

# **CONCEPTO 1834 DEL 5 DE NOVIEMBRE DE 2025**

## **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN:18 de noviembre de 2025>

## DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

## Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho      Tributario  
Banco de Datos      Otros Temas  
Problema Jurídico      PROBLEMA JURÍDICO

¿El tiempo de contratación de los aprendices del SENA en las etapas lectivas y de práctica, se puede contabilizar para efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de empleo directo generado y aumento de empleo directo de que tratan los numerales 5 y 6 del artículo 1.2.1.23.2.1 del Decreto 1625 de 2016?

# Tesis Jurídica

# TESIS JURÍDICA

Si. En los términos del artículo 81 del Código sustantivo de trabajo, la etapa electiva y práctica hacen parte del contrato de aprendizaje, por lo que el término de contratación en cada una de estas etapas, se puede contabilizar para efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de empleo directo o aumento de empleo directo de que tratan los numerales 5 y 6 del artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 siempre que se cumplan con las condiciones allí señaladas.

Descriptores Tema: Régimen especial en materia tributaria - ZESE  
Descriptores: Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZESE)  
Contrato de aprendizaje  
Empleos directos generados

Fuentes Formales Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019  
Artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo.  
Artículo 1.2.1.23.2.1 del Decreto 1625 de 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<sup>[1]</sup>. 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<sup>[2]</sup>.

## PROBLEMA JURÍDICO

2. ¿El tiempo de contratación de los aprendices del SENA en las etapas lectivas y de práctica, se puede contabilizar para efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de empleo directo generado y aumento de empleo directo de que tratan los numerales 5 y 6 del artículo 1.2.1.23.2.1 del Decreto 1625 de 2016?

## TESIS JURÍDICA

3. Si. En los términos del artículo 81 del Código sustantivo de trabajo, la etapa electiva y práctica hacen parte del contrato de aprendizaje, por lo que el término de contratación en cada una de estas etapas, se puede contabilizar para efectos de acreditar el cumplimiento del requisito de empleo directo o aumento de empleo directo de que tratan los numerales 5 y 6 del artículo 1.2.1.23.2.1 del Decreto 1625 de 2016 siempre que se cumplan con las condiciones allí señaladas.

## FUNDAMENTACIÓN

4. El artículo 81 del Código sustantivo del Trabajo modificado por el artículo 21 de la Ley 2466 de 2025 establece que el contrato de aprendizaje tiene la naturaleza de un contrato laboral a término fijo mediante la cual una persona natural desarrolla formación teórica práctica por un tiempo determinado no superior a tres (3) años.
5. La doctrina oficial de la DIAN<sup>[3]</sup> ha puntualizado que el personal vinculado a través de contratos de aprendizaje por las empresas ubicadas en las Zonas Económicas y Sociales Especiales - en adelante

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Cfr. Concepto 013290 (1575) de 01 de octubre de 2025.

ZESE, se consideran empleo directo generado para efectos del cumplimiento del requisito del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019<sup>[4]</sup>.

6. No obstante, la misma doctrina de esta dependencia también ha sido clara al establecer, que la utilización de la vinculación de aprendices para el cumplimiento del porcentaje de empleos directos generados en los dos (2) años anteriores del que habla el artículo 268 ibidem, se entenderá sin perjuicio de los demás requisitos establecidos en otras normas.<sup>[5]</sup>
7. En este sentido, el Decreto 1625 de 2016 en el numeral 5 de su artículo 1.2.1.23.2.1., ha precisado que el empleo directo generado y tratándose de una Zona Económica y Social Especial - ZESE, es aquel que se genera cuando se vincula personal: i) contratado directamente por un contrato laboral y ii) por tiempo completo.
8. De esta forma, la norma excluyó de manera expresa, para efectos de empleo directo generado, la contratación temporal o eventual de trabajadores o aquella efectuada por intermedio de empresas de servicios temporales (EST) o mediante formas de vinculación distintas del contrato laboral, o inclusive aquellas vinculaciones en las que, pese a mediar un contrato laboral, su jornada fuese a tiempo parcial<sup>[6]</sup>.

