

**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 gravable / BASE GRAVABLE - Es la cuantía del documento / IMPUESTO DE TIMBRE EN EL CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL - Se calcula con base en la remuneración del contratista**

De conformidad con las normas transcritas, 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. 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 hacer pagos directos de los suscriptores al agente comercial**

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. 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. 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. 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.

### **RETENCION EN LA FUENTE POR RENTA - Obligados / SOCIEDADES EXTRANJERAS - Están sujetas a retención por pagos o abonos / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL - Situaciones que los origina**

Conforme al 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, personas naturales y sucesiones ilíquidas de extranjeros no residentes en Colombia. Así, las sociedades extranjeras sólo están sujetas a retención por los pagos o abonos en cuenta que constituyan ingreso de fuente nacional, como lo corrobora el artículo 12 del Estatuto Tributario, que prevé que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Por su parte, el artículo 24 ibídem prevé que se consideran ingresos de fuente nacional, los 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, son ingresos de fuente nacional los provenientes de la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. La norma cita algunos conceptos que constituyen ingresos de fuente nacional.

### **SERVICIO DE TELEVISION - Definición / SERVICIO DE TELEVISION NACIONAL - Se origina y recibe dentro del territorio nacional / SERVICIO DE TELEVISION INTERNACIONAL - Puede originarse fuera del territorio o en el país / TELEVISION INTERNACIONAL - Los operadores, contratistas y concesionarios pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite / SERVICIO DE TELEVISION SEGUN LA TECNOLOGIA DE TRANSMISION - Puede ser cableada, cerrada y radiodifundida**

Conforme a la clasificación del servicio de televisión del artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, en función de su nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal, la televisión puede ser nacional e internacional. Es nacional la que se origina y recibe dentro del territorio nacional. Y, es 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 recibirse en otros países. En el caso de la televisión internacional, los operadores, contratistas y concesionarios del servicio, pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite, siempre que cumplan con las disposiciones relacionadas con los derechos de uso y redistribución de las mismas y con las normas que expida la Comisión Nacional de Televisión sobre el recurso satelital (artículo 26 Ley 182 de 1995). De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 182 de 1995, 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; radiodifundida, si la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial, como es el caso de la televisión colombiana. Y, satelital, si le llega al usuario desde un satélite de distribución directa.

**NOTA DE RELATORIA: Sobre el servicio de televisión cableada ver sentencias CE, S4, Rad. 15686 y 15440, 2007/06/07 y 2007/07/14, MP María Inés Ortiz Barbosa; CE, S4, Rad. 15787, 2007/09/29, MP Juan Ángel Palacio Hincapié y CE, S4. Rad. 15688, 2007/08/02, MP Héctor J. Romero Díaz**

**TELEVISION SATELITAL - Definición / SERVICIO DE TELEVISION SATELITAL INTERNACIONAL** Proceso de la prestación del servicio / **TELEVISION SATELITAL INTERNACIONAL - Cuando se origina se presta o ejecuta en el exterior sus ingresos no son de fuente nacional / INGRESOS PROVENIENTES DE SERVICIOS DE TELEVISION SATELITAN - No son de fuente nacional / RETENCION EN LA FUENTE POR TELEVISION SATELITAL - Los ingresos provenientes de su prestación no son de fuente nacional y no deben ser objeto de retención en la fuente / IMPUESTO SOBRE LA RENTA - No grava los ingresos originados en la prestación de servicios ejecutados desde el exterior**

El Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión, por el cual se reglamenta el servicio de televisión satelital define en su artículo 2 la televisión satelital como aquella que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos especiales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual. Con base en los conceptos técnicos del Ministerio de Comunicaciones y de la Comisión Nacional de Televisión y las pruebas que están en el expediente, el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación terrena que se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario (que se ubica fuera del territorio del país), que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual. 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., esto es, el agente de la sociedad extranjera, se encarga de instalar en el domicilio de cada suscriptor, las antenas y los decodificadores necesarios para la recepción de la señal. Y, como el servicio de televisión satelital que es internacional, se origina en el exterior y desde allí se presta o ejecuta, los ingresos que recibe GALAXY LATIN AMERICA no son de fuente nacional. Ello, porque no es un servicio prestado en Colombia, independientemente de llegue al país, pues, lo que determina el lugar de prestación del servicio de televisión satelital es donde se origina y desde donde se ejecuta. Además, según el artículo 24 del Estatuto Tributario, los servicios que constituyen ingresos de fuente nacional son los prestados en el país, no desde el exterior, como sucede con la televisión satelital, aunque la señal de televisión llegue finalmente a cada hogar en Colombia. Dado que los ingresos que recibió la sociedad del exterior no provenían de la prestación del servicio de televisión en Colombia, sino de la prestación de un servicio ejecutado desde el exterior, los pagos efectuados a dicha sociedad no están gravados con el impuesto sobre la renta (artículo 12 del Estatuto Tributario), por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por ese concepto. En consecuencia, no procedía la adición de retenciones por renta efectuada por la Administración, ni, por tanto, la correspondiente sanción por inexactitud.

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

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de mayo de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2004-01167-01(16616)**

**Actor: GALAXY DE COLOMBIA LTDA.**

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

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del 20 de octubre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de retención en la fuente de agosto de 2000.

## **ANTECEDENTES**

GALAXY DE COLOMBIA LTDA (GLC) suscribió el 1 de enero de 1999 un contrato de cuantía indeterminada, para actuar como operador local, representante y agente de GALAXY LATIN AMÉRICA (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.

El 7 de septiembre de 2000 GALAXY DE COLOMBIA LTDA., presentó declaración de retención en la fuente de agosto del mismo año, en la cual liquidó un total de retenciones de \$80.016.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la liquidación de revisión 050642003000024 del 13 de marzo de 2003, en la que modificó la declaración de retención citada para adicionar retenciones, a título de renta por \$546.421.000 y de impuesto de timbre por \$32.632.000 e impuso sanción por inexactitud por \$926.485.000 (folios 23 a 49 c.2).

Inconforme con la decisión adoptada, la demandante interpuso recurso de reconsideración el cual se decidió mediante Resolución 050662003000037 de 18 de diciembre de 2003 que confirmó el acto recurrido.

## **LA DEMANDA**

GALAXY DE COLOMBIA LTDA., (GCL) solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y como consecuencia pidió que se declare en firme la declaración privada de retenciones de agosto de 2000.

Invocó como normas violadas los artículos: 29 de la Constitución Política; 12, 24, 406, 408, 418, 647 y 711 del Estatuto Tributario; 33 del Decreto 2076 de 1992 y 11 del Decreto 1265 de 1999.

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 dichos pagos no son parte de la cuantía del contrato de agencia comercial.

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.**

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

De acuerdo con las normas que regulan el servicio de televisión satelital (Constitución Política, Convenio y Reglamentos Administrativos de la Unión Internacional de Telecomunicaciones [Leyes 28 de 1992 y 252 de 1995], y Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión), éste se presta desde el exterior.

Se trata de un servicio de difusión que se desarrolla en el lugar de la emisión, como quedó explicado en conceptos de la Comisión Nacional de Televisión y el Ministerio de Comunicaciones, enviados al Director General de la DIAN el 12 de febrero y 6 de marzo de 2003, respectivamente.

La DIAN mediante concepto 076824 del 28 de noviembre de 2003 precisó que los pagos por la emisión y puesta a disposición de la señal no son de fuente nacional y sólo son de dicha fuente los pagos por concepto de recepción de imagen que hacen los usuarios.

Si en gracia de discusión se aceptara que es de fuente nacional, no es aplicable el artículo 408 del Estatuto Tributario, relativo a la tarifa de retención para rentas de capital y de trabajo. Ello, porque no cabe en ninguno de los conceptos mencionados en la norma ni es una regalía por derechos de autor.

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

La sanción por inexactitud no tiene lugar porque la controversia versa sobre “la interpretación del derecho aplicable”, como en materia del impuesto de timbre, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992; y en materia de renta, sobre la fuente de los servicios prestados por la sociedad extranjera: En ambos casos, los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos.

### **4. Violación del debido proceso**

En la liquidación de revisión la DIAN consideró que no debía decretar ninguna de las pruebas solicitadas por la contribuyente que tenían por objeto demostrar los hechos en que se basó la respuesta al requerimiento especial, lo cual no sólo viola el debido proceso, 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.

### **5. Violación del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999**

Para la fecha en la que se expidió el recurso que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión (18 de diciembre de 2003), se había publicado en el Diario

Oficial el concepto 076824 del 28 de noviembre de 2003, según el cual los ingresos percibidos por el servicio de televisión satelital son de fuente extranjera y, por tanto, no hay obligación para el contribuyente de efectuar retención en la fuente por impuesto de renta; sin embargo, decidió mantener la modificación de la liquidación oficial.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones con los siguientes argumentos:

De acuerdo con el contrato la remuneración del agente (numerales 2 y 4 del anexo C), está en cabeza del empresario que lo contrató. Jurídicamente no es aceptable decir que el cliente remunera de manera directa al agente, porque sería afirmar que los clientes son de este último y no del empresario.

Respecto de la retención por renta, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 del Estatuto Tributario prevé que las sociedades extranjeras se gravan sólo por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. El servicio de televisión satelital se entiende prestado en Colombia que es donde el usuario final dispone de la señal, pese a que ésta se emite en territorio extranjero.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos acusados y declaró en firme la liquidación privada con fundamento en las siguientes consideraciones:

Al tenor del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 la base gravable para el caso de autos, es la pactada en el numeral 4 de anexo C del contrato, por lo tanto la adición realizada como retención a título de impuesto de timbre nacional tomando con base los ingresos operacionales recibidos por la sociedad actora, no se ajusta a derecho.

En lo relacionado con los pagos al exterior, considerados por la demandada como ingresos de origen nacional, por estimar que la actividad comercial fue desarrollada en el país, la DIAN mediante conceptos 076824 del 28 de diciembre de 2003 y el 19265 del 7 de abril de 2005, que se encuentran vigentes, ha establecido que: *“el servicio de televisión internacional involucra o comprende una serie de “obligaciones de hacer” (prestaciones), de las cuales algunas se ejecutan en el exterior y otras en Colombia y los pagos realizados por la emisión y puesta a disposición de la señal son ingresos de fuente extranjera, no sujetos al impuesto sobre la renta en Colombia, como quiera que dichos servicios (obligaciones individualmente consideradas) se prestan en el exterior”.*

El asunto se encuentra definido por la Administración en sus conceptos emitidos, los cuales se encuentran vigentes y permiten consecuentemente aceptar las súplicas de la demanda como quiera que las circunstancias que se presentan en el sub-judice encajan perfectamente en dichos criterios.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada impugnó la sentencia y en síntesis reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Se debe mantener la adición en el impuesto de timbre, pues, también constituye remuneración del contrato de agencia mercantil el 40% de la compensación directa que los suscriptores pagan a la actora por los servicios locales que presta en la región, pues tales servicios son en desarrollo de mencionado contrato.

Al período en discusión no es aplicable el concepto 076824 del 28 de noviembre de 2003, porque es posterior. El concepto vigente era el 83620, que citó a su vez el 25668 de 2000, conforme al cual los ingresos provenientes de los servicios de televisión satelital son de fuente nacional y causan impuesto sobre la renta.

Los conceptos del Ministerio de Comunicaciones y la Comisión Nacional de Televisión no son vinculantes, según el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** insistió en los planteamientos de la apelación.

El **demandado** reiteró los argumentos de la contestación.

El **Ministerio Público** pidió revocar la sentencia apelada y anular parcialmente los actos acusados, por las razones que se resumen así:

Las obligaciones están condicionadas a los términos del contrato y se sujetan estrictamente al Manual de Operación a que se refiere el numeral 1.05 del contrato, por lo que el hecho de que el agente preste servicios por su cuenta y riesgo, no desvirtúa el ingreso que con ocasión del contrato celebrado con la sociedad extranjera percibe el operador local, correspondiente al 40% de la facturación, porcentaje igualmente acordado entre ambas sociedades. En consecuencia, procedía la adición de retenciones por concepto del impuesto de timbre.

El servicio de televisión DTH es prestado dentro del territorio colombiano y todas las actividades que su prestación demanda, son realizadas por la sociedad extranjera desde el exterior, por lo cual no cumple con la exigencia a la que se refiere el concepto de la DIAN, para ser considerado como ingreso de renta extranjera, como son “simplemente la emisión y puesta a disposición de la señal”.

Debe modificarse la tarifa de retención, puesto que el pago no puede considerarse regalía para efectos de definir la mencionada tarifa. Y, como no hay norma que defina la tarifa para los pagos realizados por el servicio de televisión, se debe aplicar la tarifa del 14%, prevista para los demás casos en el artículo 415 del Estatuto Tributario.

En relación con la retención en la fuente a título de renta debe levantarse la sanción por inexactitud, porque se presentó diferencia de criterios, a tal punto que la misma DIAN ha efectuado diferentes pronunciamientos.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con la apelación interpuesta por la demandada, precisa la Sala si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN modificó la declaración de retención en la fuente de agosto de 2000, presentada por la demandante.

En concreto, analiza la procedencia de la adición de retenciones a título de los impuestos de timbre y renta, al igual que la procedencia de la sanción por inexactitud por estos dos conceptos.

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

La DIAN adicionó retenciones 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>1</sup> con GALAXY LATIN AMÉRICA, LLC, compañía con responsabilidad limitada constituida según las leyes de Delaware (“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

---

<sup>1</sup> Fls. 150-184

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 transcritas, 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.

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>2</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 agosto de 2000, en el renglón 26 EN CONTRATOS DE CUANTÍA INDETERMINADA el valor de \$32.632.000 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>3</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

---

<sup>2</sup> Fl. 7-8

<sup>3</sup> Anexo C, Pagos y términos de pago. fl. 178

contrato de agencia mercantil, tal como lo señala el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

Por el contrario, el 40% de la facturación de los clientes o usuarios de la televisión satelital, corresponde, como también lo señala el contrato de manera diáfana, a la retribución de los usuarios por el “negocio propio”, que las mismas partes reconocen en el contrato, del agente comercial por los servicios que de manera directa presta a los suscriptores, como son: instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente.

Por esta razón, la actora suscribe con cada uno de los usuarios finales un contrato<sup>4</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.

---

<sup>4</sup> Aspecto que no fue discutido ni controvertido por la demandada.

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.

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.

## **2. Retenciones en la fuente a título de renta**

La Sala precisa si los ingresos pagados o abonados en cuenta por la demandante a favor de la sociedad extranjera, como contraprestación por el servicio internacional de televisión, constituyen para el beneficiario renta de fuente nacional, y, en consecuencia, están sometidos a retención en la fuente a título de renta.

La actora (GCL) sostiene que el ingreso que recibe GLA no es de fuente nacional, porque **el servicio de televisión se presta fuera del territorio nacional**, dado que la transmisión de señales se hace desde el exterior a través de un satélite que se encuentra fuera de la órbita geoestacionaria de Colombia.

La DIAN, por su parte, afirma que los ingresos que percibe la sociedad extranjera son de fuente nacional, porque provienen de la prestación del servicio de televisión satelital que efectúa GLA, quien emite la señal desde el exterior hacia el país, que es en donde se presta el servicio. En consecuencia, los pagos al exterior están sometidos a retención en la fuente a título de renta a una tarifa del 35%, según el artículo 406 del Estatuto Tributario.

Conforme al 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**, personas naturales y sucesiones ilíquidas de extranjeros no residentes en Colombia.

Así, las sociedades extranjeras sólo están sujetas a retención por los pagos o abonos en cuenta que constituyan ingreso de fuente nacional, como lo corrobora el artículo 12 del Estatuto Tributario, que prevé que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales **de fuente nacional**.

Por su parte, el artículo 24 *ibídem* prevé que se **consideran ingresos de fuente nacional**, los 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, son ingresos de fuente nacional los provenientes de la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. La norma cita algunos conceptos que constituyen ingresos de fuente nacional.

Según el artículo 1 de la Ley 182 de 1995 o Ley de Televisión, el servicio de televisión se define técnicamente 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”*<sup>5</sup>.

Conforme a la clasificación del servicio de televisión del artículo 22 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996, **en función de su nivel de cubrimiento y según el país de origen y destino de la señal**, la televisión puede ser nacional e internacional. Es nacional la que se origina y recibe dentro del territorio nacional. Y, es **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 recibirse en otros países.

En el caso de la **televisión internacional**, los operadores, contratistas y concesionarios del servicio, pueden recibir directamente y decodificar señales de televisión vía satélite, siempre que cumplan con las disposiciones relacionadas con los derechos de uso y redistribución de las mismas y con las normas que expida la Comisión Nacional de Televisión sobre el recurso satelital (artículo 26 Ley 182 de 1995).

---

<sup>5</sup> Entre otras, ver sentencias de 14 de junio y 7 de julio de 2007, expedientes 15686 y 15440 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; de 26 de septiembre de 2007, expediente 15787 C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié y de 2 de agosto de 2007, expediente 15688, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 182 de 1995, 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; **radiodifundida**, si la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial, como es el caso de la televisión colombiana. Y, **satelital**, si le llega al usuario desde un satélite de distribución directa.

A su vez, el Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión, por el cual se reglamenta el servicio de televisión satelital define en su artículo 2 la televisión satelital como aquella que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, de *señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero*, a través de segmentos especiales (satélites) de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual.

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 General de la DIAN el 6 de marzo de 2003 (folios 123 a 131 c.2), explicó:

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

*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”*

Sobre los aspectos técnicos de la televisión satelital, en oficio de 11 de febrero de 2003 la Comisión Nacional de Televisión (folios 134 a 145 c.2), manifestó:

*“[...] Los servicios de televisión por cable y satelital, tienen elementos comunes en la medida que utilizan el sistema satelital para prestar el servicio, distribuyendo y retransmitiendo las señales de televisión internacional respectivamente.”*

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

*“En resumen, la conexión o acceso satelital es un camino que recorre una señal satelital que viaja desde una estación terrena (originadora y dueña de una programación), hasta un satélite geoestacionario y desde allí regresa a la tierra a muchas estaciones terrenas receptoras, como Inravisión, estaciones con sistemas TVR (p. e. estaciones receptoras de operadores de cable), sistemas DTH (Televisión al Hogar- SKY TV o Directv).”*

*“Así,[...] en la televisión 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.  
[...].”*

Cabe anotar que los conceptos del Ministerio de Comunicaciones y de la Comisión Nacional de Televisión, además de que no son obligatorios (artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, fueron expedidos con posterioridad a la declaración de retenciones. No obstante, en este asunto, brindan elementos de juicio para determinar el funcionamiento técnico de la televisión satelital, lo que permite dilucidar dónde se presta el servicio de televisión satelital.

Con base en los conceptos técnicos en mención y las pruebas que están en el expediente, el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación terrena que se encuentra fuera del territorio nacional a un satélite geoestacionario (que se ubica fuera del territorio del país), que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual.

Según el contrato de operación y agencia mercantil, el servicio prestado por la sociedad extranjera consiste 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., esto es, el agente de la sociedad extranjera, se encarga de instalar en el domicilio de cada suscriptor, las antenas y los decodificadores necesarios para la recepción de la señal. Y, como el servicio de televisión satelital que es internacional, se origina en el exterior y desde allí se

presta o ejecuta, los ingresos que recibe GALAXY LATIN AMERICA no son de fuente nacional.

Ello, porque no es un servicio prestado en Colombia, independientemente de llegue al país, pues, lo que determina el lugar de prestación del servicio de televisión satelital es donde se origina y desde donde se ejecuta. Además, según el artículo 24 del Estatuto Tributario, los servicios que constituyen **ingresos de fuente nacional son los prestados en el país**, no desde el exterior, como sucede con la televisión satelital, aunque la señal de televisión llegue finalmente a cada hogar en Colombia.

A su vez, concluir que la televisión satelital se presta en Colombia porque finalmente llega al país, significa desconocer la definición de televisión satelital, dada en el Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión, en el sentido de que es aquella que permite a los habitantes del territorio nacional la recepción, para uso exclusivo e individual, **de señales de televisión transmitidas, emitidas, difundidas y programadas desde el extranjero, a través de segmentos especiales (satélites)** de difusión directa, hasta los equipos terminales de recepción individual. Lo anterior, porque llevaría a la conclusión de que la televisión satelital se presta en Colombia por el solo hecho de que aquí se reciba, sin tener en cuenta que la señal se transmite, emite, difunde y programa desde el exterior.

Dado que los ingresos que recibió la sociedad del exterior no provenían de la prestación del servicio de televisión en Colombia, **sino de la prestación de un servicio ejecutado desde el exterior**, los pagos efectuados a dicha sociedad no están gravados con el impuesto sobre la renta (artículo 12 del Estatuto Tributario), por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por ese concepto. En consecuencia, no procedía la adición de retenciones por renta efectuada por la Administración, ni, por tanto, la correspondiente sanción por inexactitud.

Así las cosas, se impone confirmar la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**FALLA**

**1 CONFÍRMASE** la sentencia del 20 de octubre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de GALAXY DE COLOMBIA LTDA., contra LA DIAN.

**2 RECONÓCESE** personería para actuar al abogado HERMES ARIZA VARGAS como apoderado 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**

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO  
CONSEJERO: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

**Radicación: 760012331000200401167-01  
Número Interno: 16616  
GALAXY DE COLOMBIA LTDA., contra LA  
DIAN  
FALLO**

De manera respetuosa me aparto parcialmente de la decisión mayoritaria de la Sala de confirmar la sentencia apelada que anuló totalmente los actos por los cuales LA DIAN modificó la declaración de retenciones de la actora por el mes de agosto de 2000, en el sentido de adicionar retenciones por los impuestos de timbre y renta e imponer sanción por inexactitud.

La sentencia de la cual me separo de manera parcial, sostuvo que no era procedente la adición de retenciones por el impuesto de renta, dado que los ingresos pagados o abonados en cuenta por la demandante a la sociedad extranjera, como contraprestación del servicio internacional de televisión no constituyen para la última ingresos de fuente nacional, por cuanto el servicio en mención se presta desde el exterior y no en Colombia, análisis que comparto en su integridad.

También afirmó la referida providencia que no era viable la adición de retenciones por impuesto de timbre, por cuanto la base del contrato de agencia comercial, es sólo la remuneración que recibe el agente de su representado (artículo 33 del Decreto 2076 de 1992). Por lo tanto, dentro de la misma no debían incluirse los ingresos percibidos por la demandante en razón de los servicios prestados directamente a los clientes en Colombia.

Lo anterior, porque una es la relación jurídica existente entre DIRECTV LATIN AMERICA LLC (antes GLA), sociedad extranjera, y GALAXY DE COLOMBIA LTDA., conforme a la cual, ésta, en su calidad de agente, garantiza en la región la comercialización y suministro de televisión satelital a los suscriptores. Y, otras, las relaciones entre la actora y los suscriptores, derivadas del “*negocio propio e independiente*” de arrendar, instalar y mantener los decodificadores, y, en general, prestar servicios a los clientes locales.

Las razones de mi discrepancia con la decisión mayoritaria tienen que ver únicamente con el rechazo de la adición de retenciones por el impuesto de timbre, dado que considero que dicha adición era procedente con base en las siguientes razones:

Conforme al artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, reglamentario del Estatuto Tributario, en los contratos de agencia comercial, la base gravable del impuesto de timbre **es la remuneración que corresponde al agente**. Y, aunque lo natural (artículo 1501 del Código Civil), es que la remuneración provenga del agenciado, en caso de que en el convenio se pacte cosa distinta, por ejemplo, una remuneración indirecta, la misma debe formar parte de la base gravable del impuesto, como se desprende del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

De acuerdo con los fines y considerandos del contrato suscrito entre GLA y la demandante, el propósito del contrato de agencia comercial es que el agente colombiano, en su calidad de representante de la sociedad extranjera, **garantice la comercialización y suministro de la televisión satelital** y facilite a la agenciada la facturación y el recaudo de los dineros que los suscriptores le deben por el suministro de la televisión DTH. Lo anterior significa que los **servicios que suministra la agente a los suscriptores, se prestan para cumplir la finalidad de la agencia**, por lo que necesariamente están vinculados a la misma y no son prestaciones independientes del contrato.

A su vez, según lo pactado en la cláusula 1.04 del contrato de agencia, los servicios suministrados por la actora a los suscriptores, como “negocio propio” **deben desarrollarse de acuerdo con los términos establecidos en el citado contrato**, lo que corrobora que son servicios que ésta presta precisamente por ser operador local o agente de la sociedad extranjera.

Ahora bien, de la ejecución del contrato se derivan dos pagos para la demandante: una remuneración a cargo del agenciado del exterior, sobre la que

**GALAXY declaró retenciones, y una compensación directa de los suscriptores por los servicios proporcionados por aquella.**

Los pagos realizados a la actora por los suscriptores, corresponden a la remuneración pactada por la ejecución del contrato de agencia, toda vez que se efectúan sólo por la calidad de agente que tiene el demandante. Y, si para cumplir la finalidad del contrato de agencia, el agenciado le permitía celebrar otros negocios, que se denominaron “propios”, los mismos están íntimamente relacionados con la agencia comercial y de ésta derivan su existencia.

En consecuencia, las sumas que recibió la actora como compensación directa de los suscriptores por los servicios locales, estaban sometidas al impuesto de timbre de conformidad con lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Tributario, motivo por el cual procedía la adición de retenciones que por concepto de dicho impuesto practicó la Administración.

Sin embargo, debía levantarse la sanción por inexactitud respecto de la adición que se menciona, puesto que la no inclusión de retenciones obedeció exclusivamente a una diferencia de criterio entre la Administración y la actora en relación con la remuneración del contrato de agencia, como base gravable del impuesto de timbre (artículo 33 del Decreto 2076 de 1992); además, la demandante declaró hechos completos y verdaderos (artículo 647 del Estatuto Tributario).

En suma, debió revocarse la sentencia apelada, y, en su lugar, anular parcialmente los actos acusados y practicar nueva liquidación con el fin de levantar la adición de retenciones por renta y toda la sanción por inexactitud, pues, al ser improcedente la citada adición, desapareció la causa de la sanción respecto de dicho tributo. Tampoco existía fundamento para imponer la referida sanción frente a la adición de retenciones por el impuesto de timbre, dado que en este aspecto hubo diferencia de criterios entre la DIAN y la actora.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

