

**CONCEPTO N° 0729**  
**18-04-2024**  
**DIAN**

100202208-0729

Bogotá, D.C.

**Tema:** Tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a usuarios industriales de zona franca

**Descriptor:** Zona Franca, impuesto sobre la renta

**Fuentes formales:** Artículo 240-1 del Estatuto Tributario  
Decreto 2147 de 2016  
Resolución CREG 71 de 2006  
Resolución CREG 101 019 de 2022

Este Despacho es competente 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.

### **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?

### **TESIS JURÍDICAS**

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 (sic) 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.

## FUNDAMENTACIÓN

1. Consideraciones sobre el artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 **antes** de la modificación del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 y considerando la Sentencia C-384 de 2023 de la Corte Constitucional.

Antes de la modificación que introdujo el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 240-1 del Estatuto Tributario establecía que la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas que fueran usuarios de zona franca era del 20% excluyendo a los usuarios comerciales. Estos últimos, no tenían derecho a la tarifa del 20% sino que se regían por lo previsto en el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el artículo 4 del Decreto 2147 de 2016 desarrolla las clases de usuarios de zonas francas y el artículo 6 del mismo decreto se refiere al principio de exclusividad de las zonas francas. En línea con este último,

“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 produzca exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca, salvo el procesamiento parcial por fuera de zona franca previsto en el artículo 97 del presente decreto.”

En las Sentencias 21304 del 22 de febrero de 2018 y 23420 del 20 de agosto de 2020 el Consejo de Estado explicó 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. En particular, para el Consejo de Estado,

“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.

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.”<sup>2</sup>

Así, de acuerdo con la jurisprudencia citada, para acceder a la tarifa del artículo 240-1 del Estatuto Tributario es necesario: (i) estar autorizado o calificado como usuario industrial de zona franca, (ii) cumplir con el principio de exclusividad previsto en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016 y (iii) desarrollar exclusivamente las actividades para las cuales el usuario industrial de zona franca fue autorizado o calificado. En efecto, incumplir con alguno de estos requisitos, implica que el usuario industrial de zona franca queda sometido a la tarifa del artículo 240 del Estatuto Tributario como cualquier otra empresa ubicada en el territorio aduanero nacional.

Estas dos sentencias constituyen precedente vinculante para este Despacho al haberse referido a la situación de hecho descrita en el problema jurídico formulado. Así, para salvaguardar los principios de igualdad, la seguridad jurídica y la coherencia del ordenamiento jurídico<sup>3</sup>, el Despacho aplicará las razones de aquellas decisiones para resolver el problema jurídico que nos ocupa.

Ahora bien, en la Sentencia C-384 de 2023, la Corte Constitucional se pronunció sobre el cambio que introdujo el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 240-1 del Estatuto Tributario así:

**“Segundo.** Declarar EXEQUIBLES los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por el segundo cargo analizado en esta oportunidad, en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.”

Por lo anterior, para el Despacho es claro que las reglas del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 mantienen su vigencia para aquellos usuarios industriales de zona franca autorizados o calificados antes del 13 de diciembre de 2022.

Lo hasta ahora expuesto es suficiente para que este Despacho **precise** el alcance de la doctrina plasmada en el Oficio 24899 del 6 de septiembre de 2018 en el punto 1 cuando se concluyó:

“En consecuencia, los usuarios industriales autorizados o calificados de zona franca no pueden realizar actividades o prestar servicios distintos a los permitidos en la normatividad sobre la materia, por lo tanto, y en el supuesto planteado en la consulta (el ingreso del préstamo de efectivo) como actividad generadora de renta, no constituyen un ingreso obtenido de actividades permitidas a los usuarios de zona franca, razón por la cual no le es aplicable la tarifa del impuesto sobre la renta del 20%”

En efecto, la precisión **es la siguiente:**

“En consecuencia, los usuarios industriales autorizados o calificados de zona franca no pueden realizar actividades o prestar servicios distintos a los permitidos en la normatividad sobre la materia. Por lo tanto, el desarrollo de una actividad no autorizada como el préstamo de efectivo, implica que el usuario industrial de zona franca que la desarrolle sin estar autorizado

o calificado para el efecto se somete sobre todas las rentas a la tarifa general del impuesto sobre la renta previsto en el artículo 240 del Estatuto Tributario sin perjuicio de las sanciones aplicables.”

En línea con lo anterior, la conclusión de la segunda pregunta del oficio citado también debe **precisarse** así:

“Conforme lo señalado en el punto anterior y las normas antes citadas, no es viable que los usuarios industriales autorizados o calificados de una zona franca realicen actividades para las cuales no se están calificados, con el objeto de tributar con otras tarifas del impuesto sobre la renta, pues la tarifa aplicable a un usuario de zona franca es la prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario (antes de la modificación del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022) 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 y (iii) desarrolla exclusivamente las actividades para las cuales el usuario industrial de zona franca fue autorizado o calificado. En caso de que no se cumpla con alguno de los requisitos recién expuestos, la tarifa aplicable será la prevista en el artículo 240 del Estatuto Tributario.”

2. Consideraciones sobre el artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 **después** de la modificación del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 y considerando la Sentencia C-384 de 2023 de la Corte Constitucional.

El artículo 240-1 del Estatuto Tributario, modificado por artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, establece un régimen mixto de tarifa en el impuesto sobre la renta y complementarios en función del origen de los ingresos de los usuarios industriales de zonas francas.

Aunado a lo anterior, el párrafo 6 del artículo 240-1 *ibidem* también reconoce la posibilidad para los usuarios industriales de obtener ingresos diferentes al desarrollo de la actividad para la cual fueron autorizados, reconocidos o calificados, así:

PARÁGRAFO 6o. Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso 1 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.<sup>4</sup>

(...) Subrayado fuera de texto.

Sobre el párrafo 6 arriba transcrito, en el Concepto No. 003118 del 17 de mayo de 2023, este Despacho señaló: *“Los usuarios industriales de zona franca, incluidos aquellos que gozan de la tarifa del impuesto sobre la renta prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, deben dar cumplimiento al principio de exclusividad de que trata el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016.”*

En consecuencia, para los usuarios industriales de zona franca diferentes a los mencionados en los párrafos 1, 2 y 5 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario que cumplan con lo previsto en

el párrafo 6 del artículo 240-1 citado, la tarifa del impuesto sobre la renta se determina con base en el primer inciso del artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

### 3. Acerca de los programas de Demanda Desconectable Voluntaria -DDV

Teniendo en cuenta que la consulta se refiere de manera particular la obtención de rentas por la participación en los programas de demanda desconectable voluntaria -DDV<sup>5</sup> regulados por la Comisión de Energía y Gas -CREG, a continuación, se presenta una breve descripción de estos.

Los programas de demanda desconectable se materializan cuando un usuario de energía eléctrica -para este caso-, una sociedad calificada como único usuario de una zona franca permanente especial, mediante un Contrato de Demanda Desconectable Voluntaria, contrato DDV<sup>6</sup> se compromete a reducir su consumo de energía eléctrica del Sistema interconectado Nacional -SIN, a cambio de una contraprestación económica.

### 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 (sic) 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 (sic) 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,

### **GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO**

Director de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

