

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2021903106

100208221-0556

Bogotá, D.C. **13/04/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta
Descriptor	Zona franca
Fuentes formales	Artículo 240-1 del Estatuto Tributario Artículo 1 de la Ley 1004 de 2005 Artículos 6 y 26 del Decreto 2147 de 2016 Corte Constitucional, Sentencias C-261/02, C-250/03, C-989/04, C-540/05, C-602/15, C-333/17 y C-010/18.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, 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, el peticionario pregunta textualmente lo siguiente:

¿Es aplicable el criterio expuesto por la DIAN en el Concepto No 31989 del 27 de diciembre de 2020 (sic), en el sentido que la tarifa especial prevista en el artículo 240-1 del E.T. para el impuesto sobre la renta para los usuarios operadores o industriales ubicados en una Zona Franca, no es un beneficio tributario, sino que se corresponde con una minoración estructural del tributo?

Si la respuesta anterior fuere negativa, ¿Cuál sería la razón para no aplicar dicho criterio, si el origen de los ajustes tributarios es el mismo (cumplir compromisos internacionales con la OMC), según se observa en la ley 1004 de 2005?

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

1. Naturaleza jurídica de los beneficios tributarios y las minoraciones estructurales

Tal y como lo describe la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-261 de 2002, C-250 de 2003, C-989 de 2004, C-540 de 2005, C-602 de 2015, C-333 de 2017 y C-010 de 2018, entre otras), en el ordenamiento jurídico colombiano se ha previsto diferentes formas de reducción de la carga impositiva de los contribuyentes, concretamente: beneficios tributarios y minoraciones (o aminoraciones) estructurales.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

De acuerdo con la mencionada Corporación, los beneficios tributarios se caracterizan por:

- i) Disminuir o eliminar la carga tributaria de los sujetos pasivos de la obligación fiscal;
- ii) Incentivar o estimular el comportamiento de unos determinados sujetos y dirigirlos hacia ciertos objetivos trazados por el Legislador, que pueden estar relacionados con la promoción y fomento de ciertas actividades, mercados o sectores económicos;
- iii) Colocar al sujeto o actividad destinataria de la medida en una situación preferencial o de privilegio, con fines extrafiscales;
- iv) Sustentarse en los principios y valores constitucionales, y orientarse al cumplimiento de los fines propios del Estado, de manera que deben guardar coherencia con la tutela de la Constitución Política y no ser medidas arbitrarias; y
- v) Ser taxativos, limitados, personales e intransferibles.

Tratándose de las denominadas genéricamente minoraciones estructurales, la Corte Constitucional señaló en la Sentencia C-540 de 2005 que *“si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos”* (subrayado fuera del texto original).

Acorde con la citada providencia, las minoraciones estructurales se caracterizan, adicionalmente, por lo siguiente:

- i) Su implementación no tiene como propósito incentivar, estimular, fomentar o crear preferencias respecto de determinados sujetos, comportamientos o actividades económicas.
- ii) Coadyuvan a la definición y delimitación del tributo con la aplicación de los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica.
- iii) Operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la carga impositiva, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos.

En el caso de la tarifa especial prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional (Sentencia C-304/19) ha reconocido expresamente que se trata de un tratamiento preferencial incurso en un régimen especial y excepcional, así como de un beneficio, a saber:

“6.6.10. Como previamente se mencionó, una de las características de las zonas francas es que están sometidas a un régimen especial y excepcional, lo que significa que gozan de un tratamiento preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, por virtud del cual solo se debe recurrir a las normas generales que se aplican en esas materias, siempre que de forma expresa no se disponga a su favor de una excepción o trato especial. En general, y sin el propósito de realizar un estudio detallado sobre el particular, en la actualidad, el régimen de trato más favorable, incluye –entre otras– las siguientes ventajas^[198]:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

VENTAJAS TRIBUTARIAS

Impuesto de renta del 20% para usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores. Se exceptúan (1) los usuarios comerciales que tributan a la tarifa general (33%), (2) los usuarios con contratos de estabilidad jurídica (tarifa del 15%) y (3) los usuarios de nuevas zonas francas, creadas entre los años 2017 a 2019 en el municipio de Cúcuta (tarifa del 15%), siempre que ellas (a) cuenten con más de 80 hectáreas y (b) se garantice que van a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras.

(...)

Como se ha advertido en esta providencia, la Ley 1004 de 2005 estableció en su artículo 5 una adición al Estatuto Tributario con el artículo 240-1, en el cual se señaló que:

‘Artículo 5. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de Zona Franca. Fijase a partir del 1° de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. // Parágrafo. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de Zona Franca será la tarifa general vigente’.

Nótese que se estableció una tarifa preferencial a favor de los usuarios de las zonas francas, con excepción de los usuarios comerciales quienes quedaron sujetos a la tarifa general. En ese momento, al igual que hoy en día, tal tarifa en el TAN era del 33%. Por otra parte, no se advierte en dicha norma, ni en ninguna otra de las que integran la Ley 1004 de 2005, que el beneficio en comento haya sido previsto como una contraprestación directa por las inversiones realizadas o los empleos creados en dichas zonas.”

2. Antecedentes legislativos del artículo 240-1 del Estatuto Tributario

El artículo 240-1 *ibídem* prevé una reducción de la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca, con excepción de los usuarios comerciales.

Esta norma fue introducida al Estatuto Tributario por medio del artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, con la cual se crea un régimen especial del impuesto sobre la renta para estimular el crecimiento de la inversión, generación de empleo y fortalecimiento de las operaciones industriales al interior de las zonas francas, tal y como se evidencia en la Gaceta del Congreso N° 636 del 19 de septiembre de 2005:

“El proyecto de ley que se presenta a consideración del honorable Congreso de la República, dota al país de instrumentos de promoción empresarial que cumplen con dos objetivos fundamentales: De un lado, nos permite competir en la atracción de la inversión extranjera con los demás países de la región que han desarrollado eficaces Zonas Francas, mientras que desarrolla los compromisos internacionales adquiridos por Colombia ante la Organización Mundial del Comercio.

(...)

(...) el Gobierno Nacional propone mediante este proyecto de ley, redefinir la finalidad de las Zonas Francas y de las Zonas Especiales Económicas de Exportación, de manera que no

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

se ponga al país en situación de incumplimiento frente a sus socios comerciales internacionales, pero asegurando que se pueda contar con estos instrumentos para la creación de empleo, la captación de nuevas inversiones de capital y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establezcan, con base en un tratamiento tributario especial en materia de impuestos sobre la renta y valor agregado.

(...)

En materia tributaria, teniendo en consideración la situación actual de las Zonas Francas en Colombia y su desarrollo en los países vecinos, con el propósito de atraer y estimular la inversión extranjera, incrementar la producción nacional y regular la tributación general, el capítulo propone una tarifa de impuesto sobre la renta del veinticinco por ciento (25%), para los usuarios operadores, industriales de bienes e industriales de servicios de las zonas francas.

Esta tarifa es inferior en diez (10) puntos porcentuales a la actual tarifa general de dicho impuesto, manteniendo la tributación con la tarifa general para los usuarios comerciales, dado que sus actividades no se desarrollan de manera exclusiva dentro de una o varias zonas francas." (Subrayado fuera del texto original).

De acuerdo con la antepuesta exposición de motivos, para este Despacho es claro que la reducción de la tarifa del impuesto sobre la renta *sub examine* está relacionada entonces con las actividades desarrolladas exclusivamente en zonas francas por parte de unos determinados sujetos; a saber, usuarios operadores, industriales de bienes e industriales de servicios.

3. Análisis concreto

De acuerdo con lo establecido en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario y tal y como se desprende de sus antecedentes legislativos, para esta Subdirección es constatable que la reducción tarifaria del impuesto sobre la renta de que trata dicha disposición tiene como propósito la consecución de fines extrafiscales.

De modo que, atendiendo lo explicado por la Corte Constitucional (cfr. punto 1 de este pronunciamiento), es de concluir que la tarifa del impuesto sobre la renta señalada en el artículo 240-1 *ibídem* representa un beneficio tributario y no una minoración estructural.

En efecto: i) Disminuye la carga tributaria del impuesto sobre la renta de unos específicos sujetos, sin consideración a los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica; ii) Incentiva una determinada actividad económica; iii) Crea una situación de privilegio en consideración a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta; iv) Se orienta al cumplimiento de los fines esenciales del Estado; y v) Es de aplicación taxativa, limitada, personal e intransferible.

Finalmente, sobre la cuestión de si dicho beneficio tributario se genera en razón a una ubicación en una zona geográfica determinada, este Despacho destaca lo siguiente:

- i) El artículo 1 de la Ley 1004 de 2005 señala que la zona franca es un área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

- ii) El artículo 6 del Decreto 2147 de 2016 indica que las personas jurídicas que soliciten la calificación como usuario industrial de bienes y/o usuario industrial de servicios deberán estar instalados exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca y garantizar que el desarrollo de su objeto social y la actividad generadora de renta se produce exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca, salvo el procesamiento parcial por fuera de zona franca.

Lo antepuesto, aunado a los antecedentes legislativos del artículo 240-1 *ibídem* (cfr. punto 2 de este pronunciamiento), conduce a este Despacho a afirmar que el consultado beneficio tributario se circunscribe a la realización de unas actividades económicas particulares en razón a una ubicación en una zona geográfica determinada.

Finalmente, se indica que los criterios señalados en el concepto mencionado por el peticionario no son aplicables a la tarifa de renta prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario por cuanto:

- i) La circunstancia de calificar la tarifa diferencial del artículo 240-1 del Estatuto Tributario como un beneficio tributario o como una minoración estructural no incide en el hecho de que Colombia, con la expedición de la Ley 1004 de 2005, realizó una serie de cambios en materia del impuesto sobre la renta e IVA para atender los compromisos adquiridos ante la OMC.
- ii) Teniendo en cuenta lo explicado por la Corte Constitucional, respecto a las figuras del beneficio tributario y la minoración estructural, y tal como se explicó líneas atrás, la tarifa diferencial del artículo 240-1 *ibídem* reúne las características de la primera. Lo anterior sin perjuicio de lo explicado en el Oficio 031989 de 2019 en materia de IVA.

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,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Brandon S. Espinel Laverde

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda

Aprobó: Comité Tributario-Aduanero de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina mediante acta N° 018 del 12/04/21