

Requisitos para aplicar el Régimen Especial en materia tributaria –ZESE

**Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**  
**Oficio No 0145**  
**05-02-2021**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina  
Bogotá, D.C.

**Ref.:** Rad. 000113 del 25/11/2020

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la renta y complementarios
<b>Descriptor</b>	Requisitos para aplicar el Régimen Especial en materia tributaria –ZESE.
<b>Fuentes formales</b>	Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 Artículo 147 de la Ley 2010 de 2019. Decreto 1625 de 2016 Decreto 2112 de 2019. Decreto 1606 de 2020.

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 en referencia, los peticionarios consultan acerca de la aplicación del Régimen Tributario Especial ZESE (en adelante "Régimen

ZESE") para las empresas comercializadoras y distribuidoras de energía eléctrica, preguntando:

*"a. En el contexto de los beneficios tributarios definidos en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 (ZESE – Zonas Económicas Sociales Especiales) y su Decreto Reglamentario 2112 del 24 de noviembre de 2019, ¿La actividad de comercialización-distribución de energía eléctrica es industrial o comercial?"*

*b. ¿Puede acogerse a los beneficios del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 una sociedad que cumpla con la totalidad de los siguientes supuestos: (i) la mayor parte de sus ingresos provenga del ejercicio de la actividad de comercialización-distribución de energía, en una zona calificada como ZESE; (ii) tenga su domicilio principal en una zona calificada como ZESE; (iii) esté legalmente constituida e inscrita en la Cámara de Comercio con jurisdicción en la zona calificada como ZESE, antes del 25 de mayo de 2019, y (iv) cumpla los requisitos de creación y conservación de empleo y de suministro de información previstos en la Ley 1955 y en el Decreto 2112 de 2019?"*

Al respecto, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

1. Actividades Industriales y comerciales como actividades económicas principales

Acerca de las actividades económicas que debe desarrollarse por parte las sociedades que pretendan aplicar el Régimen ZESE, el inciso segundo del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 dispuso que las mismas podrían ser: "el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud".

En este sentido, los numerales 3 y 4 del artículo 1.2.1.23.2.1 ibídem disponen:

*"(...) **3. Actividades económicas principales.** Las actividades económicas principales de los contribuyentes del régimen especial en materia tributaria -ZESE de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de*

**2019 y la presente Sección 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 período gravable, esto es, que 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 (...)**”.

Por su parte, el artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 define las actividades industriales y comerciales, así:

**“(…) 1. Actividades industriales.** Son actividades industriales las actividades realizadas sucesivamente y de manera planificada, a través del uso de materias primas, insumos, maquinaria, equipo, recursos humanos, tecnológicos y/o servicios, para la transformación y obtención de bienes que podrán ser vendidos y despachados en la misma ZESE o podrán ser destinados a otros lugares del territorio nacional o al exterior.

(…)

**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 cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Por lo cual, si en las actividades planteadas por los peticionarios se concreta en la realización de actividades sucesivas y de manera planificada, a través del uso de materias primas, insumos, maquinaria, equipo, recursos humanos, tecnológicos y/o servicios, para la transformación y obtención de un bien que puede ser vendido, será una actividad industrial.

No obstante, si dicha actividad corresponde a la compraventa o distribución de energía, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, la misma corresponderá a una actividad comercial.

En cualquier caso, debe precisarse que en cuanto al desarrollo por parte de una misma sociedad de los varios tipos actividades económicas principales admitidas por el Régimen ZESE, esto es, actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas o de salud dentro de la ZESE y la forma de determinar cuál de ellas es la principal, se precisa que el artículo 1.2.1.23.2.2 del Decreto 1625 de 2016 establece:

*"Para efectos de la aplicación del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, se entiende que el contribuyente desarrolla las actividades económicas principales en el territorio de la ZESE, que incluye los territorios de las ciudades capitales a las que se extiende dicho tratamiento, **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".*

De modo que, si el desarrollo de las actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas o de salud en conjunto o individualmente representa la mayor cantidad de ingresos para la sociedad que accede al régimen, se entenderá (sic) que esta cumple con este requisito exigido por la norma (Concepto 100202208-018 de 2021).

## 2. Desarrollo de toda la actividad económica en la ZESE

Previo a profundizar en este requisito, se reitera que este Despacho no tiene competencia para valorar, validar, resolver o asesorar en casos concretos. Así, la aplicación del Régimen ZESE dependerá de que las sociedades cumplan a cabalidad con los requisitos y condiciones exigidos por el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y el Decreto 1625 de 2016.

En este punto, es necesario tener en cuenta que dentro de los requisitos para acceder a la aplicación del Régimen ZESE de acuerdo con el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, se encuentra el deber de **"desarrollar toda su actividad económica en la ZESE"**. Lo anterior, sin perjuicio de que los productos que se preparen o provean puedan ser vendidos y despachados en la misma ZESE o destinados a otros lugares del territorio nacional o al exterior.

En este sentido, el artículo 1.2.1.23.2.1 del Decreto 1625 de 2016 establece que tanto la actividad principal como las secundarias deben ser desarrolladas por el contribuyente dentro del territorio ZESE.

Así mismo, el artículo 1.2.1.23.2.2 del Decreto 1625 de 2016 establece que: *"Para efectos de la aplicación del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, se entiende que el contribuyente desarrolla las actividades económicas principales en el territorio de la ZESE, que incluye los territorios de las ciudades capitales a las que se extiende dicho tratamiento, 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"* (resaltado fuera de texto).

Nótese que el régimen ZESE exige que todas las actividades se desarrollen en el territorio de la ZESE. Sobre este asunto esta entidad se pronunció con oficio radicado interno No. 100202208-018 de 2021, el cual se adjunta para mayor conocimiento.

### 3. Consideraciones relativas al mercado de energía eléctrica

Sin perjuicio de las disposiciones aplicables en cada caso particular, la Ley 143 de 1994 establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional. De igual manera, la Resolución No. 054 de 1994 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) define la operación de comercialización y dispone los tipos de mercados para la realización de la operación de comercialización.

En consecuencia, el perfeccionamiento de la compraventa de energía dependerá del tipo de mercado en el que se efectúe y obedecerá al marco jurídico especial que rige cada uno de estos mercados; por lo cual, deberá en cada caso específico determinarse el tiempo, modo y lugar de realización de la venta para poder definir el efectivo cumplimiento de los requisitos del desarrollo de la actividad económica en la ZESE.

Por lo tanto, cada sociedad de comercialización y/o distribución de energía deberá determinar de acuerdo con el tipo de mercado en el que actúa, las directrices técnicas de las autoridades competentes y las especificidades de sus operaciones, la posibilidad de acogerse al régimen ZESE, lo que en cualquier caso implica dar pleno cumplimiento a todos los requisitos que este exige.

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,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN