

CONCEPTO 016973 int 1993 DE 2025

(diciembre 2)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 10 de diciembre de 2025>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Problema Jurídico	¿Una sociedad de comercialización internacional (SCI), beneficiaria del régimen de Zona Económica y Social Especial (ZESE), pierde el beneficio tributario si adquiere mercancías para exportación fuera del territorio ZESE, aunque realice desde allí la gestión gerencial y de ventas? ¿De ser así, es susceptible de aplicarse el artículo 640 del Estatuto Tributario (ET)?
Tesis Jurídica	<p>La compra forma parte de la actividad principal de la CSI, a saber, la comercialización. Si dicha adquisición se realiza fuera del territorio de la ZESE, se incumple el requisito territorial del régimen y la consecuencia es la pérdida del beneficio sobre la tarifa del impuesto sobre la renta propia del régimen ZESE.</p> <p>La pérdida del beneficio ZESE por incumplir requisitos no es una sanción tributaria sino el resultado legal de no satisfacer las condiciones de un régimen beneficioso opcional. Por ende, el artículo 640 del ET., que dispone los principios de proporcionalidad y gradualidad en sanciones no resulta aplicable a esta situación.</p>
Descriptorios	Requisitos para aplicar el Régimen Especial en materia tributaria -ZESE. Sociedades de Comercialización Internacional (SCI)
Fuentes Formales	Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 Artículo 147 de la Ley 2010 de 2019. Artículos 1.2.1.23.2.1 y s.s. Decreto 1625 de 2016. Sección 2. Régimen Especial en Materia Tributaria para las Sociedades Comerciales Existentes y las que se constituyan en la Zona Económica y Social Especial (ZESE).

Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN^[1]. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo [131](#) de la Ley 2010 de 2019^[2].

PROBLEMA JURÍDICO No. 1

2. ¿Una sociedad de comercialización internacional (SCI), beneficiaria del régimen de Zona Económica y Social Especial (ZESE), pierde el beneficio tributario si adquiere mercancías para exportación fuera del territorio ZESE, aunque realice desde allí la gestión gerencial y de ventas? ¿De ser así, es susceptible de aplicarse el artículo [640](#) del Estatuto Tributario (ET)?

TESIS JURÍDICA No. 1

3. La compra forma parte de la actividad principal de la CSI, a saber, la comercialización. Si dicha adquisición se realiza fuera del territorio de la ZESE, se incumple el requisito territorial del régimen y la consecuencia es la pérdida del beneficio sobre la tarifa del impuesto sobre la renta propia del régimen ZESE.

4. La pérdida del beneficio ZESE por incumplir requisitos no es una sanción tributaria sino el resultado legal de no satisfacer las condiciones de un régimen beneficioso opcional. Por ende, el artículo [640](#) del ET., que dispone los principios de proporcionalidad y gradualidad en sanciones no resulta aplicable a esta situación.

Fundamentación

5. El régimen de Zona Económica y Social Especial (ZESE) fue creado por el artículo [268](#) de la Ley 1955 de 2019 para determinados territorios (La Guajira, Norte de Santander, Arauca, de las ciudades capitales de Armenia y Quibdó, entre otros^[3]) con el objetivo de atraer inversión y generar empleo mediante incentivos tributarios. Dicho régimen ofrece, una tarifa de impuesto sobre la renta reducida (0% los primeros 5 años, 50% los siguientes 5).

6. La vigencia de este beneficio tributario estaba limitada a sociedades constituidas dentro de los 3 años siguientes a la entrada en vigor de la ley que lo creó (o a sociedades preexistentes siempre que cumplieran los requisitos exigibles) Adicionalmente, la actividad económica principal de la sociedad ZESE ser de carácter industrial, agropecuario, comercial, turístico o de salud, según la normativa^[4].

7. Entre las condiciones esenciales del régimen ZESE se destaca el requisito territorial, ya que conforme a la normativa especial vigente, la empresa beneficiaria “deberá desarrollar toda su actividad económica en la ZESE”^[5]. Esto significa que las operaciones inherentes al objeto social deben efectuarse dentro de los límites geográficos de las zonas determinadas como ZESE, sin perjuicio de que los bienes o servicios resultantes puedan destinarse a cualquier lugar del país o del exterior^[6].

8. La reglamentación expedida por el Gobierno refuerza esta exigencia. En efecto, el artículo [1.2.1.23.2.2](#) del Decreto 1625 de 2016 establece que tanto la actividad económica principal como las actividades secundarias del contribuyente deben desarrollarse dentro del territorio ZESE^[7].

9. Asimismo, la reglamentación define el alcance de las actividades secundarias permitidas. Por ejemplo, sólo se considera “comercialización de bienes fuera del territorio de la ZESE” como actividad secundaria si tales bienes provienen de actividades industriales o agropecuarias realizadas por la misma empresa dentro de la ZESE^[8].

10. La doctrina oficial vigente^[9] de acuerdo con el principio restrictivo de los beneficios tributarios, ha interpretado de manera estricta este mandato legal de limitación territorial, que no permite que una sociedad beneficiaria fraccione su actividad económica realizando parte esencial de su objeto principal por fuera del territorio favorecido, conforme al tenor literal de la ley.

11. Ahora, en el caso objeto de análisis, al ser la sociedad beneficiaria del régimen ZESE una sociedad de comercialización internacional (SCI) por su naturaleza legal especial^[10], debe tener por objeto principal la actividad económica de comercialización de bienes nacionales en mercados internacionales (comprar en Colombia y vender al exterior). Esta actividad encuadra

dentro de las actividades “comerciales” contempladas por la Ley [1955](#) de 2019 para acceder al régimen.

12. Nótese que la “comercialización” comprende esencialmente dos etapas: (i) la adquisición de los bienes (compra a proveedores) y (ii) su posterior enajenación o venta (en este caso, la exportación a compradores en el exterior). Ambas etapas son parte integral del objeto social y de la actividad principal de la SCI. Sin la compra de mercancías no habría producto que exportar, y sin la venta no se concreta la operación comercial.

13. En virtud de lo anterior, el régimen ZESE exige que dichas fases de la comercialización - como actividad principal- se lleven a cabo dentro del territorio de la ZESE. Tanto la gestión de compras (aprovisionamiento de mercancías) como la de ventas deben realizarse desde la sede o instalaciones de la empresa dentro del territorio ZESE, cumpliendo así con el desarrollo íntegro del objeto social en el territorio objeto del incentivo.

14. Conviene aclarar que ni la Ley [1955](#) de 2019 ni su reglamentación imponen que las materias primas o insumos deban adquirirse exclusivamente a proveedores ubicados dentro del territorio ZESE. Es decir, una sociedad beneficiaria puede comprar bienes a terceros ubicados fuera de la zona, sin que ello viole la norma, siempre y cuando la compraventa se desarrolle en la ZESE.

15. A modo de ejemplo, una SCI del régimen ZESE podría adquirir bienes producidos fuera del territorio de la ZESE, pero debiendo siempre efectuar la compra dentro del territorio de la ZESE, es decir, acordar los productos, el precio y recibir físicamente la mercancía en territorio ZESE antes de exportarla. Así, aunque el proveedor esté por fuera, la actividad comercial de compraventa del beneficiario se perfecciona y desarrolla íntegramente dentro del territorio de la ZESE previo a la destinación final de los bienes al exterior.

16. Por el contrario, si la sociedad realiza la adquisición (compraventa) de bienes objeto de la exportación completamente por fuera del territorio de la ZESE y procede a exportarlos directamente desde esa ubicación externa, sin que las mercancías pasen por su sede ni se involucren en operaciones dentro del territorio de la ZESE, se entenderá que dicha parte fundamental de la actividad (la compra para exportar) se efectuó por fuera de la ZESE y esto configura el incumplimiento de la condición de territorialidad del beneficio fiscal.

17. Así, si una SCI beneficiaría del régimen ZESE -domiciliada, por ejemplo, en Cúcuta (Norte de Santander)- adquiere mercancías por fuera del territorio ZESE perfeccionando su venta y entrega en un lugar no ZESE (por ejemplo, en Bogotá) para exportarlas. Esto significa que una porción esencial del desarrollo de su objeto social (la comercialización internacional, iniciada con la compra) no se está realizando dentro de la zona geográfica amparada por el régimen especial. Así, al efectuar parte de su actividad principal por fuera del territorio de la ZESE, la SCI incumple las condiciones impuestas por la normativa para gozar del régimen ZESE. En particular, vulnera el mandato de desarrollar la totalidad de su actividad económica dentro del territorio de la ZESE. En consecuencia, deja de reunir los requisitos para continuar acogida a los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta.

18. La consecuencia jurídica inmediata de dicho incumplimiento es la inaplicación del régimen ZESE para la sociedad en cuestión. En otras palabras, al no satisfacer las condiciones legales, la CSI pierde el estatus de beneficiaria ZESE y deja de poder acogerse a la tarifa especial de impuesto sobre la renta, debiendo retornar al régimen impositivo ordinario desde el momento del incumplimiento.

19. Siguiendo con el ejemplo, en adelante, dicha SCI tendría que liquidar y pagar el impuesto de renta bajo las normas generales, sin beneficio alguno. Esto supone tributar a la tarifa general plena aplicable (35% actualmente) en lugar de la tarifa reducida que ofrecía el ZESE (0% durante los primeros 5 años y 50% de la tarifa general los siguientes 5 años).

20. Es importante indicar que la situación de incumplimiento descrita no constituye una sanción en materia tributaria, sino la pérdida de un beneficio por incumplimiento de sus condiciones. El Fisco no está imponiendo una multa ni penalidad adicional a la CSI, simplemente, al dejar esta de cumplir los requisitos del régimen ZESE, no puede continuar disfrutando de las prerrogativas fiscales especiales y vuelve al régimen ordinario de renta con la tarifa general vigente del impuesto para personas jurídicas.

21. Por lo tanto, no hay lugar a aplicar el artículo [640](#) ET., ya que este precepto regula la aplicación de principios de proporcionalidad y gradualidad en el régimen sancionatorio tributario. Mientras que en el caso del régimen ZESE no hay propiamente una sanción, sino la inaplicación de un tratamiento especial en la tarifa del impuesto sobre la renta, por no cumplir los requisitos exigidos por la norma.

22. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN:

<https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. De conformidad con el numeral 4 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

2. De conformidad con el numeral 1 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Tales como el Distrito Especial Portuario, Biodiverso, Industrial y Turístico de Barrancabermeja, según lo dispuesto en la Ley 2240 de 2022 y al Distrito Especial, Industrial, Portuario, Biodiverso y Ecoturístico de Buenaventura, según lo dispuesto en la Ley 2238 de 2022.

4. Cfr. Artículo [268](#) de la Ley 1955 de 2019. Sección 2. Artículo [1.2.1.23.2.1](#) y subsiguientes. Régimen Especial en Materia Tributaria para las Sociedades Comerciales Existentes y las que se constituyan en la Zona Económica y Social Especial (ZESE).

5. Cfr. Artículo [268](#) de la Ley 1955 de 2019.

6. Cfr. Oficio DIAN No. [900655](#) de 2021.

7. De conformidad con los numerales 3 y 4 del artículo [1.2.1.23.2.1](#) del Decreto 1625 de 2016.

8. El numeral 4° del artículo [1.2.1.23.2.1](#) del Decreto 1625 de 2016 en relación con las actividades secundarias, dispone expresamente: “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”.

9. Ibidem supra.

10. Cfr. Oficio DIAN No. [903357](#) de 2022. Ley [67](#) de 1979, “Por la cual se dictan las normas generales a las que deberá sujetarse el Presidente de la República para fomentar las exportaciones a través de las sociedades de comercialización internacional”, estableció: “con el fin de fomentar las exportaciones de conformidad con los términos de la presente ley y en desarrollo del ordinal 22 del artículo [120](#) de la Constitución Nacional, el Gobierno podrá otorgar incentivos especiales a las sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior”.

Señala el artículo [2](#) de la citada Ley, que para disfrutar de los incentivos especiales que se establezcan, además de los requisitos generales fijados por el Código de Comercio y demás normas comunes sobre la materia, “las sociedades de comercialización internacional deberán satisfacer las condiciones específicas que sobre su constitución, funcionamiento y régimen de inspección y vigilancia establezca el Gobierno”.

Igualmente, el inciso segundo del artículo [2](#) ibídem dispone: “entre tales requisitos deberá contemplarse expresamente que el objeto de tales sociedades esté constituido por la venta de productos colombianos en el exterior, sea que la sociedad los adquiera en el mercado interno o exporte bienes fabricados por productores que sean socios de la misma”.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Co-creación, mantenimiento, actualización y ajustes de estructura relacionados con la consulta jurídica y contenido del Normograma, realizado por Avance Jurídico Casa Editorial SAS.

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 30 de diciembre de 2025 - (Diario Oficial No. 53.335 - 15 de diciembre de 2025)



DIAN