

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2022904853**

100208192-819

Bogotá, D.C. **21/06/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Descuento por impuestos pagados en el exterior
Fuentes formales: Artículo 254 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia y, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 254 del Estatuto Tributario, la peticionaria consulta si es posible que una sociedad matriz domiciliada en Colombia (A), tome como descuento tributario en Colombia la retención que hace el país del domicilio de su subordinada (C) al distribuir el dividendo a su filial también domiciliada en el exterior (B) y el cual, posteriormente, es distribuido por ésta última (B) a la matriz colombiana (A).

Así mismo, solicita se indique qué se entiende por el término “país de origen” establecido en el literal d) del mencionado artículo.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El artículo 254 del Estatuto Tributario establece el descuento por impuestos pagados en el exterior en los siguientes términos:

“ARTICULO 254. DESCUENTO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. 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, 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. Para efectos de esta limitación general, las rentas del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Quando se trate de **dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior**, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades comerciales que los generaron.

b) Quando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa efectiva a la que hayan estado sometidas las utilidades comerciales que los generaron.

c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, con lo que el descuento tributario indirecto no sería aplicable a las inversiones de portafolio o destinadas a especular en mercados de valores.

d) Cuando los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen.

e) En ningún caso el descuento a que se refieren los literales anteriores podrá exceder el monto del impuesto de renta y complementarios, generado en Colombia por tales dividendos, menos los costos y gastos imputables.

f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con una prueba idónea. Adicionalmente, se deberá contar con un certificado del revisor fiscal de la sociedad que distribuye los dividendos, en que se pueda constatar el valor de la utilidad comercial, el valor de la utilidad fiscal, la tarifa de impuesto y el impuesto efectivamente pagado por dicha sociedad. La tarifa efectiva será el porcentaje que resulte de dividir el valor del impuesto efectivamente pagado en las utilidades comerciales de la sociedad extranjera operativa antes de impuestos.

(...)" (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Al respecto, la H. Corte Constitucional en Sentencia C-913 de 2011 señaló:

"8.10. En el caso colombiano, (...) la solución al problema de la doble imposición internacional ha sido abordado, en mayor medida, desde la perspectiva del derecho interno, mediante la adopción de reglas de tributación internacional que permiten disminuir la carga impositiva tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas. Concretamente, el Estado colombiano, a

Subdirección de Normativa y Doctrina

través del órgano competente, ha acogido el mecanismo unilateral de reconocer un descuento tributario (tax credit) sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera.

(...)

9.8. (...) las consideraciones sobre la modificación del artículo 254 del ET, giraron en torno a la necesidad de reafirmar las medidas internas para evitar la doble tributación internacional, no solo dentro del propósito de atraer la inversión extranjera, sino también, para brindarle a los nacionales herramientas que estimulen sus inversiones en el exterior, con el objetivo de hacerlos más competitivos. En ese contexto, se mencionó **la necesidad de ampliar el método unilateral de eliminación de la doble tributación, pero para efectos de permitir “no solo el descuento de impuestos pagados en el exterior por las sociedades en las cuales se tiene la inversión de manera directa, sino también el descuento por los impuestos pagados por sociedades en las cuales se tiene participación indirecta a través de sociedades filiales y subsidiarias, denominado crédito fiscal indirecto”**. Sobre el establecimiento de tratamientos diferenciales en la aplicación del beneficio, nada se dijo, ni se consignaron razones de las cuales se pudieran inferir alguna explicación de orden económico, fiscal o social para ello”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, se encuentra que el artículo 254 del Estatuto Tributario también faculta a los contribuyentes a tomar un descuento tributario indirecto por impuestos pagados en el exterior, cuando perciban dividendos o participaciones, de manera directa o indirecta, de otras sociedades. En dicho caso, la norma establece expresamente que “*el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa efectiva a la que hayan estado sometidas las utilidades comerciales que los generaron*”.

De esta forma, se encuentra que la sociedad matriz domiciliada en Colombia podrá tomar como descuento los impuestos pagados en el exterior respecto de la distribución de dividendos que ésta perciba, ya sea directamente a través de sus filiales domiciliadas en el exterior o, indirectamente a través de sus subsidiarias también domiciliadas en el exterior.

Lo anterior, bajo el estricto cumplimiento del artículo 254 del Estatuto Tributario el cual señala, entre otros, que: **(i)** el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias la cual debe corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, toda vez que el descuento tributario indirecto no sería aplicable a las inversiones de portafolio o destinadas a especular en mercados de valores; **(ii)** el descuento no puede exceder el monto del impuesto de renta generado por los dividendos en el país, lo cual implica que el exceso de impuesto pagado en otra jurisdicción sobre esos mismos dividendos, de ninguna manera puede ser llevado como descuento en Colombia; **(iii)** el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con una prueba idónea; **(iv)** se deberá contar con un certificado del revisor fiscal de la sociedad que distribuye los dividendos.

Finalmente, respecto a la inquietud sobre qué debe entenderse por la expresión “país de origen” contenida en el literal d) del artículo 254 *ibídem*, este Despacho se permite indicar que de conformidad con el artículo 28 del Código Civil, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas. Así, “país de origen” corresponderá a la jurisdicción de donde provengan los dividendos, la cual en el caso en que someta a imposición tales dividendos, el descuento se incrementará en el monto de dicho gravamen.

Subdirección de Normativa y Doctrina

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda