



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Romero Molina, César Augusto  
Análisis aplicado a los beneficios ZOMAC en Santander  
Revista de derecho fiscal, núm. 23, 2023, Julio-Diciembre, pp. 237-266  
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.10>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684375932011>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc  
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso  
abierto



# **Análisis aplicado a los beneficios ZOMAC en Santander**

## **Analysis applied to ZOMAC benefits in Santander**

## **Análise aplicada aos benefícios da ZOMAC no Santander**

CÉSAR AUGUSTO ROMERO MOLINA\*

---

\* Abogado por la Universidad Autónoma de Bucaramanga; doctor en Derecho Administrativo por la Universidad San Pablo CEU-Madrid, España; doctor en Derecho Cum Laude (Fiscalidad Internacional y Comunitaria) por la Universidad de Castilla La-Mancha (UCLM) de España; miembro de la Escuela Internacional de Doctorado de la misma universidad, como director de tesis doctorales y jurado de tribunales doctorales internacionales. Actualmente es profesor universitario en la Universidad Santo Tomás, Bucaramanga e investigador asociado Minciencias.

Contacto: [cesar.romero@ustabuca.edu.co](mailto:cesar.romero@ustabuca.edu.co)

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.10>

## Resumen

El departamento de Santander cuenta con 10 municipios ZOMAC (Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres y Sucre). Estos territorios de estratégico desarrollo social y económico para la región no cuentan con estudios enfocados desde el campo de la tributación territorial que mejoren su competitividad. Con base en la necesidad anteriormente referida, se propone el proyecto Misión Tributaria ZOMAC Santander compuesto por un equipo de trabajo estratégicamente conformado que ha logrado un avance del 100 % de los objetivos y actividades propuestas, generando un diagnóstico actualizado de las ZOMAC en Santander cuyos resultados preliminares han permitido conocer la aplicación real de las normativas de posconflicto aplicadas a las entidades territoriales de municipios ZOMAC en Santander, contrastada con datos del RUES y la evaluación empírica de la información recolectada.

*Palabras clave:* ZOMAC, municipios, beneficios tributarios.

## Abstract

The department of Santander has 10 ZOMAC municipalities (Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres and Sucre). These territories of strategic social and economic development for the region do not have focused studies from the field of territorial taxation that improve their competitiveness. Based on the aforementioned need, the ZOMAC SANTANDER TAX MISSION project is proposed, made up of a strategically formed work team that has achieved 100% progress on the proposed objectives and activities, generating an updated diagnosis of the ZOMACs in Santander whose results Preliminary studies have allowed us to know the real application of the post-conflict regulations applied to the territorial entities of ZOMAC municipalities in Santander, contrasted with data from the RUES and the empirical evaluation of the information collected.

*Keywords:* ZOMAC, municipalities, tax benefits.

## Resumo

O departamento de Santander tem 10 municípios ZOMAC (Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres e Sucre). Esses territórios de desenvolvimento social e econômico estratégico para a região não contam com estudos focados no campo da tributação territorial que melhorem sua competitividade. Com base na necessidade acima, é proposto o projeto ZOMAC

Santander Tax Mission, composto por uma equipe de trabalho estrategicamente formada que alcançou 100% de progresso nos objetivos e atividades propostos, gerando um diagnóstico atualizado dos ZOMACs em Santander. permitiu conhecer a aplicação real da regulamentação pós-conflito aplicada às entidades territoriais dos municípios da ZOMAC em Santander, contrastada com os dados das RUES e a avaliação empírica da informação recolhida.

*Palavras chave:* ZOMAC, municípios, benefícios fiscais.

## Introducción

La misión tributaria ZOMAC Santander consiste en un estudio de las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) en el Departamento de Santander en los campos de la tributación territorial altamente pertinente desde la prioridad que el tema del proyecto recibe desde el foco temático de las ciencias sociales, desarrollo humano y equidad de la misión de sabios Minciencias 2019, el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 y el Plan Estratégico Departamental de Ciencia, Tecnología e Innovación de Santander (2020).

En este sentido el proyecto misión ZOMAC Santander es una oportunidad para realizar un aporte significativo a los objetivos de equidad, paz y justicia a través de la investigación y la innovación para lograr así mayor competitividad tributaria en municipios altamente afectados por el conflicto armado.

Así mismo, el proyecto de investigación propuesto se desarrolla bajo el campo de acción USTA denominado “sociedad”, específicamente a partir de la temática conocida como “Derechos humanos, construcción de política pública en y para escenarios de paz” de la cual, se desprende con un enfoque interdisciplinario (jurídico-político), las siguientes materias asociadas UNESCO: en primer lugar, el tópico de “desarrollo económico y social”, seguido del tema de “política pública”.

Este proyecto tiene viabilidad institucional a corto plazo para su ejecución en razón a su coherencia con los valores de investigación y proyección social de la USTA y específicamente de su línea de investigación de Gobierno y Administración del Estado social de derecho, perteneciente al grupo de investigación Estado, Derecho y Políticas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás (Bucaramanga), el cual se encuentra reconocido por Minciencias y al cual se encuentran adscritos el observatorio de Hacienda Pública y el Instituto de Victimología cuya infraestructura se encuentra contemplada en la ejecución de este proyecto.

Desde la línea de investigación de Gobierno y Administración del Estado Social de Derecho, perteneciente al grupo de investigación Estado, Derecho y Políticas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás (Bucaramanga), es posible articular los campos de acción del presente proyecto de investigación, en razón a la evidente

conexión con los temas desarrollados al interior del precitado grupo de investigación, específicamente los relativos al derecho tributario, en relación con el contexto actual del posconflicto en la región, las políticas públicas para la paz, la equidad social y su consecuente especificidad en las temáticas de “Derechos humanos, construcción de política pública en y para escenarios de paz” de la cual se desprenden con un enfoque interdisciplinario (jurídico-político) las siguientes materias asociadas UNESCO: en primer lugar, el tópico de “desarrollo económico y social”, seguido del tema de “política pública”.

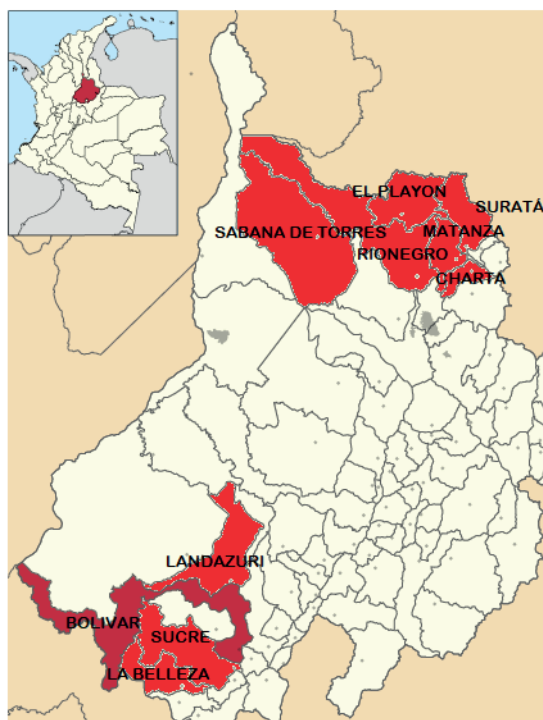
Por otro lado, el proyecto de investigación propuesto se articula desde las mencionadas líneas de investigación participantes, con las actividades de investigación, docencia y proyección social —funciones sustantivas de la Universidad— 16 en primer lugar, desde la docencia en el desarrollo y generación de nuevo conocimiento en una temática que actualmente es impartida a los estudiantes tanto de pregrado como de especialización y maestría, lo cual permitirá una capacitación y actualización constante de los contenidos relativos al ejercicio docente en las áreas afines a este proyecto fortaleciendo así la interacción docente-estudiante a partir de problemas e interrogantes concretos producto del proceso de investigación en el contexto de problemáticas actuales de la sociedad, especialmente las concernientes a las ZOMAC en Santander.

Así mismo, desde la función sustantiva institucional de investigación, es posible articular el presente proyecto, en razón a la generación de nuevo conocimiento que se persigue como finalidad del trabajo a ejecutar a lo largo de las etapas y objetivos planteados, por medio de diseños metodológicos frescos, innovadores y que ofrezcan con gran posibilidad de éxito la comprobación de las hipótesis formuladas, desde su verificación con los problemas de la realidad social y su plena aplicación práctica en el ordenamiento jurídico colombiano. Por último, la investigación planteada se articula con la función sustantiva de proyección social, en razón a la necesaria relación entre la universidad y su exteriorización con la sociedad, desde un alcance regional esta busca fortalecer el desarrollo económico y social, específicamente en el tema de ZOMAC en Santander.

Este proyecto se enfoca hacia un estudio de las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) en el Departamento de Santander en los campos de la tributación territorial. Esta propuesta se encuadra en el foco temático de las ciencias sociales, desarrollo humano y equidad de la misión de sabios Minciencias 2019, el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 y el Plan Estratégico Departamental de Ciencia, Tecnología e Innovación de Santander (2020), en el que se evidencian elementos en común que giran en torno a los objetivos de equidad, paz y justicia a través de la investigación y la innovación para lograr mayor competitividad y valor agregado en la región en el contexto del posconflicto.

Área geográfica involucrada o referente territorial de estudio: departamento de Santander, municipios ZOMAC: Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres y Sucre.

MAPA 1.



Fuente: elaboración propia.

## I. Contexto de la ZOMAC en Colombia

Con los acuerdos de paz entre el Gobierno de Colombia y la guerrilla de las FARC-EP en 2016, y con el fin de superar el conflicto armado que por años perduró en muchos territorios del país, a través del desarrollo socioeconómico en los municipios más afectados por el conflicto, el Gobierno nacional diseñó la estrategia ZOMAC para promover el crecimiento y desarrollo de 344 municipios altamente sensibles al conflicto armado mediante beneficios en materia de impuesto a la renta y, a su vez, a través del mecanismo de obras por impuestos.

Desde la implementación de las ZOMAC en el país, no se ha realizado un estudio que muestre los resultados de la implementación de estas políticas para la paz y la equidad social, en favor de los municipios que han sido históricamente afectados por la violencia. Específicamente, el departamento de Santander cuenta con 10 municipios ZOMAC: Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres y Sucre, cuyo estudio en materia de tributación territorial es necesario para contribuir al incremento de la competitividad tributaria de estos 10 municipios ZOMAC mediante

la actualización de los estatutos tributarios territoriales debido al potencial desarrollo socioeconómico que pueden alcanzar estos territorios, siendo atractivos para los contribuyentes de la región.

Romero Molina (2018) realizó un análisis del beneficio de pago progresivo del impuesto de renta dentro de las ZOMAC y su posible trato discriminatorio respecto de las sociedades constituidas antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, como una violación directa al art. 150-12 de la Constitución Política de Colombia. Valencia Campos (2020) en su estudio estableció los aportes de lo propuesto en el marco de la estrategia ZOMAC, específicamente para la iniciativa de obras por impuestos, para el desarrollo y para la materialización de los beneficios de la paz. Con este propósito se realizará un estudio de caso específico, utilizando el municipio de Arauca con el que se espera establecer, desde un punto de vista cualitativo, hasta qué punto la iniciativa:

- (i) Ha promovido el desarrollo integral del municipio.
- (ii) Cuenta con un diseño institucional en el municipio que permita explotar las potencialidades de este.
- (iii) Tiene barreras que impiden que los privados participen en esta iniciativa.

Por su parte, Álvarez Cuervo (2018) estudió el marco jurídico las ZOMAC, para mostrar cómo el Gobierno ha propuesto soluciones políticas, sociales y económicas para cerrar las brechas de desigualdad que durante mucho tiempo han existido en varios municipios del país y así mismo determinar los principales problemas hermenéuticos y de aplicación que estas normas podrían implicar.

Así mismo Valderrama y Luis (2016) exponen el desarrollo de la Ley 1819 de 2016 sobre el tema, mostrando las particularidades de los beneficios tributarios concedidos y del entonces nuevo mecanismo de obras por impuestos.

Por otra parte, Álzate Castro, Arias Moreno y Moreno Giraldo (2019) exponen la descripción de los beneficios tributarios plasmados en la Ley 1819 de 2016 y en su Decreto Reglamentario 1650 de 2017, en el cual se indaga sobre la percepción de crear nuevas sociedades en las zonas más afectadas por el conflicto armado, tomando como referencia el municipio de Granada, ubicado en el departamento del Meta, la investigación se desarrolló aplicando encuestas, en las cuales se analizaron las variables de conocimiento de la normatividad, de los beneficios tributarios de la ZOMAC, identificación de las principales actividades económicas y del nivel socioeconómico del municipio de Granada, con el fin de determinar la capacidad de los empresarios en la generación de nuevas empresas en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC).

En el mismo sentido, Gómez Santamaría y Suaza Pérez (2020) concluye que el Gobierno nacional tiene buenas intenciones o alternativas con las poblaciones más vulnerables y por eso crea mecanismos que ayudan al desarrollo económico de estas zonas afectadas, en este caso son las Zonas Más Afectadas por el Conflicto (ZOMAC), en las que se otorgan beneficios a los empresarios que creen empresas nuevas en estas zonas escogidas por el

Gobierno nacional las cuales deben cumplir unas características específicas para pertenecer en el grupo selectivo de las ZOMAC.

En este sentido, también Leal Villamizar y Ruiz Vega (2021) mencionan que cuando se habla de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), se hace respecto a un reconocimiento e identificación necesarios para que estas avancen con mayor equidad hacia el desarrollo, siempre y cuando se haga una interpretación adecuada de la norma, un control y una organización rigurosa de las pequeñas y medianas empresas y una atención pertinente al curso de lo estipulado por la normatividad.

Es importante señalar que el incumplimiento de los requisitos que inicialmente se estipularon en la obra o proyecto conllevan un cargo, intereses de mora tributario o pago del impuesto en modalidad ordinaria con sus respectivos intereses, ello, de una u otra manera, asegura una respuesta efectiva en mayor medida, hacia el objetivo inicial de la estrategia y al uso indebido de sus modalidades.

Lo más importante de este análisis es que el beneficio les permite a los empresarios percibir a estas zonas con todo su potencial de desarrollo, beneficiando las compañías, pero también la paz, y para que ello ocurra es fundamental no alejar la mirada de aspectos de seguridad analizando las dinámicas de los territorios, las relaciones de los actores y la intervención oportuna que permita dar continuidad al desarrollo de estas zonas.

Mattos Guzmán (2018) en su estudio concluye que esta iniciativa tiene un gran potencial que permite que todos se favorezcan, en la medida en que se tiene la posibilidad de obtener un beneficio, bien sea directo o indirecto. Será directo para sus participantes y para el Estado, indistintamente de si los empresarios deciden acogerse a la modalidad del Régimen Especial de Tributación o de Obras por Impuestos. Para los empresarios, es claro el beneficio a partir de lo expuesto en el respectivo acápite, puesto que obtienen no solo ventajas tributarias, sino también mejoras en sus condiciones de operatividad en la zona, en sus relaciones con las comunidades con las que opera y, por ende, en su imagen reputacional en general.

El Estado, por su parte, también tiene ganancias directas en la medida en que alcanza su propósito de generar alianzas con el sector privado para reducir la carga obligacional en cuanto a la disminución de la brecha socioeconómica y la creación de condiciones óptimas para la construcción de paz. Silva, Álvarez y Sierra (2020) comprenden los aspectos sociales y tributarios durante los años 2017 y 2018 en las ZOMAC. La investigación presentada es de tipo documental y se propone como un artículo de revisión. Se construyeron las categorías necesarias para el análisis e identificación de los trabajos efectuados en torno a las ZOMAC.

De los 27 trabajos de investigación analizados se destaca, en primer lugar, que estos corresponden en un 59,26 % a investigación formativa, corroborando el interés en estudiantes de pregrado, especialmente de la disciplina de contaduría; en segundo lugar, los conceptos con mayor importancia son impuestos, renta, conflicto armado, posacuerdo, posconflicto, los sectores rurales que desarrollan actividades agrícolas y agropecuarias y aspectos sociales. Por último, la metodología que se presentó en las investigaciones documentadas corresponde en un 80 % de los trabajos al enfoque cualitativo y de tipo descriptivo.

Lozano-Lozano y Saavedra-Orozco (2020) mencionan que la normatividad colombiana plantea que las nuevas sociedades que desarrollen todo el proceso productivo en los municipios denominados Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC) tendrán beneficios tributarios durante 10 años, consistentes en tarifa progresiva del impuesto de renta a partir del 2017, que varía según el tamaño de la empresa que se obliga a cumplir con requisitos mínimos de inversión y generación de empleo o al pago parcial del impuesto de renta mediante la inversión directa en ejecución de proyectos de trascendencia social en las ZOMAC al obtener ingresos brutos iguales o superiores a 33 610 unidades de valor tributario (UVT).

Se realizó un estudio de tipo descriptivo con enfoque mixto (cuantitativo-cualitativo) para la caracterización de los empresarios, determinar el conocimiento y nivel de acogimiento a la normatividad, aplicándose un cuestionario a los empresarios y una entrevista semiestructurada personal de los entes municipales y gubernamentales sobre el conocimiento y divulgación sobre lo reglamentado por la ley para las ZOMAC, permitiendo esclarecer la realidad en la aplicación normativa que plantea incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las ZOMAC.

### ***A. Conceptualización de las ZOMAC***

ZOMAC hace referencia a las zonas más afectadas por el conflicto, es decir, a los 344 municipios elegidos por el Gobierno nacional para acceder a condiciones que acerquen dichos territorios al desarrollo socioeconómico de las regiones que no sufrieron la violencia generada por el conflicto armado.

En Santander existen 10 municipios ZOMAC (Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres y Sucre). Competitividad: Porter (1985) señala que la competitividad es la capacidad de una empresa para producir y mercadear productos en mejores condiciones de precio, calidad y oportunidad que sus rivales. Pos-conflicto: según Ugarriza (2013) es el período de tiempo que sigue a la superación total o parcial de los conflictos armados. Puede entenderse como un concepto de un único atributo: la reducción del número de homicidios relacionados con el conflicto por debajo de un umbral determinado, que le otorga o le niega el estatus de conflicto activo.

En el presente marco conceptual o referencial se establecieron conceptos claves para la investigación a tratar, dichos conceptos guardan una relación entre sí, con los cuales se busca tener una visión más clara de la interpretación del problema de la investigación y el desarrollo de este. Para iniciar se debe tener una idea sobre que es el sistema jurídico, el cual puede definirse como “sistemas normativos institucionalizados, en los que conviven instituciones creadoras e instituciones aplicadoras de normas” (Raz, 1980, p. 185).

Quizá lo más adecuado para entender el concepto anterior será definir lo que es una norma, para Eduardo García Máynez “la palabra norma suele usarse en dos sentidos: uno amplio y otro estricto: Lato sensu aplicase a toda regla de comportamiento, obligatoria o no; stricto sensu corresponde a la que impone deberes o confiere derechos”.

García (1940, p. 4), la relación de este concepto con el anterior será que las instituciones que conviven o pertenecen al sistema jurídico son las encargadas de aplicar estas normas que imponen unos deberes o como lo dice Máynez confieren derechos.

Para adentrarnos más en el tema concreto de la investigación, es clave definir qué son los entes territoriales, este concepto se acapara en la *Cartilla de Descentralización y Entidades Territoriales* de la Procuraduría General de la Nación, en la que se define a los entes territoriales como “personas jurídicas de derecho público que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses dentro de los límites de la Constitución y la Ley” (Mesa, 2011, p. 21), la Constitución Política de 1991 en el artículo 286 destaca que “son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley”, ahora será pertinente rodear el concepto de *tributos territoriales*, al cual podemos ver como “el dinero que los contribuyentes deben de pagar al Estado como aporte a la financiación de los servicios y actividades que éste realiza. Los tributos se clasifican en Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales” (Ospina, 2007, p. 223), se entiende como impuestos “el dinero que el Estado exige con carácter general y obligatorio a los contribuyentes con capacidad de pago para financiar los gastos públicos de forma general, sin que genere a favor del contribuyente derechos de contraprestación personal, proporcional y directa”.

Ospina (2007), las tasas son

el dinero que el Estado exige a los beneficiarios o usuarios de bienes o servicios prestados u ofrecidos por entidades públicas, para financiar la producción o prestación de dichos bienes o servicios. El pago de este dinero genera a favor del contribuyente el derecho a exigir bienes y servicios en proporción al monto pagado. (p. 224)

Y, por último, las contribuciones especiales son

el dinero que el Estado exige a los beneficiarios de obras y servicios estatales para financiar la construcción o mantenimiento de dichas obras o servicios, o por el beneficio individual obtenido por las obras o servicios dotados por el Estado. Este tributo constituye una mezcla entre el impuesto y la tasa, teniendo del impuesto su obligatoriedad, aunque no su generalidad y, de la tasa, la contraprestación, aunque no necesariamente proporcional o directa. (Ospina, 2007, p. 224)

Cuando la presente investigación alude a los elementos del tributo hace mención al sujeto activo, al sujeto pasivo, hechos generadores, base gravable y tarifas, la pregunta a resolver ahora es qué significan todos los términos nombrados anteriormente, pues, el sujeto activo se puede definir como “el nivel de Gobierno a favor del cual fue creado el tributo. Supone las potestades de determinación, liquidación y cobro del tributo. En Colombia, se ha reconocido como sujetos activos a la Nación, los Departamentos y los

Municipios” (Ospina, 2007, p. 18). El sujeto pasivo es “sobre quien recae la carga o responsabilidad de pagar el tributo (obligación principal) y de cumplir con las obligaciones procedimentales o instrumentales. El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18). José Ospina (2007) en su texto “Herramientas para la gestión tributaria de los municipios” define como hecho generador las “Circunstancia tipificada en la Ley, que hace que el ciudadano se convierta en sujeto pasivo” (p. 18), de igual manera define base gravable como el “Monto o valoración económica sobre el cual se liquida la obligación tributaria” (Ospina, 2007, p. 18) y, por último, las tarifas son “el porcentaje o la suma que, aplicada a la base gravable, determina el impuesto a pagar por el contribuyente” (Ospina, 2007, p. 18).

Para ser concernientes, es útil definir los principios de reserva de ley, unidad, autonomía e igualdad, al igual que equidad y legalidad tributaria, que son significativos y trascendentes para el proceso de esta investigación. De acuerdo con lo expresado por la Corte Constitucional se puede entender como principio de reserva de ley

una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias, de esta manera el principio de legalidad general, que se expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de ley en determinadas materias. (Sentencia C-594 de 2010)

### El principio de unidad

implica que entre las diferentes disposiciones de la ley debe existir una relación objetiva y racional, que puede manifestarse de diferentes formas: Bien sea que exista entre ellas una relación temática (conexidad material), o que compartan una misma causa u origen (conexidad causal), o en las finalidades que persigue el legislador con su creación (conexidad teleológica), o que razones de técnica legislativa hagan conveniente incluir en una ley determinada regulación. (Sentencia C-714 de 2001)

Se puede interpretar como principio de autonomía tributaria, la capacidad administrativa y presupuestal que tienen los entes territoriales para sostenerse y revestir las necesidades que posee su territorio

el artículo 287 de la Carta determina que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley tienen los derechos de gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que le correspondan, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y participar en las rentas nacionales. (Ospina, 2007, p. 15).

Prosiguiendo con la conceptualización de los principios, el principio de igualdad es tratado en el art. 13 de la Carta Magna, dicho artículo, traducido al campo tributario, significa que “en virtud del principio de igualdad, todas las personas tienen el derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario, es decir, que resulta ilegítimo que alguien pueda ser sujeto de exacciones diferentes” (Ospina, 2007, p. 14).

Es momento para hablar sobre los principios de legalidad y equidad tributaria. Respecto al principio de legalidad tributaria, este se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política: el primero consagra una reserva en el Congreso para “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”, mientras que el segundo exige a la ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos.

Este principio se funda en el aforismo “nullum tributum sine lege” que exige un acto del legislador para la creación de gravámenes, el cual se deriva a su vez de la máxima, según la cual no hay tributo sin representación en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano e implica que solo los organismos de representación popular podrán que imponer tributos. Históricamente este principio surgió a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation el cual es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del Estado democrático” (Sentencia C-891 de 2012). La corte también establece tres formas en que este principio debe ser visto, y las describe así:

En primer lugar, como la exigencia de respetar la reserva competencial de los órganos de representación popular pluralistas para decretar, modificar o suprimir tributos; en segundo lugar, como una orden, dirigida a los órganos de representación popular facultados para establecer las contribuciones fiscales y parafiscales, enderezada a garantizar que todo acto de imposición predetermine debidamente los elementos mínimos de la obligación tributaria, y habida cuenta de las tres clases de gravámenes: los impuestos, las tasas y las contribuciones, la Constitución dispone que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar “directamente” los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables de todos los tributos, y además “las tarifas de los impuestos”, y que cuando se trata de tasas o de contribuciones, la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa, que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen, siempre y cuando el correspondiente acto de creación tributaria establezca el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto. De ahí que la jurisprudencia haya interpretado que sólo cuando se trata de impuestos es obligación de quien crea el tributo fijar directamente la tarifa y cuando la normatividad se refiera a tasas y contribuciones, la obligación de los órganos populares pluralistas no se extiende hasta la fijación precisa y clara de la tarifa, sino hasta la

determinación del sistema y el método, en virtud de los cuales otras autoridades habrán de fijar la tarifa de esas especies tributarias; y finalmente, el principio de legalidad tributaria es entendido en el contexto de un Estado unitario, como la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley. (Sentencia C-704 de 2010)

El principio de legalidad tributaria busca fortalecer o proteger al pueblo, de los abusos que se pueden sufrir de forma impositiva, por parte de los gobernantes, ya que en razón a lo anterior, el acto jurídico que impone la contribución debe sentar una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válidos, brindando así, una seguridad jurídica. La corte estableció que el principio de legalidad tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes:

(i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.” (Sentencia C-891 de 2012). De acuerdo a lo expresado por la corte, se puede decir del principio de equidad “comporta la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia que proscribe toda formulación legal que implique tratamientos tributarios diferenciados injustificados, y sirve de guía para ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes, para lo cual resulta relevante la valoración de su capacidad económica, no siendo éste el único criterio en materia de equidad tributaria, que a su vez se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria, de manera que no le es dado imponer cargas o beneficios manifiestamente inequitativos, sin que con ello se quiera significar que el legislador esté impedido para establecer algunos beneficios en consideración de circunstancias particulares de orden fiscal o extra fiscal, siempre que ellos se encuentren debidamente justificados. (Sentencia C-748 de 2009)

Ahora es momento de presidir la conceptualización sobre la potestad reglamentaria. “La potestad reglamentaria, en consecuencia, tiene naturaleza ordinaria, derivada, limitada y permanente. Es ordinaria debido a que se trata de una competencia adscrita por la Constitución dentro de las funciones propias de la Rama Ejecutiva, sin que para su ejercicio requiera de habilitación distinta de la norma constitucional que la confiere. Tiene carácter derivado, puesto que requiere de la preexistencia de material legislativo para su ejercicio.

Del mismo modo es limitada porque

encuentra su límite y radio de acción en la constitución y en la ley; es por ello que no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador”. Por último, la potestad

reglamentaria es permanente, habida cuenta que el Gobierno puede hacer uso de la misma tantas veces como lo considere oportuno para la cumplida ejecución de la ley de que se trate y hasta tanto ésta conserve su vigencia. (Auto 049 de 2008)

El concepto de *tributo* en la Constitución, y como ha sido entendido por la Corte, comprende un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” derivada del “poder de imperio”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y su naturaleza es coactiva.” (Sentencia C-260 de 2015).

Es importante tener claro el concepto de *potestad tributaria* como aquella facultad

radicada en los cuerpos representativos de elección popular; es así como en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales, y tratándose de tributos del orden nacional, corresponde al Congreso de la República establecer contribuciones fiscales, y excepcionalmente, contribuciones parafiscales; en tanto que en situaciones extraordinarias, como bajo el estado de conmoción interior, el Gobierno Nacional tiene facultad para fijar tributos a través de decretos legislativos, pudiendo en consecuencia imponer contribuciones fiscales o parafiscales, y en Estado de Emergencia, establecer o modificar tributo. (Sentencia C-134/09)

Es preciso hacer referencia a la importancia que tiene para esta investigación los conceptos que ha planteado la Corte frente al impuesto predial, estampilla, alumbrado público; haciendo referencia al primer tributo antes nombrado, la Corte lo define como “Un gravamen de orden municipal según lo establece la misma Carta Política en su artículo 317 al preceptuar que ‘Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble’. Ello significa que por mandato constitucional los municipios están facultados para gravar la propiedad inmueble, a través de sus concejos municipales o distritales” (Sentencia C-304 de 2012).

### ***B. Marco legal ZOMAC***

El conflicto armado ha marcado gran parte de la historia del territorio colombiano, el cual se pudo caracterizar por los amplios espacios de violencia presentados en los municipios que no contaban con protección del Ejército del Estado para garantizar la paz, la vida digna y un desarrollo social idóneo para los habitantes de esas zonas. Por lo que durante décadas esas localidades sufrieron épocas de violencia que generaron quebrantaciones en sus espacios económicos, sociales y educativos, que no les permitió avanzar como el resto de los municipios con carácter urbano.

De tal manera, el tratado de paz del 2016 se conoció como uno de los acontecimientos que marcó gran relevancia en las comunidades afectadas por el conflicto armado en el país, por lo que, en la reforma tributaria de la Ley 1819 del 2016, se realizó el aumento de algunos impuestos como el IVA y la creación de nuevos impuestos como fue el monotributo al carbono, los cuales se implementaron a partir de su vigencia en el 2017.

En tal sentido, en materia de tributos se conocieron dos mecanismos que funcionaron como un impulso económico y social en lo referente a la generación de empleo en esas zonas, esto mediante el régimen especial de renta para nuevas empresas y obras por impuestos por medio del apartado Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), desarrollado desde el artículo 235 al 238 de la Ley 1819 del 2016.

Por consiguiente, el marco de la ejecución del acuerdo de paz firmado por el Gobierno nacional con las FARC y de la reforma tributaria plasmada en la Ley 1819 de 2016, el Gobierno definió un listado de 344 municipios catalogados como ZOMAC, en el cual el Ministerio de Hacienda y Crédito Público junto al Departamento Nacional de Planeación (DNP) y la Agencia de Renovación del Territorio (ART) consideraron criterios para definirlos conforme al índice de desempeño fiscal y otros apartados.

El índice de desempeño fiscal se realizó mediante la medición del manejo que tienen los alcaldes y gobernadores para las finanzas públicas de los municipios, para conocer en materia fiscal la capacidad de autofinanciamiento en los gastos de funcionamiento, el respaldo de la deuda, la dependencia del Sistema General de Participantes junto al de Regalías, todo en cuestión a determinar la generación de recursos propios y la capacidad de ahorro que tenga el municipio afectado.

Lo anterior, se ha realizado para reconocer la heterogeneidad de las zonas rurales del país, al involucrar las interacciones entre las ciudades y el campo. En consecuencia, se deben tener criterios asociados a la densidad poblacional, el desarrollo económico, la relación de población urbano-rural y la decadencia de la zona debido al conflicto armado. Por lo que al determinar estos factores se difiere que los municipios destinados a aplicarse este mecanismo tributario son debido a la complejidad creada por las épocas de violencia en sus regiones.

Por consiguiente, para evidenciar las zonas más afectadas por el conflicto armado, se debió estudiar el nivel de afectación de conflicto para todos los municipios del país y considerar las variables como el índice de pobreza multidimensional que refleje el grado de privación de las personas, o el índice de desempeño fiscal, que manifieste la debilidad institucional de varios municipios del país. En tal medida, la Ley 1819 de 2016 establece tratamientos tributarios otorgados especialmente a las ZOMAC para fomentar el desarrollo económico de los municipios y cerrar las brechas socioeconómicas que afectan al país.

Cabe mencionar que estos municipios también están priorizados en los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), por lo que cumplen con los siguientes criterios:

1. Los niveles de pobreza, en particular, de pobreza extrema y de necesidades insatisfechas.
2. El grado de afectación derivado del conflicto.

3. La debilidad de la institucionalidad administrativa y de la capacidad de gestión.
4. La presencia de cultivos de uso ilícito y de otras economías ilegítimas. Los municipios PDET fueron priorizados, entre otros, por su alta afectación por el conflicto y la necesidad de una mayor celeridad en las inversiones, de superar las condiciones que prolongaron el conflicto armado y de garantizar su no repetición.

Con posterioridad, en el 2017 se formuló el Decreto 1650 que reglamenta los artículos 236 y 237 de la Ley 1819 de 2016, en el cual se define la aplicación de los beneficios tributarios a las microempresas, las pequeñas empresas, las medianas empresas y las grandes empresas de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado. Esto para generar un aumento de la actividad económica de las regiones, a través de medidas que inviertan en el desarrollo personal de los habitantes de tales municipios para mejorar la calidad de vida humana junto a la estabilidad financiera que pueda aportar una empresa.

Así mismo, las nuevas sociedades deberán estar inscritas al Registro Único Tributario (RUT) y legalmente constituidas en la cámara de comercio de su jurisdicción, las cuales deben cumplir con la realización de algunas actividades, sean estas industriales, agropecuarias, comerciales o de servicios. Además, el domicilio principal debe estar ubicado en uno de los municipios calificados como ZOMAC y que esta sociedad cumpla con el objetivo de generación de empleo en el periodo fiscal correspondiente del impuesto sobre la renta y complementario. En dado caso que no cumplan con alguno de los requisitos mencionados quedaran excluidas de este régimen de tributación.

Seguidamente, el Decreto 1915 de 2017 desarrolla el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 que regula el mecanismo de obras por impuestos, el cual extingue la obligación tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios, debido a que los contribuyentes de este impuesto ejecutan acciones de proyección social en las zonas que han sido mayormente afectadas por el conflicto armado. De tal manera, que en su ámbito de aplicación, los ingresos brutos deben ser iguales o superiores a 33 610 unidad de valor tributario (UVT) dentro del año gravable, para que sea aplicable tal modalidad.

Estos proyectos de inversión social deben ser avalados frente al ministerio competente según el objeto del proyecto, dado que son construcciones que están destinadas para el mejoramiento, optimización y ampliación de obras sociales que ayuden a suministrar edificaciones, servicios de agua potable, luz pública o educación, para así brindar una vida digna a los habitantes del municipio. No obstante, en situaciones en que la obra no haga parte de estos tipos de categorías, esta deberá pasar a un proceso de evaluación y aprobación específicos para determinar su viabilidad.

De tal forma que la estructuración de proyectos estará en conformidad con las directrices generales dadas por el Departamento Nacional de Planeación, debido a que estas estudian la viabilidad de las obras y las complejidades de su realización. Por lo que en casos en que el proyecto presentado no sea aprobado, la empresa pasará a pagar el impuesto correspondiente sin ningún tipo de interés moratorios ante la DIAN, por el incumplimiento del plazo del pago de la obligación tributaria correspondiente dado a que fue atrasada por la presentación del proyecto obra por impuesto.

Entonces, una vez sea aprobada la ejecución del proyecto, el contribuyente asumirá la ejecución de la obra en forma directa, en el cual se hará la notificación del acto administrativo sobre la vinculación del pago de impuesto y el cumplimiento de la etapa de preparación de la obra. Cabe resaltar que el contribuyente deberá celebrar un contrato de fiducia y depositar el monto total del valor de los impuestos con destino exclusivo a la ejecución de la obra, dado a que según el estado en el que termine de realizar la construcción, esta se verá reflejada en el incentivo tributario obras por impuestos.

En tal medida, se adjuntó un tiempo transitorio en que los proyectos presentados pasaron por la directriz del Departamento Nacional de Planeación, por lo que se determinó e implementó los ajustes al Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas requeridos para dar cumplimiento al artículo dos del Decreto 1915 del 2017, debido a que se dio un plazo de tres meses desde la publicación del decreto 292 de 2018.

Por otra parte, la DIAN goza de la facultad para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco que estén constituidas sobre su competencia, no obstante, esta entidad no está facultada de prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades. Así que, mediante el oficio n.º 0220 del 2021, aclara la aplicación de la Ley 1819 de 2016, es decir, señala los nuevos tipos de sociedades que pueden hacer parte de este beneficio tributario y que estas hayan constituido o iniciado su actividad económica a partir del 29 de diciembre de 2016.

Así mismo, mediante el oficio n.º 0627 de 2021 se resuelve la siguiente pregunta:

¿Las empresas constituidas después de la expedición del Decreto Reglamentario 1650 de 2017 que no hayan adicionado la expresión “ZOMAC” a su razón social, pierden los beneficios tributarios o pueden modificar sus estatutos adicionando a su razón social la expresión “ZOMAC”, y luego acceder a los beneficios? ¿Cuál sería el procedimiento?

Se manifiesta conforme al artículo 1.2.1.23.1.7. del Decreto Único 1625 de 2016 que para acceder a este mecanismo tributario las sociedades deben estar conformadas por los tamaños de empresa mencionadas anteriormente, tenga su domicilio principal, desarrolle toda su actividad en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado y que su actividad económica cumpla con los estándares de generación de empleo. De tal forma que si la sociedad no tiene en su razón social ZOMAC esta deberá ser incluida de conformidad con la normatividad comercial vigente.

