



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., cinco (05) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00036-00 (26644)
Demandante: Carlos Alberto Lemos Rodríguez y otro
Demandado: DIAN

Temas: Tratamiento en el impuesto sobre la renta de los impuestos pagados en el exterior.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En los términos del artículo 182A del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, la Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del proceso de la referencia.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, concurrieron los demandantes para solicitar que se declarara la nulidad del Concepto 100208192-218, del 21 de febrero de 2022, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

El texto del concepto acusado es (índice 2)¹:

Mediante los radicados de la referencia se plantea, de una parte, lo siguiente:

He firmado un contrato de trabajo con una empresa española que no tiene domicilio ni representación en Colombia, es decir, estoy ... trabajando desde Colombia en remoto ... La empresa que me contrató dice que me deben hacer una retención de un 10% por IRNR ... Quisiera por favor me pudieran orientar acerca de si esa retención del 10% que me está haciendo la empresa española es correcta o incorrecta y, en caso de ser correcta, quisiera saber si esa retención me serviría para pagar aquí en Colombia mi declaración de renta... soy residente en Colombia y trabajo desde Bogotá en remoto para un proyecto de España.

De otra parte, se consulta:

¿Para efectos de aplicar el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario, se consideran de fuente extranjera los ingresos que perciba una sociedad nacional por servicios prestados desde Colombia y que son utilizados exclusivamente en el exterior por contratantes extranjeros sin residencia ni domicilio fiscal en Colombia?

En caso que la respuesta a la pregunta anterior sea negativa,

¹ Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



¿Conforme a lo establecido en los artículos 107, 115 y 122.4 del Estatuto Tributario, los gastos por concepto de impuesto sobre la renta pagados en el exterior, que realice una sociedad nacional para la obtención de rentas de fuente colombiana, son deducibles en la determinación del impuesto sobre la renta a su cargo?

Sobre el particular, son consideraciones de esta Subdirección:

1. En relación con la situación del trabajador colombiano contratado por una empresa española

Al respecto, es menester advertir que la atención de la consulta formulada le compete parcialmente a esta dependencia por lo siguiente:

Entiende este Despacho que el IRNR –al que se refiere el peticionario– corresponde al impuesto sobre la renta de no residentes, el cual es un impuesto propio del sistema tributario español.

En este sentido, no sobra recordar que la DIAN actúa como autoridad doctrinaria en la interpretación de las normas colombianas en materia tributaria –entre otras– en lo de competencia de esta Entidad (cfr. artículo 3 del Decreto 1742 de 2020), lo cual se acota a «*los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas ... y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado*», entre otras obligaciones, tal y como lo señala el artículo 1.º del citado Decreto 1742.

Por tal motivo, en lo correspondiente al IRNR, se sugiere elevar la consulta a la autoridad tributaria española (v.gr. Agencia Tributaria). No sobra indicar que, entre otras disposiciones, el peticionario deberá tener en cuenta lo plasmado en el artículo 14 del «*Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*» –aprobado mediante la Ley 1082 de 2006– el cual dispone:

Artículo 14. Servicios personales dependientes.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado...

En cuanto al aprovechamiento tributario en Colombia de la retención a título del IRNR, el artículo 254 del Estatuto Tributario establece:

Artículo 254. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las personas naturales residentes en el país ... 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 ...

Por ende, no se observa –en el supuesto planteado– que la retención a título del IRNR sea susceptible de tomarse como descuento tributario en los términos del reseñado artículo 254, ya que la renta obtenida –y sobre la cual se lleva a cabo dicha retención– es de fuente nacional, tal y como se desprende del artículo 24 del Estatuto Tributario, el cual señala:

Artículo 24. Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de ... la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. ... Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: ...

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares ... cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

No sobra señalar que el artículo 22 del citado CDI al regular los métodos para eliminar la doble imposición, somete su aplicación a las limitaciones impuestas en la legislación interna de cada Estado contratante.

2. En relación con la situación de la sociedad nacional exportadora de servicios:

Tal y como se indicó en el punto anterior, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios en Colombia son de fuente nacional (a la luz del artículo 24 del Estatuto Tributario), independientemente de que estos sean exportados; es decir, utilizados exclusivamente en el exterior. Ello descarta, a su vez, la posibilidad de tomar como descuento tributario el impuesto sobre la renta pagado en el exterior por la obtención de las rentas producto de la exportación de tales servicios, como también fuera concluido en el Oficio 067558, del 30 de agosto de 2011:

Se consulta si un contribuyente colombiano que presta servicios desde Colombia en beneficio de un tercero domiciliado en el exterior quien le practica retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta de acuerdo con las leyes de su jurisdicción, puede descontar este impuesto pagado en el exterior de su impuesto a pagar en Colombia...

Los ingresos provenientes de servicios prestados desde Colombia a un residente en el exterior no son rentas de fuente extranjera por lo que resulta improcedente la aplicación del descuento previsto en el artículo 254 del Estatuto Tributario a los impuestos generados en Colombia sobre tales ingresos.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de deducir dicho impuesto extranjero, se hace necesario tener en cuenta lo manifestado por la Corte Constitucional, MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, en Sentencia C-913 del 2011:

8. La doble tributación internacional. Problemas y soluciones...

8.9. En cuanto a los mecanismos de derecho fiscal interno que han sido adoptados por los Estados para evitar la doble tributación, estos se han concretado, básicamente, en la consagración de beneficios fiscales, bajo la forma de exenciones, deducciones o descuentos tributarios. En la Sentencia C-460 de 2010, la Corte explicó el alcance los beneficios adoptados para evitar la doble tributación, en los siguientes términos:

'Una forma de evitar la doble imposición consiste en la exención total de los ingresos de fuente extranjera que hayan sido percibidos por un contribuyente residente de una determinada jurisdicción tributaria. Bajo este método, los residentes de un país están obligados a pagar impuesto respecto de los ingresos generados dentro de dicha jurisdicción únicamente. De esta manera, el contribuyente tributará solamente en el país fuente del ingreso gravable.

Algunas jurisdicciones tributarias han contemplado la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior como forma para evitar la doble tributación. Bajo este método, conocido en la doctrina especializada como foreign tax credit, la jurisdicción tributaria de la residencia del contribuyente ejerce su potestad de cobrar tributos por los ingresos percibidos mundialmente (ingresos de fuente nacional y extranjera), pero permite que los impuestos pagados por renta generada por fuera de su territorio sean descontados para efectos de calcular la obligación tributaria a pagar (imputación). Esta fórmula está encaminada a solucionar el conflicto fuente – residencia.

El método de deducción permite que un contribuyente que percibe ingresos generados por fuera de su jurisdicción tributaria de residencia deduzca de sus ingresos gravables los impuestos pagados en otros países. Sin embargo, a diferencia del mecanismo antes explicado, mientras que la deducción por impuestos pagados en el exterior resuelve el conflicto descontando el monto pagado del ingreso gravable, el foreign tax credit lo hace descontando dicha suma del impuesto a pagar.

