**OFICIO N° 060192**

**23-09-2013**

**DIAN**

1500

Bogotá D.C.

**Ref.:** Radicado 1382 del 05/09/2013

Señora

**JENNY P. JIMÉNEZ VARGAS**

Directora de Tributación Internacional y Técnica Tributaria

Dirección General de Tributación

Ministerio de Hacienda de Costa Rica

[Jimenezvj@hacienda.go.cr](mailto:Jimenezvj@hacienda.go.cr)

Cordial saludo Señora Jenny Patricia.

Conforme con lo previsto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional entre otros, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Consulta en síntesis, si pueden ser reconocidas en Colombia como impuesto pagado en Costa Rica, en carácter de crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior, las donaciones efectuadas a la Iglesia Católica en la República de Costa Rica por una empresa que integra un grupo financiero cuya matriz es Colombiana.

Para los fines precedentes explica el régimen impositivo interno de la República de Costa Rica que posibilita descontar las donaciones del impuesto a cargo del donante, en cuanto la ley Costarricense prevé que en lugar de que el impuesto a cargo se pague al Estado, el mismo se done a la Iglesia Católica con destinación específica.

Señala, que en su criterio sí constituye un impuesto efectivamente pagado, en cuanto el Estado de manera conjunta con la empresa donan la alícuota líquida del impuesto en los propósitos de la donación modal previsto en las disposiciones que tributariamente la regulan. Concluye manifestando, que requiere precisar el tratamiento por cuanto a la empresa costarricense le preocupa que en Colombia no les sea reconocida la donación como crédito contra el impuesto de renta que tiene que pagar en Colombia la matriz de la donante.

Por lo expresado en el escrito de consulta precisa inicialmente manifestarle, que tratándose de un impuesto directo, como es el impuesto sobre la renta y complementarios, los sujetos pasivos los son individualmente considerados tanto en relación con la obligación tributaria sustancial como también de las accesorias encaminadas a la satisfacción de la obligación principal.

En tanto las sucursales de sociedades y demás tipos de establecimientos permanentes se predican de su oficina principal, que jurídicamente corresponden una misma persona moral, las matrices lo son de sus subordinadas que como tales son personas jurídicas distintas de la matriz o controlante del grupo corporativo que integran. Lo anterior es fundamental tener presente, en cuanto que, en relación con crédito fiscal que por impuestos pagados en exterior prevé la legislación colombiana como mecanismo unilateral interno, lo es para evitar doble tributación jurídica internacional en su estricta acepción y no para evitar la doble tributación económica en cualquier situación. Por tanto, tiene especial relevancia establecer la condición de nacional o extranjera de la sociedad o entidad.

En lo que dice relación con el crédito tributario por impuestos pagados en el exterior, el [artículo 254](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=327) del Estatuto Tributario prevé que tanto las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades colombianas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Regula de manera especial el crédito fiscal cuando se trata de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, caso en el cual deben observarse las reglas en ese mismo artículo establecidas. Lo mismo ocurre respecto de las empresas colombianas de transporte aéreo o marítimo, en relación con los impuestos pagados en el exterior por rentas relativas a ingresos por transporte aéreo o marítimo internacional, de acuerdo con el [artículo 256](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=329) Ib.

De acuerdo con el [artículo 259](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=334) del mismo Estatuto -salvo las taxativas excepciones allí consagradas-, en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta; y la determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario. Renta presuntiva que, como renta líquida especial, está desarrollada en los artículos [188](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=252) y siguientes del mismo Estatuto.

Ahora bien, establecido como está que, al tenor de las prescripciones del [artículo 259](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=334) del Estatuto Tributario colombiano, es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero el que da el derecho a las personas naturales residentes en Colombia y las sociedades y entidades Colombianas al crédito fiscal relativo a las rentas de fuente extranjera que originaron el pago de ese impuesto en el exterior, no puede, bajo ninguna circunstancia darse tratamiento analógico en Colombia para las donaciones, en cuanto es presupuesto esencial que condiciona la procedencia del descuento tributario en comento, el pago del impuesto en el extranjero, cualquiera sea su denominación, que causen esas mismas rentas de fuente extranjera.

Por otra parte y tratándose de un beneficio tributario como en general son las minoraciones no estructurales que como tales y respecto de las no se configuran los presupuestos de fondo con las actividades productoras de renta de que se trate, la Honorable Corte Constitucional de Colombia en Sentencia C-913/11 - Referencia: Expedientes D-8572 Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el [artículo 254](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=327) en uno de los apartes manifestó:

7.4. En el caso específico de los descuentos, que interesa a esta causa, los mismos son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellos porcentajes, cuotas o valores fijos que la ley permite restar del impuesto determinado, generalmente del impuesto sobre la renta. El descuento fiscal, constituye entonces una excepción en el sistema tributario, dirigido a evitar la doble tributación e incentivar cierto tipo de actividades estratégicas del país –como la inversión extranjera en el país y la inversión nacional en el exterior- mediante la desgravación adicional de unos gastos que ya fueron contabilizados en la cuenta de resultados. Tales beneficios -los descuentos- presentan como característica particular, que se pueden descontar o restar del impuesto sobre la renta líquida gravable, de acuerdo con la liquidación privada, en contraposición a otro tipo de beneficios que se sustraen de la base sobre la que se liquida el impuesto.

Y sabido es que, según la jurisprudencia y doctrina prevalente, toda disposición que prevea tratamientos de beneficio en materia impositiva es de interpretación y aplicación restrictiva, razón por la cual es forzoso concluir, que las donaciones que efectúan en el exterior los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios en el país, en ningún caso pueden ser tratadas como descuento tributario del impuesto sobre la renta a pagar en Colombia, así las donaciones se efectúe con ingresos relativos a rentas de fuente extranjera que dichos contribuyentes perciban e independientemente de que en el país de origen la Ley prevea la posibilidad de ese tratamiento, que como beneficio fiscal, implicaría gasto tributario en el exterior con efectos en la tributación y en consecuencia en menor recaudo de impuestos en Colombia.

Atentamente,

**ISABEL CRISTINA GARCÉS SÁNCHEZ**

Directora de Gestión Jurídica