Para concluir, se determina que el tratado de paz realizado en el 2016 abrió la posibilidad de beneficiar a los contribuyentes para la constitución de nuevas sociedades, debido a que se establecieron incentivos tributarios en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC), entorno a la creación de nuevas sociedades con fines sociales, que tuvieran como objetivo en sus obras o servicios, aumentar la generación de empleo y mejorar la calidad de vida de los habitantes. Lo anterior, debido a que este mecanismo tributario utiliza el método de obras por impuestos, en el que la actividad empresarial de la nueva sociedad es beneficiada con un régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios.

## II. Análisis aplicado de los beneficios ZOMAC en Santander

### A. Objetivo del beneficio tributario ZOMAC

La finalidad del incentivo económico ZOMAC, de conformidad con el artículo 235 de la Ley 1819 del 2016, consta de fomentar temporalmente el desarrollo económico, aumentar el acceso al empleo de los campesinos, comunidades indígenas, afrodescendientes, raizales, palenqueras y productores rurales, en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC) buscando cerrar la brecha económica y social existente entre ellas y el resto del país.

En lo concerniente, a los sujetos pasivos de este beneficio serían las microempresas, las pequeñas empresas, las medianas empresas, las grandes empresas y las nuevas sociedades que constituyan su objetivo en realizar obras por impuestos, generación de empleo e incentivo en la economía del sector municipal. De esta manera, para determinar a qué tipo de personas jurídicas contribuyentes, se tiene con base en los activos de ingresos de la siguiente manera:

**TABLA 1. PARA DETERMINAR QUÉ TIPO DE PERSONA JURÍDICA APLICA**

| Persona jurídica | Activos totales        |
|------------------|------------------------|
| Microempresa     | < 501 SMMLV            |
| Pequeña empresa  | 502 SMMLV–5001 SMMLV   |
| Mediana empresa  | 5002 SMMLV–15000 SMMLV |
| Grande empresa   | > 15000 SMMLV          |

Fuente: elaboración propia del investigador con base en el artículo 236 de la Ley 1819 del 2016.

Este beneficio solo será aplicable a las personas jurídicas que tengan su domicilio principal en uno de los municipios constituidos como una de las zonas más afectadas por el conflicto armado, debido a que estas fueron las regiones con mayor afectación por la violencia y su escases económica es considerable. Las cuales fueron definidos por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio (ART), de tal forma, este régimen aplicaría a las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en un municipio calificado como ZOMAC.

En lo referente, al régimen de tributación de las nuevas empresas que inicien su actividad económica en un municipio catalogado como ZOMAC deberán cumplir las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros del artículo 237 de la Ley 1819 del 2016, que se mencionan a continuación:

- a. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean micro y pequeñas empresas, que inicien sus actividades en las ZOMAC por los años 2017 a 2021 será del 0 %, por los años 2022 a 2024 la tarifa será del

25 % de la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas o asimiladas, para los años 2025 a 2027 la tarifa será del 50 % de la tarifa general, en adelante tributarán a la tarifa general.

- b. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean medianas y grandes empresas, que inicien sus actividades en las ZOMAC por los años 2017 a 2021 será del 50 % de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas o asimiladas; por los años 2022 a 2027 la tarifa será del 75 % de la tarifa general; en adelante las nuevas grandes sociedades tributarán a la tarifa general.

Así mismo, las personas jurídicas contribuyentes beneficiarias de este régimen de tributación que cumplan con la proyección de obras por impuestos, relacionados con el suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción o reparación de infraestructura vial se aplicara el descuento de la contribución sobre la renta y complementarios en el año o periodo gravable en la obtención ingresos brutos iguales o superiores a 33 610 UVT del periodo vigente. La reducción será del 50 % del impuesto a cargo de la correspondiente declaración de renta, mediante la destinación de dicho valor sea a la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en el municipio ZOMAC en la que este constituida la empresa.

### ***B. Delimitación de los municipios calificados como Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado a nivel nacional***

Esto representa la clasificación de conflictos o la categorización de las épocas de violencia en los 344 municipios que por su recorrido histórico han sufrido gran parte de las secuelas del conflicto armado en Colombia.

El Estado colombiano mediante el trabajo conjunto del Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio (ART), realizó seguimiento en cuestión a las condiciones de los municipios a nivel nacional que, debido al conflicto armado, haya generado que la capacidad de autofinanciamiento en los gastos de funcionamiento de los municipios sea escasa y que el indicador de debilidad institucional sea predominante para que no tener la capacidad de generar recursos propios.

Por consiguiente, para su escogencia se aplicaron índices de afectación del conflicto armado que hayan generado un factor importante de pobreza multidimensional en el municipio y que la ubicación de este no sea parte de una de las grandes aglomeraciones urbanas del país.

Así mismo, se tuvo en cuenta los municipios priorizados en los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), por cumplir con los criterios de niveles de pobreza o necesidad insatisfechas, el grado de afectación del conflicto, la debilidad institucional y la presencia de cultivos ilícitos en las zonas afectadas.

De tal manera, el (Departamento Nacional de Planeación, 2017) para la escogencia de los municipios analizó que cada uno de los municipios tuvieran un promediado con las siguientes características:

- Nueve millones de colombianos viven en las ZOMAC, lo que corresponde al 18 % de la población total del país.
- Los 344 municipios ZOMAC representan el 31 % de los 1102 municipios del país.
- El área de las zonas es de 610 405 km<sup>2</sup>, lo que equivale al 53,4 % del territorio nacional.
- Tanto en las ZOMAC como PDET la principal vocación del uso del suelo es forestal (58 %). Luego está la vocación agrícola (18 %) y ganadería (15 %).
- El 21,4 % de las Unidades de Producción Agropecuaria (UPA) en las ZOMAC tienen un uso predominante en bosques naturales.
- De 128 productos cultivados en los municipios ZOMAC, en 59 se tienen productividades por hectárea mayores que las nacionales.
- Hay 913 250 hectáreas (42 %) sembradas con productos que tienen mayor productividad que en el promedio nacional.
- Café, palma de aceite, maíz, plátano y arroz son los principales productos sembrados en las ZOMAC. También en hectáreas menores hay cultivos de cacao, yuca, caña, banana y frijol.
- De acuerdo con el Censo Nacional Agropecuario (CNA) en los municipios PDET hay 2 186 953 hectáreas sembradas.
- En relación con conflictos por el suelo, el 69 % del territorio ZOMAC presenta un uso adecuado del suelo.

## 1. DELIMITACIÓN EN SANTANDER, SOBRE LA POSIBILIDAD DE APLICAR ZOMAC EN LOS DIEZ MUNICIPIOS QUE FUERON DESTINADOS SEGÚN LA LEY

El Decreto 1650 del 2017 estableció los 344 municipios ZOMAC en el territorio nacional, en el que 10 de estos pertenecen al departamento de Santander. En razón a que estas zonas cumplieron los criterios establecidos por el Gobierno nacional, mediante el análisis realizado por el Departamento Nacional de Planeación, la Agencia de Renovación del Territorio y los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial, en los que determinaron que los municipios ZOMAC de Santander son: Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres, Sucre y La Belleza.

Al realizarse esta elección para el departamento de Santander unos habitantes manifestaron la no inclusión de los municipios de San Vicente de Chucurí, el Carmen del Chucurí y los municipios del Magdalena Medio, dado que estas zonas también estuvieron afectadas intensamente por el conflicto armado. No obstante, ninguno de ellos cumplía de forma completa los criterios de valoración para determinarse ZOMAC y poder aplicarse este régimen de tributación.

Asimismo, la propuesta para el plan de desarrollo en Santander del periodo 2022 al 2026 busca vincular como municipios PDET y ampliar el número de municipios ZOMAC a aquellos que han sido los más afectados por el conflicto armado en el departamento de Santander, en este documento se hace la referencia que 170 municipios de las 16 subregiones pertenecientes al programa de desarrollo con enfoque territorial fueron priorizados una vez terminada la firma del acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera.

En dicho análisis se toma en cuenta que los criterios de selección fueron el grado de afectación derivado del conflicto armado, los índices de pobreza y, como se ha mencionado, las necesidades básicas insatisfechas junto con los cultivos y las economías ilícitas que generan debilidad institucional en el municipio. Esto, en cuestión de sugerir la vinculación de los municipios más perjudicados de las provincias de Vélez y Yariguíes como PDET. En el cual, realizan la crítica de que solo en Santander hay 10 municipios categorizados como ZOMAC, por lo que se propuso revisar la ampliación de esta categoría en el departamento para tal periodo.

Por otra parte, para el año 2018 de conformidad con el boletín n.º 056 se habían creado 407 nuevas empresas en las zonas más afectadas por el conflicto armado, en la que 6 de estas se han instaurado en el departamento de Santander para tal año, no obstante, hay que resaltar que hasta la terminación de la vigencia de esta Ley 1819 del 2016 la cual acaba su vigencia en el año 2027. Estas personas jurídicas deberán seguir cumpliendo con los requisitos que determina el Decreto 1650 del 2017 que son los siguientes:

- Constituirse e inscribirse en la Cámara de Comercio respectiva.
- Tener como domicilio principal los municipios declarados como ZOMAC.
- Desarrollar la totalidad de su proceso productivo en estos municipios.
- Cumplir con los montos mínimos de inversión y generación de empleo.

Cabe mencionar que llegado al caso de que una persona jurídica contribuyente ya constituida y beneficiada por este régimen de tributación referente al impuesto sobre la renta, si llega en algún momento de la vigencia que tiene la ley a incumplir alguno de los requisitos antes mencionados automáticamente dejaría de ser beneficiada por el incentivo tributario ZOMAC.

Por otro lado, para generar más incentivos para la creación de nuevas empresas en Santander, la gobernación del departamento realizó una reunión en la que asistieron representantes y delegados de las empresas de la región para explicar los aspectos importantes del Decreto 1915 de 2017, que regula ZOMAC, que es el beneficio tributario para las empresas que inviertan en alguno de los 10 municipios, por medio de la realización de obras por impuestos o la inversión para la generación de empleo.

En dicha reunión, el secretario de Planeación de Santander, el funcionario Héctor Julio Fuentes Durán, manifestó lo siguiente: “Desde la Gobernación de Santander, estamos dispuestos a prestar toda la asesoría a las empresas y a los municipios ZOMAC del departamento, que deseen aprovechar los beneficios que ofrece este iniciativa gubernamental que fomenta el desarrollo de las regiones en tiempos de paz”, lo cual fue realizado para el año 2018, pero desde esa última reunión no se identificó otra forma de que la gobernación generara formas de publicidad para el conocimiento del incentivo tributario ZOMAC en Santander.

Por consiguiente, en el desarrollo de esta investigación se tomará el municipio de Sabana de Torres, debido a que ha sido una región que por su recorrido histórico sufrió las atrocidades del conflicto armado y dejó secuelas en que los habitantes por si solos no pueden recuperarse. Es por eso que el Gobierno nacional lo toma como un municipio ZOMAC, por lo que resulta indispensable realizar el análisis de los estatutos tributarios de este municipio y como este régimen ha beneficiado a las personas jurídicas que se han dedicado en constituir su actividad económica en la región.

De la misma manera, se tendrá de referente el municipio de Rionegro, en la que su economía se concentra en el sector agrícola entorno a la producción de café y demás derivados de las cosechas que estos realizan. Por otro lado, en esta región la Unidad Nacional de Víctimas realizó la entrega de cheques a la población víctima del conflicto armado en Rionegro y municipios aledaños, por lo que es considerado como una zona en la que la violencia fue relevante en sus habitantes. Es por esto que el municipio de Rionegro parte del análisis en cuestión al beneficio tributario ZOMAC que es aplicable a las empresas que se constituyeron a partir del 1.º de enero del 2017 (Marín, 2021). Así mismo, se tomará el municipio de El Playón como referente de las zonas en las que existen empresas con razón social ZOMAC.

## 2. ANÁLISIS DEL IMPACTO DE ZOMAC EN EL MUNICIPIO DE SABANA DE TORRES

Mediante el acuerdo n.º 35 de 2016, se realizó la última modificación del estatuto tributario del municipio de Sabana de Torres con el fin de establecer las obligaciones normativas y armonizar las herramientas tanto fiscales como financieras. En dicho documento, se desarrolla la fuente de la obligación tributaria para que el contribuyente realice sus obligaciones constitucionales entorno al financiamiento de los de inversiones del Estado, realizado mediante el pago de tributos fijados para este, en los que estos se desarrollen en los principios de justicia y de equidad.

Como se ha dicho, todo estatuto tributario debe regirse por los principios que rigen el derecho tributario a nivel nacional, así como el establecimiento del sujeto activo de los impuestos, tasas y contribuciones, que esta enlazado con el sujeto pasivo de estos impuestos, tasas y contribuciones establecidas en el estatuto a las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellos quienes realicen el hecho gravado, a través de otra actividad en la que se configure el hecho generador del impuesto.

Con base en el artículo 7 del estatuto tributario de Sabana de Torres, se entiende que esta entidad territorial goza de autonomía para fijar los tributos municipales dentro de los límites establecidos por la constitución y la ley. Con base en esto, el municipio establece los sistemas de recaudo y administración de estos para el cumplimiento de su misión.

El artículo 8 de este mismo estatuto tributario declara que la imposición de tributos lo deberán hacer solamente el Congreso, la Asamblea y el Consejo Municipal, los cuales podrán imponer contribuciones fiscales, así como realizar la fijación de los sujetos activos y pasivos, los hechos y la base gravable, en virtud de la aplicación del principio reserva de ley. No obstante, en cuestión a la autonomía de la entidad territorial esta podrá establecer, reformar o eliminar tributos, impuestos, contribuciones, tasas y ordenar exenciones tributarias siempre de conformidad con la constitución y la ley; tal tarea le corresponderá ser realizada por el concejo municipal de Sabana de Torres.

Asimismo, en lo referente a la autonomía de las entidades territoriales el artículo 10 de este estatuto tributario determina que existe la protección de las rentas que sean a favor del municipio, es decir, que la ley no podrá conceder excepciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Estas serían el

producto de los bienes y contratos, las participaciones y demás transferencias provenientes de la nación y el departamento, los recursos de capital, créditos y confirmaciones, los ingresos y recursos de carácter extraordinario o eventual, y el producto de los impuestos, tasas, contribuciones, multas generadas por el municipio de Sabana de Torres.

De conformidad con lo anterior, el beneficio tributario ZOMAC afecta el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas contribuyentes, debido a que es un impuesto de categoría de nivel nacional por lo que su exención es determinante y fija en todos los municipios calificados como zonas más afectadas por el conflicto armado. Es por esto que el legislador determinó que este tributo que sería el reducido para así incentivar la conformación de nuevas sociedades en las zonas que estuvieron mayormente marginadas por el conflicto.

En Sabana de Torres, en un comienzo desde el año 2018, sólo contaba con dos empresas que se habían instaurado como parte del beneficio ZOMAC, no obstante, en los últimos cuatro años se ha realizado la conformación de otras 30 sociedades de las cuales cumple los requisitos para ser pertenecientes y beneficiarias de la reducción sobre la renta en lo referente al régimen tributario que ofrece ZOMAC. Estas se expondrán a continuación:

**TABLA 2. EMPRESAS ZOMAC EN SABANA DE TORRES**

| Razón social                             | Actividad económica                                                                        | Tipo de sociedad                   |
|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Agroindustria Palmares S. A. S.          | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                   | Sociedad por acciones simplificada |
| Palmares San Fernando S. A. S. ZOMAC     | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                   | Sociedad por acciones simplificada |
| Agroinversiones Ara S. A. S. ZOMAC       | Cultivo de cereales (excepto arroz) legumbres y semillas oleaginosas                       | Sociedad por acciones simplificada |
| Quiroga Duarte Asociados S. A. S. ZOMAC  | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                   | Sociedad por acciones simplificada |
| Agroconta ZOMAC S. A. S.                 | Actividades de contabilidad teneduría de libros auditoría financiera y asesoría tributaria | Sociedad por acciones simplificada |
| Inversiones El Milagro VH S. A. S. ZOMAC | Explotación mixta (agrícola y pecuaria)                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Palmera La Joaquina ZOMAC S. A. S.       | Cultivo de frutas tropicales y subtropicales                                               | Sociedad por acciones simplificada |
| Brisas Del Manantial ZOMAC S. A. S.      | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                   | Sociedad por acciones simplificada |
| Agroindustrias GMA S. A. S. ZOMAC        | Actividades de apoyo a la agricultura                                                      | Sociedad por acciones simplificada |
| Servicopalma Cala S. A. S. ZOMAC         | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                   | Sociedad por acciones simplificada |
| Agro Hitu ZOMAC S. A. S.                 | Explotación mixta (agrícola y pecuaria)                                                    | Sociedad por acciones simplificada |

| Razón social                                                 | Actividad económica                                                                                                                                                                                         | Tipo de sociedad                   |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| LYM Tics S. A. S.<br>ZOMAC                                   | Comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata                                                                                                                                            | Sociedad por acciones simplificada |
| Seaypi S. A. S.<br>ZOMAC                                     | Actividades de apoyo a la agricultura                                                                                                                                                                       | Sociedad por acciones simplificada |
| Sociedad La Vikinga S. A. S.<br>ZOMAC                        | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Agro Anaime S. A. S.<br>ZOMAC                                | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Instalaciones Franco & García S. A. S. ZOMAC                 | Instalación especializada de maquinaria y equipo industrial                                                                                                                                                 | Sociedad por acciones simplificada |
| Ingeniería Servicios y Construcciones Ingerco ZOMAC S. A. S. | Construcción de otras obras de ingeniería civil                                                                                                                                                             | Sociedad por acciones simplificada |
| Palmeras Rosa blanca S. A. S.<br>ZOMAC                       | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Empresa Palmera de Sabana de Torres S. A. S. ZOMAC           | Actividades de apoyo a la agricultura                                                                                                                                                                       | Sociedad por acciones simplificada |
| Inversiones Agropecuarias El Cortijo S. A. S. ZOMAC          | Cría de ganado bovino y bufalino                                                                                                                                                                            | Sociedad por acciones simplificada |
| Agro Soluciones ZOMAC S. A. S.                               | Actividades de apoyo a la agricultura                                                                                                                                                                       | Sociedad por acciones simplificada |
| Agropecuaria El Perhuetano ZOMAC S. A. S.                    | Cría de ganado bovino y bufalino                                                                                                                                                                            | Sociedad por acciones simplificada |
| Termo sabana ZOMAC S. A. S.                                  | Suministro de vapor y aire acondicionado                                                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Servicios CGL S. A. S.<br>ZOMAC                              | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Velas y Parafinas de Santander S. A. S. ZOMAC                | Comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por productos diferentes de alimentos (víveres en general) bebidas (alcohólicas y no alcohólicas) y tabaco | Sociedad por acciones simplificada |
| Dissabana ZOMAC S. A. S.                                     | Comercio al por mayor de productos alimenticios                                                                                                                                                             | Sociedad por acciones simplificada |
| Productores de Palma de Santander S. A. S. ZOMAC             | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                                                                                                                    | Sociedad por acciones simplificada |
| Agro Sabana S. A. S.<br>ZOMAC                                | Actividades de apoyo a la agricultura                                                                                                                                                                       | Sociedad por acciones simplificada |
| Pegantes y Prefabricados de la Sabana ZOMAC S. A. S.         | Comercio al por menor de artículos de ferretería pinturas y productos de vidrio en establecimientos especializados                                                                                          | Sociedad por acciones simplificada |
| Materia Gris Sabana Concretos ZOMAC S. A. S.                 | Fabricación de artículos de hormigón cemento y yeso                                                                                                                                                         | Sociedad por acciones simplificada |
| Transo líquidos S. A. S.<br>ZOMAC                            | Recolección de desechos peligrosos                                                                                                                                                                          | Sociedad por acciones simplificada |

Fuente: elaboración propia con base en la información obtenida de las empresas.

De tal manera, se evidencia que la principal actividad económica de Sabana de Torres está relacionada con la producción de los sectores agropecuarios, mineros y maderero, en razón a que la gran parte de las empresas instauradas en la zona pertenecen a algunas de esas actividades económicas. Es así que la base económica del municipio se compone en su mayor parte por la agricultura relacionada con el cultivo de la palma africana para la realización de aceites.

En relación con el cuadro realizado de las empresas constituidas en Sabana de Torres desde el inicio de la vigencia de ZOMAC, diez de estas pertenecen al ejercicio del cultivo de aceite o frutos oleaginosos, de las 31 empresas vigentes actualmente. Ahora, en lo relacionado a las demás actividades económicas desempeñadas por las empresas de este municipio se encuentran: la explotación agrícola y pecuaria, otras actividades relacionadas con la agricultura, actividades conexas del área de construcción y asesorías tanto económicas como tributarias de la zona.

Por otro lado, el tipo de sociedad que predominó de las personas jurídicas beneficiarias del régimen tributario de ZOMAC fueron las sociedades por acciones simplificadas de manera absoluta. Debido a la estructura flexible que estas tienen del capital y la amplitud de acciones que pueden realizar conforme a la legislación comercial, en lo referente de poder regular los estatutos económicos correspondientes a las acciones. Es por esto que para la constitución de empresa es más sencillo ser avalado por el requisito ZOMAC en generar una nueva sociedad.

Por último, el municipio de Sabana de Torres ha sido el más beneficiado de las zonas que fueron calificadas como zonas más afectadas por el conflicto armado en Santander, puesto que la ardua labor económica vigente de la zona los encaminó a ser una localidad potenciadora para la generación de grandes ingresos a las grandes sociedades en su mayoría. Dado que la principal actividad económica de las zonas en cuestión a la creación de nuevas empresas era más sencilla de ser enlazada con el ítem de generación de empleo en los habitantes de la zona.

### 3. ANÁLISIS DEL IMPACTO DE ZOMAC EN EL MUNICIPIO DE RIONEGRO

Mediante el acuerdo n.º 012 de 2008 se adopta el nuevo código de rentas del municipio de Rionegro, con la finalidad de fijar la obligación tributaria de conformidad con el numeral noveno del artículo 95 de la Constitución Política, que consta del deber que tiene todo ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones de la localidad. Así mismo, este estatuto tributario está regido por los principios de legalidad, certeza tributaria, equidad, eficiencia en el recaudo, irretroactividad, progresividad, potestad tributaria junto demás principios que rigen a nivel nacional y a las entidades territoriales.

Este municipio se enfoca en el principio de autonomía administrativa, entorno a la imposición de las potestades tributarias de administración, control, fiscalización y la autonomía de esta entidad territorial entorno al establecimiento del sistema de recaudo en los tributos impuestos por la entidad. Es por esto que goza de potestad tributaria en lo

relacionado al establecimiento de tributos de conformidad con la política fiscal y que atiende a los principios constitucionales mencionados anteriormente.

Por consiguiente, la aplicación del beneficio tributario ZOMAC fue realizado para tener aplicación en cuestión a los impuestos de nivel nacional para que tal aplicación no afecte la autonomía que tienen las entidades territoriales entorno a sus recursos, en virtud, de la reducción al impuesto sobre la renta a personas jurídicas que cumplen con los requisitos para ser beneficiadas de este régimen tributario.

La economía del municipio de Rionegro se concentra principalmente en el sector agrícola por parte del cultivo de cacao en la zona y por ser una de las localidades principales de la producción de cacao en el país. En cuestión, a la forma de aplicación de ZOMAC en este municipio 6 nuevas sociedades han decidido instaurar su actividad económica en esta región para realización de cultivos en tal municipio y su disponibilidad de tierras para la instauración de la sede principal de las nuevas empresas. Estas se expondrán a continuación:

**TABLA 3. EMPRESAS ZOMAC EN RIONEGRO**

| Razón social                                           | Actividad económica                                                                                     | Tipo de sociedad                   |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Limones El Paraíso S. A. A.<br>ZOMAC                   | Cultivo de hortalizas raíces y tubérculos                                                               | Sociedad por acciones simplificada |
| Agropecuaria Zamarkanda<br>ZOMAC S. A. S.              | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                | Sociedad por acciones simplificada |
| Campalma<br>ZOMAC S. A. S.                             | Cultivo de palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos                                | Sociedad por acciones simplificada |
| Innovación en Salud<br>de Santander S. A. S.<br>ZOMAC  | Actividades de desarrollo de sistemas informáticos (planificación análisis diseño programación pruebas) | Sociedad por acciones simplificada |
| Industria Santandereana<br>de Agregados ZOMAC S. A. S. | Extracción de piedra arena arcillas comunes yeso y anhidrita                                            | Sociedad por acciones simplificada |
| La Cosecha de Rionegro S. A. S.<br>ZOMAC               | Extracción de piedra arena arcillas comunes yeso y anhidrita                                            | Sociedad por acciones simplificada |

Fuente: elaboración propia con base en la información obtenida de las empresas.

En este municipio se evidencia que la actividad económica está regida por el cultivo de hortalizas, tubérculos y la palma para aceite. Asimismo, en la recolección de las materias primas de tal región, así como lo es la extracción de arena, la arcilla y otros materiales primordiales para el sector constructor en el departamento.

De tal manera, se considera que el municipio de Rionegro seguido de Sabana de Torres es considerado como uno de los productores de materia prima para la obtención de productos oleaginosos derivados de la palma africana para la producción de aceite. Por otro lado, este municipio solo cuenta con 6 empresas avaladas como ZOMAC y las que están vigentes son clasificadas como sociedades por acciones simplificadas.

En conclusión, esta región del país cuenta con la ventaja de estar colindante con el municipio de Bucaramanga lo que facilita el transporte y comercialización de las materias

primas obtenidas de cada una de las actividades económicas de las nuevas sociedades que se instauraron desde el año 2018.

#### 4. ANÁLISIS DEL IMPACTO DE ZOMAC EN EL MUNICIPIO EL PLAYÓN

El municipio de El Playón al igual que los municipios de Sabana de Torres y de Rionegro, se rige por los principios tributarios de legalidad, certeza tributaria, eficiencia, el recaudo del tributo y demás principios que afectan a nivel nacional la generación de rentas. Por otro lado, esta región del departamento de Santander se destaca por la agricultura de los cultivos de café, yuca, cítricos, tomate de árbol y tubérculos.

En la forma de aplicación que ha tenido el municipio en lo referente a ZOMAC, solo han tomado este beneficio tres empresas en esta localidad desde la vigencia que tomó desde el año 2017.

**TABLA 4. EMPRESAS ZOMAC EN EL PLAYÓN**

| Razón social                                 | Actividad económica                                | Tipo de sociedad                   |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------|
| La Cosecha<br>Playonera S. A. S. ZOMAC       | Comercio al por mayor<br>de productos alimenticios | Sociedad por acciones simplificada |
| Inversiones avícolas<br>M R E S. A. S. ZOMAC | Cría de aves de corral                             | Sociedad por acciones simplificada |
| Agropecuaria Taiwán<br>2019 S. A. S. ZOMAC   | Cría de caballos y otros equinos                   | Sociedad por acciones simplificada |

Fuente: elaboración propia con base en la información obtenida de las empresas.

Como se logra evidenciar, la ganadería y la agricultura fueron los sectores con atraktividad que llevaron a que nuevas sociedades se instauraran en el municipio. Así mismo, se identifica que las nuevas sociedades instauradas en el municipio de El Playón son las sociedades por acciones simplificadas, debido a que las ventajas que tiene este tipo de sociedad es la no obligatoriedad de crear la junta directiva, ni constar de revisor fiscal y tampoco de cumplir ciertos requisitos de otras sociedades como lo es la pluralidad de socios, lo que genera facilidad al momento de constituir empresa.

Por último, a pesar de que este municipio solo cuenta con la creación de tres nuevas sociedades, es uno de los tres municipios de Santander que ha aplicado de forma certera el objetivo que busca la Ley 1819 del 2016 sobre la finalidad de restablecimiento de nivel económico de estas zonas que, por derivación del conflicto armado, haya generado que las condiciones de vida en un porcentaje de sus habitantes no fueran satisfechas.

### III. Conclusiones

La finalidad del incentivo tributario ZOMAC es fomentar temporalmente el desarrollo económico en las regiones que intensamente sufrieron el conflicto armado en Colombia,

realizado por medio de la generación de empleo para los campesinos, comunidades indígenas, afrodescendientes, raizales, palenqueras y productores rurales de la zona. Lo cual es una iniciativa que parte del objetivo de restablecer la situación tanto social como económica de las zonas.

No obstante, los criterios de evaluación para determinar la categoría de municipio ZOMAC se consideran desiguales, dado que existen regiones del país que también fueron marginadas por la violencia y no reconocidas como ZOMAC, pero el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio, encargados de definir la categoría ZOMAC, determinaron que un municipio no se considera ZOMAC si el nivel de debilidad institucional no es predominante y la capacidad de generar recursos propios sea eficiente.

Es por esto que el plan de desarrollo en Santander del periodo 2022 al 2026 busca ampliar los municipios priorizados en los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial, e incluir otros municipios en la categoría ZOMAC. Lo cual sería beneficioso en las regiones que su índice de recaudo fiscal no es tan elevado y han sufrido las consecuencias del conflicto armado.

Cabe recalcar que la aplicabilidad de ZOMAC en el departamento de Santander esta sectorizada por las regiones más fuertes entorno a nivel geográfico. Un ejemplo de esto fueron los municipios de Sabana de Torres y de Rionegro que son los únicos municipios palmeros de ZOMAC en Santander, por lo que la actividad económica principal de la mayor parte de las sociedades por acciones simplificadas constituidas en estas zonas eran el cultivo de palma africana para la obtención de aceite.

Así mismo, como el sector agrícola y pecuario fue un gran enfoque para ser la actividad principal en una empresa ZOMAC, pero solo se concentraron en los tres municipios estudiados y los siete restantes que fueron: Bolívar, Charta, La Belleza, Landázuri, Matanza, Sucre y La Belleza. No se evidenciaron nuevas empresas o sociedades constituidas a partir del 29 de diciembre de 2016 y registradas en las ZOMAC, que se derivó a la lejanía de las zonas y los recursos que estos manejan.

Para concluir, se considera que el beneficio ZOMAC en la aplicación de tarifas progresivas y preferenciales del impuesto sobre la renta y retenciones en la fuente. Es un buen incentivo para poder aumentar el empleo y las obras sociales en las zonas que fueron marginadas por el conflicto. No obstante, este beneficio debe ser más atractivo a la vista de los empresarios o personas naturales que deseen constituir empresa por medio de una sociedad, dado que el conocimiento de ZOMAC no ha sido tan elocuente en el departamento.

Así mismo se considera que la actualización de los estatutos tributarios territoriales es la única alternativa para mejorar la competitividad tributaria territorial de los 10 municipios ZOMAC (Bolívar, Charta, El Playón, La Belleza, Landázuri, Matanza, Rionegro, Sabana de Torres y Sucre), ya que permitirá aumentar la seguridad jurídica y la legalidad en los tributos de cada uno de los municipios ZOMAC de Santander permitiendo la legitimidad de su cobro, al mismo tiempo que haría atractivo tributariamente a dichos territorios, logrando mayor inversión y desarrollo en la región.

## Referencias

- Acuerdo número 035 2016. “Por medio del cual se modifica el estatuto tributario del municipio de Sabana de Torres, Santander”.
- Acuerdo número 012 2008. “Por medio del cual se adopta el nuevo código de rentas del municipio de Rionegro, Santander”.
- Álvarez Cuervo, D. (2018). La corresponsabilidad del sector privado en la construcción del posconflicto: el caso de las ZOMAC (*Bachelor's thesis*, Escuela de Derecho y Ciencias Políticas).
- Álzate Castro, G., Arias Moreno, L. M. y Moreno Giraldo, L. V. (2019). Percepción de los empresarios en la creación de empresas en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) en el municipio de Granada, Meta. Universidad Cooperativa de Colombia, Villavicencio. <http://repository.ucc.edu.co/handle/ucc/11684>.
- Decreto 1650 de 2017. “Por el cual 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 n.º 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”.
- Decreto 1650 de 2017. “Por el cual 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 números 2 y 3, al Decreto número 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar los artículos 236 y 237 de la Ley 1819 de 2016”. 9 de octubre del 2017. D. O. No. 50251.
- Decreto 1915 de 2017. “Por el cual se adiciona el título 5 de la parte 6 del libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016”.
- Decreto 1915 de 2017. “Por el cual se adiciona el Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 al Decreto número 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016”. 22 de noviembre del 2017. D. O. n.º 50425
- Decreto 292 de 2018. “Por el cual se modifica el artículo 2 del Decreto 1915 de 2017 que establece la transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC)”. 15 de febrero del 2018. D. O. n.º 50.508
- Departamento Nacional de Planeación. (2017). “Beneficios tributarios para empresas que inviertan en 344 municipios afectados por el conflicto”. <https://www.dnp.gov>.

- co/Paginas/Beneficios-tributarios-para-empresas-que-inviertan-en-344-municipios-afectados-por-el-conflicto.aspx
- DIAN. (2015). UAE. DIAN–Coordinación de Estudios Económicos, Cuaderno de Trabajo n.º 54: “Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE y en el impuesto al valor agregado (IVA)—año gravable 2014 (cifras preliminares)”. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta,%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20para%20la%20equidad%20CREE%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20va-lor%20agregado%20\(IVA\)%20-%20a%C3%B1o%20gravable%202014.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta,%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20para%20la%20equidad%20CREE%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20(IVA)%20-%20a%C3%B1o%20gravable%202014.pdf)
- Gómez Santamaría, L. J. y Suaza Pérez, A. D. (2020). *Beneficios tributarios de las empresas ZOMAC*.
- Leal Villamizar, J. K. y Ruiz Vega, S. P. (2021). Artículo de reflexión: 1650 de 2017 ZO-MAC: más allá de los beneficios tributarios.
- Ley 1819 de 2016. “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. 7 de diciembre de 2016. D. O. n.º 50080.
- Ley 1819 de 2016. “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Diario Oficial n.º 50.101
- Lozano-Lozano, J. y Saavedra-Orozco, Y. A. (2020). Conocimiento de los empresarios de Villanueva (Casanare, Colombia) sobre la Ley ZOMAC. *El Ágora U.S.B.*, 20(2), 20-36. <https://doi.org/10.21500/16578031.4439>
- Marín, J. (2021). Nuevas indemnizaciones para población víctima del conflicto armado en Rionegro. <https://rionegro.gov.co/es/noticias/nuevas-indemnizaciones-para-poblacion-victima-del-conflicto-armado-en-rionegro/>
- Mattos Guzmán, M. (2018). Las ZOMAC: una mirada a la acción empresarial en contextos de transición (*Bachelor's thesis*, Uniandes).
- Oficio n.º 0220 19-02-2021- DIAN. *Impuesto sobre la renta y complementarios*. Zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC).
- Oficio n.º 0627 03-05-2021- DIAN. *Zonas afectadas por el conflicto armado – ZOMAC*. Incentivos Tributarios.

- Remolina, J., Parra, S. y Rodríguez, P. (2022). *Propuestas para el plan nacional de desarrollo 2022-2026*. Bucaramanga. e77ec05c35dac4e8a7e245f702b82eb52527322e.pdf (santandercompetitivo.org)
- Romero Molina, C. A. (2018). *Beneficios tributarios a las nuevas sociedades que inician actividades en las ZOMAC: ¿Excedió el legislador los límites constitucionales a su libertad de configuración en materia tributaria?* Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.
- Silva, E. R. L., Álvarez, S. P. R. y Sierra, D. F. P. (2020). Aproximación al estado del arte de las ZOMAC en Colombia. *Punto de Vista*, 12(17), 49-62.
- Ugarriza, Juan E. (2013). La dimensión política del postconflicto. Avances conceptuales y empíricos. *Colombia Internacional*, 77.
- Valderrama, V. y Luis, C. Z. Mecanismos tributarios para las ZOMAC (Ley 1819 de 2016).
- Valencia Campos, S. (2020). *Seguimiento y análisis de las contribuciones de la Ley 1819 de 2016 Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), al desarrollo en caso de estudio del municipio de Arauca*. Universidad Javeriana (trabajo de Grado).

Artículo recibido el 1 de abril de 2023

Aprobado por par 1 el 17 de abril de 2023

Aprobado por par 2 el 17 de abril de 2023

Para citar este artículo: Romero, C. A. (2023). Análisis aplicado a los beneficios ZOMAC en Santander. *Revista de Derecho Fiscal*, (23), 237-266.

Resultados del proyecto de investigación Misión Tributaria ZOMAC Santander desarrollado bajo el programa de investigación Fodein de la Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Agradecimientos a los Co- investigadores del proyecto de investigación Misión Tributaria ZOMAC Santander: Napoleón Barajas Ortiz, Diego Flórez y Nicolás Guzmán Cartagena. Igualmente, agradecimientos a los miembros del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás Bucaramanga: Karen Daniela Díaz Ortiz y Luis Adrián Gómez Monterroza por su apoyo en la consolidación de los resultados logrados en este proyecto