Otro método es el denominado 'tax sparing' o descuento por impuestos exonerados, que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera.

8.10. En el caso colombiano, lo precisó ya esta Corporación en la Sentencia C-577 de 2009, 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 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.

8.11. La medida a la que se ha hecho referencia se encuentra regulada expresamente en el artículo 254 del Decreto 624 de 1989, por el cual se adoptó Estatuto Tributario (ET) ...

8.12. En relación con la citada norma ... en la Sentencia C-485 de 2000 ... la Corporación se refirió al espíritu de dicho precepto, dejando en claro que su propósito era el de evitar la doble tributación internacional, lo cual no deja duda acerca de que el citado fenómeno, desde el punto de las medidas unilaterales, ha sido enfrentado en Colombia por vía del descuento tributario regulado en el mencionado artículo 254 del ET. Dijo al respecto en esa oportunidad la Corporación:

‘Es fácil encontrar la razón de la norma: evitar la doble tributación, por el mismo hecho, a cargo de colombianos que estén en la hipótesis descrita’...

La citada Corporación, MP Martha Victoria Sáchica Méndez, en Sentencia C-049 del 2015 también indicó:

En el caso colombiano, tal como lo señaló la sentencia C-577 de 2009, le ha dado solución al problema de la doble tributación internacional mediante el mecanismo unilateral del tax credit, esto es, reconociendo un descuento tributario sobre los impuestos pagados en el exterior respecto de las rentas de fuente extranjera.

En Sentencia C-491 del 2019, la misma Corporación, MP Carlos Bernal Pulido, nuevamente reiteró:

59. Si bien, en Colombia, tal como lo ha advertido la jurisprudencia constitucional, ‘la solución al problema de la doble tributación internacional ha sido abordado [tradicionalmente] desde la perspectiva del derecho interno, particularmente mediante 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 ...

Así pues, la Corte Constitucional ha aclarado –en varias ocasiones– que el legislador colombiano concedió de manera unilateral un alivio a la doble tributación internacional a través del descuento (más no de la deducción) de los impuestos pagados en el exterior (foreign tax credit), para lo cual es menester que el contribuyente atienda lo consagrado en el artículo 254 del Estatuto Tributario; lo antepuesto, claro está, sin perjuicio del método de exención establecido en el derecho comunitario andino (Decisión 578) y lo consagrado en los diferentes Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia.

Así las cosas, no encuentra esta Subdirección que de la lectura de los artículos 107 (relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas), 115 (deducción de impuestos pagados) y 122 (limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior) del Estatuto Tributario sea dable colegir que, adicionalmente al descuento tributario, la ley también haya consagrado –implícitamente– el método de deducción con el propósito de solucionar la mencionada doble tributación.

Adicionalmente, vale la pena destacar lo siguiente:

- (i) De acuerdo con lo explicado por la Corte Constitucional (en particular, en la Sentencia C-913 del 2011), el método general de deducción de los impuestos pagados en el exterior opera –al igual que el método del descuento– en relación con las rentas de fuente extranjera, sometidas a imposición en otra jurisdicción; no así las rentas de fuente nacional.
- (ii) La evolución del artículo 115 del Estatuto Tributario permite inferir que, pese a la textura abierta de la que goza actualmente, se ha circunscrito históricamente a tributos colombianos, ya sean del orden nacional o territorial, así:

Artículo 115 del Estatuto Tributario	Tributos deducibles
Texto original	Eran deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación, y de timbre. El impuesto predial y sus adicionales sólo era deducible para los contribuyentes no sujetos al impuesto complementario de patrimonio.
Adición realizada por el artículo 11 de la Ley 6 de 1992	Se agregó como tributo deducible la contribución especial de que trataba el artículo 248-1 del Estatuto Tributario.
Modificación realizada por el artículo 20 de la Ley 633 de 2000	Eran deducibles los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación, y de timbre.
Modificación realizada por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 (inexequible)	Era deducible el 80% de los impuestos de industria y comercio y de predial.



Modificación realizada por el artículo 61 de la Ley 863 de 2003	
Modificación realizada por el artículo 4° de la Ley 1111 de 2006	Eran deducibles los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, y predial. Igualmente era deducible el 25% del GMF.
Modificación realizada por el artículo 45 de la Ley 1430 de 2010	Se aumentó el porcentaje de deducción del GMF al 50%.
Modificación realizada por el artículo 76 de la Ley 1943 de 2018 (inexequible) y posteriormente por el artículo 86 de la Ley 2010 de 2019	Son deducibles los impuestos, tasas y contribuciones, salvo ciertas excepciones. En el caso del GMF sólo es deducible el 50%.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 58, 95, 150, 338 y 363 de la Constitución; y 26, 107, 115, 122.4 y 683 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Planteó que el artículo 254 del ET, al permitirle a los residentes fiscales descontar de la cuota del impuesto sobre la renta el tributo análogo que hayan pagado en el «país de origen» de sus ingresos de fuente extranjera, prescindió de la definición de «fuente» del ingreso consagrada en el artículo 24 *ibidem*, razón por la cual correspondería interpretar que la aplicación del referido crédito fiscal dependería del «origen» del ingreso, no de su fuente; por ende, censuró que el concepto acusado negara la aplicación del descuento fiscal a la exportación de servicios ejecutados en Colombia y sostuvo que la renta derivada de esos servicios tiene «origen» extranjero cuando se aprovechan íntegramente en otra jurisdicción. Con este criterio, alegó que la autoridad desconocía la auténtica finalidad del artículo 254 del ET.

Señaló que el concepto demandado también contravenía los artículos 26, 107 (en los términos precisados en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), 115 y 122 *ejusdem*, porque para operar en mercados internacionales se requiere cumplir las leyes foráneas. Agregó que, tras la reforma introducida por el artículo 93 de la Ley 2010 de 2019, el artículo 115 del ET se convirtió en una «cláusula general de deducibilidad» de tributos, sin distinguir entre gravámenes locales y extranjeros; y que el ordinal 4.º del mencionado artículo 122 avala sin limitaciones la procedencia de esas erogaciones, por tratarse de obligaciones legales, razón por la que a su vez censuró que la autoridad acudiera a una interpretación histórica para desconocer el tenor literal de las disposiciones en que debió fundarse.

Finalmente, señaló que la interpretación demandada conduce a elevar la tasa efectiva de tributación de quienes exportan servicios desde Colombia, dejándolos en una situación de desventaja frente a los competidores locales y extranjeros que sí puedan deducir todas las expensas que realicen en desarrollo de sus actividades productivas. Por ende, adujo la violación de los principios de reserva de ley, eficiencia, igualdad, libertad de empresa, equidad, justicia y capacidad contributiva, así como la prohibición de confiscación.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 26), argumentando que el concepto acusado se ciñó a la normativa aplicable. Destacó que el artículo 254 del ET concede el descuento por impuestos pagados en el exterior, siempre que recaigan sobre «rentas de fuente extranjera» y planteó que estas se definen por oposición a las «de fuente nacional» descritas en el artículo 24 *ejusdem*, salvo por las exclusiones del artículo 25 del ET. Arguyó que, según esas normas, las remuneraciones por prestaciones de servicios tendrán fuente colombiana cuando el prestador realice la actividad en el territorio nacional, de modo que los tributos pagados al país del adquirente o beneficiario no serán descontables.

Negó que sea inicuo el concepto acusado, que genere doble imposición o perjudique la competitividad de los exportadores de servicios, ya que pueden acceder al beneficio si



cumplen los requisitos legales. Afirmó que el artículo 254 del ET no implica una renuncia irrestricta de potestad tributaria, sino que establece un mecanismo para evitar la doble tributación que preserva la potestad de gravar las rentas que el ordenamiento considera intrínsecamente vinculadas al territorio nacional; y sostuvo que esa limitación es común en el derecho comparado.

Refutó la deducibilidad de los impuestos directos extranjeros soportados, aduciendo que el legislador los excluyó del proceso de depuración de la renta líquida y, en su lugar, les confirió el tratamiento de descuento. Resaltó que, en cualquier caso, la regla general contenida en el artículo 115 del ET se circunscribe a la deducibilidad de tributos locales y que la misma disposición prohíbe deducir los impuestos que gravan la renta.

Trámite para sentencia anticipada

El magistrado sustanciador negó la medida cautelar de suspensión provisional del concepto acusado mediante auto del 19 de julio del 2022 (índice 20) y dispuso aplicar el trámite para sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA, en auto del 22 de agosto de 2022 (índice 29). Al efecto, fijó como objeto del litigio decidir si el concepto violó las normas superiores en las que debía fundarse al considerar que el descuento del artículo 254 del ET es inaplicable cuando el tributo se paga en el exterior por las rentas derivadas de la prestación de servicios desde Colombia y que ese impuesto extranjero soportado tampoco es deducible de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índices 36 y 44). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala decide sobre la juridicidad del Concepto nro. 100208192-218, del 21 de febrero de 2022, en el cual la entidad demandada interpretó que los impuestos pagados en el exterior por la percepción de ingresos que sean de «*fuentes nacionales*» no dan derecho al descuento previsto en el artículo 254 del ET, ni pueden tratarse como una deducción de la renta bruta. En concreto, se debe juzgar si esa tesis oficial transgrede los principios constitucionales de justicia, equidad, capacidad contributiva, eficiencia, reserva de ley y la prohibición de confiscación, o los artículos 26, 107, 115, 122.4, 254 y 683 del ET. Como la discusión sobre la deducibilidad de esos pagos se plantea de forma supletiva ante la eventual improcedencia del crédito fiscal, no se abordará este análisis de prosperar el primer cargo de la demanda.

Análisis del caso

2- Censura la acusación que el concepto demandado niegue la aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 254 del ET cuando el impuesto extranjero recae sobre remuneraciones por servicios prestados en Colombia a contratantes del exterior. Alega que su contraparte omitió considerar que bajo esa norma las mencionadas serían «*rentas de fuente extranjera*», porque se originan en sede del pagador extranjero que aprovecha el servicio, no en la del proveedor colombiano. Para hacerlo, critica que la interpretación

oficial, en lugar de fundarse en el «origen» de la renta, atienda a la definición de «fuente» del ingreso consagrada en el artículo 24 del ET; y aduce que ese criterio propicia la doble tributación internacional, desincentiva la inversión transfronteriza y frustra la finalidad del artículo 254 *eiusdem* al aumentar la carga fiscal de los exportadores de servicios sin consultar su capacidad contributiva. En contraposición, la demandada ve improcedente conceder el descuento en cuestión. Argumenta que el legislador reservó la aplicación del crédito fiscal a los tributos que recaen sobre ingresos «de fuente extranjera», porque lo contrario implicaría una cesión indiscriminada de la potestad tributaria sobre las rentas producidas en el territorio nacional. Por ende, sostiene que inciden sobre la interpretación del artículo 254 del ET los criterios de fuente del ingreso fijados en los artículos 24 y 25 *ibidem*, para determinar si se tiene derecho al crédito fiscal, y refuta que la doctrina administrativa citada por la actora como antecedente de la que se enjuicia se base en el «origen» de la renta, o que someta la determinación de la fuente al aprovechamiento de los servicios exportados, porque estima que se limita a aplicar las disposiciones referidas.

Dados esos planteamientos, no se debate sobre la calificación que corresponde asignarle a los ingresos por exportación de servicios dentro de la tipología del artículo 24 del ET, pues la acusación no plantea que se trate de contraprestaciones por servicios generales, técnicos o de alguna otra naturaleza, sino que aspira a desligar de ese artículo 24 la interpretación del artículo 254 del ET. Puntualmente, se encamina a que se entienda que las «rentas de fuente extranjera» a las que alude el artículo 254 se establecen al margen de los «ingresos de fuente nacional» del artículo 24 y, por ende, el descuento también puede ser concedido cuando el tributo extranjero se haya liquidado sobre ingresos que el artículo 24 identifica como de fuente colombiana.

Para dilucidar esa cuestión, la Sala se funda en los siguientes análisis:

3- Los criterios espaciales de aplicación de las normas tributarias generan circunstancias en las que se superponen las potestades tributarias de distintos Estados, propiciando la doble imposición internacional. Así ocurre, en el impuesto sobre la renta, cuando un Estado grava la renta mundial de sus residentes fiscales, al tiempo que otro grava la renta que obtengan esos mismos sujetos en su jurisdicción, aplicando preceptos de sujeción al tributo como los consagrados en los artículos 9 y 12 del ET, que gravan a los residentes fiscales por su renta global y a los no residentes por las rentas de fuente nacional.

Frente a esa posibilidad de que queden sometidas a doble tributación internacional rentas percibidas por sus residentes fiscales, le corresponde a los Estados adoptar reglas que mitiguen el fenómeno, no solo para evitar que un contribuyente concreto vea sometida a doble gravamen una renta suya, sino para controlar otras consecuencias indeseables de orden económico y jurídico, como la distorsión en la localización de capitales por motivos fiscales o el inícuo reparto de la carga tributaria dependiendo de si se llevan a cabo o no operaciones transnacionales. Para corregir esta problemática, los países pueden adoptar medidas unilaterales en su legislación interna, por decisión autónoma, o pactar con otros Estados medidas para eliminar la doble imposición, ya sean bilaterales, como los CCDI (convenios para eliminar la doble imposición)², o de derecho comunitario (de lo cual son ejemplo las decisiones establecidas sobre la materia por la Comunidad Andina, CAN); con la advertencia de que la experiencia ha demostrado que las medidas unilaterales son menos efectivas para solucionar el problema porque se dirigen a un número limitado de supuestos y pueden ser incongruentes con las normas consagradas en la legislación de los demás países implicados en un caso, mientras que los CCDI se valen de soluciones técnicas más depuradas para repartir de forma coordinada los impuestos a los que se

² CCDI en plural, CDI en singular.

refieren, entre las jurisdicciones fiscales interesadas, de un modo que es adecuado para un mayor número de casos de la realidad.

Con miras a enfrentar esa problemática, y para incentivar la inversión colombiana en el exterior, la legislación nacional adoptó en el artículo 100 del Decreto 2053 de 1974 un mecanismo unilateral de mitigación de la doble imposición internacional, que les permite a los residentes fiscales descontar del monto del impuesto sobre la renta colombiano el impuesto análogo a este que hayan pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, canon que a la postre se codificó en el artículo 254 del ET.

A esta decisión de política fiscal la precedió un amplio análisis por parte de la «*Misión Musgrave*» sobre el tipo de mecanismo debería emplearse, pues se debatió entre acoger un descuento en el impuesto nacional del tributo pagado en el extranjero o una deducción del mismo en el impuesto colombiano³. La diferencia radicaba en que la última opción era menos efectiva para mitigar la doble imposición internacional soportada por los residentes fiscales colombianos, que la del crédito fiscal, porque al reconocer el impuesto extranjero en la base gravable, en lugar de hacerlo en la cuota, no se reconocía plenamente el impuesto foráneo, sino solo en el porcentaje con el cual se gravaba la base en el impuesto nacional⁴. La decisión normativa fue la de permitir que el tributo pagado en el extranjero trascendiera su consideración como un gasto productivo, para que pudiera descontarse sin límites porcentuales sobre el tributo que soberanamente le correspondería al Estado colombiano. Por ende, se trata de un auténtico beneficio fiscal, toda vez que lo concedido por el Estado colombiano supera el tratamiento que el principio de capacidad contributiva exige para las expensas necesarias (que sería la deducibilidad de la renta bruta del tributo pagado en el extranjero), que debe aplicarse según las estrictas condiciones previstas en la ley, aspecto que puso de presente la Corte Constitucional al juzgar la adecuación del artículo 254 del ET al Texto Supremo, en la sentencia C-913 de 2011.

3.1- La versión actual del artículo 254 del ET incorpora aquello que en su día preceptuó el artículo 100 del Decreto 2053 de 1974, en el primer párrafo, y también la norma que agregó el artículo 168 de la Ley 223 de 1995 para otorgarle a los residentes fiscales un crédito indirecto por los tributos foráneos pagados al percibir dividendos. Pero, como la disputa en el presente caso no versa sobre el último supuesto, el análisis de la Sala se contraerá a lo reglado en el primer párrafo del artículo 254 del ET.

Dicha norma confiere un crédito fiscal directo a los residentes «*que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen*», para lo cual se les permite descontar de su cuota tributaria el impuesto análogo que hayan pagado en el extranjero «*sobre esas mismas rentas*», siempre y cuando «*no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas*». Así, el descuento queda sometido a que se acrediten tres requisitos sobre el impuesto foráneo: (i) que se haya pagado efectivamente; (ii) que grave la renta, independientemente de la denominación; y (iii) que se haya liquidado sobre «*rentas de fuente extranjera*» que haya obtenido el residente colombiano. Además, se contempló una limitación cuantitativa que

³ El descuento tributario creado por el artículo 100 del Decreto 2053 de 1974 corresponde a la propuesta hecha por la Comisión Colombiana de Reforma Tributaria liderada por Richard Musgrave, en 1968, que se enmarcaba dentro del planteamiento general que hizo ese cuerpo consultivo de restringir los incentivos fiscales, con excepción de aquellos que fomentan las exportaciones, siempre que no implicaran una renuncia excesiva de potestad tributaria. Al respecto: Musgrave (1969). «*Informe Musgrave: Bases para una reforma tributaria en Colombia*». Biblioteca Banco Popular.

⁴ Sobre la comparación entre descuento y deducción como mecanismos para mitigar la doble tributación internacional, ver: Musgrave (1959). Criteria for Foreign Tax Credit. En: «*Taxation and Operations Abroad*». Tax Institute Symposium; y, en literatura más reciente: Vogel (1997). «*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*». 3rd ed., Kluwer Law International. Musgrave, P (2001). Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. En: «*Brooklyn Journal of International Law*», 26. Avi-Yonah (2007). Taxation of Residents: Business Income. En: «*International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*». Cambridge University Press, 124-149.

impide que el reconocimiento del crédito fiscal resulte en un reembolso del tributo foráneo, pues la suma a descontar no puede superar el impuesto colombiano que gravaría la misma renta. Esos requisitos evidencian que el instrumento elegido en el ordenamiento interno para la atenuar la doble imposición internacional tiene la cautela de evitar incurrir en una cesión desmedida de soberanía tributaria, visión que se acompasa con los mandatos de los artículos 1.º, 150.12, 189.24 y 338 Superiores.

3.2- En lo que interesa al caso, la tercera de las restricciones mencionadas preserva la declaración de soberanía impositiva hecha en los artículos 24 y 25 del ET; normas que definen el criterio de fuente nacional del ingreso y le dan estructura al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible de nuestro impuesto sobre la renta, para lo cual señalan las situaciones en que una renta está tan estrechamente conectada al territorio colombiano, que el Estado se considera legitimado para gravarlas aunque falte un vínculo directo con el sujeto que la obtiene (sentencias del 15 de marzo de 2012, exp. 17942, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 06 de septiembre de 2012, exp. 17650, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Estando estructurada en esos términos la manifestación de soberanía impositiva, sería incoherente que se acudiera a una noción diferente para delimitar las «rentas de fuente extranjera» que dan derecho al descuento tributario por impuestos pagados en terceros países.

Adicionalmente, ni el ordenamiento tributario colombiano, ni el comparado, establecen un concepto inmanente de «origen», en los términos en que lo propone la acusación, toda vez que no existe un principio jurídico por virtud del cual se deba reconocer que una renta guarda un vínculo territorial exclusivo con una determinada jurisdicción, al punto de que se excluya cualquier afirmación de potestad tributaria reclamada por un Estado soberano en su legislación. Ningún país está obligado a eliminar la doble imposición de rentas que considere que tienen fuente en su propio territorio. De ahí, que en el derecho comparado sean comunes restricciones como la colombiana objeto de análisis, bien sea a nivel de normas de derecho interno o en la práctica convencional⁵.

En suma, el concepto de fuente nacional descrito en los artículos 24 y 25 del ET supone una manifestación de soberanía que no ha sido restringida, ni por el derecho internacional público, ni por la Constitución, que se preserva mediante la exigencia incorporada en el artículo 254 de la misma codificación fiscal, conforme a la cual el impuesto foráneo que se tiene derecho a descontar debe recaer sobre «rentas de fuente extranjera». En esos términos, al Estado colombiano no le son oponibles las definiciones de fuente adoptadas por otras legislaciones, a menos de que expresamente haya decidido reconocerlas, como ocurre cuando suscribe CCDI o cuando aplica la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

Por consiguiente, la Sala estima que la tesis oficial acierta al concluir que no procede conceder el descuento en cuestión cuando el impuesto pagado en el extranjero se haya liquidado sobre rentas derivadas de la prestación de servicios que el artículo 24 del ET califica de fuente colombiana.

3.3- Sobre la doctrina que alega la actora que fue desconocida en el concepto acusado, cabe destacar que el primero de los conceptos referidos (*i.e.*, el nro. 26859, del 26 de

⁵Colombia adoptó un modelo de crédito tributario inspirado en la experiencia estadounidense. Este enfoque otorga el descuento bajo estrictas condiciones, orientadas a proteger la soberanía nacional. En el listado de legislaciones que se ordenan bajo esa concepción, cabe incluir a: Estados Unidos (Código de Rentas Internas, título 26, sección 901), México (Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 5.º), Argentina (Ley de Impuesto a las Ganancias, Capítulo IX, artículos 165 y siguientes) y Países Bajos (Ley del Impuesto a las Sociedades, artículo 10.1, en concordancia con la Regulación sobre la prevención de la doble imposición 2001 – BVDB 2001), entre tantos. Para otros estudios comparativos, ver: Helminen (2016). General Report. En: «*The Notion of Tax and the Elimination of International Double Taxation or Non-Taxation*». IFA Cahiers vol. 101B; y Blanluet & Durant (2011). General Report. En: «*Key Practical Issues to Eliminate Double Taxation of Business Income*». IFA Cahiers vol. 96B.

octubre de 2019), se limitó a precisar la determinación del criterio de «fuente extranjera» por oposición al de «fuente nacional», partiendo del supuesto de que se trata de la obtención de ingresos «*originados fuera del territorio nacional y [que] no cumplen con lo señalado en el artículo 24 del ET*»; y que en el otro (i.e., el nro. 000104, del 12 de febrero de 2018), la demandada atendió una consulta relacionada con la prestación de servicios en el exterior por parte de un residente colombiano a una empresa extranjera, situación a propósito de la cual precisó que «*la posibilidad de tomar el descuento pagado en el exterior, en efecto, es exclusivamente para los ingresos considerados de fuente extranjera tal y como lo expresa literalmente el artículo 254 del ET*» y que el artículo 24 *ibidem* contiene «*una lista taxativa de determinadas operaciones económicas o comerciales... que... deben ser considerados de fuente nacional y, por lo tanto, sujetos a las reglas correspondientes en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, en el entendido que el provecho o utilización del servicio se da al fin de cuentas dentro del territorio -Colombia-*».

Así las cosas, juzga la Sala que, contrariamente a lo planteado por la parte demandante, en los conceptos invocados no se hace un reconocimiento de un criterio de «origen», sino que se acude al artículo 24 para señalar qué ingresos se consideran de fuente nacional, para concluir que no les es aplicable el crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior. Por tanto, para esta Sección, el concepto acusado concuerda con los planteamientos expuestos en la doctrina oficial precedente, la que, en cualquier caso, no constituye un parámetro de control de la juridicidad del documento demandado, pues de lo que se trata es de juzgar la adecuación del concepto acusado con el ordenamiento superior, no con otra doctrina oficial.

4- Bajo las consideraciones expuestas, la Sala estima que el contenido del artículo 254 del ET entraña un ejercicio de soberanía, por cuenta del cual el Estado renuncia a su potestad tributaria parcialmente, para mitigar la doble tributación internacional que puede afectar a sus residentes fiscales. De ahí que sea, precisamente, el principio de soberanía el llamado a dotar de sentido a los condicionamientos impuestos por el artículo 254 para la procedencia del descuento tributario. Como lo concedido en la norma obedece a un propósito de política fiscal que no constituye un principio jurídico, solo cabe reconocer la finalidad de la disposición y su alcance explícito. Juzga entonces la Sala que la tesis en que se funda el primer cargo de la demanda contraviene el artículo 254 del ET y el principio de soberanía nacional; mientras que la doctrina oficial acierta al concluir que cuando la prestación de un servicio genere ingresos de fuente colombiana que hayan sido gravados en el extranjero, los tributos pagados por ese concepto no darán lugar al descuento objeto de la controversia. No prospera el cargo de nulidad.

5- Visto lo anterior, se debe abordar la segunda cuestión debatida, relativa a la posibilidad de deducir de la renta bruta los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero, cuando el descuento resulte inaplicable.

6- No obstante, antes de abordar esa cuestión, se advierte que la parte actora alega la vulneración del principio de reserva de ley, argumentando que su contraparte usurpó la competencia de delimitar qué gastos pueden deducirse de la renta bruta en el impuesto sobre la renta, función que constitucionalmente le correspondería al legislador. Sobre esa cuestión, la Sección fijó en la sentencia del 26 de febrero de 2020 (exp. 23382, CP: Julio Roberto Piza) un criterio de decisión con el cual se debe resolver el cargo de nulidad. Según ese precedente, al absolver consultas en ejercicio de la potestad conferida por el ordinal 14.º del artículo 3.º del Decreto 1742 de 2020, la autoridad se limita a interpretar y aplicar la normativa tributaria, sin asumir competencias legislativas frente a la definición

de los elementos que afectan la depuración de la renta líquida gravable; de modo que el ejercicio de esa función solo implica la expresión de criterios interpretativos, no el ejercicio de potestades normativas. No prospera el cargo de nulidad.

7- La acusación censura que la doctrina oficial rechace que supletoriamente se puedan deducir los impuestos pagados en el extranjero, cuando, en aplicación del artículo 254 del ET, no se tenga el derecho a descontarlos de la cuota tributaria. Plantea que esa posición contraviene el sistema de determinación de la renta líquida gravable previsto en los artículos 26, 107, 115 y 122.4 del ET; que el citado artículo 115 permite restar de la renta bruta todos los tributos pagados durante el periodo, sin distinguir entre colombianos o foráneos; y que las únicas excepciones a esa cláusula general son los impuestos sobre la renta y al patrimonio locales, excluidos expresamente. Agrega que también el artículo 122.4 del ET avalaría la deducción de esos conceptos, sin limitaciones, pues tales gastos del exterior se realizarían *«en cumplimiento de una obligación legal»*.

Como ambas normas especiales remiten al artículo 107 del ET, plantea que los tributos pagados en el extranjero –en la medida en que son expensas coactivas incurridas en el marco de la actividad productiva y cuya cuantía sería relativamente reducida en relación con los ingresos sometidos a imposición– satisfacen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Por tanto, argumenta que impedir la detracción de esos conceptos de la renta bruta conduciría a gravar una capacidad contributiva inexistente, en contravía del criterio de decisión sentado por esta Sección en la sentencia del 08 de octubre de 2020 (exp. 22373, CP: Julio Roberto Piza), postulado a partir del cual acusa a la doctrina oficial de exceder el objetivo y el sentido literal de las normas aludidas, en contravención de los principios de eficiencia, equidad, justicia y capacidad contributiva, incurriendo en una confiscación de la renta.

Por su parte, la demandada defiende su doctrina señalando que los impuestos pagados en el extranjero no obedecen a la categoría jurídica de expensas necesarias sino a la de descuento tributario, razón por la cual lo procedente solo sería acreditarlos contra la cuota del impuesto sobre la renta cuando cumplan las condiciones previstas en la norma, pero nunca deducirlos de la renta bruta; e, invocando la sentencia C-913 de 2011, añade que, pese a que en el derecho comparado se prevén alternativas para la deducción de tributos pagados en el exterior, todas se refieren a rentas de fuente extranjera. También refuta que el artículo 115 del ET avale la deducción solicitada, porque la norma indicaría *«taxativamente»* qué tributos pueden aminorar la renta bruta y en qué condiciones, sin que en ninguna de sus versiones históricas haya incluido impuestos foráneos. Por último, se opone a que los pagos por tributos extranjeros se subsuman en el supuesto de hecho del artículo 122.4 del ET, porque considera que el tratamiento previsto para esos rubros corresponde al de beneficios tributarios y, en esa medida, las normas que los gobiernan deben interpretarse de manera restrictiva.

Según esas alegaciones, las partes no aspiran a que se juzgue si, como regla general, son deducibles de la renta bruta los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero; sino que el pronunciamiento que demandan de esta judicatura consiste en determinar si, en los casos en los que los tributos que gravan la renta, pagados en el exterior no den derecho al descuento tributario previsto en el artículo 254 del ET (por recaer sobre ingresos considerados de fuente colombiana), cabría reconocer, como mecanismo supletivo para mitigar la doble imposición internacional, una deducción del tributo foráneo.

8- Tal debate lleva a precisar, en primer lugar, que el beneficio tributario concedido en el artículo 254 del ET no es de carácter facultativo porque, una vez cumplido el presupuesto

de hecho que contempla la norma, surge el crédito fiscal como consecuencia jurídica, sin que el interesado pueda optar entre llevar ese descuento tributario o una deducción por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos comparados⁶; y, en segundo lugar, que tampoco contamos con normas especiales que eliminen la doble tributación internacional cuando el sujeto pasivo quede sometido a gravámenes extranjeros sobre rentas de fuente nacional⁷.

8.1- La solución al problema no la brinda el artículo 115 del ET porque su evolución histórica deja en claro que su finalidad exclusiva, como norma especial, es la de regular el tratamiento que corresponde darle en el impuesto sobre la renta a los tributos pagados a autoridades colombianas, en contraste con el artículo 254 *ejusdem* que se ocupa del reconocimiento a los impuestos foráneos pagados sobre la renta.

Esa bifurcación en el tratamiento existe desde la Ley 81 de 1931. En el párrafo 3.º del artículo 2.º de ese cuerpo normativo se habilitó a deducir de la renta bruta algunos de los tributos nacionales, departamentales y municipales colombianos, pero sobre los foráneos se señaló que podían deducirse «*los impuestos establecidos por gobiernos extranjeros, con excepción del impuesto sobre la renta*», porque, sobre este, el párrafo 2.º del artículo 3.º *ibidem* le otorgó el derecho a acreditarlo a los extranjeros residentes en Colombia que tuviesen negocios establecidos en el «*país extraño*», siempre que se le otorgara el mismo derecho a los nacionales colombianos que residieran en esa jurisdicción. Aunque esas normas no cambiaron con la reforma hecha por el Decreto 2432 de 1934, sí ocurrió con la expedición de la Ley 78 de 1935 que eliminó la posibilidad de deducir de la renta bruta los tributos foráneos que recayeran sobre negocios gravados en Colombia, por virtud de la nueva redacción que el artículo 2.º le dio al párrafo 4.º (antes 3.º), del artículo 2.º de la Ley 81 de 1931. Años después, el Decreto 2053 de 1974 reguló la deducción de tributos nacionales en el artículo 48 y el descuento de impuestos sobre la renta foráneos en el artículo 100, disposiciones que con el tiempo serían codificadas en los artículos 115 y 254 del ET, respectivamente.

Observando esa evolución histórica, juzga la Sala que, de manera consistente, la ley ha tratado al gasto por tributos pagados en el extranjero como una erogación especial, cuya regulación se diferencia de aquella establecida para habilitar la deducción de algunos de los tributos colombianos pagados en desarrollo de la actividad productiva. Bajo esas circunstancias normativas, no cabe concluir que el artículo 115 del ET concede una vía supletiva para mitigar la doble imposición internacional de no cumplirse los requisitos específicos previstos en el artículo 254 *ejusdem*, porque este tiene como contenido normativo restringido el tratamiento que corresponde darle en el impuesto sobre la renta colombiano a los tributos pagados en el propio país.

8.2- Atendiendo a razones sistemáticas, tampoco el ordinal 4.º del artículo 122 del ET cumple la función de habilitar en el ordenamiento un mecanismo supletorio para deducir los impuestos foráneos pagados por los exportadores de servicios. Para comprender de forma adecuada ese precepto, que enuncia como no sometidos al límite de deducibilidad que consagra el artículo 122 del ET a los pagos «*en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal*», se debe tener en consideración el apartado del Capítulo V del Libro Primero del ET en el que se incorpora la norma. Los artículos 122 a 124-1 de dicha sección, relativa a los «*gastos en el exterior*», establecen restricciones y requisitos a la

⁶ El crédito fiscal estadounidense sí es de carácter facultativo, porque, si se prefiere, se puede acoger la deducción consagrada en la sección 164, del título 26, del Código de Rentas Internas.

⁷ También en este aspecto se diferencia nuestra legislación de la de otros Estados que, como Suiza (artículo 32 de la Ley Federal sobre la Armonización de Impuestos Directos), establecen el método de la deducción como supletivo para los casos no cubiertos por el método principal, sea de exención o de crédito fiscal en el evento de las rentas pasivas.

deducibilidad de erogaciones incurridas en el extranjero. En ese sentido, no se trata de reglas destinadas a habilitar su deducción, sino a prescribir cortapisas a las deducciones previamente activadas por alguna otra norma.

Señaladamente, en su enunciado principal, el artículo 122 del ET restringe al 15% de la renta líquida la deducción posible de las erogaciones incurridas en el extranjero para la obtención de «*rentas de fuente dentro del país*». Con ese mandato se evita que la percepción de rentas de fuente nacional se vea erosionada significativamente por pagos en el extranjero; tras lo cual se precisan, en un listado taxativo, los conceptos a los que no los afectaría ese límite cuantitativo, enumeración a la que el artículo 84 de la Ley 223 de 1995 le adicionó el ordinal que invoca en su favor la parte demandante.

Por tanto, ese ordinal 4.º del artículo 122 del ET no habilita una deducción en la que se haya incurrido en el extranjero, sino que dispone un concepto no restringible en términos cuantitativos a la hora de calcular la deducción fiscalmente aceptable.

Además, la expresión «*en cumplimiento de una obligación legal*» no alude a obligaciones cuya fuente sea la ley, sino que describe pagos hechos para adquirir bienes o servicios necesarios para satisfacer alguna exigencia efectuada por el ordenamiento colombiano; por tanto, no se subsumen en esa previsión los tributos foráneos. El ejemplo planteado en el mismo ordinal (*i.e.*, pagos por servicios de certificación aduanera) da cuenta de esta interpretación, toda vez que la normativa aduanera colombiana en ocasiones ordena que las declaraciones de importación se acompañen con certificaciones sanitarias o sobre el origen de las mercancías que se adquieren de terceros a cambio de un precio (artículo 177 del Decreto 1165 de 2019). Son esa clase de pagos a los que verdaderamente hace referencia el ordinal 4.º del artículo 122 del ET y no los incurridos por impuestos foráneos que gravan las percepciones de rentas de fuente nacional.

8.3- En suma, ni la cláusula de deducibilidad de tributos del artículo 115 del ET abarca impuestos extranjeros, ni el artículo 122 *ejusdem* comporta una autorización para deducir gastos que no estén previamente habilitados como deducciones, sino que, desde su sistemática, de lo que se ocupa es de establecer límites cuantitativos (y excepciones a estos) para deducciones previamente concedidas. En esa medida, el problema de la doble tributación internacional que surge a partir de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero que no otorgan derecho al crédito fiscal que contempla el artículo 254 del ET, no encuentran solución supletiva en los dispositivos establecidos en los artículos 115 y 122 del ET. Por ende, no prosperan los cargos de nulidad relativos a la vulneración de esos preceptos.

9- Para la demandada, también habría que negar la posibilidad de acudir al artículo 107 del ET para deducir el impuesto foráneo pagado porque el diseño normativo comentado busca preservar la soberanía fiscal del Estado colombiano, lo cual impediría, en su tesis, acudir a la cláusula general que permite detraer de la de la renta bruta las expensas en las que se incurre al realizar la actividad generadora de renta.

Bajo esa propuesta interpretativa, la erogación analizada sería gravada a consecuencia de que el instituto diseñado para eliminar la doble imposición internacional mediante un crédito fiscal la excluye de su ámbito aplicativo. Esa situación le preocupa a la Sala dado que, como ha precisado en ocasiones anteriores, el impuesto sobre la renta se encuentra subordinado, en mayor medida que otros tributos del sistema, al paradigma constitucional de exigir un aporte a la financiación de los gastos públicos en función de la genuina capacidad económica de cada contribuyente (sentencia del 06 de agosto de 2020, exp.

22979, CP: Julio Roberto Piza); postulado que concuerda con la jurisprudencia de la Corte Constitucional que ha proclamado que el impuesto sobre la renta debe recaer sobre la renta disponible del sujeto pasivo, como manifestación de su verdadera capacidad contributiva, y que el cálculo de la renta líquida requiere –como regla general– que se deduzcan de la renta bruta «todas» las erogaciones incurridas con finalidad productiva⁸.

De modo que, según el criterio de decisión judicial común a ambas Altas Cortes, cualquier precepto o interpretación que rechace en términos abstractos (*i.e.* sin fundarse en una finalidad constitucionalmente tutelada) la deducción en el impuesto sobre la renta de una expensa productiva, contraría el principio de capacidad contributiva. Y ocurre que impedir aplicar supletoriamente el artículo 107 del ET no realiza ningún propósito del sistema tributario. No protege la soberanía tributaria, porque reconocer como deducción expensas incurridas en el exterior no supone renunciar a la potestad tributaria nacional, a diferencia de lo que sí sucede con el mecanismo del crédito fiscal del artículo 254 del ET; y arrastra la consecuencia adversa de que obstruye la identificación de la auténtica capacidad contributiva de quien exporta servicios, infringiéndole además un agravio comparativo, que no está justificado por razones superiores o de política fiscal, con los demás sujetos pasivos. Por ende es imperativo para la Sala juzgar si procede admitir la deducción del impuesto foráneo, acudiendo a la cláusula general prevista en el artículo 107 del ET, para evitar que el sistema incurra en una laguna axiológica derivada de que la concurrencia de los artículos 254 y 24 del ET le impide a los exportadores de servicios acreditar el impuesto soportado en el exterior.

Como en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), esta Sección consolidó los criterios que rigen la interpretación del artículo 107 del ET, el referido análisis debe efectuarse atendiendo a las reglas de unificación de esa providencia. Prescriben dichos cánones que cumplen el requisito de causalidad «todas las expensas realizadas... en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta» (regla 1ª); que se tienen por «necesarias» las que se realicen «razonablemente... en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta», lo cual puede valorarse a partir de «criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros» (regla 2ª); y que son proporcionadas las erogaciones que atienden a un criterio cuantitativo de razonabilidad comercial, de modo que la «magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta» (regla 3ª).

Al respecto, el nexo causal de la erogación objeto de juicio con la actividad productiva estaría acreditado porque los cuestionados son tributos que directamente gravan en el país de destino las exportaciones de servicios prestados desde Colombia, de modo que existe una conexión inmediata entre la erogación cuestionada y la actividad generadora de renta; y, al tratarse de obligaciones impuestas coactivamente por un mandato jurídico, que además determina el monto de la prestación pecuniaria, también estarían justificadas la necesidad y proporcionalidad del pago incurrido. En esas condiciones, no hay ninguna duda sobre la vinculación de la erogación con la razonable participación en un mercado en el cual se generan las rentas gravables; tanto así, que el incumplimiento de esas exigencias preceptivas afectaría la continuidad de la actividad económica y acarrearía sanciones e intereses moratorios en el país al que se destinan los servicios.

⁸ Sentencias C-492 de 2015, MP: María Victoria Calle Correa; C-209 de 2016, MP: Jorge Iván Palacio Palacio; C-520 de 2019, MP: Alejandro Linares Cantillo; y C-593 de 2019, MP: Cristina Pardo Schlesinger, entre otras.

Valida entonces la Sala que los impuestos sobre la renta pagados en el exterior por la obtención ingresos a los que el artículo 24 del ET califica de fuente colombiana, son erogaciones que efectivamente cumplen los requisitos generales que el artículo 107 del ET exige para que una expensa incurrida sea deducible de la renta bruta, dado que son inherentes al desarrollo de actividades económicas en el contexto internacional. De ahí que, para prevenir que se propicie una laguna axiológica que frustre que una erogación productiva se detraiga del cálculo de la obligación a cargo en el impuesto sobre la renta, la Sala juzga que supletoriamente, como mecanismo para mitigar la doble imposición, es viable deducir de la renta bruta, con fundamento en el artículo 107 del ET, el impuesto pagado en el extranjero respecto de ingresos calificados por nuestro ordenamiento como de fuente colombiana.

10- Todo, sin perder de vista que la deducción es apenas una medida complementaria que procede cuando el descuento tributario del artículo 254 del ET, que es el dispositivo establecido para corregir la doble tributación internacional, no resulta aplicable al caso por efecto de la coligación que tiene esa norma con el artículo 24 *ejusdem* analizada. En tanto mecanismo supletorio, no es procedente en situaciones en las que se incumpla algún otro requisito establecido en el artículo 254 del ET.

11- Restaría precisar que, en supuestos de hecho cobijados por convenios para eliminar la doble imposición, la deducción únicamente tendría cabida cuando sea compatible con las disposiciones del respectivo tratado y siempre que el impuesto cobrado por el otro Estado contratante se ajuste a las limitaciones pactadas bilateralmente. Esta conclusión obedece a que, en el marco de esos CCDI, el Estado de la residencia solo debe conceder un mecanismo de atenuación de la doble imposición cuando verifique que esta se produjo conforme a las disposiciones del convenio, esto es, cuando el instrumento le permita al otro Estado contratante ejercer su potestad tributaria y que fruto de esa previsión surja la doble imposición⁹.

Al suscribir tratados internacionales de contenido tributario, los Estados signatarios fijan las condiciones bajo las cuales se comprometen a restringir su poder impositivo para atenuar la doble imposición. Por eso, las disposiciones convencionales, tras plantear el ámbito de aplicación del instrumento y definir los conceptos relevantes, se encaminan (usualmente en los artículos 6.º a 22) a repartir la potestad tributaria entre ambos Estados en función del tipo de renta, para lo cual el tratado puede: (i) conceder potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados signatarios, como en el caso de beneficios empresariales que, por regla general, solo pueden gravarse en el Estado de la residencia del perceptor; (ii) permitir la tributación compartida entre ambos Estados, sin establecer limitaciones al Estado de la fuente, como sucede en el caso de rentas inmobiliarias; o (iii) conceder potestad impositiva compartida, pero con limitaciones para el Estado de la fuente, como suele acordar Colombia respecto de dividendos, intereses y regalías.

Dadas esas condiciones, si en un convenio se ha pactado que el Estado de la residencia tiene la potestad exclusiva de gravar una renta, el país de la fuente renuncia a gravar ese mismo ingreso; y si una renta hubiese sido sometida a una retención en la fuente contraria a las reglas distributivas el tratado, el país de la residencia tiene vedado conceder un mecanismo de atenuación de la doble imposición y, en su lugar, el contribuyente estaría obligado a solicitar la devolución de lo pagado en el Estado de la fuente. En cambio, cuando el tratado conceda potestad tributaria compartida a ambos Estados, el artículo

⁹ A este respecto, hay ejemplos en el derecho comparado de resoluciones judiciales que negaron la deducción de un impuesto pagado en el extranjero, pese a que ley preveía una deducción para casos en que no fuera procedente el método principal, todo porque la sobreimposición contrariaba los convenios para evitar la doble imposición. Ver: decisiones del Tribunal Tributario Federal Alemán (*Bundesfinanzhof* – BFH) de 1986, BSTBI 1986 II 739 y del Tribunal Federal Suizo RDAF 2006 II 121.

que establece el método para eliminar la doble tributación (generalmente el artículo 23 del tratado) obliga al Estado de la residencia a conceder un crédito, una deducción o una exención, según lo pactado por las partes.

Proyectando ese análisis a lo pactado por Colombia mediante CDI con España (que es la jurisdicción a la cual se alude en la consulta atendida por la demandada en el concepto acusado), habría que señalar lo siguiente: si un residente fiscal colombiano presta un servicio a un beneficiario español, el artículo 7.º del CDI determina que corresponderá a un beneficio empresarial, por lo que, en ausencia de establecimiento permanente, Colombia tendría potestad tributaria exclusiva sobre dicha renta. En tal caso, el impuesto retenido en España no sería acreditable ni deducible en Colombia, porque el artículo 22 *ibidem* determina que «la deducción o descuento» concedida para eliminar la doble imposición procede únicamente si un residente colombiano obtiene una renta que «con arreglo a las disposiciones [del] Convenio pueda someterse a imposición» en España. No obstante, si la prestación correspondiese a un servicio calificado como de «asistencia técnica, servicios técnicos [o] servicios de consultoría», sería aplicable el artículo 12 *ibidem*, que avalaría una tributación en España, limitada al 10%; y disponiendo el CDI que ambos Estados conservan el derecho a gravar la misma renta, la doble imposición que persista deberá ser eliminada en el Estado de la residencia mediante la concesión de «descuento o deducción». En este último evento es en el que tienen relevancia los análisis efectuados en la presente providencia porque el artículo 22 *ejusdem* establece que el mecanismo se concede «dentro de las limitaciones impuestas por [la] legislación interna», contexto en el cual se activaría la necesidad de que el sistema integre la laguna axiomática que se requiere corregir acudiendo a habilitar, como mecanismo supletorio, a deducir con fundamento en el artículo 107 del ET el impuesto foráneo pagado.

En suma, en el marco de un CDI, la deducción del impuesto foráneo vista en la presente providencia únicamente procederá en tanto que la calificación de la renta de la que se trate corresponda a una que permita el gravamen en el otro Estado contratante; pues si se demuestra que, en su lugar, se trata de un ingreso respecto del cual el país extranjero renunció a su potestad tributaria en el CDI, Colombia estaría impedida, por mandato del propio convenio, para conceder cualquier método de eliminación de la doble imposición.

12- Por idénticas razones, tampoco procederá la deducción supletoria en casos cubiertos por la Decisión 578 de la CAN, porque ese cuerpo normativo de derecho comunitario concede potestad exclusiva al Estado de la fuente y, a esos efectos, determina las reglas de fuente aplicables a cada situación concreta, prescribiendo adicionalmente que «los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio» (artículo 3.º, párrafo 2.º).

13- En cualquier caso, por tratarse de gastos realizados en el extranjero que no se subsumen en las excepciones previstas por el artículo 122 del ET, debe la Sala precisar que la deducción por pago de tributos extranjeros aquí contemplada estaría sometida a la limitación cuantitativa del 15% de la renta líquida fijada en dicha norma.

Conclusión

14- Por lo razonado en precedencia, la Sala declarará la nulidad parcial del concepto acusado por haber vulnerado el artículo 107 del ET, interpretado conforme a la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio



Roberto Piza), de esta Sección. Así, porque el principio de capacidad contributiva exige que se conceda una deducción de la renta bruta en las situaciones excepcionales en las que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero recaiga sobre ingresos de fuente colombiana y esa circunstancia haya frustrado la aplicación del descuento tributario reglado por el artículo 254 del ET. Por ende, se declarará la nulidad parcial respecto de los apartes que impiden dicha deducción en los términos mencionados, siempre que no medie un convenio para evitar la doble imposición o una regla de derecho comunitario.

Costas

15- Por último, no se condena en costas, conforme con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar la nulidad parcial** del Concepto 100208192-218, del 21 de febrero de 2022, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto niega que son deducibles de la renta bruta las sumas por concepto de impuestos pagados en el exterior que se hayan liquidado sobre ingresos de fuente colombiana. Lo anterior, siempre que no sea aplicable un convenio para evitar la doble imposición ni la Decisión 578 de la Comunidad Andina.
2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>