

Concepto 605 [005207]
30-07-2024
DIAN

100208192-605

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptores: Incentivos tributarios Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.
Fuentes formales: Artículos 235, 236 y 237 de la Ley 1819 de 2016.
Artículos 1.2.1.23.1.1, 1.2.1.23.1.2 del Decreto 1625 de 2016.
Artículo 153 de la Ley 100 de 1993.

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.

Problema Jurídico #1.

Considerando el numeral 2 del artículo 1.2.1.23.1.2 del Decreto 1625 de 2016, respecto a la actividad de servicios, ¿qué se entiende por «operar y/o prestar los servicios» dentro y desde las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC?

Tesis Jurídica #1.

La expresión “operar y/o prestar servicios”, en su sentido literal, implica que la empresa puede llevar a cabo su objeto social dentro de las ZOMAC y/o ofrecer sus servicios tanto en estos territorios como desde ellos.

Fundamentación

El artículo 237 de la Ley 1918 de 2016 establece que las nuevas sociedades con domicilio principal y desarrollo total de su actividad económica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC)³, que además cumplan con los requisitos mínimos de inversión y generación de empleo, podrán acceder a incentivos tributarios desarrollados allí⁴.

En ese sentido, los artículos 1.2.1.23.1.1 y 1.2.1.23.1.2 del Decreto 1625 de 2016 establecen que un contribuyente desarrolla toda su actividad económica en las ZOMAC cuando todas sus operaciones se realizan exclusivamente dentro de los municipios definidos como Zonas

más Afectadas por el Conflicto Armado. En particular, el último de estos artículos especifica que las actividades de servicio se consideran desarrolladas en las ZOMAC cuando:

“2. 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 o del exterior.” (énfasis propio)

En primer lugar, conviene precisar que, como indica el Diccionario Panhispánico de Dudas⁵, la expresión “y/o” se utiliza con la intención de hacer explícita la posibilidad de elegir entre la suma o la alternativa de dos opciones. En ese sentido, la Fundación para el Español Urgente (Fundeu RAE)⁶ explica que la conjunción “o” no es excluyente en este contexto, por lo que puede indicar uno, otro o ambos. Por lo tanto, la expresión “y/o” utilizada en el artículo transcrito denota la posibilidad de operar, prestar servicios, o ambas cosas.

En segundo lugar, el verbo “operar”, en su sentido literal⁷, significa “realizar” u “obrar, trabajar, ejecutar diversos menesteres u ocupaciones”⁸. Por otro lado, el verbo “prestar” se define como “ofrecerse”, implicando “comprometerse a dar, hacer o decir algo”⁹. Estos verbos, además, están calificados por la norma mediante la preposición “desde” y el adverbio de lugar “dentro” en relación con las ZOMAC. Según la doctrina de esta entidad¹⁰, “desde” denota el lugar de origen o procedencia de una cosa, mientras que “dentro” se refiere al interior de un espacio físico.

Por lo tanto, en el contexto de la norma, “operar” hace referencia a la realización efectiva de actividades empresariales (e.g. instalaciones, manufactura, etc) dentro de las ZOMAC. A su vez, “prestar un servicio” implica el compromiso de proporcionar un servicio específico (e.g. consultoría, servicios tecnológicos, etc.) tanto dentro de las ZOMAC como desde ellas. Esto

último, permite que los servicios puedan estar destinados hacia otras partes del país o del exterior.

En consecuencia, la expresión “operar y/o prestar servicios” indica que la empresa debe llevar a cabo su objeto social dentro de los territorios ZOMAC y/o ofrecer sus servicios, ya sea dentro de estos territorios como desde ellos¹¹.

Problema Jurídico #2.

¿Pueden los empleados de las sociedades que se benefician del régimen ZOMAC, una vez vinculados laboralmente, elegir residir en otros municipios? Asimismo, ¿pueden dichos empleados elegir una EPS o planes de medicina prepagada para sus servicios de salud, incluso si estas entidades no se encuentran ubicadas en ZOMAC?

Tesis Jurídica #2.

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.

En el mismo sentido, el cumplimiento de los requisitos para acceder y mantenerse en el régimen ZOMAC no afecta los derechos laborales y prestacionales de los empleados, incluyendo su derecho a la libre elección de entidades promotoras de salud (EPS) y demás prestadores de servicios de salud dentro de la red disponible.

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 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 Armado¹². 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 entidad¹³ “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.

Ahora bien, tratándose del derecho a la libre escogencia de la Entidad Prestadora de Salud (EPS), se debe tener presente en palabras del Consejo de Estado¹⁴ que: “la dignidad humana en ejercicio de la autonomía personal tiene como deber garantizar a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud”. Por ende, toda persona tiene derecho a escoger libremente la entidad encargada de garantizar su servicio a la salud.

Así, la libre escogencia de la entidad a la que se confiará el cuidado de la salud es una decisión personal inalienable que debe protegerse a todos los trabajadores, inclusive a los vinculados mediante contrato laboral a sociedades ZOMAC quienes podrán elegir libremente la entidad prestadora de salud, junto con los servicios de salud que estas ofrezcan, en los términos del artículo 153 de la Ley 100 de 1993.¹⁵

Problema Jurídico #3.

¿Pueden dos o más sociedades ZOMAC tener un mismo domicilio?

Tesis Jurídica #3.

Dos o más sociedades ZOMAC pueden tener el mismo domicilio dentro del territorio ZOMAC, siempre que cumplan a cabalidad con los requisitos para acceder y mantenerse dentro de mencionado régimen.

Fundamentación

El numeral 2 del artículo 1.2.1.23.1.3. del Decreto 1625, dispone que:

“Artículo 1.2.1.23.1.3. Nuevas sociedades que inicien actividades en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) - beneficiarias del régimen de tributación. Son beneficiarias del incentivo de progresividad en la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementario, las nuevas sociedades que se constituyan e inicien su actividad económica

principal a partir del 29 de diciembre de 2016 y que además cumplan con los siguientes requisitos: (...)

2. Tener su domicilio principal y desarrollar toda su actividad económica, en los términos del artículo 1.2.1.23.1.2 del presente decreto, en los municipios definidos como ZOMAC, con excepción de las actividades y empresas expresamente excluidas en el parágrafo 1 del artículo 236 de la Ley 1819 de 2016; y (...)". (Subrayado por fuera de texto).

Así las cosas, siempre que las sociedades beneficiarias del régimen ZOMAC individualmente consideradas cumplan con lo dispuesto en la Ley y el reglamento para aplicar y mantenerse como sociedades ZOMAC, éstas podrán compartir su domicilio principal en los municipios ZOMAC desarrollando toda su actividad económica dentro de los mismos. Ello, sin perjuicio de las amplias facultades de fiscalización que otorga a la UAE-DIAN el [artículo 684](#) del Estatuto Tributario.

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/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Notas al pie

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. [↑](#) Sobre el particular, el artículo 1.1.4 del Decreto 1625 de 2016 define a los territorios ZOMAC en los siguientes términos: "ZOMAC es el conjunto de municipios que sean considerados como más afectados por el Conflicto Armado - ZOMAC - definidos conforme con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 236 de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 y en cuya jurisdicción aplicarán las disposiciones establecidas en los artículos 235 al 237 de la misma ley y los reglamentos que se expidan."
4. [↑](#) Cfr. Oficio DIAN No. 907074 de 2021.
5. [↑](#) Cfr. RAE. Diccionario Panhispánico de Dudas, versión 2. Disponible en: <https://www.rae.es/dpd/y>. Consultado el 26 de julio de 2024.
6. [↑](#) RAE. Fundación para el español urgente. Disponible en: <https://www.fundeu.es/>. Consultado el 26 de julio de 2024.
7. [↑](#) Cfr. Art. 28 del C.C.

8. [↑](https://dle.rae.es) RAE. Diccionario de la lengua española. Actualizado 2023. Disponible en: <https://dle.rae.es>. Consultado el 25 de julio de 2024.
9. [↑](#) *Ibidem*.
10. [↑](#) Cfr. Oficio DIAN No. 0549 de 2018.
11. [↑](#) Es importante mencionar, que el artículo 1.2.1.23.3 del Decreto 1625 de 2016 señala como requisito para acceder al incentivo tributario tener su domicilio principal y desarrollar toda su actividad económica en la ZOMAC. En ese sentido, las sociedades que desarrollen su actividad económica en un territorio diferente a las ZOMAC perderán el régimen en mención, conforme lo señala el artículo 1.2.1.23.1.7 del decreto en mención.
12. [↑](#) Cfr. Oficio DIAN No. 913117 de 2021.
13. [↑](#) Cfr. Oficio DIAN No. 913117 de 2021.
14. [↑](#) Cfr. Consejo de Estado. Sent. 01 del 03 de mayo de 2007. Exp. No: 68001-23-15-000-2007-00063-
15. [↑](#) Cfr. C. Const. Sent. T-745 de 2013