

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil quince (2015).

Radicación: 76001 2331000200302432-01
No. Interno: 20544
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Galaxy de Colombia Ltda.
Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 31 de enero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que falló lo siguiente:

“1. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial Retenciones en la Fuente-Revisión No. 050642002000038 del 15 de junio de 2.002, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá, mediante la cual se modificó la liquidación Privada No. 0055123070527407 del 14 de julio de 1999, y la Resolución No. 050662003000011 del 21 de marzo de 2.003, expedida por la División Jurídica de la entidad, que desató el recurso de reconsideración interpuesto, confirmando el primer acto administrativo en todas sus partes.

2. DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho, que la entidad demandante no está obligada al pago de suma adicional alguna por concepto de impuesto de timbre, de retención por impuesto de renta y el complementario de remesas ni de sanción, quedando por ende, en firme, la liquidación privada presentada por aquella el 14 de julio de 1999, correspondiente al mes de junio de 1999.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- La sociedad Galaxy de Colombia Ltda. presentó, el 14 de julio de 1999, la declaración mensual de retención en la fuente del impuesto de timbre, renta y remesas del sexto período (junio) de 1999, con el autoadhesivo número 0512307052740-7.
- El día 28 de junio de 2000, la DIAN profirió el Emplazamiento para Corregir número 050632000000082.
- El día 28 de septiembre de 2001, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 050632001000064, mediante el que propuso modificar la liquidación privada de retención en la fuente.
- Mediante la Liquidación Oficial de Revisión número 0506420020000038 del 15 de junio de 2002 modificó la declaración privada, según lo propuesto en el requerimiento especial.
- La liquidación oficial fue confirmada por la Resolución número 050662003000011 del 21 de marzo de 2003, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA¹

La sociedad Galaxy de Colombia Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

“(…) se declaren nulos los siguientes actos:

¹ La demanda fue corregida y adicionada por medio de escrito del 31 de mayo de 2004. (Folios 293 a 336 cuaderno principal)

1. *Liquidación Oficial Retenciones en la Fuente-Revisión No. 050642002000038 del 15 de junio de 2002, mediante la cual se modificó la Liquidación Privada No. 0512307052740-7 del 14 de julio de 1999 fijando en la suma de \$2.038.419.000 el valor total a pagar por concepto de Total Retenciones más Sanciones a cargo del contribuyente GALAXY DE COLOMBIA LTDA., correspondiente al período fiscal sexto de 1999 y*
2. *Resolución No. 050662003000011 del 21 de marzo 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 Retenciones en la Fuente-Revisión No. 050642002000038 del 15 de junio de 2002 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 sexto de 1999, presentada por mi poderdante el 14 de julio de 1999 y radicada bajo el número 0512307052740-7.*
2. *Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se ordene a la Nación U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida. ”*

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 33 del Decreto 2076 de 1992;
- Artículos 12, 24, 406, 408, 418, 647, 707 y 717 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 29 de la Constitución Política

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante, en los hechos de la demanda, puso de presente que la sociedad Directv Latin America LLC (antes Galaxy Latin America LLC) suscribió un contrato de agencia mercantil con Galaxy Colombia Ltda. (antes Galaxy Entertainment Colombia - GEC), cuyo objeto era que este último consiguiera suscriptores en Colombia para que pudieran recibir y comercializar la televisión DTH en el país, comercializar la televisión DTH en el país, facturar y recaudar el pago de los suscriptores en la región y transferir dichas sumas a Galaxy Latin America LLC.

A continuación, desarrolló los conceptos de violación así:

- **Violación del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 por incorrecta aplicación de la base gravable del Impuesto de Timbre**

Dijo que el numeral 4º del Anexo C del contrato de agencia mercantil que suscribió con GLA (Galaxy Latin America) estipula que la remuneración que recibe GLC (Galaxy Colombia Ltda.), en calidad de agente de GLA corresponde a la suma fija de US\$10.000, la que sería incrementada si se superaba el número de 100.000 suscriptores. Que como nunca ocurrió esta última condición, la remuneración anual para GLC siempre ha sido de US\$10.000, sobre la que se ha liquidado y pagado el Impuesto de Timbre.

Explicó que GLC ofrece a los suscriptores aparatos decodificadores y otros servicios locales, necesarios para recibir la imagen transmitida por GLA. Que, para ello, suscribe contratos directamente con los beneficiarios, bajo la autorización y parámetros de calidad y servicio que exige GLA, en donde se entabla una relación jurídica directa con los usuarios en la que factura y

cobra por dichos servicios. Que los pagos que recibe por este concepto no son parte de la cuantía del contrato de agencia comercial.

Sostuvo que se violó el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, y demás normas complementarias, porque incluyó en la base gravable del Impuesto de Timbre los ingresos que tiene el agente, derivados del alquiler de los equipos y otros servicios locales.

También estimó que la DIAN violó el derecho al debido proceso que le asiste, al negar la inspección tributaria que solicitó para demostrar que los ingresos de GLC provienen de los suscriptores y no de GLA.

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

La demandante dice que los actos administrativos demandados violaron las disposiciones citadas al gravar con el impuesto sobre la renta y complementarios, servicios prestados desde el exterior que no son rentas de fuente territorial colombiana, y, por tanto, no sujetos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y remesas.

Explicó que 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. Añadió que la programación se transmite desde los centros de transmisión al satélite de propiedad de un tercero, ubicado fuera

del segmento de la órbita geoestacionaria colombiana en posición orbital 95° longitud oeste, según certificado del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Manifestó que 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.

Dijo que se trata de un servicio de difusión que se desarrolla en el lugar de 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.

Que si, en gracia de discusión, se aceptara que el ingreso 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.

- **Violación del artículo 711 del Estatuto Tributario**

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

- **Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario**

La demandante alegó que la sanción por inexactitud no tiene lugar, porque no se dieron los supuestos que establece el artículo 647 del E.T. para su procedencia. Advirtió que los hechos y cifras que declaró en el denuncia cuestionado fueron completos y verdaderos.

Indicó que en el caso existió diferencia de criterios con la DIAN sobre la interpretación del artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, para el cálculo de la base gravable del impuesto de timbre, así como de la normativa que se aplica al impuesto de renta y remesas en el caso de los servicios prestados por sociedades extranjeras.

- **Violación del artículo 29 de la Constitución Política en concordancia con el artículo 707 del Estatuto Tributario**

La demandante alegó que ninguna de las pruebas que pidió, al contestar el requerimiento especial, fue decretada por la DIAN. Que, por eso, la DIAN violó el derecho al debido proceso, y que, por lo tanto, los actos administrativos demandados son nulos por violación del numeral 6 del artículo 140 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del numeral 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En concreto, la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Afirmó que los ingresos que se generan por la transmisión de los programas por medio de señal satelital, originada por una empresa extranjera sin

domicilio en Colombia, se consideran ingresos de fuente nacional que causan el impuesto de renta y el de remesas.

En el caso, manifestó que los pagos hechos al exterior por GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA, empresa colombiana operadora de televisión en el país, como retribución por la prestación de servicios de televisión por parte de GALAXY LATIN AMERICA, empresa extranjera sin domicilio en Colombia, quien origina la señal desde el exterior hacia el país, están gravados con el impuesto sobre la renta y el de remesas, y, por tanto, sometidos a retención en la fuente, independientemente del medio utilizado y del lugar donde se origine la señal.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

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

El contrato de agencia comercial celebrado entre GALAXY LATIN AMERICAN GLA y la actora GCL es un documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, por lo tanto, está sometido al impuesto de timbre, de conformidad con el artículo 519 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con los numerales 2 y 4 del anexo C del contrato de agencia comercial, y según el contrato en general, la demandante recibe dos ingresos por dos actividades distintas. La primera es la remuneración del agenciado, por el hecho de conseguir suscriptores para recibir la televisión DTH; y la segunda es la remuneración de los usuarios por la prestación de servicios

conexos con la actividad que ejercía como agente, correspondiente al 40% de las sumas pagaderas por éstos.

Está demostrado que, además de ser agente comercial, la actora presta servicios adicionales como negocio propio, por los que obtiene unos ingresos que no forman parte de la remuneración del contrato de agencia.

Las normas sobre agencia comercial no impiden que el agente desarrolle servicios conexos; además, la actora estaba plenamente facultada por la sociedad extranjera para prestar servicios adicionales, como negocio propio.

Lo que existe es un contrato accesorio, encaminado a asegurar la ejecución o cumplimiento del contrato de agencia comercial (principal), sin el cual no tendría existencia propia, por lo que está exento de timbre (artículo 530 [42] del Estatuto Tributario).

Por tanto, las sumas que recibe la actora de los suscriptores por los servicios por ella prestados (40% del valor total de las sumas recaudadas por los suscriptores) no causan impuesto de timbre.

Según las clasificaciones del artículo 1 de la Ley 182 de 1995, el servicio de televisión que presta la sociedad extranjera GLA (hoy DIRECTV LATIN AMERICA) es satelital, por suscripción e internacional porque el satélite está ubicado en Colombia y las señales se emiten por una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia.

El Concepto 076824 de 28 de noviembre de 2003 de la DIAN, desnaturaliza el servicio de televisión y no puede decirse que por el hecho de que los

suscriptores usufructúen el servicio prestado por GLA, este se entienda prestado en Colombia, pues, aunque dicho criterio tiene en cuenta el lugar donde se recibe la señal, no tiene en cuenta aspectos como la transmisión y emisión; a su vez, ninguno de estos aspectos, en forma individual, puede definir el servicio en forma completa.

El servicio de televisión satelital se presta por GLA en el extranjero y como lo único que hacen los usuarios colombianos es acceder directamente a la señal satelital a través de decodificadores y no por retransmisión de la señal por un operador nacional, la actividad se desarrolla en el exterior.

En consecuencia, los ingresos por el servicio de televisión no fueron prestados en el país sino en el exterior. En ese orden de ideas, los ingresos recibidos por GLA no están sujetos al impuesto de renta, ni a retención en la fuente por dicho concepto. Así lo corroboraron los conceptos de 11 de febrero y de 6 de marzo de 2003 de la Comisión Nacional de Televisión.

Dado que los ingresos recibidos por la sociedad extranjera no son de fuente nacional, tampoco procede la retención por remesas. Debe levantarse la sanción por inexactitud porque no se cumplieron los presupuestos para imponerla. Agregó que se presentó una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante sobre la generación de cada uno de los impuestos.

Reiteró sentencias de ese Tribunal sobre el mismo asunto.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la U.A.E. DIAN recurrió la decisión del Tribunal y solicitó negar las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de la apelación fueron las siguientes:

- **Impuesto de timbre**

Afirmó que si bien las normas del Código de Comercio, que regulan el contrato de agencia mercantil, dan a entender que la actividad desarrollada por el agente está encaminada únicamente a desarrollar la actividad del agenciado, no existe una prohibición expresa en el sentido de que el agente no pueda desarrollar una actividad o prestar servicios a los mismos suscriptores obtenidos en ejecución del contrato de agencia.

Precisó que el artículo 519 del Estatuto Tributario prevé que el impuesto de timbre generado por determinados documentos y actuaciones, era igual al valor de las retenciones en la fuente debidamente practicadas. Y, en el caso de los documentos de cuantía indeterminada, además de la retención inicial que señala esa disposición, el impuesto también comprendía las retenciones efectuadas una vez determinada la cuantía de los documentos.

Indicó que la empresa agenciada GLA autorizó a GLC la prestación de otros servicios adicionales o conexos a los suscriptores, especificándose en el respectivo contrato no sólo las actividades que la demandante desarrollaría como negocio propio, sino los ingresos que a tales actividades correspondían.

Sostuvo que del análisis del contrato de agencia comercial celebrado entre Galaxy Latin America LLC y la demandante, se desprende que su objeto

consistía en que GEC se encargara de la promoción y venta del servicio de televisión satelital ofrecido por GLA, en los términos del artículo 1 de dicho contrato.

Advirtió que en el numeral 1.04 del contrato mencionado se dispuso que GEC suministraría, por su propio riesgo, los servicios de instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente. De tal forma que, agregó, GLA no será responsable por el desempeño de estos servicios y la facturación.

Insistió en que el contrato de agencia comercial que suscribieron GLA y GLC es un documento constitutivo de obligaciones de contenido económico, y que, por lo tanto, se configuró el presupuesto de causación del impuesto de timbre en los términos del artículo 519 E.T.

En cuanto a la cuantía del contrato, precisó que en el numeral 4 del anexo "C" se dispuso que, a título de remuneración, la sociedad GLA pagara a GEC una comisión de US \$ 10.000, siempre y cuando el número de suscriptores activos al 15 de diciembre de cada año no fuera menor al 90% del número de suscriptores activos al 15 de diciembre del año previo.

Afirmó que, para establecer si la cuantía señalada en el numeral 4 citado 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, pues si no se daba esa condición, GLA pagaría a GEC, como retribución, la cantidad de US\$10.000 anuales. Pero si superaba ese porcentaje, le pagaría un porcentaje por cada suscriptor adicional.

Para el año 1999, con base en el dictamen rendido por perito, estableció que la cuantía del contrato era determinada, pues el número de suscriptores o usuarios no llegó a los 100.000, de tal forma que GLA debía pagarle a GEC la suma de US\$10.000, suma sobre la que se calcula el impuesto de timbre.

Afirmó que en el numeral 2 del anexo “C” del contrato celebrado entre GLA y GLC se estipuló una remuneración para GLC, derivada del mismo contrato, pues del 100% señalado como compensación, un 40% se le pagaría a la demandante como compensación directa de los suscriptores por los servicios locales que proporcionaría, como negocio propio. Agregó que esa compensación, que genera remuneración para la demandante, se deriva del contrato de agencia comercial celebrado con GLA, de tal forma que al no existir el mencionado contrato, no existiría remuneración alguna para GLC por los servicios que presta a los suscriptores o usuarios.

De lo anterior, concluyó que la remuneración pactada en el numeral segundo del Anexo “C” del contrato es de cuantía indeterminada pero cuantificable mensualmente, la que debe ser tomada para calcular la base gravable del impuesto de timbre generado en el contrato de agencia mercantil.

- **Impuesto de renta y remesas**

En cuanto a la retención a título de impuesto sobre la renta, después de transcribir los artículos 406 y 24 del E.T., afirmó que los ingresos recibidos en virtud del contrato celebrado entre GLC y GLA son de fuente nacional, pues provienen de la prestación del servicio de televisión satelital dentro del territorio nacional, y que sobre dichos ingresos la demandante debe practicar

la retención a título de impuesto sobre la renta a una tarifa del 35%, conforme con los artículos 240 y 406 del E.T.

Sostuvo que está demostrado que la demandante presta un servicio dentro del territorio nacional, razón por la que debe realizar los pagos al exterior, debido a la prestación de servicios de la televisión satelital cuya señal es transmitida por GLA desde el exterior. Que las transferencias o pagos que realizó la demandante están sometidos a la retención en la fuente a título del impuesto de renta y remesas, conforme con el artículo 406 E.T.

Concluye que no se violó el artículo 29 de la Constitución, porque la DIAN, en el trámite que siguió para la expedición de los actos demandados, obró conforme a derecho y le brindó la oportunidad a la demandante de intervenir e interponer los recursos de ley.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora**, además de reiterar los argumentos de la demanda, puso de presente que esta Corporación ya se ha pronunciado, reiteradamente, sobre el mismo asunto, en sentencias proferidas en los meses de mayo y agosto de 2009. Por ello, pidió que se ratificara el precedente decantado en dichas decisiones.

La **U.A.E. DIAN** reiteró la disertación del recurso de apelación. Adicionalmente, transcribió el salvamento de voto que rindió el señor magistrado Héctor Romero Díaz, en la sentencia del 27 de mayo de 2009².

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 760012331000200401167-00 (16616), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que anuló la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642002000038 del 15 de junio de 2002 y de la Resolución 050662003000011 del 21 de marzo de 2003, expedidas por la U.A.E. DIAN, que modificaron la declaración de la retención en la fuente del impuesto de timbre, renta y remesas del mes de junio de 1999, presentada por la sociedad demandante, en el sentido de adicionar retenciones a título de remesas (renglón RM), renta (renglón RE) y timbre (renglón RY).

Para el efecto, la Sala hará una breve referencia a la jurisprudencia de la Sala referente al impuesto de timbre y renta y remesas en los contratos de agencia comercial y aplicará el precedente correspondiente al caso concreto.

3.1.EL IMPUESTO DE TIMBRE EN LOS CONTRATOS DE AGENCIA COMERCIAL. REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL³

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

³ Entre otras, la sentencia del 20 de agosto de 2009, expediente 760012331000200401160-01 (16150), Galaxy de Colombia contra UAE DIAN, reterfuente de mayo del 2000, Consejero ponente Hugo Bastidas Bárcenas.

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 que 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, y se aplica la tarifa vigente en la fecha de la celebración del contrato, conforme con el artículo 519 del Estatuto Tributario. En caso contrario, debe acudirse a lo previsto en el artículo 522 del mismo Estatuto. 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 que se le aplica la tarifa del impuesto que se encuentre vigente, en la medida

en que supere el valor señalado para la respectiva vigencia fiscal y se cumplan 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, a partir de la naturaleza del contrato y de las obligaciones convenidas en él. Así, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 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 y,
- En los contratos que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsas

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

3.1.1. Del caso en concreto

En el caso en examen, la DIAN adicionó retenciones por concepto del impuesto de timbre en razón del contrato de agencia comercial suscrito entre la actora y GLA.

GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA S.A (o GLC) - celebró un **CONTRATO DE OPERACIÓN LOCAL Y AGENCIA** el 1º de enero de 1999⁴ 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 1º, 4º y 13 del citado contrato:

“ARTICULO 1. NOMBRAMIENTO Y TÉRMINOS; SERVICIOS.

1.01 NOMBRAMIENTO. “ GLA nombra a GEC como su operador local, agente y representante en la Región: para (i) conseguir suscriptores para que puedan recibir la televisión DTH en la Región, en conformidad con un contrato contemplado en el documento D de este contrato; (ii) comercializar la televisión DTH en la Región; y (iii) facturar y recaudar el pago de los suscriptores en la Región y demás sumas adeudadas a GLA por el suministro de la televisión DTH y transferir dichas sumas recaudadas a GLA, todo lo cual hará en conformidad con los términos de este contrato. Para los propósitos de este contrato, “suscriptores” significa las personas en la Región que hacen un contrato con GTEC (como representante de GLA) para recibir la televisión DTH.

1.02 (...)

1.03 (...)

1.04 SERVICIOS A SER SUMINISTRADOS POR GEC. GEC suministrará directamente a los suscriptores, como un negocio propio (**pero de acuerdo con los términos de este contrato**), y por su propio riesgo, los servicios de instalación, ventas y mercadeo, alquiler de IRS y servicio al cliente, usando su propio personal o contratando a terceros. GLA no será responsable por el desempeño de estos servicios y la facturación; la facturación y cobro de las sumas adeudadas por esto será responsabilidad de GEC, por su propia cuenta y riesgo. No obstante lo anterior, GEC deberá cumplir en todo momento con los términos de este contrato (incluyendo, sin limitación, el Manual) y con las políticas y procedimiento que GLA y GEC acuerden de tiempo en tiempo”.

⁴ Folios 656 a 708 del cuaderno de antecedentes administrativos.

El artículo 2º 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. (...)”

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. Por lo tanto, se configura el presupuesto

de causación del impuesto de timbre en los términos del artículo 519 del Estatuto Tributario, punto sobre el que no existe discusión.

Por otra parte, la DIAN, previo requerimiento especial, expidió la liquidación de revisión cuestionada, que adicionó la declaración de retención en la fuente del contribuyente correspondiente al mes de junio de 1999, en el renglón 26, por valor de \$33.015.000 como retención a título de impuesto de timbre nacional, tomando como base los ingresos operacionales 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 contrato⁵ se derivan dos pagos para GALAXY ENTERTAINMENT DE COLOMBIA GEC, estipulados en el numeral 2º y 4º 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, la disposición contenida en el numeral 4 del anexo C, que expresa la voluntad de las partes del contrato, es clara, en el sentido de que la compensación por los servicios prestados de ahí en adelante por GEC, en

⁵ Anexo C, Pagos y términos de pago.

calidad de agente y representante de GLA en la región, era la suma de US\$10.000, estipulación que debe entenderse, en los términos en que fue redactada, como la remuneración del contrato de agencia mercantil, tal como lo señala el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992.

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

Por esta razón, la parte actora suscribe con cada uno de los usuarios finales un contrato⁶ 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.

En ese orden, en el caso se presentan varias relaciones jurídicas independientes, cuya compensación también es claramente determinable a partir del contrato suscrito entre las partes. De tal manera que, la remuneración que recibe la parte actora por los servicios locales que presta, proviene de contratos independientes celebrados con los suscriptores, quienes son terceros ajenos al contrato de agencia mercantil suscrito entre GLA y GEC. Lo que ocurre es que en el contrato se regularon los toques o márgenes que cada una de las partes podía percibir por los servicios paralelos a la ejecución del mencionado contrato, y que GEC presta directamente a los usuarios.

⁶ Aspecto que no fue discutido ni controvertido por la demandada.

A juicio de la Sala, la anterior estipulación obedece a que la facturación y recaudo del servicio corresponde a uno de los términos del contrato, desarrollado y ejecutado, pero no 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, fijada en la suma de US\$10.000, pagadas por 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 demandante, una compensación equivalente a US\$10.000, que es la suma que, para efectos del impuesto de timbre, constituye la cuantía del documento.

Además, no puede considerarse que, por el hecho de que se trate de un contrato de agencia mercantil, el agente no pueda convenir con la empresa extranjera la existencia de ciertas obligaciones accesorias al contrato como negocio propio, como en este caso, el alquiler y mantenimiento de los decodificadores. Ni se debe 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.

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 anterior permite inferir que el 40% del valor pagado por los suscriptores, correspondiente a la compensación por los servicios locales prestados directamente por la sociedad demandante, no hacen parte de la base gravable del impuesto de timbre nacional causado sobre el contrato de operación local y agencia suscrito entre GLA y GEC para el suministro de la televisión DTH.

En ese orden, se encuentra que los actos acusados violaron directamente, por errónea interpretación, el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992, en concordancia con los artículos 519 y 522 del E.T., razón para confirmar la sentencia del Tribunal que declaró la nulidad de dichos actos, y la firmeza de la declaración de la retención en la fuente del impuesto de timbre correspondiente al mes de junio de 1999, presentada por la sociedad Galaxy de Colombia Ltda.

3.2. RETENCIONES EN LA FUENTE A TÍTULO DE IMPUESTO DE RENTA Y REMESAS. REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL⁷

Conforme con el artículo 406 del Estatuto Tributario, 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, deben retener a título de impuesto sobre la renta.

Y, a título del impuesto de remesas deben practicar la retención en la fuente quienes efectúen pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior (artículo 417 del Estatuto Tributario); sin embargo, no

⁷ Entre otras, la sentencia del 20 de agosto de 2009, expediente 760012331000200401160-01 (16150), Galaxy de Colombia contra UAE DIAN, redefuente de mayo del 2000, Consejero ponente Hugo Bastidas Bárcenas.

habrá retención sobre los pagos o abonos en cuenta que no correspondan a rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional (artículo 418 *ibídem*).

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”*⁸.

Conforme con 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

⁸ 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.

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, y 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, que reglamenta el servicio de televisión satelital, define 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 [artículo 2].

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 2003⁹, 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 ése, según se explicó”

Sobre los aspectos técnicos de la televisión satelital, en oficio de 11 de febrero de 2003 la Comisión Nacional de Televisión¹⁰, 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.”

⁹ Folios 395 y 396 del cuaderno de antecedentes.

¹⁰ Folios 405 a 417 del cuaderno de antecedentes.

“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 citados conceptos técnicos y las pruebas que están en el expediente, se establece 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 y 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”*.

3.2.1. Del caso en concreto

La demandante (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 por medio 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.

La Sala debe precisar 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.

Al respecto, se considera:

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.

Lo anterior, porque no es un servicio prestado en Colombia, independientemente de que 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.

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 y remesas efectuada por la DIAN.

Finalmente, como consecuencia de la improcedencia de las glosas discutidas, la sanción por inexactitud también resulta improcedente.

En consecuencia, 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A:

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia del 31 de enero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Galaxy de Colombia Ltda contra la U.A.E. DIAN, por las razones aducidas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en representación de la U.A.E. DIAN al abogado Carlos Calderón Vargas, y en representación de la parte actora al abogado Martín Acero Salazar, en los términos del poder que les fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase 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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Ausente con permiso

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