**OFICIO Nº 219 [901336]**

**22-02-2022**

**DIAN**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-219

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema:** |  |  | Impuesto sobre la renta y complementarios |
| **Descriptores:** |  |  | Régimen especial en materia tributaria - ZESE |
| **Fuentes formales:** |  |  | Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019  Artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario  Artículos 1.2.1.23.2.4. y 1.2.1.23.2.6. del Decreto 1625 de 2016 |

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 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, el peticionario formula unos interrogantes relacionados con el régimen especial en materia tributaria ZESE (Zona Económica y Social Especial) y circunscritos a una sociedad ya existente, los cuales se resolverán cada uno a su turno.

**1. *“El período a partir del cual empiezan aplicar efectivamente y a surtir efectos jurídicos los beneficios tributarios derivados del Régimen (…) ZESE ¿es a partir del 01 de enero del año gravable en que efectivamente aplico (sic)? O, por el contrario, ¿es a partir de la fecha cierta en que oficialmente una sociedad comercial aplicó a dicho régimen especial?***

***A efectos de ejemplificar (…) si se tiene en cuenta que ciertamente la sociedad comercial (…) aplicó el 23 de septiembre de 2021 al Régimen (…) ¿aquellos aplican y surten efectos jurídicos a partir del 01 de enero de 2021, en otras palabras, se tienen en cuenta durante toda la vigencia del año gravable 2021? O, por el contrario, ¿es a partir del 24 de septiembre de 2021 (fecha cierta) que aplican y empiezan a surtir efectos jurídicos los beneficios tributarios que trae consigo ese régimen?”***

Acorde con el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, el régimen especial en materia tributaria ZESE aplica, entre otras, a las sociedades comerciales existentes que durante los 3 años siguientes a la vigencia de esta Ley *“se acojan a este régimen especial y demuestren un aumento del 15% del empleo directo generado (…) y cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud”*, en términos generales.

A su vez, el artículo 1.2.1.23.2.4. del Decreto 1625 de 2016 contempla:

*“Sociedades existentes en la Zona Económica y Social Especial (ZESE) contribuyentes del régimen especial en materia tributaria. Las sociedades constituidas antes del veinticinco (25) de mayo de 2019, podrán aplicar el régimen especial en materia tributaria - ZESE a partir del año gravable que comienza después de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019, esto es año gravable 2020, siempre y cuando se cumplan las previsiones del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 (…)”.*(Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se desprende que el mencionado régimen especial opera por decisión propia del contribuyente interesado en acceder al mismo, sin necesidad de autorización previa por parte de una autoridad, como sí se requiere p.ej. para la aplicación de las rentas exentas de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario. De hecho, esta Entidad, en diferentes comunicados, informó que las sociedades interesadas debían actualizar su Registro Único Tributario -RUT por autogestión, incluyendo el código 109 del beneficio ZESE.

Lo antepuesto, claro está, no obsta para que la Administración Tributaria realice los correspondientes controles posteriores (cfr. artículo 684 del Estatuto Tributario), para lo cual cobra importancia el suministro de información regulado en el artículo 1.2.1.23.2.7. *ibídem*.

Ahora bien, aunque ni la Ley 1955 de 2019 ni su reglamentación efectuaron precisiones en torno a la aplicación del mencionado régimen especial en aquellos casos en los que una sociedad existente se acoge al mismo en el transcurso del año, es menester concluir que este régimen abarca la totalidad del período gravable en el cual dicha sociedad opta por aplicarlo.

Acorde con el supuesto planteado por el peticionario, el régimen especial ZESE aplicaría desde el 1° de enero de 2021, aunque la sociedad existente hubiese actualizado su RUT con el código 109 el 23 de septiembre de dicho año.

Lo antepuesto, ya que *“El año, período o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre”*(subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016); en otras palabras, el período gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es indivisible para efectos de lo consultado.

Empero, ello implica que desde el 1° de enero de la respectiva anualidad (para el ejemplo, 2021), la sociedad existente deba cumplir con la totalidad de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar el régimen especial ZESE, como son, entre otros: i) desarrollar las actividades económicas principales en el territorio de la ZESE, ii) no desarrollar su actividad económica principal o secundaria en forma diferente a la establecida en la reglamentación, y iii) acreditar el aumento del empleo directo.

Por último, no sobra recordar que ciertas circunstancias pueden dar lugar a la pérdida de los beneficios tributarios que trae consigo el régimen especial en materia tributaria ZESE, como son las siguientes:

*“1. Las sociedades cambien el domicilio principal a un municipio que no haya sido declarado como Zona Económica y Social Especial (ZESE), durante la vigencia del régimen especial en materia tributaria.*

*2. Las sociedades desarrollen su actividad económica principal o secundaria en forma diferente a la establecida en la presente Sección.*

*3. Las sociedades incumplan con el requisito de generar y mantener el aumento del empleo directo durante el período de vigencia del régimen especial en materia tributaria - ZESE.*

*4. Las sociedades desarrollen actos o negocios jurídicos que configuren circunstancias catalogadas como abuso en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 869 al 869-2 del Estatuto Tributario.*

*5. Las sociedades desarrollen una actividad económica principal diferente a las actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas o de salud definidas en la presente sección”.*(cfr. artículo 1.2.1.23.2.8. del Decreto 1625 de 2016).

En este sentido, la inaplicabilidad del mencionado régimen especial ocurre *“a partir del año gravable del incumplimiento de los respectivos requisitos”*(cfr. artículo 1.2.1.23.2.8. del Decreto 1625 de 2016).

**2. *“En caso de que, el período a partir del cual empiezan a aplicar efectivamente y a surtir efectos jurídicos los beneficios tributarios derivados del Régimen (…) ZESE, sea a partir de la fecha cierta en que oficialmente una sociedad comercial aplica al mismo y teniendo en cuanta (sic) el ejemplo antes descrito, ¿a partir del 01 de enero de 2021 hasta el 22 de septiembre de 2021, se debe declarar y pagar conforme las directrices dispuestas para el Régimen Ordinario del Impuesto de Renta y Complementarios y, solo a partir del 23 de septiembre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2021, se debe declarar y pagar el impuesto (…) conforme a las directrices dispuestas por el Régimen (…) ZESE?”***

Por favor tener en cuenta la respuesta al interrogante anterior.

**3. *“Si se parte del presupuesto de que, el período sobre el cual aplican efectivamente y surten efectos jurídico (sic) los beneficios tributarios que trae consigo el Régimen (…) ZESE, cubre la vigencia completa del año gravable en que efectivamente una sociedad comercial haya aplicado al mismo (…) ¿qué sucede con la (sic) retenciones y autorretenciones que se hayan practicado a la sociedad comercial hasta antes de la fecha cierta en la que oficialmente aplico (sic) durante el respectivo año gravable? ¿ante este presupuesto procede las figuras de compensación y/o devolución de saldo a favor?”***

El artículo 1.2.1.23.2.6. del Decreto 1625 de 2016 establece:

*“Tarifa de retención en la fuente y autorretención a título del impuesto sobre la renta. Cuando se efectúen pagos o abonos en cuenta a sociedades comerciales contribuyentes del régimen especial en materia tributaria - ZESE, la tarifa de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta se calculará en forma proporcional al porcentaje de la tarifa del impuesto sobre la renta de la sociedad contribuyente determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.23.2.5 de este Decreto.*

*Para efectos de la aplicación de este artículo, el contribuyente del régimen especial en materia tributaria - ZESE deberá informar al agente retenedor en la respectiva factura o documento equivalente lo siguiente:*

*1. El año gravable a partir del que empezó a aplicar el régimen especial en materia tributaria - ZESE por cumplir con los requisitos de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y la presente Sección.*

*2. La fecha de constitución de la sociedad de conformidad con el certificado de existencia y representación legal expedido por Cámara y Comercio.*

*En ausencia de esta información, el agente retenedor aplicará la tarifa plena de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta que corresponda al respectivo concepto según la operación.*

*Así mismo, las sociedades comerciales que apliquen el régimen especial en materia tributaria - ZESE, calcularán en forma proporcional al porcentaje de la tarifa del impuesto sobre la renta la autorretención de que tratan los artículos 1.2.6.6 al 1.2.6.11 de este Decreto”.*(Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta el ejemplo formulado por el peticionario, ya que la sociedad se acogió al régimen especial ZESE el 23 de septiembre de 2021, no es procedente aplicar de manera retroactiva lo consagrado en el citado artículo 1.2.1.23.2.6. a las retenciones y autorretenciones practicadas hasta ese momento.

De hecho, es menester que la respectiva sociedad, en calidad de beneficiaria del pago, incluya en la factura una específica información que permita al agente retenedor comprobar y evaluar la procedencia de las tarifas disminuidas en materia de retención en la fuente.

Lo anterior, no obstante, no impide a la sociedad -en su calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios- descontar dichas retenciones del impuesto del respectivo período gravable (liquidado teniendo en cuenta las tarifas previstas en los artículos 268 de la Ley 1955 de 2019 y 1.2.1.23.2.5. del Decreto 1625 de 2016) y solicitar la devolución y/o compensación del saldo a favor que se genere, atendiendo lo previsto en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, entre otras disposiciones.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales