

CONCEPTO 007223 int 612 DE 2026

(abril 28)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 20 de mayo de 2026>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Retención en la fuente
Problema Jurídico	¿Puede el socio gestor imputar la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas en desarrollo de un contrato de cuentas en participación, en los términos del Concepto 000011 - int 2476 del 31/12/2025, cuando el partícipe oculto es una sociedad acogida al régimen especial en materia tributaria ZESE, considerando que su tarifa del impuesto sobre la renta puede ser del cero por ciento (0%)?
Tesis Jurídica	No. Cuando el partícipe oculto es una sociedad acogida al régimen ZESE, no procede que el socio gestor impute la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas en desarrollo del contrato de cuentas en participación. Lo anterior, por cuanto el partícipe oculto ZESE mantiene la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, aun cuando su tarifa sea del cero por ciento (0%).
Descriptor	Contrato de cuentas en participación Zona Económica Exclusiva y Social Especial (ZESE)
Fuentes Formales	Artículo 18 del Estatuto Tributario Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 Artículos 1.2.1.33.2.5. y 1.2.1.33.2.6. del Decreto 1625 del 2016

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

2. ¿Puede el socio gestor imputar la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas en desarrollo de un contrato de cuentas en participación, en los términos del Concepto 000011 - int 2476 del 31/12/2025, cuando el partícipe oculto es una sociedad acogida al régimen especial en materia tributaria ZESE, considerando que su tarifa del impuesto sobre la renta puede ser del cero por ciento (0%)?

TESIS JURÍDICA

3. No. Cuando el partícipe oculto es una sociedad acogida al régimen ZESE, no procede que el socio gestor impute la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas en desarrollo del contrato de cuentas en participación. Lo anterior, por cuanto el partícipe oculto ZESE mantiene la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, aun cuando su tarifa sea del cero por

ciento (0%).

FUNDAMENTACIÓN

4. En desarrollo de la doctrina reciente sobre el tratamiento de las retenciones en la fuente en los contratos de cuentas en participación, el Concepto 000011 - int 2476 del 31/12/2025 abordó el supuesto en el cual el partícipe oculto no tiene la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta o no se encuentra obligado a declarar, concluyendo que, en tales eventos, el socio gestor puede imputar la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas, en atención a la imposibilidad legal o material para imputarla en su declaración de renta y por lo mismo para solicitar su devolución.

5. Cuando el socio oculto pertenece al régimen para la zona económica y social especial ZESE^[3] –particularmente en aquellos casos en los que su tarifa del impuesto sobre la renta es del cero por ciento (0%)– no resulta procedente equiparar su situación a la de un sujeto no contribuyente del impuesto sobre la renta, ni, en consecuencia, aplicar el tratamiento previsto en el Concepto 000011 - int 2476 del 31/12/2025 que permite al socio gestor imputar la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas en el marco de un contrato de cuentas en participación.

6. En este caso, las sociedades acogidas al régimen ZESE conservan la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta^[4], en los términos del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, siendo la tarifa del impuesto –del cero por ciento (0%) durante los primeros cinco (5) años y del cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general en los cinco (5) siguientes– un elemento de determinación cuantitativa del tributo, mas no un factor que incida en la existencia misma de la obligación tributaria.

7. En tal sentido, no se configura el supuesto por el cual se aplica la tesis establecida en el referido concepto. El hecho de que la tarifa aplicable sea del cero por ciento (0%) no despoja al beneficiario ZESE de su condición de contribuyente, ni lo ubica en la categoría de sujeto no declarante o no obligado frente al impuesto sobre la renta. Por el contrario, se trata de un contribuyente sometido al deber formal de declarar, lo que implica que, en los términos del propio Concepto 000011 - int 2476 del 31/12/2025: "(...) es necesario que el socio oculto tenga la calidad de contribuyente o, como mínimo, de declarante pues sólo así puede imputar las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas, precisamente, por su calidad de contribuyente", por lo que se aplica el tratamiento de los partícipes contribuyentes, esto es, la distribución proporcional de los ingresos y de las retenciones en la fuente conforme a su participación en el contrato.

8. Ahora bien, esta conclusión según la cual no se configura el supuesto que habilita la imputación total de las retenciones por parte del socio gestor debe analizarse en el contexto propio de los contratos de cuentas en participación. En estos, el socio gestor es quien actúa frente a terceros, factura y recibe los pagos, de modo que el agente retenedor desconoce la existencia y condiciones tributarias del partícipe oculto, incluida su eventual calidad de beneficiario del régimen ZESE. Esta circunstancia adquiere relevancia a la luz del artículo 1.2.1.23.2.6.^[5] del Decreto 1625 de 2016, conforme al cual la aplicación de la tarifa especial de retención está condicionada a que el contribuyente ZESE suministre en la factura o documento equivalente información específica relativa a su condición.

9. Sin embargo, en la estructura de los contratos de cuentas en participación, el socio oculto no interviene en la facturación ni en la relación directa con el tercero pagador, por lo que

materialmente se encuentra imposibilitado para suministrar dicha información. En consecuencia, se configura el supuesto previsto en la norma reglamentaria, en virtud del cual, en ausencia de la información requerida, el agente retenedor debe aplicar la tarifa plena de retención en la fuente correspondiente al concepto del pago. Se trata de una situación expresamente prevista por el ordenamiento, que no es de aplicación exclusiva de este tipo de contratos, sino que responde a escenarios de ausencia de información.

10. Bajo este escenario el partícipe oculto al conservar la calidad de contribuyente no configura el supuesto que permite al gestor tomar la totalidad de la retención. Por el contrario, dicha retención debe ser objeto de distribución proporcional entre los partícipes del contrato, en los términos del artículo [18](#) del Estatuto Tributario y de la doctrina vigente que reconoce la distribución proporcional de la retención conforme a la participación en el contrato.

11. Lo anterior sin perjuicio de la solicitud devolución y/o compensación posterior o el arrastre de los saldos a favor a que haya lugar, conforme a los artículos [815](#), [850](#) del Estatuto Tributario, [1.6.1.21.13](#), y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

12. 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. Creado por el artículo [268](#) de la Ley 1955 del 2019, modificado por el artículo [147](#) de la Ley 2010 de 2019 y reglamentado por el Decreto 2112 de noviembre 20 del 2019.

4. Cfr. oficio [901222](#) - int 465 del 22 de abril de 2020.

5. ARTÍCULO [1.2.1.23.2.6](#). TARIFA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE Y AUTORRETENCIÓN A TÍTULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. <Artículo adicionado por el artículo [1](#) del Decreto 2112 de 2019.> 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.

(...) (Subrayado fuera de texto).



Documento contenido en la Compilación Jurídica de la UAE-DIAN

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: 1 de julio de 2026



DIAN