

CONCEPTO OFICIAL – Tiene fuerza vinculante. No genera inhabilidad para el funcionario que lo profirió / INTERPRETACION JURIDICA – Se hace sobre normas / INTERPRETACION JUDICIAL - Aplicación de la norma jurídica a una situación fáctica

La Sala debe insistir en que la DIAN, en su momento, por medio de la Jefe de la Oficina Jurídica interpretaba el sentido y alcance de las normas tributarias, valiéndose de un concepto oficial, que adquiriría fuerza vinculante, en tanto lo expedía un funcionario legalmente habilitado para tal efecto. Esa interpretación, en todo caso, es abstracta y se realiza con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente. Es más bien un tipo de “interpretación jurídica”, estrictamente normativa, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma en que debe entenderse una norma tributaria. En la interpretación judicial, en cambio, el operador jurídico no sólo interpreta la norma jurídica, sino que la aplica para solucionar un caso particular y concreto. Es decir, es un ejercicio interpretativo en el que confluyen tanto el elemento normativo como el elemento fáctico, por cuanto el juez examina el presupuesto general de la norma en un contexto particular, lo aplica y luego decide por medio de una sentencia. Lo anterior resulta ilustrativo para decir que la interpretación que vierte en un concepto oficial la administración tributaria es diferente de la interpretación que hace el juez al resolver un caso concreto, pues mientras que la primera es general, la segunda es específica. Por lo tanto, no cabe duda que el concepto oficial que emita un funcionario de la administración no genera inhabilidad para que luego, ya en calidad de juez, decida la legalidad de un acto en el que se aplicó tal concepto.

IMPUESTO DE TIMBRE – Causación

El artículo 519 del Estatuto Tributario dispone que se causa el impuesto de timbre sobre los instrumentos públicos y documentos privados 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 \$53'500.000, 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, y que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio superior a \$853'800.000. En ese sentido, 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 ibídem; 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 519

CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL – Concepto. Genera el impuesto de timbre / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE TIMBRE – Para los contratos de agencia comercial se aplica el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992. Se calcula con base en la remuneración del agente / SERVICIOS LOCALES – El valor pagado por los suscriptores no hace parte de la base gravable del impuesto de timbre / SOCIEDAD EXTRANJERA – Son gravadas en sus ingresos de fuente nacional / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Concepto

Contrato es de agencia comercial, entendido como aquel en virtud del cual un comerciante (agente) 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. Además es un contrato otorgado en el país, dada que su ejecución es en el territorio nacional, por lo que genera el impuesto de timbre de acuerdo con los términos del artículo 519 del Estatuto Tributario. En ese sentido, es importante advertir que para este tipo de contratos existe una regulación especial en materia de determinación de la base gravable en la liquidación del impuesto de timbre, contenida en el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992. De conformidad con la norma transcrita, la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de agencia mercantil se calcula con base en la remuneración del agente. De acuerdo con la definición del contrato de agencia mercantil y con los términos del contrato en el que la demandante actuó como agente, la Sala considera que la base para el impuesto de timbre es la compensación acordada por las partes de US \$10.000 que GLA debe pagar cada año, pues esa fue la voluntad de las partes del contrato, 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. En consecuencia, el 40% del valor pagado por los suscriptores por concepto de servicios locales prestados directamente por el demandante, no hace parte de la base gravable del impuesto de timbre causado sobre el contrato de agencia mercantil. Por consiguiente, no prospera la apelación en este aspecto. El artículo 12 del Estatuto Tributario estipula que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Conforme con lo estipulado por el artículo 406 del Estatuto Tributario, deben retener a título de impuesto sobre la renta quienes efectúen pagos o abonos en cuenta, por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país. En ese sentido, es preciso señalar que se entiende por ingresos de fuente nacional aquellos 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, así como la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. De las anteriores normas se puede concluir que la clasificación de los ingresos en materia del impuesto de renta atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera, lo que implica que se debe determinar dónde se prestó el servicio de televisión, para establecer la naturaleza de las rentas.

SERVICIO DE TELEVISION – Clasificación / TELEVISION SATELITAL – Definición / SERVICIO DE TELEVISION INTERNACIONAL SATELITAL – No está sujeto a retenciones por concepto del impuesto de renta ni de remesas

El servicio de televisión, según la tecnología de transmisión es esta: i) radiodifundida: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial; ii) cableada y cerrada: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario a través de un medio físico de distribución destinado exclusivamente a esta transmisión, o es compartido para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, de conformidad con las respectivas concesiones y las normas especiales que regulan la materia; y iii) satelital: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde un satélite de distribución directa. La televisión satelital está definida en el artículo 2 del Acuerdo 32 de 1998, por el cual

se reglamentó, 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 equipos terminales de recepción individual. En un caso similar al estudiado, esta Sala se pronunció concluyendo que el servicio de televisión internacional satelital es prestado en el exterior y por tanto, no se encuentra sujeto a retenciones por concepto del impuesto de renta ni de remesas. Con fundamento en los conceptos técnicos en mención y las pruebas que están en el expediente, se verifica 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 geostacionario (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. 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 en el exterior, los pagos efectuados a dicha sociedad no están gravados con el impuesto sobre la renta (art. 12 del E. T.), por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por ese concepto. Así, no procede la adición de retenciones por renta efectuada por la Administración, ni, por tanto, la correspondiente sanción por inexactitud.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., mayo diecinueve (19) de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-01169-01(17846)

Actor: GALAXY DE COLOMBIA LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 22 de mayo de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“1. Declarar la nulidad de la liquidación de Revisión Retenciones en la Fuente No. 050642003000025 del 13 de mayo (sic) de 2003 y de la Resolución No. 050662003000039 del 18 de diciembre de 2003, mediante las cuales se fijó la obligación a pagar por concepto de impuesto de timbre y sanciones correspondiente al período décimo de 2000, a cargo de la sociedad Galaxy de Colombia Ltda.

2. Como consecuencia de la declaración anterior, la liquidación privada presentada por la sociedad Galaxy de Colombia Ltda., correspondiente al período décimo de 2000, se encuentra en firme.”

I) ANTECEDENTES

El 9 de mayo de 2001, Galaxy de Colombia Limitada presentó declaración de retención en la fuente correspondiente al décimo período (octubre) del año 2000, radicada bajo el No. 90000003762688.

Mediante Requerimiento Especial No. 050632002000074 del 25 de julio de 2002, la Administración propuso adicionar los valores determinados en la declaración de retención en la fuente por el período octubre de 2000 en relación con el impuesto de timbre e impuesto de renta por pagos al exterior, el cual obtuvo respuesta del contribuyente el 25 de octubre de 2002.

Con la Liquidación Oficial No. 050642003000025 del 13 de marzo de 2003 la Administración modificó la liquidación privada del contribuyente adicionando en la declaración de retención en la fuente por el periodo de octubre de 2000, las sumas de \$32.001.000 en el renglón “contratos de cuantía indeterminada”, \$399.606.000 en el renglón “pagos al exterior renta” y \$691.301.000 por concepto de sanción por inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 050662003000039 del 18 de diciembre de 2003, que confirmó en todas sus partes el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Galaxy de Colombia Ltda, solicitó:

“Se declaren nulos los siguientes actos:

1. *Liquidación Oficial de Retenciones en la Fuente – Revisión No. 050642003000025 del 13 de marzo 2003, mediante la cual se modificó la Liquidación Privada No. 90000003762688 del 9 de mayo de 2001 fijando en la suma de \$1.244.600.000 el valor total a pagar por concepto de Total Retenciones más Sanciones a cargo del contribuyente GALAXY DE COLOMBIA LTDA., correspondiente al período fiscal décimo de 2000 y*

2. *Resolución No. 050662003000039 del 18 de diciembre de 2003 de la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos de Cali, mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Retenciones en la Fuente – Revisión No. 050642003000025 del 13 de marzo 2003 la cual confirma la citada Liquidación Oficial.*

Como medida para el restablecimiento del derecho, pido al Honorable Tribunal se sirva:

1. *Declarar que se encuentra en firme la liquidación privada contenida en la declaración de retención en la fuente correspondiente al período décimo de 2000,*

presentada por mi poderdante el 9 de mayo de 2001 y radicada bajo el número 90000003762688.

2. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se ordene a la Nación U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas (sic) nacionales, cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida”.

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

Violación del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 y demás normas complementarias y concordantes, por incorrecta aplicación de la base gravable en el Impuesto de Timbre.

Transcribió el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, que regula la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de agencia mercantil, y que dispone que está conformada por la remuneración que corresponda según el respectivo contrato.

Manifestó que el numeral 4º del anexo C del contrato de agencia mercantil suscrito entre las sociedades Galaxy Latin América LLC (GLA) y Galaxy de Colombia Ltda. (GCL), establece que la remuneración que recibe este último en su calidad de agente, corresponde a una suma fija de diez mil dólares (US10.000.00), la cual se aumenta si se supera el número de cien mil suscriptores, situación que advirtió, nunca ha ocurrido.

Alegó que la Administración ha pretendido incluir dentro de la base gravable del impuesto de timbre, conceptos que no corresponden a la remuneración del principal (GLA) al agente, sino a ingresos que este último obtiene derivados de otras relaciones contractuales con los suscriptores del servicio de televisión satelital.

Adujó que lo anterior no tiene en cuenta que estos últimos ingresos de Galaxy Colombia Ltda., se derivan de pagos recibidos de los usuarios finales en virtud de los contratos que la primera tiene con los segundos, lo cual claramente se establece con la facturación que mes a mes se les hace a esos usuarios finales.

Advirtió que la Administración, después de aceptar que los ingresos provenientes del convenio con el suscriptor son un negocio propio de la sociedad colombiana, afirmó que éstos se derivan del contrato de agencia mercantil. Este razonamiento desconoce lo que es una práctica usual de los agentes mercantiles de tener negocios propios paralelos al de agenciamiento.

La mención que hace la Administración, consistente en que el cliente es del principal y no del agente, además de falsa, resulta irrelevante, pues es claro que el cliente, para el servicio de televisión satelital, es del principal, pero en relación con los otros servicios que presta la sociedad local, como el arrendamiento de equipos, el cliente es del agente, y con ello no se desnaturaliza para nada el contrato de agencia.

Sustentó su tesis en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 31 de octubre de 1995, M.P. Dr. Pedro Lafont Pianetta, Expediente No. 4701, y agregó que en ella se hace claridad sobre el hecho de que con un contrato de agencia mercantil pueden subsistir perfectamente otros contratos comerciales.

Consideró que no puede pretenderse que la estipulación del inciso segundo del numeral 2º del Anexo C del Contrato de Agencia Mercantil, consistente en la autorización para desarrollar el negocio propio de alquiler de decodificadores y otros servicios locales, haga parte de la base gravable del impuesto de timbre, en tanto no se trata de obligaciones recíprocas entre el principal y el agente, sino que Galaxy Colombia Ltda. contrata con los usuarios finales, factura y cobra sobre esos contratos, lo que hace imposible pensar que los pagos de los usuarios finales son parte de la cuantía de un contrato con partes diferentes.

Teniendo en cuenta que el contrato de agencia tiene una cuantía de US 10.000.00 anuales, y que es de ejecución sucesiva, para efectos de determinación de la cuantía se debe aplicar el inciso 2º del numeral 1º del artículo 522 del Estatuto Tributario, que establece que en los contratos de duración indefinida se tomará como cuantía la correspondiente a los pagos durante un año.

Señaló que los actos administrativos vulneraron el derecho al debido proceso por la omisión de resolver sobre las pruebas solicitadas, que son en su totalidad pertinentes.

Violación de los artículos 12, 24, 406 y 418 del Estatuto Tributario y demás normas complementarias y concordantes, por pretender aplicar retención en la fuente a título de renta sobre ingresos que no son de fuente nacional.

Indicó que el ingreso que recibe Galaxy Latin América LLC (GLA) no es considerado ingreso de fuente colombiana, por corresponder a la prestación de un servicio fuera del territorio nacional, razón por la cual no debe someterse al impuesto de renta.

El servicio de televisión satelital prestado por dicha sociedad está basado en la transmisión de señales desde los Centros de Transmisión que tiene fuera de Colombia. La programación se transmite desde dichos centros al satélite de propiedad de un tercero, ubicado fuera del segmento de la órbita geoestacionaria colombiana en posición orbital 95º longitud oeste. De acuerdo con la certificación expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que reposa en el expediente, la posición orbital citada, no hace parte del territorio colombiano.

La televisión satelital se encuentra definida en el artículo 2º del Acuerdo No. 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión, según el cual la recepción se realiza en el territorio colombiano, y las actividades esenciales del servicio son prestadas desde el extranjero. Es decir, que por tratarse de un servicio de difusión se desarrolla en el lugar de la emisión.

Por otra parte, si se examina el Estatuto Tributario se encuentra que el mismo establece que se consideran ingresos de fuente nacional, exclusivamente los provenientes de la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

Manifestó que la discusión sobre el tema de la fuente de los ingresos en el servicio de televisión satelital fue decidida de manera definitiva con el Concepto de la Dian No. 076824 de 28 de noviembre de 2003, en el cual se establece que los pagos por la emisión y puesta a disposición de la señal no son de fuente nacional, y que sólo lo son los pagos por la recepción de tal señal por parte de los usuarios a los operadores en el país.

Concluyó que los pagos por emisión y puesta a disposición de la señal a la sociedad extranjera, no son de fuente nacional, por ello no pueden ser gravados con el impuesto de renta.

Violación del artículo 408 del Estatuto Tributario y demás normas complementarias y concordantes, por cuanto éste no contempla en su alcance el servicio de televisión satelital.

De conformidad con el Concepto DIAN 83620 del 31 de diciembre de 2002, se debe practicar retención en la fuente del 35% por concepto de pago de derechos de autor, pero solo cuando el pago constituye regalía.

Señaló que para que un pago pueda considerarse que es producto de una regalía, se debe estar cancelando una compensación como contraprestación por alguno de los derechos patrimoniales derivados de los derechos de autor u otro intangible.

Conforme con el Concepto de la Dirección Nacional de Derechos de Autor del 13 de diciembre de 2001, se encuentra probado que en este caso no hay ingreso derivado de derechos de autor o de propiedad científica, literaria o artística, por lo que no existe ningún fundamento jurídico que permita clasificar el pago por el servicio de televisión satelital en el artículo 408 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adujo que es improcedente la aplicación de la sanción por inexactitud, por cuanto se encuentra demostrado que la declaración de retención en la fuente del período cuestionado no contiene ningún hecho que de origen a aplicar la misma.

Violación del artículo 29 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 707 del Estatuto Tributario, porque la Administración no decretó las pruebas claramente pertinentes y conducentes.

Señaló que la Administración, con violación del debido proceso, determinó en la liquidación oficial que no debía decretar ninguna de las pruebas solicitadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, ni siquiera la más pertinente de todas para estos efectos, que es la de verificar el origen de los ingresos.

El hecho de haberse negado la práctica de pruebas, fuera de ser absolutamente violatorio del debido proceso, se constituye en una causal de nulidad de la actuación administrativa, conforme con el numeral 6º del artículo 140 del Código de Procedimiento Civil, que resulta aplicable por remisión del numeral 6º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Violación del párrafo del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999. Los conceptos de la DIAN publicados en el Diario Oficial son interpretación oficial y por ende, deben ser cumplidos por sus funcionarios.

Argumentó que el funcionario de la División Jurídica de la Administración de Impuestos, que debía fallar el recurso de reconsideración, no tuvo en cuenta el concepto de la DIAN No. 076824 del 28 de noviembre de 2003, según el cual los ingresos percibidos por el servicio de televisión satelital son de fuente extranjera. Lo anterior, no obstante que los conceptos publicados son obligatorios y constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

En relación con el impuesto sobre la renta, los ingresos que se generan por la transmisión de los programas mediante señal satelital originada por una empresa extranjera sin domicilio en Colombia, son ingresos de fuente colombiana, y por lo tanto, causan el impuesto complementario de remesas, por ser resultado de la prestación de servicios dentro del territorio colombiano, así sea de manera transitoria y aunque no tenga establecimiento propio, como lo define el artículo 4º del Estatuto Tributario.

En consecuencia, están sometidos a retención en la fuente a título del impuesto de renta y remesas, independientemente del medio utilizado y del lugar en el que se origine la señal que permite la prestación del servicio de televisión en el país.

Con fundamento en los artículos 1º de la Ley 182 de 1995 y 2º del Acuerdo 32 de 1998 de la Comisión Nacional de Televisión, concluyó:

- La prestación del servicio de televisión involucra un proceso técnico (emisión, difusión, distribución, radicación y recepción de señales) que permite al usuario (televidente) tener acceso a una programación determinada.
- La existencia de un usuario final es un elemento esencial para que el servicio de televisión pueda prestarse en forma onerosa. En efecto, sin usuario dispuesto a satisfacer la contraprestación demandada por el oferente, no se configura el servicio de televisión.
- Tratándose de usuarios ubicados en el territorio colombiano, es forzoso concluir que el servicio de televisión se entiende prestado en Colombia a pesar que la señal sea emitida en territorio extranjero. Lo anterior, por cuanto dicho servicio no se agota con la señal recibida por el usuario en su unidad receptora y porque al estar direccionada a un sitio específico, sólo puede ser apreciada por quien tenga domicilio en ese lugar.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 22 de mayo de 2009, declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración de retención en la fuente presentada por la sociedad actora, correspondiente al periodo 10 año gravable 2000, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El negocio desarrollado por la sociedad actora en forma directa con los suscriptores, es la fuente u origen de sus ingresos brutos recibidos en el territorio nacional, y no se originan en el contrato de agencia mercantil.

La obligación económica constituye la base gravable del impuesto de timbre, y el hecho generador está constituido por el otorgamiento del contrato en el que consta aquella. En el caso en estudio la base gravable corresponde a la pactada en el numeral 4º del anexo C del contrato de marras, por ende, la adición realizada como retención a título de impuesto de timbre, tomando como base los ingresos operacionales recibidos por la sociedad, no se ajustó a derecho.

Con fundamento en los Conceptos de la DIAN Nos. 19265 del 7 de abril de 2005 y 076824 de 28 de noviembre de 2003, indicó que la Administración ha definido que los ingresos percibidos por la prestación del servicio de televisión satelital no son de fuente nacional.

Salvamento de voto.

El Magistrado Ramiro Ramírez Onofre, salvó voto. Manifestó que la remuneración pactada en el numeral 2º del Anexo C del contrato de agencia mercantil es indeterminada, pero cuantificable mensualmente, la cual se debe tomar como base gravable para efectuar la liquidación del impuesto de timbre generado en el contrato de agencia mercantil.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que el contrato de agencia comercial es un documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, por lo tanto, se configura el presupuesto de causación del impuesto de timbre, en los términos del artículo 519 del Estatuto Tributario.

Indicó que en el numeral 4º del anexo C del contrato se dispuso que, a título de remuneración, la sociedad GLA como compensación pagaría al contribuyente una comisión de diez mil dólares, por la prestación de los servicios de agente comercial, siempre y cuando el número de suscriptores activos a diciembre 15 de cada año no fuera menor al 90% del número de suscriptores en dicha fecha del año anterior.

Consideró que para establecer si la cuantía señalada en el numeral 4º del anexo C del contrato antes mencionado es determinada o indeterminada, era necesario saber si al momento de la ocurrencia de los hechos el número de suscriptores de televisión satelital fue o no superior al 90% establecido en el contrato, y que con base en el dictamen pericial rendido dentro del proceso, el número de usuarios activos a 31 de diciembre de 1999 era de 38.384, por consiguiente la cuantía para este aspecto es determinada, pues el número de suscriptores o usuarios no llegó a los cien mil.

Adujo que el numeral 2º del Anexo C del contrato de agencia mercantil, también estipula una remuneración, pues de un 100% señalado como compensación, un 40% se le pagaría a la sociedad actora como contraprestación directa por los servicios locales proporcionados por ella como negocio propio, por lo tanto, es claro que de no existir el mencionado contrato no existiría tampoco remuneración alguna para la sociedad por dicho concepto.

Indicó que frente al numeral 2º del Anexo C citado, la cuantía del contrato es indeterminada, pero cuantificable mensualmente, la cual se debe tomar como base gravable para efectuar la liquidación del impuesto de timbre.

Respecto a la retención a título de impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario se tiene que los ingresos que se perciben en razón del contrato celebrado entre GCL y GLA son de fuente nacional, toda vez que provienen de prestar el servicio de televisión satelital dentro del territorio nacional, ingresos estos respecto de los cuales la sociedad debe realizar la

retención a título de impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 406 del referido Estatuto, en una tarifa del 35%.

Señaló que las transferencias o pagos realizados al exterior están sometidos a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 406 del Estatuto Tributario.

Advirtió que el Tribunal en anteriores demandas, respecto de los mismos hechos y circunstancias, se pronunció negando las pretensiones.

Sostuvo que los conceptos emitidos por la DIAN Nos. 19265 de 7 de abril de 2005 y 076824 de 28 de noviembre de 2003, son pronunciamientos de la entidad posteriores a los hechos discutidos en la presente demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y complementó su posición indicando que la conducta de la sociedad constituye un abuso de las formas jurídicas, aspecto desarrollado por la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993.

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que el Consejo de Estado en varias oportunidades se ha pronunciado en casos análogos al estudiado, en el sentido que el 40% que recibe la sociedad como remuneración directa de los usuarios no constituye parte de la base gravable del impuesto de timbre, y que el servicio de televisión satelital no es objeto de retención en la fuente a título del impuesto de renta ni de remesas, teniendo en cuenta que dicho servicio se presta en el exterior.

El **Ministerio Público** dentro de esta etapa procesal no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración de retención en la fuente presentada por la sociedad Galaxy de Colombia Ltda., correspondiente al periodo décimo del año gravable 2000.

Cuestión Previa.

La doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, mediante escrito del 16 de mayo de 2011 manifestó que, de conformidad con la causal contenida en el numeral 12 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, podría estar impedida para conocer del proceso de la referencia, toda vez que la contestación de la demanda se fundamentó en el concepto 83620 del 31 de diciembre de 2002, que suscribió en calidad de Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para la Sala, el hecho que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez hubiera emitido el concepto 83620 del 31 de diciembre de 2002, no significa que hubiera emitido consejo o concepto fuera del proceso sobre las cuestiones en controversia.

La Sala debe insistir en que la DIAN, en su momento, por medio de la Jefe de la Oficina Jurídica interpretaba el sentido y alcance de las normas tributarias, valiéndose de un concepto oficial, que adquiriría fuerza vinculante, en tanto lo expedía un funcionario legalmente habilitado para tal efecto.

Esa interpretación, en todo caso, es abstracta y se realiza con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente. Es más bien un tipo de “*interpretación jurídica*”¹, estrictamente normativa, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma en que debe entenderse una norma tributaria.

En la interpretación judicial², en cambio, el operador jurídico no sólo interpreta la norma jurídica, sino que la aplica para solucionar un caso particular y concreto. Es decir, es un ejercicio interpretativo en el que confluyen tanto el elemento normativo como el elemento fáctico, por cuanto el juez examina el presupuesto general de la norma en un contexto particular³, lo aplica y luego decide por medio de una sentencia.

Lo anterior resulta ilustrativo para decir que la interpretación que vierte en un concepto oficial la administración tributaria es diferente de la interpretación que hace el juez al resolver un caso concreto, pues mientras que la primera es general, la segunda es específica. Por lo tanto, no cabe duda que el concepto oficial que emita un funcionario de la administración no genera inhabilidad para que luego, ya en calidad de juez, decida la legalidad de un acto en el que se aplicó tal concepto.

En efecto, el consejo o concepto a que alude el numeral 12 del artículo 150 del C. de P.C. hace referencia a aquella opinión que entrega el juez (por fuera del proceso) sobre un caso particular y concreto que se someta a su consideración. De modo que se excluyen aquellas opiniones generales que, como en los conceptos oficiales, se emiten para determinar el alcance de una norma tributaria.

En otras palabras, la opinión que inhabilita al juez para conocer de un determinado asunto es sólo aquella que el juez hubiera realizado, en particular, sobre el asunto que es materia del debate en sede jurisdiccional, pero no genera inhabilidad aquella opinión que, como en este caso, entrega un funcionario para determinar el alcance general de una norma tributaria, y en condición distinta a la de juez.

Por las razones expuestas, es indudable que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez no conceptuó sobre los actos administrativos aquí cuestionados, pues no hay prueba de que hubiera emitido una opinión específica sobre la situación resuelta

¹ En el módulo de autoformación, de la Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla, denominado INTERPRETACIÓN JUDICIAL, se cita al profesor Wroblewsky Jerzy para definir la interpretación jurídica como “*el proceso o el resultado de determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos.*”

Esa definición resulta pertinente para entender que la labor de interpretación que ejerce la DIAN (antes por medio de la Oficina Jurídica, hoy por medio de la Dirección de Gestión Jurídica) es estrictamente normativa, esto es, se hace sin tener en cuenta ningún hecho particular.

² En el texto citado en la nota anterior, la interpretación judicial es tomada como una especie de la interpretación jurídica. Según ese texto, la interpretación judicial “*se caracteriza concretamente por el sujeto activo que la lleva a cabo, el juez, un ser humano que interpreta el producto de la acción y de la voluntad de otro ser humano, el derecho (en términos más rigurosos, el derecho positivo).*” [Pág. 64].

³ Incluso examina la doctrina oficial

en tales actos, y que ahora se discute en el presente proceso. Se insiste, el hecho de que los actos demandados se hubieran fundamentado en conceptos oficiales que suscribió la magistrada, no significa que ella hubiera conceptuado sobre dichos actos.

En consecuencia, no se configuran la causal de impedimento prevista en el artículo 150-12 del C. de P.C y, por ende, se desestimará el impedimento planteado.

1. Retención del impuesto de Timbre.

Corresponde a la Sala establecer si el 40% del total facturado a los usuarios por el servicio de telefonía satelital, 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 en el contrato de agencia mercantil suscrito entre la sociedad extranjera Galaxy Latin América LLC (hoy Directv Latin América LLC) y la demandante.

A ese respecto, el artículo 519 del Estatuto Tributario dispone que se causa el impuesto de timbre sobre los instrumentos públicos y documentos privados 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 \$53'500.000, 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, y que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio superior a \$853'800.000.⁴

En ese sentido, 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 ibídem; 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.

La sociedad Galaxy Latin América LLC (hoy Directv Latin América LLC) y Galaxy de Colombia S.A., celebraron un contrato de operación local y agencia, en el que se convino que la primera sociedad suministraría el servicio de televisión por satélite directo, y la segunda en calidad de operador local, agente y representante en la región, se encargaría de: (i) conseguir suscriptores para que puedan recibir la televisión DTH en la región; 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 Galaxy Latin América⁵.

Adicionalmente, el mencionado contrato previó en la cláusula 1.04:

*“1.04 Servicios a ser suministrados por GEC. GEC (Galaxy de Colombia S.A.), **suministrará directamente a los suscriptores, como un negocio***

⁴ Cifras vigentes para el año 2000 según el Decreto 2587 de 1999.

⁵ Fls 151 y 152 c.p. Considerandos y artículo 1º del Contrato.

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 (Galaxy Latín América) 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 riesgo⁶”.

Con relación a los pagos indicó:

“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** (Galaxy Latin America). El restante 40% es el pago a GEC (Galaxy de Colombia Ltda.) 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 por 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.

(...)”

El presente contrato es de agencia comercial, entendido como aquel en virtud del cual un comerciante (agente) 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 mismo⁷.

Además es un contrato otorgado en el país, dada que su ejecución es en el territorio nacional, por lo que genera el impuesto de timbre de acuerdo con los términos del artículo 519 del Estatuto Tributario.

⁶ Fl 153 c.p.

⁷ Artículo 1317 del Código de Comercio.

En ese sentido, es importante advertir que para este tipo de contratos existe una regulación especial en materia de determinación de la base gravable en la liquidación del impuesto de timbre, contenida en el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992:

“ARTICULO 33. BASE GRAVABLE EN LA FIDUCIA, LA AGENCIA MERCANTIL Y EN LA ADMINISTRACION DELEGADA. 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”.

De conformidad con la norma transcrita, la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de agencia mercantil se calcula con base en la remuneración del agente.

De acuerdo con la definición del contrato de agencia mercantil y con los términos del contrato en el que la demandante actuó como agente, la Sala considera que la base para el impuesto de timbre es la compensación acordada por las partes de US \$10.000 que GLA debe pagar cada año, pues esa fue la voluntad de las partes del contrato, estipulación que debe entenderse, en los términos que fue redactada, como la remuneración del contrato de agencia mercantil, tal como lo señala el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

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

Sobre el tema de análisis se ha pronunciado esta Sala⁸, en un caso análogo:

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

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

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

⁸ Sentencia de 27 de Mayo de 2009, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, Expediente No. 16072.

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

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

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

(...)

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”.

El anterior precedente jurisprudencial ha sido desarrollado, en igual sentido, en las sentencias de fecha 27 de mayo de 2009, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 16401, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16848, entre otras.

En consecuencia, el 40% del valor pagado por los suscriptores por concepto de servicios locales prestados directamente por el demandante, no hace parte de la base gravable del impuesto de timbre causado sobre el contrato de agencia mercantil. Por consiguiente, no prospera la apelación en este aspecto.

2. Retención en la fuente a título de impuesto de Renta.

En este cargo, corresponde a la Sala establecer si los ingresos pagados o abonados en cuenta por el demandante a favor de la sociedad extranjera, como contraprestación del servicio internacional de televisión satelital, constituyen para el beneficiario renta de fuente nacional, sometidas a retención en la fuente a título de renta.

Para el actor el servicio de televisión satelital es prestado por fuera del territorio nacional, y por tanto el pago que por este concepto se realice debe ser considerado de fuente extranjera. Así mismo indicó que el Concepto de la DIAN No. 076824 de 28 de noviembre de 2003 constituye interpretación oficial y por ende debe ser aplicado por sus funcionarios.

Por su parte, el apelante manifestó que el servicio en comento es prestado en Colombia, pues, si bien la señal se emite desde el exterior, es recepcionada por los usuarios ubicados en el territorio colombiano.

El artículo 12 del Estatuto Tributario estipula que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Conforme con lo estipulado por el artículo 406 del Estatuto Tributario, deben retener a título de impuesto sobre la renta quienes efectúen pagos o abonos en cuenta, por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

En ese sentido, es preciso señalar que se entiende por ingresos de fuente nacional aquellos 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, así como la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.⁹

De las anteriores normas se puede concluir que la clasificación de los ingresos en materia del impuesto de renta atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera, lo que implica que se debe determinar dónde se prestó el servicio de televisión, para establecer la naturaleza de las rentas.

Para el caso en concreto, el artículo 1º de la Ley 182 de 1995, por la cual se reglamenta el servicio de televisión, consagró una definición técnica del 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.*

La referida Ley clasificó el servicio de televisión en función de su nivel de cubrimiento, según el país de origen y destino de la señal en:

- *Televisión Internacional: Se refiere a las señales de televisión que se originan fuera del territorio nacional y que pueden ser recibidas en Colombia o aquella que se origina en el país y que se puede recibir en otros países.*
- *Televisión Colombiana: Es aquella que se origina y recibe dentro del territorio nacional¹⁰.*

Otra clasificación del servicio de televisión, según la tecnología de transmisión es esta: i) radiodifundida: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético,

⁹ Artículo 24. Estatuto Tributario.

¹⁰ Artículo 22. Ley 182 de 1995. modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996.

propagándose sin guía artificial; ii) cableada y cerrada: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario a través de un medio físico de distribución destinado exclusivamente a esta transmisión, o es compartido para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, de conformidad con las respectivas concesiones y las normas especiales que regulan la materia; y iii) **satelital**: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde un satélite de distribución directa¹¹.

La televisión satelital está definida en el artículo 2 del Acuerdo 32 de 1998¹², por el cual se reglamentó, 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 equipos terminales de recepción individual.

Obra en el expediente concepto del Ministerio de Comunicaciones (hoy Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones), dirigido al Director de la DIAN, de fecha 6 de marzo de 2003, en el cual se 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 explicó¹³.”

Igualmente, se encuentra que la Comisión Nacional de Televisión en oficio del 11 de febrero de 2003, sobre el mismo tema, se 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

¹¹ Artículo 19. Ley 182 de 1995.

¹² En los mismos términos se definió en el Acuerdo 10 de 2006, artículo 26 que derogó el Acuerdo 32 de 1998.

¹³ FI 122 a 130 c.p.

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 recepciona 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.**¹⁴” (negrilla fuera de texto).*

En un caso similar al estudiado, esta Sala¹⁵ se pronunció concluyendo que el servicio de televisión internacional satelital es prestado en el exterior y por tanto, no se encuentra sujeto a retenciones por concepto del impuesto de renta ni de remesas, así:

“De acuerdo con lo expuesto y con las pruebas que obran dentro del expediente, el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación terrena, que se encuentra fuera del territorio nacional, a un satélite geoestacionario [ubicado fuera del territorio del país] que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia para ser retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual.

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

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 eso los ingresos que recibe la entidad extranjera [GLA], no son de fuente nacional, por cuanto el servicio prestado por el operador del exterior, lo es fuera del territorio colombiano.

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

Con fundamento en los conceptos técnicos en mención y las pruebas que están en el expediente, se verifica 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 (que se ubica fuera del territorio del país), que la recibe, la amplifica, la traslada a otra frecuencia, para ser

¹⁴ FI 131 a 149 c.p.

¹⁵ Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 17276.

retransmitida a la tierra, en donde es recibida directamente por cada usuario o suscriptor, es decir, es de recepción individual.

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 en el exterior**, los pagos efectuados a dicha sociedad no están gravados con el impuesto sobre la renta (art. 12 del E. T.), por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por ese concepto. Así, no procede la adición de retenciones por renta efectuada por la Administración, ni, por tanto, la correspondiente sanción por inexactitud.

En consecuencia, las razones que anteceden son suficientes para confirmar el fallo apelado.

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. DECLÁRASE infundado el impedimento manifestado por la Honorable Magistrada, doctora Carmen Tersa Ortiz de Rodríguez.

2. CONFÍRMASE la sentencia del 22 de mayo de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

3. RECONÓCESE personería para actuar a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la demandada.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

