**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**  
**OFICIO N° 070386**  
**01-11-2013**

100208221 – 889  
Bogotá D.C.  
Ref.: Radicado 66236 del 19/09/2013

**Tema:** Impuesto sobre la renta y CREE  
**Descriptores:** Descuento por impuestos pagados en el exterior.  
**Fuentes Formales:** Artículos 254 y 259 E.T, art. 22 Ley 1607 de 2012

Señora  
**ELSY ALEXANDRA LÓPEZ RODRÍGUEZ**  
Calle 90 No. 19 C – 74 Piso 4  
Bogotá

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Solicita se precise por parte de este Despacho, como debe aplicarse el descuento por impuestos pagados en el exterior, previsto en el artículo 254 del Estatuto Tributario teniendo en cuenta que el artículo 193 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el mencionado artículo 254 incluyó que el descuento por el impuesto pagado en el exterior sobre las mismas rentas que deban tributar en el país, podrá ser tomado sumado al impuesto sobre la renta para la equidad- CREE cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo.

Para el efecto plantea algunas hipótesis sobre la forma de hacer efectivo dicho descuento en una u otra declaración y su imputación. Si se consolida en la declaración del impuesto sobre la renta, o en la declaración del impuesto para la equidad-CREE, si se toma a prorrata en cada declaración, o de manera proporcional teniendo en cuenta la tarifa o la participación (sic) en los impuestos a cargo.

Sobre este artículo y su reciente modificación, esta dependencia señaló

“…

La definición de sociedad nacional para efectos tributarios está contenida en el artículo 12-1 del Estatuto Tributario citado.

Por tanto, las rentas relativas a ingresos que por la prestación de servicios en el exterior perciban las sociedades colombianas nacionales, integran la base gravable de los impuestos sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE) a los cuales están sometidas en el país.

Por otra parte, el artículo 254 del Estatuto Tributario consagra la figura del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, tanto para personas naturales residentes en el país como para sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; mecanismo que tiene como finalidad la eliminación de la doble tributación internacional que puede configurarse en razón de la imposición en el exterior por parte del Estado de la fuente de ingresos, en relación con una misma renta.

El artículo citado está integrado por dos partes, la primera que tiene por objeto establecer el marco general aplicable a los contribuyentes declarantes que hayan pagado impuestos en el exterior; la segunda parte dice relación con el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior sobre dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior.

… El inciso primero y parágrafo del artículo 254 del Estatuto Tributario que fue modificado por el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012, establecen:

“Artículo 254. Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y 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.

/…”

“Parágrafo. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 de este Estatuto. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando sea del caso, generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos períodos.”

Como se observa en los apartes transcritos, los contribuyentes del impuesto de renta y entre estos las sociedades que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen la posibilidad de descontar del impuesto a pagar en Colombia el impuesto pagado en el extranjero, el cual no podrá exceder el monto del impuesto de renta y complementarios sumado al impuesto de renta para la equidad (CREE), cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo; esto último en virtud de la modificación al artículo 254 del Estatuto Tributario que el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012 efectuó. Descuento que opera en los términos, condiciones y limitaciones previstas en el mismo Parágrafo y en el artículo 259 del Estatuto Tributario….” Concepto No. 56136 sept 5 de 2013

Esta disposición incorporada en el artículo 254 del Decreto 624 de 1989, por el cual se adoptó Estatuto Tributario (ET), ha sido modificada por leyes posteriores tales como Ley 223 de 1995 (art. 168), Ley 1111 de 2006, Ley 1430 de 2010, en donde el descuento concedido se permite tomar en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, y ahora modificado por la Ley 1607 de 2012. Si bien la modificación incluye algunos aspectos sustanciales y el hecho de reconocer que también respecto del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE procede el descuento, no hubo variación en cuanto a la forma práctica de hacerlo efectivo en la declaración.

Ahora bien al analizar el artículo 254 del Estatuto Tributario, se observa:

“ARTÍCULO 254. DESCUENTO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. <Artículo modificado por el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y 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…(…)” resaltado fuera de texto.

Del tenor literal de la norma se observa que al impuesto sobre la renta base para el descuento, se pude sumar, en los casos en que proceda el impuesto sobre la renta para la equidad, a fin de determinar el porcentaje máximo que por impuestos pagados en el exterior, sobre las rentas gravadas, es posible tomar en Colombia es decir para establecer el límite del descuento que en todo caso no podrá exceder del monto del impuesto de renta y del impuesto CREE, que deba pagar el contribuyente en Colombia, sobre esas mismas rentas. Para este efecto debe tenerse presente no solo lo consagrado en el artículo 254 sino también el límite previsto en el 259 ibídem.

Así las cosas como es el impuesto sobre la renta y complementarios del que se parte para el descuento y posteriormente se suma el CREE, puede afirmarse que el descuento por impuestos pagados del exterior se hará efectivo en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, en la cual se incluirá la parte que corresponda a uno y otro impuesto, se reitera, en las condiciones y límites previstos en los artículos 254 y 259 del Estatuto Tributario.

Esto adicionalmente si se considera que los descuentos tributarios como el que nos estamos refiriendo se pueden detraer directamente del impuesto sobre la renta líquida gravable, de acuerdo con la liquidación privada, -concepto existente en el impuesto sobre la renta y complementarios- y no como otras deducciones y demás beneficios que se restan de la base del impuesto, tal y como lo prevé el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 respecto de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE.

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**  
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina