicio de televisión por cable y satelital, cuando, involucran contenidos generados en el exterior, y algunas consideraciones sobre otros servicios de telecomunicaciones con la mismas características (fls. 122-123).

Se expuso en esa oportunidad:

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

(...)

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.”*¹⁸ (Resalta la Sala).

Igualmente, la Comisión Nacional de Televisión, en oficio de 11 de febrero de 2003, dirigido al Director de la DIAN (fls. 131-132) le remite el concepto emitido por la Subdirección de Asuntos Legales de la CNTV con la colaboración de la Subdirección Técnica y de Operaciones, que contiene las siguientes consideraciones relativas a los ingresos que percibe el Estado por parte de los cableoperadores:

*“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***

¹⁷ Por el cual se reglamenta el servicio de televisión satelital.

¹⁸ Folios 126-128.

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.” (Destaca la Sala) (fls. 141-142).

De lo anterior, y atendiendo las pruebas que obran dentro del expediente, se puede concluir que 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 país¹⁹) 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.

Cabe señalar que 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. De aquí, que 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.

Los anteriores argumentos resultan suficientes para considerar que la actuación de la Administración no se ajustó a derecho, y por lo tanto, en relación con este aspecto también se confirmará la sentencia apelada, no sin antes advertir que no resulta necesario referirse a los demás argumentos propuestos por la parte

¹⁹ El Ministerio de Relaciones Exteriores mediante oficio ST No. 46829 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. 149 c.a.).

apelante para que la Sala reconsidere la posición que sobre este tema ha expuesto en ocasiones anteriores al decidir asuntos semejantes, entre las mismas partes²⁰.

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.

FALLA:

Primero. Confírmase la sentencia apelada.

Segundo. Reconócese personería a la doctora ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido (fl. 513).

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
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

²⁰ Entre otras, las sentencias de 21 de mayo de 2009, expediente No. 76001-23-31-000-2003-02435-01 (16249), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, refoente diciembre de 1999; de 27 de mayo de 2009, expediente No. 76001-23-25-000-2004-01161-01 (17276), C.P. Dr. WILLIAM GIRALDO GIRALDO, refoente julio de 2000; de 27 de mayo de 2009, expediente No. 76001-23-31-000-2003-02415-01 (16848), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, refoente agosto de 1999; y de 27 de mayo de 2009, expediente No. 76001-23-31-000-2004-01163-01 (16401), C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, refoente junio de 2000.

