

**CONCEPTO 20446 DE 24 DE MARZO DE 2010**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Doctor

**JUAN SILVA FACUNDO**

Director Seccional de Impuestos de Bogotá

Carrera 6 No. 15 -32 Piso 5º

Bogotá D.C.

Ref. Solicitud radicado número 12611 de 15/02/2010

Atento saludo Dr. Silva:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente, para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

TEMA Impuesto sobre la renta y complementarios

DESCRIPTORES BENEFICIOS TRIBUTARIOS

FUENTES FORMALES Ley 1370 de 2009, art. 11. Estatuto Tributario, arts. 158-3 y 240-1.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

Cuál es el alcance del artículo 11 de la Ley 1370 de 2009?

**TESIS JURÍDICA:**

Los usuarios industriales de zona franca no pueden, bajo ninguna circunstancia, hacer uso de la deducción especial consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

El párrafo 2o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 11 de la Ley 1370 de 2009, establece que a partir del periodo gravable 2010 la tarifa especial del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zona franca no puede aplicarse concurrentemente con la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Como es sabido, las empresas calificadas como usuarios industriales de bienes y de servicios tienen derecho a la aplicación de la tarifa especial del 15% para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta. De otro lado, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta pueden deducir el 30% del valor de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, adquiridos aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra.

La prohibición legal para utilizar de manera concurrente o simultánea estas dos figuras tuvo como fundamento la necesidad de disminuir el número total de los beneficios a los cuales podían acceder los contribuyentes del impuesto sobre renta, como estímulo a la productividad y a la inversión, para cumplir cabalmente con el llamado "principio de proporcionalidad" en el otorgamiento de incentivos y no poner en riesgo la sostenibilidad del recaudo tributario.

Aunque aparentemente el texto de la norma que consagra la prohibición podría llevar a pensar que los contribuyentes del impuesto sobre la renta calificados como usuarios industriales de zona franca tienen dos alternativas para elegir esto es, la aplicación de la tarifa especial del 15% sin la deducción especial del 30% o la aplicación de la tarifa general del 33% con la deducción especial del 30% por inversiones en activos fijos reales productivos, lo cierto es que la intención del legislador fue, simplemente, eliminar para este tipo de contribuyentes la posibilidad de acceder al beneficio especial consagrado en el artículo 158-3 del

Estatuto Tributario.

En efecto, una simple lectura de la exposición de motivos del proyecto que finalmente fue aprobado como Ley 1370 de 2009, permite inferir que el propósito de la disposición no fue autorizar la aplicación de uno u otro régimen a discreción del contribuyente sino impedir que los usuarios de zona franca, que gozan de la tarifa especial del 15% y de los demás beneficios tributarios y aduaneros que su condición les confiere, puedan adicionalmente utilizar la mencionada deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

Para mayor claridad, transcribimos a continuación algunos apartes del texto correspondiente a la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 05 de 2009 -Cámara, relacionados con el tema:

### **"c) Concurrencia de beneficios tributarios en Zonas Francas**

Atendiendo los principios generales que rigen el sistema tributario que exigen la proporcionalidad en la concesión de los beneficios que en materia impositiva crea el legislador, y de conformidad con el objetivo final de la tributación, cual es la financiación de los gastos e inversiones públicas, se hace necesario revisar la posibilidad de que exista concurrencia de algunos de dos incentivos a la inversión.

Al respecto es preciso señalar que la propuesta inicial de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, así como la reducción gradual de la tarifa general del impuesto sobre la renta (35 al 33%) que aprobó el Congreso de la República, se plantearon sobre la base de un tope que garantizara la sostenibilidad del recaudo, y, que, igualmente se reconociera como un estímulo para aquellos contribuyentes que realizaban inversiones.

Permitir que la tarifa especial del 15%, aprobada mediante una ley anterior a la 1111 de 2006, aplique conjuntamente con la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, no solo resulta cuestionable a la luz de los principios constitucionales de igualdad y equidad sino que además puede poner en peligro la sostenibilidad del recaudo, que debe ser prioritaria para los fines y cometidos del Estado colombiano.

La propuesta implica entonces que quienes gocen de la tarifa especial del 15% en el impuesto sobre la renta, que además determinan su impuesto por el régimen ordinario y que en tal virtud pueden hacer uso de los beneficios fiscales existentes, no pueden utilizarla deducción fiscal por inversión en activos fijos reales productivos, ya que el reconocimiento de la inversión para este tipo de contribuyentes, está implícito en la tarifa, que se disminuye en dieciocho puntos porcentuales frente a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

Conforme con lo expuesto, la propuesta implica que los usuarios de zona franca que gozan de la tarifa especial del 15% del impuesto sobre la renta y complementarios, no puedan hacer uso adicionalmente de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, protegiendo de esta manera la tributación, garantizando la sostenibilidad de los recaudos y nivelando el tratamiento tributario de los contribuyentes conforme a los mandatos superiores". (El subrayado es nuestro).

Finalmente, no sobra advertir que si el alcance del parágrafo 2o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario fuera distinto y la ley le permitiera a los usuarios industriales de zona franca utilizar una u otra alternativa de acuerdo a la conveniencia del contribuyente en cada caso particular y concreto (Tasa efectiva de tributación) se produciría inseguridad jurídica para los contribuyentes y para la administración tributaria, especialmente en cuanto se refiere al régimen aplicable en el impuesto sobre la renta, y se haría nugatoria la intención del legislador de disminuir el número total de beneficios en cabeza de un usuario industrial de zona franca.

Atentamente,

(Fdo.) CAMILO ANDRÉS RODRÍGUEZ VARGAS, Director de Gestión Jurídica.