---

<sup>4</sup> ARTÍCULO 268. ZONA ECONÓMICA Y SOCIAL ESPECIAL (ZESE) PARA LA GUAJIRA, NORTE DE SANTANDER Y ARAUCA. (...) <Inciso modificado por el artículo 147 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Este régimen aplica a las sociedades comerciales que se constituyan en la ZESE, dentro de los tres (3) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, bajo cualquiera de las modalidades definidas en la legislación vigente o las sociedades comerciales existentes que durante ese mismo término se acojan a este régimen especial y demuestren un aumento del 15% del empleo directo generado, tomando como base el promedio de los trabajadores vinculados durante los dos últimos años, el cual se debe mantener durante el periodo de vigencia del beneficio, y cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud." Énfasis propio.

<sup>5</sup> Cfr. Concepto 013290 (1575) de 01 de octubre de 2025 y Circular Externa 083 de 2025 Ministerio del Trabajo.

<sup>6</sup> el Ministerio del trabajo ha establecido criterios orientadores oficiales, para el tratamiento de los contratos de aprendizaje para las ZESE y que tienen en cuenta el tipo de formación, etapa del contrato y nivel de cualificación del estudiante, así:

**"Considerando el carácter formativo del contrato de aprendizaje, el artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo dispone tres precisiones expresas en su texto:**

- a) **Se puede celebrar por cualquier tiempo determinado no superior a tres (3) años.**
- b) **La finalidad es la de facilitar la formación teórico-práctica del aprendiz**
- c) **Está compuesto por dos fases: lectiva o práctica, que en el caso de la formación dual se fusionan generando la alternancia y en el caso de los estudiantes universitarios puede estar limitada a la fase práctica. Esto resulta especialmente importante si se considera que el artículo insiste en que éste busca el desarrollo de formación teórica-práctica.**

9. En este punto conviene precisar que la reforma introducida por el por el artículo 21 de la Ley 2466 de 2025, no modificó aspectos generales, ni formales o sustanciales del régimen ZESE, sino que modificó la naturaleza y tratamiento del contrato de aprendizaje, con efectos generales a todas las empresas estén estas ubicadas en una ZESE o en cualquier parte del territorio nacional y, en consecuencia, la generación del empleo directo o el aumento del porcentaje se debe acreditar según se ha establecido el artículo 268 de la ley 1955 de 2019 y el artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 o demás normas especiales<sup>[7]</sup>.
10. De esta forma, al ser el contrato de aprendizaje un contrato laboral especial que se rige por las normas sustantivas del Código Sustantivo del Trabajo<sup>[8]</sup>, los aprendices se consideraran incluidos, en asuntos como el cumplimiento del porcentaje de empleos directos generados, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo, demás normas sustantivas laborales y se respete la jornada a tiempo completo de la que habla el numeral 5 del artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 para los empleos directos generados.
11. 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/>.

---

(...)

**Los contratos de aprendizaje obligatorios, estando referidos al cumplimiento de la cuota de aprendizaje obligatoria o también denominada cuota regulada, así como los contratos de aprendizaje voluntarios, seguirán siendo reportados al SENA a través de las regionales de esa entidad y del Sistema de Gestión Virtual de Aprendices (SGVA).**

(...)

**A su paso, para lo que se refiere a cuota de aprendizaje obligatoria, también denominada cuota regulada y la monetización de la cuota de aprendizaje, será competente el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA)**

<sup>7</sup> Cfr. Concepto 007572 Int 880 de 2025; [https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Actualizacion-en-el-Regimen-Zese.aspx](https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/BlogDetails.aspx?DianId=8;https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Actualizacion-en-el-Regimen-Zese.aspx);

<sup>8</sup> Cfr. Artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo y Circular Externa 083 de 2025 Ministerio del Trabajo, interpreta que: "Como se ha expuesto previamente, el contrato de aprendizaje es definido por el artículo 81 del Código Sustantivo del Trabajo como "un contrato laboral especial y a término fijo, que se rige por las normas sustantivas del Código Sustantivo del Trabajo". En virtud de esta disposición, los aprendices en esta práctica se consideran incluidos, para efectos normativos, en asuntos como la cuota de empleo para personas con discapacidad, la participación en el COPASST, el Comité de Convivencia Laboral y demás disposiciones previstas en dicho Código." Énfasis propio.