

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

**Impuesto sobre la Renta y
Complementarios**

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 010223 int 1150 DE 2024 DICIEMBRE 10

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ **Descriptores**

Incentivos tributarios Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

▼ **Fuentes Formales**

LEY 1819 DE 2016 ART. 235, 236 Y 237

DECRETO 1625 DE 2016. ART. 1.2.1.23.1.1, 1.2.1.23.1.2 Y 1.2.1.23.1.5.

▼ **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 DIAN¹. 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 2019².

2. En el radicado de la referencia, el peticionario consulta lo siguiente:

"(...) 1. Solicito se me formule la interpretación de su entidad respecto de la definición de empleo directo contenida en el artículo 1.2.1.23.1.1. Definiciones del decreto 1650 de 2017, en el sentido en el que si después de cumplir con los mínimos de contratación exigidas por el decreto se pueden implementar otras formas de contratación, como lo es la prestación de servicios.

2. Solicito se me informe si en el caso de ser posible contratar mediante prestación de servicios, pueden los contratistas prestar servicios desde un lugar diferente al municipio ZOMAC, dada la inexistencia de vínculo laboral con la sociedad que se acoja al beneficio de la ley, aclarando que el personal contratado mediante contrato laboral se encuentre prestando el servicio de manera personal en el municipio ZOMAC.

3. Solicito se me formule la interpretación de su entidad respecto del artículo 1.2.1.23.1.5. Generación de empleo del decreto 1650 de 2017, informando si si (Sic) los empleos generados, se deben contratar directamente con personas que vivan en el municipio ZOMAC, o si se puede contratar personal de otro lugar de la región, para que presten servicios laborales en el municipio ZOMAC.

4. Solicito se me formule la interpretación de su entidad respecto de la definición de Monto mínimo de generación de empleo contenida en el artículo 1.2.1.23.1.1. Definiciones del decreto 1650 de 2017, informando si es posible o no contratar personal de la misma región o de otras regiones, después de cumplir con los mínimos de contratación laboral establecidos en el anexo del decreto para cada actividad económica, haciendo la claridad de que serían contratados para laborar en el municipio ZOMAC."

3. Teniendo en cuenta lo planteado en su consulta, resulta oportuno citar los siguientes apartes del Concepto 005207 int 605 del 30 de julio de 2024, el cual se pronunció acerca de la generación de empleo en el territorio ZOMAC como requisito para el beneficio fiscal, y la posibilidad de vincular personal que resida en otros territorios, así:

"(...) La generación de empleo en el territorio ZOMAC es requisito para el beneficio fiscal. Esto implica, que la oferta laboral deba estar principalmente dirigida a sus residentes, sin que sea forzosa la residencia de los empleados de las sociedades ZOMAC en dicho territorio. Lo anterior, siempre que la sociedad cumpla en debida forma con la vinculación laboral de su personal.

(...)

FUNDAMENTACIÓN

El artículo 235 de la Ley 1918 de 2016 indica que, una de las finalidades para la creación de los incentivos tributarios en las ZOMAC fue la creación de empleo en estas partes del territorio, todo en búsqueda de cerrar la brecha económica y social existente entre ellas y el resto del país. Por su parte, el artículo (sic) 236 de la norma en cita señala que las sociedades deberán tener su domicilio principal, así como desarrollar toda su actividad económica en las

ZOMAC.

Ahora bien, el artículo 1.2.1.23.1.1 **del Decreto 1625 de 2016** define empleo directo como:

“Empleo directo: Es aquel que se genera cuando la sociedad beneficiaria **del** incentivo tributario, **vincula personal a través de contratos laborales desde el 29 de diciembre de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2027 inclusive**, en la cantidad indicada en el Anexo No. 3 **del presente decreto.**” (énfasis propio)

Además, el artículo en mención dispone el monto mínimo **de generación de empleo**, como:

“Monto mínimo **de generación de empleo**: Es la cantidad mínima **de empleo directo** que **debe** generar la sociedad beneficiaria **del** incentivo tributario **para cerrar las brechas de desigualdad socio-económica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC**, relacionado con la actividad económica en las condiciones establecidas en los artículos 236 y 237 **de la Ley 1819 de 2016.**” (énfasis propio)

En ese sentido, una interpretación integral y sistemática **de** las normas citadas permite concluir que la finalidad **del** régimen tributario especial ZOMAC, **desde** su concepción, ha sido generar empleo **dentro de** los municipios **declarados** como Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado. Esto implica que las ofertas laborales estén principalmente dirigidas a sus residentes sin que se limite la posibilidad **de** que su personal resida en otros territorios, siempre que se encuentren **debidamente** vinculados laboralmente, lo que garantiza que el **desempeño de** sus funciones sea ejercido **dentro o desde** las ZOMAC.

Téngase en cuenta que, tal como lo ha explicado esta entidad “todas las actividades **desarrolladas por las empresas beneficiarias del** régimen ZOMAC **deben ejecutarse dentro de** estos entes territoriales, en los términos señalados en la Ley y en su reglamento.”

Por lo cual, “no es factible que una empresa calificada como ZOMAC pueda implementar el modelo **del** teletrabajo empleando para el efecto mano **de** obra residente en otros municipios distintos al lugar en donde la persona jurídica beneficiaria **de** este régimen **de** tributación se encuentre domiciliada” situación que ineludiblemente implica que la prestación **de** los servicios **de** los empleados **de** las sociedades ZOMAC **deba ser efectuada en el territorio calificado como tal, sin que **de** ninguna manera se pueda limitar su residencia en otro lugar (...)**” (énfasis propio)

4. Frente a esta doctrina vale la pena precisar que aunque no se limita la posibilidad **de** que su personal contratado resida en otros territorios, la ejecución **de** las labores si **debe** darse en su totalidad **dentro de** las ZOMAC, esto en **desarrollo de** lo dispuesto en el artículo 1.2.1.23.1.2. **del Decreto 1625 de 2016** que establece:

“ARTÍCULO 1.2.1.23.1.2. **DESARROLLO DE TODA LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.** Se entiende que el contribuyente **desarrolla** toda la actividad económica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), cuando la actividad económica se realiza **dentro de** los municipios **declarados** como Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac).”

5. Sobre la posibilidad **de** implementar otras formas **de** contratación, como lo es la prestación **de** servicios luego **de** cumplir con los mínimos **de** contratación exigidas por el **decreto**, el artículo 1.2.1.23.1.1. **del Decreto 1625 de 2016** señala:

“ARTÍCULO 1.2.1.23.1.1. **DEFINICIONES.** <Artículo adicionado por el artículo 2 **del Decreto 1650 de 2017.** El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos **de** lo dispuesto en los artículos 235 a 237 **de la Ley 1819 de 2016**, se tendrán en cuenta las siguientes **definiciones**:

(...)

EMPLEO DIRECTO: Es aquel que se genera cuando la sociedad beneficiaria **del** incentivo tributario, vincula personal a través **de** contratos laborales **desde el 29 de diciembre de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2027 inclusive**, en la cantidad indicada en el Anexo No. 3 **del presente decreto.**” (énfasis propio)

6. Esta **definición debe** interpretarse en armonía con la **definición de** monto mínimo **de generación de empleo**. El término *mínimo* según la **definición de** la RAE es el “*Límite inferior, o extremo a que se puede reducir algo*” al interpretarse con el requisito **de** empleo hace necesario revisar la cantidad indicada en el anexo 3, para verificar si se cumple con los requisitos establecidos en la ley y el reglamento en cada periodo gravable a que haya lugar. Una vez se verifique su cumplimiento, es posible acudir a otras formas **de** contratación porque no hay en la normatividad un impedimento en ese sentido.

7. **De** igual manera, es pertinente traer a colación lo expresado en el Oficio 008911 **del 12 de abril de 2019**, que se refirió al marco normativo en donde se establecen las condiciones para acceder al Régimen **de** Tributación Especial **de** las nuevas empresas que inicien actividades en las ZOMAC, incluyendo la **definición** sobre lo que se **debe** entender por «**desarrollo de toda la actividad económica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC**» en las actividades industriales o agropecuarias, **de** servicios y **de** comercio, así:

“(…) Por su parte el artículo 237 **de la Ley 1891(sic) de 2016**, prescribe lo siguiente:

“Las nuevas sociedades, que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, que tanguen (sic) domicilio principal y **desarrollen** toda su actividad económica en las -ZOMAC- y que cumplan los montos mínimos **de** inversión y **de** generación **de** empleo que **defina** el Gobierno Nacional, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación.”

(...)

Definiciones legales.

Microempresa cuyos activos totales no se superan los 501 salarios í+ mínimos (sic) legales vigentes; Pequeña empresa cuyos activos totales son superiores a 501 e inferiores a 5001 salarios mínimos legales mensuales vigentes; Mediana empresa los activos son superiores a 5001 e inferiores a 15000 salarios mínimos legales mensuales vigentes; Grandes empresas, aquellas cuyos activos totales son iguales o superiores a 15000 salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Artículo 236 de la Ley 1819 de 2016).

Mediante el Decreto 1650 de 2017, se adiciona un artículo a la Parte 1 del libro 1; la Sección 1 al Capítulo 23 del Título 1 de la Parte 2 del libro 1 y los Anexos No. 2 y 3, al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar los artículos 236 y 237 de la ley 1819 de 2016, y se elaboran definiciones que permiten su implementación y que de manera sintética se enuncia a continuación:

Actividad económica principal: Es aquella desarrollada en su totalidad dentro de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC - en los términos del artículo 237 de la Ley 1819 de 2016, y que le genera al contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario la mayor cantidad de ingresos en el periodo gravable.

Desarrollo de toda la actividad económica: Cuando la totalidad de la actividad económica se desarrolla dentro de los municipios declarados como Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

Empleo directo: Es aquel que se genera cuando la sociedad beneficiaria del incentivo tributario, vincula personal a través de contratos laborales desde el 29 de diciembre de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2027 inclusive, en la cantidad indicada en el Anexo No. 3 del presente decreto.

Monto mínimo de generación de empleo: Es la cantidad mínima de empleo directo que debe generar la sociedad beneficiaria del incentivo tributario para cerrar las brechas de desigualdad socio-económica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

Inversión: Es el monto mínimo de propiedad, planta, equipo e inventario utilizado en las actividades económicas generadoras de renta, que haya sido adquirido bajo cualquier modalidad con posterioridad al 29 de diciembre de 2016 y que haga parte del patrimonio bruto de las nuevas sociedades que inicien actividades en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado ZOMAC, cuya ubicación física se encuentre dentro de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC, durante el término de vigencia del régimen de tributación. Lo anterior sin perjuicio de que por la naturaleza el bien se movilice por fuera de las Zonas más afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

Actividades industriales o agropecuarias: Cuando la sociedad beneficiaria del incentivo desarrolla todo su proceso productivo en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC y los productos resultantes son vendidos y despachados en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC, o hacia otras partes del país o del exterior.

Servicio: Cuando la sociedad beneficiaria del incentivo tributario opere y/o preste los servicios dentro y desde las Zonas más Afectadas por el conflicto Armado - ZOMAC, hacia otras partes del país del exterior.

Comercio: Cuando la sociedad beneficiaria del incentivo tributario desarrolle toda su actividad comercial en las Zonas más Afectadas por el conflicto Armado - ZOMAC, en todo caso los productos podrán ser vendidos y despachados en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC, o vendidos y despachados hacia otras partes del país o del exterior (...)"

8. Finalmente, atendiendo al marco jurídico previamente señalado, es oportuno transcribir el siguiente fragmento del Oficio 007326 del 28 de marzo de 2019, por ser aplicable al caso:

"(...) En el caso en concreto, teniendo en consideración el marco normativo referido anteriormente en donde se establecen las condiciones para acceder al Régimen de Tributación Especial de las nuevas empresas que inicien actividades en las ZOMAC, corresponde al contribuyente bajo su entera responsabilidad hacer un juicio de valor estricto e integral de los hechos económicos desde la perspectiva geográfica, temporal, inversión, empleo, actividad económica, como aparece definido en los textos normativos, y de esta forma definir si cumple todas las condiciones exigidas por el legislador para pertenecer al régimen (...)" (énfasis propio)

9. Así las cosas, se aclara el concepto 005207 int 605 del 30 de julio de 2024 en el sentido de señalar que si bien no se limita la posibilidad de que el personal contratado resida en otros territorios, la ejecución de las labores si debe darse en su totalidad dentro de las ZOMAC.

10. 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/>.

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.