

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICADO VIRTUAL No.
000S2022905219**

100208192-871

Bogotá, D.C. **06/07/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Régimen especial en materia tributaria – ZESE
Fuentes formales: Artículo 78 de la Constitución Política de Colombia
Artículo 932 del Código de Comercio
Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019
Ley 1480 de 2011
Artículos 1.2.1.23.2.1. al 1.2.1.23.2.10. 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 plantea una serie de interrogantes en relación con el Régimen Tributario Especial ZESE (en adelante “Régimen ZESE”), los cuales se atenderán en el orden en que fueron propuestos, así:

“5.1. Cumplimiento de garantías de productos manufacturados y vendidos en o desde la ZESE:

5.1.1. ¿Puede una compañía ZESE que desarrolla la totalidad de su actividad industrial en la ZESE y vende los bienes producidos en la ZESE o desde la ZESE, cumplir su obligación legal de garantía sobre dichos bienes por medio de talleres y empleados propios ubicados por fuera de la ZESE?

Subdirección de Normativa y Doctrina

5.1.2. ¿Podría afirmarse que la garantía que por ley o contractualmente debe otorgar la compañía ZESE por todo el país no hace parte de las actividades principales o secundarias de la misma para efectos de la aplicación del régimen ZESE, por lo que el lugar en el cual se cubre la garantía no se tiene en cuenta para determinar si el régimen ZESE aplica o no aplica? Esto, teniendo en cuenta que es una obligación legal o contractual y que por la garantía la Compañía no deriva ingreso alguno.

(...) 5.1.3. ¿Puede una compañía que desarrolla la totalidad de su actividad industrial en la ZESE y vende los bienes producidos en la ZESE o desde la ZESE, cumplir su obligación legal o contractual de garantía sobre dichos bienes, a través de un tercero subcontratado para que sea este quien efectúe la reparación y mantenimiento de los bienes por fuera de la ZESE?

5.1.4. ¿El subcontratista podría ser una entidad vinculada en la medida en que se cumplan con las normas de precios de transferencia según lo expuesto en el Artículo 1.2.1.23.2.10 del Decreto 1625 de 2016?

5.1.5. ¿En este caso, la Compañía de la ZESE o el vinculado por fuera de la ZESE debe prestar obligaciones formales de precios de transferencia si cumple con los topes respectivos?"

Para empezar, se informa que los pronunciamientos emitidos por esta Subdirección, en su papel de autoridad doctrinaria nacional en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN, son de carácter general y no se referirán a asuntos particulares, tal y como lo instaura el referido artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.

Así las cosas, los interrogantes formulados por el peticionario serán abordados en términos generales y trayendo a colación la doctrina vigente, así:

El marco jurídico de la “garantía legal” se encuentra consignado en el artículo 78 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 932 del Código de Comercio y, específicamente, en la Ley 1480 de 2011, de la cual se destacan los siguientes artículos:

“Artículo 5°. Definiciones. Para los efectos de la presente ley, se entiende por:

(...)

5. Garantía: Obligación temporal, solidaria a cargo del productor y el proveedor, de responder por el buen estado del producto y la conformidad del mismo con las condiciones de idoneidad, calidad y seguridad legalmente exigibles o las ofrecidas. La garantía legal no tendrá contraprestación adicional al precio del producto”. (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 7°. Garantía legal. Es la obligación, en los términos de esta ley, a cargo de todo productor y/o proveedor de responder por la calidad, idoneidad, seguridad y el buen estado y funcionamiento de los productos. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

“Artículo 10. Responsables de la garantía legal. Ante los consumidores, la responsabilidad por la garantía legal recae solidariamente en los productores y proveedores respectivos”. (Subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Por lo que, como la ha definido la Superintendencia de Industria y Comercio, “la garantía es la obligación temporal y solidaria que tienen a cargo los productores, importadores, proveedores o expendedores de responder al consumidor por calidad, idoneidad, seguridad, buen estado y funcionamiento de los bienes y servicios que producen, proveen o expenden, de conformidad con las condiciones legalmente exigibles o las ofrecidas”. (Subrayado fuera de texto).

Dicha responsabilidad surge por disposición expresa de la Constitución y de la Ley 1480 de 2011, con el fin de restablecer la igualdad de los consumidores frente a los productores y distribuidores, dada la asimetría real del mercado en la que se desenvuelven las relaciones de consumo.

Así las cosas, teniendo en cuenta lo antepuesto, este Despacho considera que la obligación temporal que tienen los productores, importadores, proveedores o expendedores de responder al consumidor por calidad, idoneidad, seguridad, buen estado y funcionamiento de los bienes que producen, proveen o expenden, no se efectúa en desarrollo del cumplimiento de las actividades económicas por parte de la sociedad beneficiaria del régimen ZESE, sino que obedece a una **obligación constitucional y legal**.

Dado lo anterior, la prestación de la garantía otorgada al comprador no se traduce en el desarrollo mismo de las actividades económicas, sino que obedece al cumplimiento de la obligación legal de responder **de manera gratuita** por el buen estado del producto vendido y la conformidad del mismo, con las condiciones de idoneidad, calidad y seguridad legalmente exigibles o las ofrecidas. En consecuencia, la prestación de la garantía legal **de manera gratuita** podrá ser efectuada en cualquier parte del territorio nacional.

En todo caso, la aplicación del Régimen ZESE dependerá de que las sociedades cumplan a cabalidad con todos los requisitos y condiciones exigidos por el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y el Decreto 1625 de 2016, entre otras, que los productos sean enajenados en o desde el territorio ZESE.

Ahora bien, en relación con las operaciones entre vinculados económicos en el Régimen ZESE se deberá dar debida aplicación a lo dispuesto en el artículo 1.2.1.23.2.10. del Decreto 1625 de 2016. Al respecto, este Despacho se pronunció a través del Oficio No. 900655 de 2021, así:

*“(…) Sobre este asunto el artículo 1.2.1.23.2.10. del Decreto 1625 de 2016 expresa que conforme con lo dispuesto en el artículo 869 del Estatuto Tributario, **“las sociedades comerciales que hayan optado previamente por el régimen especial en materia tributaria -ZESE y realicen operaciones entre vinculados económicos deberán determinar las operaciones a precios de mercado utilizando las disposiciones y metodologías consagradas en artículos 260-1, 260-3 y 260-4 del Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones del régimen de precios de transferencia cuando haya lugar”**.*

De lo anterior se desprende lo siguiente:

1. *Que todas las operaciones que se realicen con vinculados económicos de este régimen especial en materia tributaria -ZESE, deben aplicar la metodología de precios de*

Subdirección de Normativa y Doctrina

transferencia para demostrar que la operación está a precios de mercado, dicha metodología es la consagrada en los artículos 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario y su correspondiente reglamentación.

2. *Que adicionalmente deberán cumplir con todos los requisitos sustanciales y formales del régimen de precios de transferencia establecido en el capítulo XI del Título I del Libro I del Estatuto Tributario, aquellos contribuyentes del régimen especial en materia tributaria -ZESE que cumplan alguno de los supuestos establecidos en los artículos 260-2 y 260-7 del mismo estatuto, es decir, que celebren operaciones con vinculados del exterior, usuarios de zona franca o con jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales”.*

“5.2. Insumos:

5.2.1. ¿Para efectos de ser beneficiario del régimen especial, se requiere que todas las materias primas, insumos y bienes requeridos para desarrollar la actividad industrial en la ZESE provengan exclusivamente de fabricantes y proveedores localizados en la ZESE?

5.2.2. ¿Qué pasa si no existe un proveedor para determinada materia prima o producto en la ZESE? ¿Se puede adquirir la materia prima o producto (sic)?”

En relación con estas inquietudes se precisa que, ni la Ley ni el Reglamento en materia del Régimen ZESE, imponen la obligación a una sociedad beneficiaria de dicho régimen tributario de adquirir materias primas, insumos y demás bienes necesarios para el desarrollo de su actividad principal a proveedores o comercializadores que se encuentren ubicados en el territorio ZESE.

“5.2.3. ¿Puede una compañía industrial ZESE que ensambla maquinaria agrícola enviar el producto, no terminado, al proveedor por fuera de la ZESE para que éste instale algunos productos (e.g. un brazo hidráulico), y devuelva el producto a la ZESE para que terminen su ensamble?

5.2.4. ¿Puede una compañía industrial ZESE que ensambla maquinaria agrícola enviar el producto, no terminado, al proveedor por fuera de la ZESE para que éste instale algunos productos (e.g. un brazo hidráulico), y despache desde su planta el producto termino (sic) a compradores por fuera de la ZESE asumiendo que la venta de la maquinaria se hizo y facturó desde la ZESE?”

En este punto, es importante traer a colación lo señalado en el Oficio No. 900914 de 2021, el cual reiteró lo expuesto por el Oficio No. 900655 de 2021, así:

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

“(…) 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

Subdirección de Normativa y Doctrina

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 (...)**.*

Por lo tanto, la actividad industrial como actividad económica principal, se entenderá desarrollada en la ZESE siempre que la misma se ejecute completamente dentro de dicho territorio. Lo que implica, en cualquier caso, que: i) el lugar de generación de los ingresos sea territorio ZESE y, de igual manera, que ii) el lugar donde se desarrolla la actividad esté dentro de la ZESE.

Es decir, bajo la normativa vigente no se contempla la posibilidad de que una sociedad beneficiaria del Régimen ZESE fraccione el desarrollo de su actividad económica, llevando a cabo una parte del proceso productivo fuera del territorio ZESE. Lo anterior, teniendo en cuenta que no le es posible al intérprete desatender el tenor literal de la Ley so pretexto de extender la aplicación de la norma a supuestos no contemplados en la misma.

“5.3. Entrega de los equipos:

5.3.1. ¿Puede una compañía industrial ZESE, que produjo un bien en la ZESE y lo vendió desde la ZESE, entregarlo en el domicilio del comprador por fuera de la ZESE (asumiendo que no se cobra un valor separado por el transporte)?

5.3.2. ¿Esto se ve como una actividad secundaria?

5.3.3. ¿La compañía ZESE puede subcontratar a una compañía de transporte ubicada por fuera de la ZESE para que recoja el bien en la ZESE y lo entregue por fuera de la ZESE en el domicilio del comprador?

5.3.4. ¿Cambia alguna de las respuestas anteriores si la ZESE cobra un valor diferente por el transporte?

5.3.5. ¿Dentro de las actividades económicas secundarias, la “destinación” a lugares del territorio nacional o del exterior comprende la subcontratación del servicio de transporte para la entrega de los bienes producidos en la ZESE y vendidos desde la ZESE, pero que deben ser entregados por fuera de la ZESE?”

De los supuestos establecidos en las preguntas 5.3.1., 5.3.3. y 5.3.4. se puede deducir que la sociedad beneficiaria del Régimen ZESE desarrolla como actividad principal una de carácter industrial y, a su vez, pretende realizar actividades secundarias, tales como la comercialización de los bienes producidos y su posterior transporte para ser entregados en el domicilio del comprador fuera del territorio objeto del beneficio.

Ahora, el numeral 4º del artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 en relación con las actividades secundarias, dispone expresamente:

Subdirección de Normativa y Doctrina

*“4. Actividades económicas secundarias. Las actividades económicas secundarias son las demás actividades económicas diferentes a las actividades económicas principales, que sean desarrolladas por el contribuyente **dentro** del territorio de la ZESE.*

Se considera actividad económica secundaria la comercialización de bienes fuera del territorio de la ZESE, siempre y cuando los bienes materia de comercialización provengan del desarrollo de las actividades industriales o agropecuarias, sean producidos por el mismo contribuyente dentro de la ZESE para ser vendidos o despachados en la ZESE o destinados a lugares del territorio nacional o del exterior, y correspondan con la actividad económica principal”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De modo que, aplicando el método de interpretación gramatical (cfr. artículo 27 del Código Civil) y destacándose la aplicación de la conjunción disyuntiva “o” entendida como aquella que denota separación o diferencia entre dos supuestos, es de colegir que la comercialización de bienes como actividad secundaria se realizará fuera del territorio de la ZESE, en el entendido de que los bienes comercializados podrán ser:

Primer supuesto:

(i) **vendidos o despachados en la ZESE**

Segundo supuesto:

(ii) **destinados a lugares del territorio nacional o del exterior.**

Téngase en cuenta que los supuestos (i) y (ii) no son excluyentes entre sí, es decir, una sociedad beneficiaria del Régimen ZESE puede vender o despachar en la ZESE y, a su vez, destinar a lugares del territorio nacional o del exterior los productos que prepare o provea.

Así las cosas, al interior del territorio ZESE los bienes podrán ser **vendidos** o **despachados**, es decir, la sociedad beneficiaria podrá entregar las mercancías enajenadas en el punto de venta o despacharlas directamente al comprador al lugar donde éste determine, siempre y cuando dicho lugar se encuentre dentro del territorio de la ZESE.

Adicionalmente, la sociedad ZESE también podrá **destinar** los bienes comercializados a lugares del territorio nacional o al exterior. En este punto, se precisa que cuando la norma hace referencia a “(...) *destinados a (...)*”, se refiere al sitio donde finalmente pueden llegar los bienes, productos o mercancías objeto de venta. Lo anterior teniendo en cuenta que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (“RAE”) trae como significado de “*destino*”, entre otros: “7. m. *Meta, punto de llegada*”.

En consecuencia, la comercialización como actividad económica secundaria permite que los bienes producidos o ensamblados por una sociedad perteneciente al Régimen ZESE puedan tener como punto de llegada el resto del territorio nacional o el exterior. Ahora, lo anterior no implica que el transporte y entrega de las mercancías fuera del territorio de la ZESE pueda ser llevado a cabo por parte de la sociedad beneficiaria, puesto que, de hacerlo, estaría ejecutado una actividad secundaria fuera de la ZESE. En este caso, el transporte como actividad secundaria equivaldría a la prestación de un servicio por fuera del territorio ZESE.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Lo anterior teniendo en cuenta que, por disposición expresa del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y del numeral 4º del artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016, tanto las actividades económicas principales (agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas y/o de salud) y aquellas consideradas como actividades secundarias, deben desarrollarse al interior del territorio ZESE por parte de las sociedades beneficiarias, sin perjuicio que los productos que preparen o provean las mismas puedan ser vendidos y despachados en la misma ZESE o destinados a otros lugares del territorio nacional o al exterior.

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, 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
Carrera 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Zulema Silva Meche
Revisó: Judy M. Céspedes Q.
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 21/06/2022