

**CONCEPTO 22874 DEL 24 DE AGOSTO DE 2017**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor  
**JOSE ANTONIO ROMERO BRACHO**  
joserom@hotmail.com  
email

Ref.: Radicado 100036844 del 08/06/2017

Cordial saludo Sr. Romero:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para absolver de manera general y en abstracto las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Con el radicado de la referencia pregunta lo siguiente:

*"¿Si el Ministerio de Comercio califica (sic) a una fundación sin ánimo de lucro no contribuyente del impuesto sobre la renta, como Usuario Industrial de una zona franca, ésta entidad podría continuar siendo una entidad no contribuyente del impuesto de renta, o tendría que acoger la tarifa de los usuarios industriales de zona franca prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario que deviene del régimen especial que para ese tipo de usuarios estableció la ley 1004 de 2005?"*

Al respecto este despacho precisa lo siguiente:

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no es la autoridad que califica a las empresas como usuarios industriales de bienes o de servicios; quien califica a las empresas es el usuario operador de una zona franca de conformidad con el artículo 79 del Decreto 2147 de 2016, que dispone:

**"ARTÍCULO 79. CALIFICACIÓN DE USUARIOS DE ZONA FRANCA PERMANENTE.** *La calidad de usuario industrial de bienes y/o de servicios o de usuario comercial se adquiere con la calificación expedida por el usuario operador.  
El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en ejercicio del*

*control posterior, podrá dejar sin efecto la calificación de los usuarios cuando se establezca que no cumplieron con los requisitos exigidos, mediante acto administrativo, contra el cual únicamente procede el recurso de reposición que se interpondrá en la oportunidad y con las formalidades exigidas en la Ley 1437 de 2011. Ejecutoriada el acto administrativo que deja sin efectos la calificación del usuario, se deberá definir la situación legal de las mercancías en los términos señalados en el artículo 94 del presente decreto."*

En cuanto al régimen tributario del usuario industrial de bienes y/o de servicios o del usuario comercial conforme el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, norma modificada por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 dispone:

***"Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca. A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%"***

Así mismo, este despacho mediante Oficio 064279 del 10 de agosto de 2009, indicó lo siguiente:

*(...) "Como se observa el régimen especial para los usuarios de zonas francas comporta un régimen integral de prerrogativas no solo en el aspecto tributario sino que también incorpora el trato aduanero y el cambiario, preferenciales, el cual se diferencia del régimen general y ordinario aplicable a quienes se encuentran ubicados fuera de la zona franca.*

*De manera que el régimen preferencial implica unos beneficios tributarios diferentes a los del régimen ordinario, tanto en materia de impuesto sobre la renta, sobre las ventas y arancelarios por razón de la ubicación de los contribuyentes, dentro del cual se encuentra la tarifa de renta."*

*(...)*

***"Así tenemos que la regulación de las zonas francas en los términos de la Ley 1004 de 2005, aplica de manera preferente sobre otras disposiciones, en cuanto se trata de una Ley especial para los usuarios de zona franca, con la excepción allí consagrada para los usuarios comerciales. Dicha aplicación tiene sustento en la regla 1 del artículo 5o de la ley 57 de 1887, en cuanto la disposición relativa a un***

**asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.**

(...)” (énfasis añadido)

Aunado a lo anterior mediante Oficio 003044 del 5 de febrero de 2015 este despacho señalo lo siguiente:

*“(...) el legislador estableció un régimen fiscal preferencial y especial para los Usuarios Operadores e Industriales que promuevan o desarrollen proyectos industriales dentro de áreas geográficas declaradas como Zonas Francas. Es así como el legislador, de igual forma prescribió que la creación de las zonas francas tiene como finalidad la captación de nuevas inversiones de capital, convertir las empresas que se ubiquen en estas zonas en polos de desarrollo que promuevan la competitividad a través procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales, así como la generación de economías de escala.” (...)*

*“Dentro de este contexto no resulta viable jurídicamente aceptar que la infraestructura, logística y el desarrollo de las Zonas Francas se haya creado para prestar servicios a personas jurídicas y naturales que pretendan realizar las mismas actividades de quienes ostentan la calidad de usuarios de zona franca, cuando la misma norma prevé de manera expresa cuales son las finalidades que se buscan con la creación de las zona francas, exige de manera concreta que las nuevas inversiones representadas en activos fijos reales productivos estén vinculadas directamente a la actividad productora de renta de los usuarios, exige que las inversiones sean realizadas por los usuarios industriales o por el usuario operador y establece condiciones y requisitos especiales para quienes pretendan desarrollar actividades industriales dentro de una zona franca permanente.*

*Así mismo, es de señalarse que una interpretación como la que se propone desconoce el principio de legalidad de los beneficios fiscales que se otorgan a las zonas francas, ya que se extenderían los mismos a eventos no previstos de manera taxativa ni por la legislación tributaria ni por la legislación aduanera y sobre los cuales la doctrina de esta Entidad y la jurisprudencia ha señalado que: “Es doctrina reiterada tanto del honorable Consejo de Estado como de la Corte Constitucional que en aplicación del principio de legalidad que informa el derecho tributario, así como no pueden darse impuestos sin ley que los establezca, tampoco pueden darse beneficios tributarios sin que la ley los haya consagrado. De ahí se deduce que*

*las exenciones y en general las normas que otorgan beneficios tributarios son taxativas y de interpretación restrictiva, no siendo posible extender sus efectos a eventos no previstos en la misma Ley. Así mismo, los beneficios solo proceden siempre que se cumplan las condiciones y requisitos que la ley establece.” Concepto 047849 de 2003. (...)*”

Ahora bien, respecto a las entidades sin ánimo de lucro no contribuyentes del impuesto sobre la renta, es necesario remitirnos a los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, que disponen:

***“ARTICULO 22. ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES.***

*No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no deberán cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el artículo 598 del presente Estatuto, la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.*

*Asimismo, serán no contribuyentes no declarantes las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.*

*Tampoco serán contribuyentes ni declarantes los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.*

***ARTÍCULO 23. ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES DECLARANTES.*** *No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios,*

*las sociedades o entidades de alcoholicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.*

*Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos.”*

De acuerdo con las normas transcritas, para las entidades sin ánimo de lucro previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario que tengan la calidad de usuario industrial de una zona franca aplica la tarifa prevista en el artículo 240-1 ibídem, toda vez que la normatividad de las zonas francas es preferencial y especial sobre otras disposiciones tributarias.

En los anteriores términos se resuelve su consulta. Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad” - “Técnica” y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina