

# OFICIO N° 864 [905607]

17-06-2021

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina  
100208221-864  
Bogotá, D.C.

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la renta y complementarios
<b>Descriptor</b>	Deducción del primer empleo Beneficios fiscales concurrentes
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 108-5 y 240-1 del Estatuto Tributario Artículo 23 de la Ley 383 de 1997 Artículo 1.2.1.18.90 del Decreto 1625 de 2016 Artículos 70 y 80 del Decreto 2147 de 2016

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, la peticionaria consulta textualmente:

*"Si el beneficio tributario consagrado en el artículo 108-5 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 88 de la Ley 2010 de 2019, es aplicable a los usuarios operadores y usuarios industriales de bienes y servicios de zonas francas.*

*O si, por el contrario, este beneficio resulta concurrente con los beneficios del régimen de zonas francas para los cuales se deben cumplir requisitos de generación de empleo, aun cuando se trate de empleos nuevos y generados en cantidad superior a los señalados o acordados para el cumplimiento del régimen especial de usuarios operadores y usuarios industriales de zona franca." (Subrayado fuera del texto original).*

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

En términos generales, el artículo 108-5 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios deducir el 120% de los pagos por concepto de salario realizados a los empleados que sean menores de 28 años en el año gravable de su contratación, "siempre y cuando se trate del primer empleo de la persona", sin superar el monto de 115 UVT mensuales por cada empleado.

A su vez, el artículo 1.2.1.18.90 del Decreto 1625 de 2016 – adicionado por el artículo 1° del Decreto 392 de 2021 – dispone que "En ningún caso la deducción del primer empleo de que trata el artículo 108-5 del Estatuto Tributario (...) podrá generar un beneficio o tratamiento tributario concurrente". (Subrayado por fuera de texto).

Ahora bien, el artículo 70 del Decreto 2147 de 2016 señala los requisitos para la autorización del usuario operador, dentro de los cuales se encuentra el compromiso de disponer del recurso humano necesario para el desarrollo de las

actividades relacionadas con las funciones de usuario operador, sin hacer mención a un número determinado de empleos directos y formales.

Por el contrario, en lo referente a los usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios comerciales, el artículo 80 *ibídem*, modificado por el Decreto 278 de 2021, establece los requisitos y condiciones para calificarse como tal, dentro de los cuales se encuentra el compromiso de generar un número mínimo de empleos directos y formales dependiendo del valor en UVT de los activos fijos reales productivos que se acrediten para efectos del proyecto.

Al respecto, no sobra advertir lo contemplado en los párrafos 3° y 4° del citado artículo 80, los cuales señalan:

***“Parágrafo 3.*** *En el evento en que dentro del año siguiente a la calificación del usuario industrial o comercial aumente o disminuya el valor de los activos fijos reales productivos, deberán ajustarse los compromisos de nueva inversión y empleo, según corresponda.*

(...)

*En caso que los ajustes se deriven en un incremento de los compromisos, se deberá anexar documento suscrito por el representante legal del usuario calificado en el que se comprometa a generar los nuevos empleos y/o la realización de la nueva inversión, según sea el caso.*

***Parágrafo 4.*** *A partir del segundo año siguiente a la puesta en marcha del proyecto, deberá mantenerse mínimo el noventa por ciento (90%) de los empleos establecidos en los numerales 12 a 15 del presente artículo.* (Subrayado fuera del texto original).

Por último, como se sabe, las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca – excepto los usuarios comerciales – gozan de una tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios del 20%, acorde con el artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta las disposiciones previamente reseñadas, es posible concluir que los usuarios industriales de bienes y usuarios industriales de servicios no pueden acceder a la deducción de que trata el artículo 108-5 del Estatuto Tributario en relación con los nuevos empleos que ocupen personas menores de 28 años – para quienes adicionalmente se trate del primer empleo – y que coincidan con el número de empleos directos y formales al que se han comprometido para calificarse como tales – ajustado o no por el aumento o disminución del valor de los activos fijos reales productivos – de los cuales, adicionalmente, se debe mantener como mínimo el 90% a partir del segundo año siguiente a la puesta en marcha del proyecto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 80 del Decreto 2147 de 2016.

Lo antepuesto, por cuanto se presentaría una concurrencia de beneficios tributarios.

En efecto, frente a esto último, resulta pertinente remitirse a la parte motiva del Decreto 392 de 2021, en la cual se manifestó:

*“Que para fomentar el buen uso de la deducción de primer empleo, y en razón a que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el contribuyente, conforme con lo previsto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, sin perjuicio de las autorizaciones previstas de manera expresa por la ley, se precisa en la presente reglamentación que en ningún caso la deducción del primer empleo de que trata el artículo 108-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 88 de la Ley 2010 de 2019, podrá generar un beneficio o tratamiento tributario concurrente.”* (Subrayado fuera del texto original).

Por su parte, el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 señala:

***“ARTÍCULO 23. BENEFICIOS FISCALES CONCURRENTES.*** *A partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.*

*La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar. (...)*”.

Con este contexto, se observa que – en el caso planteado – la misma generación de nuevos empleos por parte del contribuyente le permitiría la aplicación concurrente de diferentes beneficios tributarios, esto es: por una parte, calificarse como usuario industrial – de bienes o de servicios – de zona franca (sin desconocer que se deben cumplir la totalidad de los requisitos listados en el artículo 80 del Decreto 2147 de 2016), lo que a su vez le permitiría disfrutar de una tarifa reducida del impuesto sobre la renta y complementarios; y por otra, aplicar una deducción mayor a la ordinaria sobre los salarios pagados, lo cual resultaría contrario a lo dispuesto en el artículo 1.2.1.18.90 del Decreto 1625 de 2016.

Lo antepuesto; sin embargo, no sería extensible a los siguientes supuestos, en los cuales no se evidenciaría una concurrencia de beneficios tributarios y, por lo tanto, sería posible aplicar lo consagrado en el artículo 108-5 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales exigidos para ello:

i) Cuando el usuario industrial de zona franca genere nuevos empleos adicionales a los exigidos por el artículo 80 del Decreto 2147 de 2016, teniendo en cuenta lo previamente explicado, o

ii) Cuando el usuario operador de zona franca genere nuevos empleos en los términos del artículo 108-5 *ibidem*, en el entendido que el artículo 70 *ibidem* no exige un número determinado de tales para efectos de su autorización.

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](http://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,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN