

100208192-544

Bogotá, D.C., 16 de julio de 2024.

Tema: Aduanero

Descriptor: Principio de exclusividad en el régimen franco Usuarios Industriales de Bienes y Servicios – tratamiento tributario para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Fuentes formales: Artículos 1º y 3º de la Ley 1004 de 2005; Artículos 1º y 6º del Decreto 2147 de 2016; Numeral 1.2 del artículo 40 del Decreto Ley 920 de 2023. Artículos 240 y 240-1 del Estatuto Tributario – modificados por los Artículos 10 y 11 de la Ley 2277 de 2022.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

De manera preliminar se reitera a la peticionaria que, de conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho no se encuentra facultado para atender preguntas particulares como las que se plantean en el escrito de su consulta ni para brindar asesoría específica, motivo por el cual a continuación se procede a exponer algunas consideraciones generales frente a los escenarios planteados **para que sea la peticionaria quien determine, en su caso puntual, las obligaciones sustanciales y formales a las que haya lugar.**

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

Como el asunto que nos ocupa guarda relación directa con lo dispuesto mediante Concepto No. 002531 Interno 0729 del 18 de abril de 2024, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad, se traen a colación las premisas doctrinales allí establecidas frente al siguiente problema jurídico:

(...) **PROBLEMA JURÍDICO:** ¿Un usuario único industrial de zona franca permanente especial o un usuario industrial de zona franca puede aplicar la tarifa del 20% prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario al obtener rentas por actividades diferentes a aquellas para las cuales fue expresamente autorizado o calificado? (Subraya intencional).

(...)

#### 4. Conclusiones y referencia al caso consultado.

Así las cosas:

1. Si el contribuyente: (i) está autorizado o calificado como usuario industrial de zona franca, (ii) cumple con el principio de exclusividad previsto en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016, (iii) desarrolla exclusivamente las actividades para las cuales el usuario industrial de zona franca fue autorizado o calificado, y (iv) fue calificado o autorizado para el efecto antes del 13 de diciembre de 2022, puede aplicar la tarifa del 20% prevista en el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario antes de la modificación que introdujo el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. En caso de que incumpla alguno de los requisitos (i), (ii) o (iii) aquí mencionados, la tarifa aplicable respecto de todas las rentas será la prevista en el inciso primero del artículo 240 del Estatuto Tributario.

2. Si el contribuyente cumple con lo previsto en el párrafo 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario y fue calificado o autorizado después del 13 de diciembre de 2022, debe determinar la tarifa del impuesto sobre la renta de acuerdo con lo previsto en el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. (...).

En dicho Concepto, se citan dos Fallos del Consejo de Estado<sup>3</sup> donde se explican -en palabras de la doctrina en comentario-, las consecuencias para los Usuarios Industriales de Zona Franca de no observar el principio de exclusividad de las zonas francas respecto de la tarifa del impuesto sobre la renta cuando se desarrollan actividades diferentes de aquellas para las cuales fueron calificados o autorizados, jurisprudencia que, se cita *in extenso*, por estar relacionada con los supuestos de hecho de la consulta:

(...) no basta con ser usuario industrial de zona franca para acceder a la tarifa prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, sino que debe realizar las actividades para las que fue calificado sin que se haga extensivo a todas las actividades previstas en su objeto social que no hayan sido autorizadas, toda vez que para los beneficios o tratamientos preferenciales, la interpretación de la ley es restrictiva y atiende a los precisos términos previstos por el legislador sin que se puedan extender sus efectos a aspectos no contemplados expresamente dentro de las normas que los consagran.

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta: Sentencia 23420 del 20 de agosto de 2020.

Por lo anterior, al encontrarse probado que la actividad de arrendamiento no estaba autorizada por el usuario operador, la demandante no podía acogerse a los beneficios tributarios especiales que tienen las operaciones desarrolladas en zona franca y, por ende, la sociedad debía tributar con la tarifa general de renta que aplica para cualquier empresa ubicada en el territorio aduanero nacional como lo determinó la administración y la sentencia de primera instancia. (...). (Subraya intencional).

De otra parte, mediante Comunicado 25 del 5 y 6 de junio de 2024 - Sentencia C-205 del 05 de junio de 2024, Magistrada Ponente Paola Andrea Meneses Mosquera, la Corte Constitucional declaró exequibles los numerales 1º, 2º y 3º y el párrafo 6º del artículo 240-1<sup>4</sup> del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

(...).

“La Corte concluyó que la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta prevista en los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6º del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, modificados por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria. La Sala reconoció que, en efecto, de las disposiciones demandadas se deriva una **diferencia de trato tributario entre dos grupos de sujetos: (i) grupo 1:** los usuarios industriales de zona franca que hayan suscrito y cumplido el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas (PIAV) con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y perciban ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios y (ii) **grupo 2:** los usuarios industriales de zona franca que no perciben ingresos de la exportación de bienes y servicios o que no hayan suscrito y cumplido el PIAV. Esta diferencia de trato tributario consiste en que los usuarios que forman parte del grupo 1 pueden acceder a la tarifa preferencial (20 %) del impuesto a la renta aplicable a los ingresos provenientes de exportación.

En contraste, los usuarios que forman parte del segundo grupo tributarán a la tarifa general aplicable a las personas jurídicas (35 %). Sin embargo, a partir del juicio de igualdad de intensidad leve, la Corte consideró que este trato tributario diferente está justificado y, por lo tanto, está amparado por el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria. Esto, porque, en primer lugar, persigue finalidades legítimas, a saber: (i) fomentar la exportación y (ii) corregir asimetrías tributarias que se derivaban de la posibilidad de que usuarios no exportadores se beneficiaran de la tarifa preferencial.

<sup>4</sup> Cfr. **Artículo 11 de la Ley 2277 de 2022**. Modifíquese el Artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 240-1. **Tarifa para usuarios de zona franca.** Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas: 1. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable una tarifa del veinte por ciento (20%) del impuesto sobre la renta. 2. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable la tarifa general del Artículo 240 del Estatuto Tributario. 3. La suma de los numerales 1 y 2 corresponde al impuesto sobre la renta. (...) **Parágrafo 6º.** Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso 1º del presente Artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual se establezcan objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente. Para tal fin deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables. (...). (Subraya intencional).

En segundo lugar, la Corte constató que la medida era idónea. Lo anterior, dado que las pruebas que fueron aportadas al expediente demostraron que la tarifa preferencial del 20% aplicable a los ingresos que provengan de exportación, reduce la carga fiscal de las empresas exportadoras y permite mejorar su gestión financiera. Asimismo, probaron que este beneficio tributario permite que los usuarios industriales exportadores puedan competir frente a compañías extranjeras que se benefician de impuestos corporativos inferiores (...).

De los elementos normativos, jurisprudenciales y doctrinales antes citados, se concluye:

1.- Para que una persona jurídica calificada o autorizada como Usuario Industrial de Zona Franca se pueda beneficiar de la tasa diferenciada sobre el impuesto a la renta del 20% prevista en los numerales 1º, 2º y 3º y el parágrafo 6º del artículo 240-1 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022), deberá cumplir con el principio de exclusividad consagrado en el artículo 6º del Decreto 2147 de 2016 y desarrollar exclusivamente las actividades para las cuales fue calificado o autorizado.

2.- Las utilidades que se generen por la constitución de una sociedad mercantil en el Territorio Aduanero Nacional, por parte un Usuario Industrial de Bienes y Servicios de Zona Franca, quedaran sometidas a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios del 35%, prevista en el artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10º de la Ley 2277 de 2022<sup>5</sup>.

3.- De conformidad con el Comunicado 25 de junio 5 y 6 de 2024 de la Sentencia C-205 del 05 de junio de 2024, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de los numerales 1º, 2º y 3º y el parágrafo 6º del artículo 240-1 del Estatuto Tributario que regula la tarifa del impuesto sobre la renta para los Usuarios Industriales de Zona Franca, en el sentido que, acorde con el propósito de incentivar las exportaciones que subyace en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, para que dichos Usuarios Industriales de Zona Franca puedan acceder al tratamiento preferencial en el impuesto de renta y complementarios, deberán contar con un plan de internacionalización aprobado y vigente para poder ser beneficiarios del tratamiento diferencial de Zona Franca en lo referente a la tarifa preferencial del impuesto de renta del 20%, respecto a la tarifa general del impuesto de renta del 35%.

---

<sup>5</sup> Sobre la tarifa el Concepto No. 002531 Interno 0729 del 18 de abril de 2024 precisa:

*“1. Si el contribuyente: (i) está autorizado o calificado como usuario industrial de zona franca, (ii) cumple con el principio de exclusividad previsto en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016, (iii) desarrolla exclusivamente las actividades para las cuales el usuario industrial de zona franca fue autorizado o calificado, y (iv) fue calificado o autorizado para el efecto **antes** del 13 de diciembre de 2022, puede aplicar la tarifa del 20% prevista en el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario **antes** de la modificación que introdujo el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. En caso de que incumpla alguno de los requisitos (i), (ii) o (iii) aquí mencionados, la tarifa aplicable respecto de todas las rentas será la prevista en el inciso primero del artículo 240 del Estatuto Tributario.*

*2. Si el contribuyente cumple con lo previsto en el parágrafo 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario y fue calificado o autorizado **después** del 13 de diciembre de 2022, debe determinar la tarifa del impuesto sobre la renta de acuerdo con lo previsto en el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.”*



En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Juan Eduardo Díaz Cardona - Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Aprobado Comité de Normativa y Doctrina del 28/06/2024

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

**Subdirección de Normativa y Doctrina**

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN