

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.  
000S2022901562**

100208192-251

Bogotá, D.C. **02/03/2022**

Señora  
**GLORIA MILENA ARANGO PELÁEZ**  
Gerente Regional  
CAMACOL Quindío  
[gerencia@camacolquindio.co](mailto:gerencia@camacolquindio.co)  
[camacolarmeniaquindio@gmail.com](mailto:camacolarmeniaquindio@gmail.com)  
Cra. 13 #8 Norte #9 Ed. Bambú Of. 304  
Armenia, Quindío.

Señora  
**DIANA MARCELA CAICEDO**  
Directora Ejecutiva  
Agencia de inversión para el Quindío  
[diana.caicedo@investinarmenia.org](mailto:diana.caicedo@investinarmenia.org)  
Cra. 14 #23-15 Piso 4 Ed. Cámara de Comercio  
Armenia, Quindío.

Señor  
**RODRIGO ESTRADA REVEIZ**  
Presidente Ejecutivo  
Cámara de Comercio de Armenia y del Quindío  
[rodrigoestrada@camaraarmenia.org.co](mailto:rodrigoestrada@camaraarmenia.org.co)  
[camara@camaraarmenia.org.co](mailto:camara@camaraarmenia.org.co)  
Cra. 14 #23-15 Piso 4 Ed. Cámara de Comercio  
Armenia, Quindío.

Ref.: Radicados 002072 del 29/12/2021 y 000093 del 18/01/2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Régimen especial en materia tributaria - ZESE  
Fuentes formales: Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019  
Artículo 20 del Código de Comercio  
Artículo 102 del Estatuto Tributario  
Artículos 1.2.1.23.2.1., 1.2.1.23.2.2. y 1.2.1.23.2.8. del Decreto 1625  
de 2016  
Resolución DIAN No. 000114 de 2020

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación

Subdirección de Normativa y Doctrina

de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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, los peticionarios formulan unos planteamientos relacionados con la Zona Económica y Social Especial – ZESE cuyo entendimiento solicitan a este Despacho confirmar, así:

1. **“Son actividades beneficiarias del régimen ZESE en el sector de la construcción las correspondientes a la comercialización de edificios o unidades residenciales o no residenciales construidos por el contribuyente, cuando le generen al contribuyente del impuesto sobre la renta la mayor cantidad de ingresos fiscales en el período gravable, esto es, cuando más del cincuenta por ciento (50%) del total de los ingresos fiscales percibidos por el contribuyente en el respectivo período gravable provengan de dichas actividades”** (Subrayado fuera de texto).

**“Aclarar si las actividades consignadas en la Sección F. Construcción de la Resolución 114 del 21 de diciembre de 2020, estarían cobijadas por el beneficio del régimen ZESE”** (Subrayado fuera de texto).

Sobre el particular, entiende este Despacho que los peticionarios solicitan confirmar si las actividades de comercialización directa de edificios o unidades residenciales o no residenciales construidos por los mismos contribuyentes dentro del territorio ZESE ostentan la naturaleza de una actividad comercial que pueda dar lugar a la aplicación del régimen ZESE. Así, se considera lo siguiente:

En primer lugar, es importante señalar que el régimen especial en materia tributaria creado para las Zonas Económicas y Sociales Especiales - ZESE tiene por objeto atraer inversión nacional y extranjera y, así, contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de la población y a la generación de empleo en dichas zonas del país.

De acuerdo con el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, el régimen especial en materia tributaria ZESE aplica -en términos generales- a las sociedades comerciales que, entre otras condiciones, tengan por actividad económica principal “el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud” (subrayado y negrilla fuera de texto), las cuales deberán adelantarse en la misma ZESE. Así, este artículo determina que el beneficiario del régimen “deberá desarrollar toda su actividad económica en la ZESE y los productos que prepare o provea podrán ser vendidos y despachados en la misma o ser destinados a lugares del territorio nacional o al exterior” (subrayado fuera de texto).

Lo antepuesto, salvo se trate de “empresas dedicadas a la actividad portuaria o a las actividades de exploración y explotación de minerales e hidrocarburos”, respecto de las cuales no es aplicable el citado artículo 268, según lo señala el parágrafo 3° de esta disposición normativa.

Al respecto, esta Subdirección mediante Oficio 018459 de julio 17 de 2019 especificó:

Subdirección de Normativa y Doctrina

*(...) para la aplicación de este régimen no se restringe la actividad económica o sociedad preexistente, salvo por lo señalado en los parágrafos 3º y 4º (del artículo 268 de la referida Ley 1955) en relación a que no pueden acceder a este las empresas dedicadas a la actividad portuaria o a las actividades de exploración y explotación de minerales e hidrocarburos, o las sociedades comerciales existentes que trasladen su domicilio fiscal a cualquiera de los municipios pertenecientes a los departamentos que integran la ZESE*. (Subrayado fuera de texto).

Nótese cómo el citado artículo 268 en su párrafo 2º dispuso expresamente que el Gobierno nacional reglamentaría *“cualquiera de los asuntos y materias objeto de la ZESE para facilitar su aplicación y eventualmente su entendimiento”*. Sobre esto, es importante recordar que en virtud de lo establecido en el artículo 88 de la Ley 1437 de 2011 *“los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo”*.

Así, para la aplicación del régimen especial en materia tributaria - ZESE, el artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 indica lo siguiente:

- Las actividades económicas *“son las previstas en la Resolución 139 de 2012, proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), o la que la modifique, adicione o sustituya”* (subrayado fuera de texto).

Valga anotar que la remisión a la Resolución No. 000139 de 2012 (por la cual la DIAN adoptó la Clasificación de Actividades Económicas CIIU revisión 4 adaptada para Colombia) hoy debe entenderse realizada a la Resolución No. 000114 de 2020 (por la cual la DIAN adoptó la Clasificación de Actividades Económicas CIIU revisión 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas). En dicha Resolución, la Sección F, División 41, se refiere a la construcción de edificios residenciales y no residenciales.

- Las actividades económicas principales *“corresponden a las **actividades** agropecuarias, industriales, **comerciales**, turísticas y/o de salud, **desarrolladas dentro del territorio de la ZESE**, cuando le generen al contribuyente del impuesto sobre la renta la mayor cantidad de ingresos fiscales en el periodo gravable, esto es, que más del cincuenta por ciento (50%) del total de los ingresos fiscales percibidos por el contribuyente en el respectivo periodo gravable provengan de dichas actividades”* (subrayado y negrilla fuera de texto).
- Las actividades económicas secundarias son las demás actividades económicas diferentes de las actividades económicas principales, que sean desarrolladas por el contribuyente dentro del territorio de la ZESE.

A su vez, el artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 define las actividades comerciales de la siguiente manera:

**“3. Actividades comerciales.** Son **actividades comerciales** las que correspondan al expendio, **compraventa** o distribución de **bienes** y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y **las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio al interior de la ZESE** o hacia otras partes del país o del exterior, **siempre y**

Subdirección de Normativa y Doctrina

**cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios**. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Al respecto, debe resaltarse que acorde con el numeral 15 del artículo 20 del Código de Comercio, son mercantiles, entre otras, las “*empresas de obras o construcciones*”, sin mayor distinción. Esto se debe entender igualmente a la luz de lo establecido en los artículos 10, 21 y 23 del mismo Código.

A su vez, el artículo 1.2.1.23.2.8. *ibídem* establece que, entre otras causales, no será aplicable el régimen especial en materia tributaria ZESE cuando “*Las sociedades desarrollen una actividad económica principal **diferente** a las actividades agropecuarias, industriales, **comerciales**, turísticas o de salud (...)*” (subrayado y negrilla fuera de texto).

Adicionalmente, para efectos de la consulta bajo análisis, resulta válido recordar que: “*Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal*” (cfr. artículo 28 del Código Civil). Asimismo, que “*Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso*” (cfr. artículo 29 del Código Civil).

Adicionalmente, tampoco se puede perder de vista el principio general de interpretación jurídica según el cual “*donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete*” (cfr. Corte Constitucional, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, Sentencia C-317/12).

De todo lo anterior, esta Subdirección concluye:

- i) En virtud del artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 son actividades comerciales: (i) las que correspondan al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor, así como (ii) las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio al interior de la ZESE o hacia otras partes del país o del exterior, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.
- ii) Como se mencionó previamente, acorde con el numeral 15 del artículo 20 del referido Código, son mercantiles, entre otras, las empresas de obras o construcciones, sin mayor distinción.
- iii) Así, dado que el mismo artículo 1.2.1.23.2.2. *ibídem* vigente señala expresamente que son actividades comerciales no solo las que correspondan al expendio, compraventa o distribución de bienes, sino también las demás actividades definidas como mercantiles por el Código de Comercio, el cual, sin mayor distinción, incluye dentro de este concepto a las empresas de obras o construcciones, es posible concluir que las actividades correspondientes a la comercialización de edificios o unidades residenciales o no residenciales construidos por el mismo contribuyente (i.e. empresas comerciales de obras o construcciones que construyen para comercializar directamente dichos bienes en el territorio de la ZESE) se pueden entender como actividades comerciales para efectos del

Subdirección de Normativa y Doctrina

régimen especial en materia tributaria ZESE.

- iv) Ahora bien, nótese que la normativa vigente es clara en disponer que para acceder al régimen bajo análisis se deberán cumplir, entre otros, los siguientes requisitos:
- a) La actividad de comercialización, como actividad económica principal, debe ser desarrollada dentro del territorio de la ZESE por el mismo contribuyente.
  - b) Dicha actividad comercial le debe generar al contribuyente del impuesto sobre la renta la mayor cantidad de ingresos fiscales en el periodo gravable, esto es, que más del cincuenta por ciento (50%) del total de sus ingresos fiscales percibidos en el respectivo periodo gravable provengan de dicha actividad.
  - c) La definición de “actividades comerciales” del artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 excluye expresamente aquellas que “*estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios*” (subrayado fuera de texto). Así, deberá entenderse que las actividades de servicios **no** tendrán la naturaleza de actividades comerciales para efectos del régimen bajo análisis. Esto también supone que los servicios conexos a las actividades comerciales -sea cual sea su naturaleza- **no** podrán ser considerados como actividades comerciales para efectos del régimen *sub examine* (cfr. numeral 3 del citado artículo 1.2.1.23.2.2.).
  - d) Las sociedades se deben constituir en la ZESE dentro de los 3 años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 o, tratándose de sociedades existentes en dichas zonas, éstas se deben acoger al referido régimen durante el mismo término (cfr. inciso 2° del citado artículo 268).
  - e) Las sociedades deberán cumplir debidamente con los requisitos de aumento de empleo directo generado, según lo dispone la normativa vigente.
  - f) Las sociedades deberán suministrar debida y oportunamente a esta Entidad la información a la que se refiere el artículo 1.2.1.23.2.7. del Decreto 1625 de 2016. Esto sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización y control de las que goza la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones y requisitos formales y sustanciales señalados en la Ley para la procedencia de este régimen.

Sin perjuicio de lo anterior, en cada caso particular se deberá examinar directamente la aplicabilidad del mencionado régimen especial, considerando las diferentes condiciones y requisitos establecidos para ello en la Ley y en su reglamentación vigente.

2. ***“El cumplimiento del requisito para acceder al régimen ZESE se mantiene siempre que la comercialización se lleve a cabo directamente por el constructor o a través de patrimonios autónomos, por aplicación del principio de transparencia de que trata el artículo 102 y disposiciones concordantes del Estatuto Tributario” (Subrayado fuera de texto).***

Subdirección de Normativa y Doctrina

Sin entrar nuevamente en el detalle de la actividad económica (para lo cual se deberá tener en cuenta lo indicado en el punto anterior) y, asumiendo que se está en presencia de una actividad cobijada por el régimen especial ZESE, es menester reiterar lo siguiente:

- El artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 dispone que el beneficiario del régimen especial *sub examine* “deberá desarrollar toda su actividad económica en la ZESE y los productos que prepare o provea podrán ser vendidos y despachados en la misma o ser destinados a lugares del territorio nacional o al exterior”.
- En la definición de las actividades económicas principales y secundarias, el artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 hace alusión a que éstas deben ser desarrolladas por el contribuyente. En el caso de las primeras, para ser calificadas como tal, más del 50% del total de los ingresos fiscales percibidos por el contribuyente en el respectivo período gravable deben provenir de las mismas.
- El artículo 1.2.1.23.2.2. *ibídem* puntualiza: “se entiende que el contribuyente desarrolla las actividades económicas principales en el territorio de la ZESE (...) cuando la mayor cantidad de sus ingresos provienen del desarrollo de actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas o de salud y las actividades secundarias se desarrollan de conformidad con los numerales 3 y 4 del artículo 1.2.1.23.2.1. de este Decreto”. (Subrayado fuera de texto).
- El artículo 1.2.1.23.2.8. *ibídem* contempla que será inaplicable el régimen especial cuando “Las sociedades desarrollen su actividad económica principal o secundaria en forma diferente a la establecida en la presente Sección”, entre otros eventos.

Ahora bien, este Despacho no encuentra que la Ley o su reglamentación vigente hubiesen precisado que, para efectos del régimen especial en materia tributaria ZESE, las actividades económicas deban ser desarrolladas directamente por el contribuyente.

Por tal razón, ante la ausencia de una restricción en tal sentido y, sin perder de vista el principio general de interpretación jurídica según el cual “donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete” (cfr. Corte Constitucional, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, Sentencia C-317/12), es de colegir que dicho régimen es procedente inclusive en aquellos eventos en los cuales las sociedades comerciales desarrollan indirectamente las actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud -cobijadas con el artículo 268 *ibídem*- empleando modelos de contratación como la fiducia mercantil.

Al respecto, vale la pena realizar una mención especial del principio de transparencia fiscal, en virtud del cual “En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o período gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario”. (Subrayado fuera de texto) (cfr. numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario).



Subdirección de Normativa y Doctrina

Aún más importante, se debe recordar que el numeral 8 del artículo 102 *ibídem* dispone: “8. <sic> <Numeral adicionado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, (...), caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente”. (Subrayado fuera de texto).

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 Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Tel: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda y Juan Camilo Lozano Torres  
Revisó: Julian David López A.  
Aprobó: Comité Tributario de Normativa y Doctrina del 28/02/2022