

**CONCEPTO 23323 DE 11 DE AGOSTO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 100002197 der02/u2/2015

Tema Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE
Descriptor DESCUENTO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR
Fuentes formales Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio artículos 2, 22 Estatuto Tributario artículos 254, 259
Ley 1739 de 2014 artículo 16, 29
Oficio 056875 del 9 de septiembre de 2013
Oficio 070386 del 5 de noviembre de 2013
Oficio 073092 del 15 de noviembre de 2013

PROBLEMA JURIDICO:

¿Se debe tener en cuenta el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) para efectos de determinar el límite del descuento tributario establecido en el artículo 22 del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio?

TESIS JURÍDICA:

El mecanismo para evitar la doble imposición establecido en el artículo 22 del Convenio, permite en el Estado de la residencia el descuento del impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna, razón por la cual en el caso de los residentes en Colombia que obtengan rentas que puedan estar gravadas en México se debe observar lo establecido en los artículos 254, 259 del Estatuto Tributario y el artículo 16 de la Ley 1739 de 2014, que para efectos de determinar el límite del descuento consideran el Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

INTERPRETACION JURIDICA:

El artículo 22 del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el

patrimonio (en adelante el Convenio) consagra como mecanismos para evitar la doble imposición:

Artículo 22. Eliminación de la doble imposición

1. **Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la legislación de México,** conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

a) El impuesto colombiano pagado por ingresos provenientes de Colombia, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos: y

b) En el caso de una sociedad que detente al menos el 10 por ciento del capital de una sociedad residente de Colombia y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto colombiano pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

1. En Colombia, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

Cuando un residente de Colombia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante, **Colombia permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:**

a) El descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en México;

b) El descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en México sobre esos elementos patrimoniales;

c) El descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por una sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan.

Sin embargo,-dicho descuento no podrá exceder de la parte del

impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes del descuento, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

3. Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en dicho Estado Contratante, éste podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

(Se resalta)

De la norma citada se establece como regla que el Estado de la residencia debe permitir, dentro de las limitaciones impuestas por la legislación interna, el descuento del impuesto sobre la renta por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante y el descuento del impuesto efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna.

En el caso de los residentes en Colombia que obtengan rentas que puedan estar gravadas en México, las normas internas que tratan el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior son el artículo 254, 259 del Estatuto Tributario y el artículo 16 de la Ley 1739 de 2014, por el cual se adiciona el artículo 22-5 a la Ley 1607 de 2012, lo cuales establecen:

Artículo 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 sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor:

$$\text{Descuento} = \left(\frac{TRYC}{TRYC + TCREE + STCREE} \right) = ImpExt$$

Donde

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TRCEE es la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuestos sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

Artículo 259. Límite de los descuentos. En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta.

La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

(...)

Artículo 16. Adiciónese el artículo 22-5 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

Artículo 22-5. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, 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 sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor

$$\text{Descuento} = \left(\frac{TCREE + STCREE}{TRyC + TCREE + STCREE} \right) = \text{ImpExt}$$

Donde

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TRCEE es la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuestos sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

El artículo 254 fue modificado por el artículo 29 de la Ley 1739 de 2014 y para efectos de la determinación del descuento establece una fórmula matemática, que permite calcular el descuento tributario de manera proporcional para ser imputado tanto en la declaración del impuesto de renta y la del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Esta modificación, a la luz del artículo 22 del Convenio, plantea como inquietud si se puede interpretar que dentro de los impuestos comprendidos por este convenio está el Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), pues sólo de esta manera será posible establecer si opera los límite señalado en las normas citadas.

En relación con la inquietud planteada, llaman la atención de este despacho cuando se analiza el artículo 2 del Convenio, en el apartado 4 el cual establece que el convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga e impuestos que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan, apartado que se debe interpretar en armonía con el 2 que indica a cuales impuestos aplica este Convenio, listado que es enunciativo, no taxativo.

En este punto se trae a colación lo expuesto en el Oficio 056875 del 9 de septiembre de 2013, a través del cual se expresó que el Impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE), es de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta y complementario y en consecuencia queda comprendido por el artículo 2 del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición (problema jurídico materia de análisis en dicho oficio):

(...)

Debe resaltarse que la norma transcrita, en su párrafo 4, indica que el Convenio "... aplicará igualmente a los impuestos **de** naturaleza

idéntica o sustancialmente análoga e impuestos que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo....

Ahora bien, la Ley 1607 de 2012 creó, a partir del 1 de enero de 2013, un nuevo tributo del orden nacional con el propósito de aportar para beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social, los recursos presupuestales requeridos, denominado Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Es pertinente entonces analizar los elementos de la obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta para la Equidad y del Impuesto sobre la Renta, específicamente el hecho generador del tributo y su base gravable, por ser éstos los elementos que contienen las características esenciales de un impuesto de renta.

El hecho generador de la obligación tributaria, en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad, conforme con el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable.

A su turno, en el Impuesto sobre la Renta el hecho generador lo constituye todo ingreso ordinario o extraordinario susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

(...)

(...) En este sentido, si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos, la determinación de **su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga.**

Por las razones expuestas, el Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio se aplica al Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE.

(Se resalta)

En similar sentido se ha pronunciado este despacho mediante oficio 067157 del 22 de diciembre de 2014 respecto del Convenio para evitar

la doble imposición suscrito entre los gobiernos de Colombia y España; sobre la naturaleza análoga de ambos impuestos también se ha pronunciado a través del oficio 073092 del 15 de noviembre de 2013 al analizar un problema jurídico respecto del Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio.

Este despacho considera que los anteriores argumentos son plenamente aplicables para el caso del Convenio materia de análisis, en consecuencia si opera lo señalado en los artículos 254, 259 del Estatuto Tributario y el artículo 16 de la Ley 1739 de 2014, que para efectos de determinar el límite del descuento tienen en cuenta el Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

En este contexto, la consultante formula dos inquietudes a saber:

- ¿Para efectos de la determinación del descuento tributario del artículo 254 del Estatuto Tributario se debe tener en cuenta la sobretasa del CREE para los años 2015, 2016, 2017 y 2018? ¿Bajo qué parámetros?
- Se debe tener en cuenta en la declaración del impuesto de renta y del impuesto de renta para la equidad (CREE) de los años gravables 2014 y 2015, el crédito fiscal por concepto del impuesto de renta pagado en México

Respecto de la primera pregunta, la respuesta es afirmativa en virtud de lo señalado en el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, el cual crea por los períodos gravables 2015, 2016, 2017 y 2018 la sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), que se encuentra incluida en la fórmula matemática para efectos de la determinación del descuento tributario de que tratan los artículos 254 del Estatuto Tributario y 16 de la Ley 1739 de 2014.

Respecto de la segunda pregunta, es importante diferenciar los años gravables, pues los cambios a que se ha hecho mención a lo largo de este escrito operan a partir del año gravable 2015, teniendo en cuenta la forma como opera en el tiempo las normas fiscales relativas a impuestos de período y respecto de la cual el primer y último inciso del artículo 338 de la Constitución Política señalan que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

En ese sentido, la Ley 1739 fue publicada en el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014, razón por la cual las modificaciones al artículo 254 del Estatuto Tributario que para efectos de la determinación del descuento establece una fórmula matemática, que permite calcularlo de manera proporcional para ser imputado tanto en la declaración del impuesto de renta y la del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), aplican para el año gravable 2015 y siguientes.

No ocurre lo mismo para el año gravable 2014, donde el valor correspondiente al descuento tributario se toma en la declaración de renta del contribuyente, teniendo en cuenta la parte que corresponda al impuesto de renta y el impuesto de renta para la equidad (CREE) en las condiciones y límites previstos en los artículos 254 y 259 del Estatuto Tributario, tema que fue materia de análisis en el oficio 070386 del 5 de noviembre de 2013.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO, Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)