

**LA CORRESPONSABILIDAD DEL SECTOR PRIVADO EN LA CONSTRUCCIÓN
DEL POSCONFLICTO: EL CASO DE LAS ZOMAC**

Daniela Álvarez Cuervo¹

Asesor:

Enán Arrieta Burgos²

**Universidad Pontificia Bolivariana
Escuela de Derecho y Ciencias Políticas
Medellín
2018**

¹ Estudiante egresada, no graduada, de la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Bolivariana, Medellín, en el año 2018. Correo electrónico: danialvarez26@hotmail.com

² Este artículo de práctica se realiza como trabajo para aspirar al título de Abogada. Es el producto de la práctica realizada en la sociedad AF Abogados S.A.S. Se elaboró bajo la asesoría temática de Enán Arrieta Burgos, profesor asociado de la escuela de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Pontificia Bolivariana.

LA CORRESPONSABILIDAD DEL SECTOR PRIVADO EN LA CONSTRUCCIÓN DEL POSCONFLICTO: EL CASO DE LAS ZOMAC.

Sumario

Introducción. 1. Contexto general del posconflicto. 2. Antecedentes y contexto normativo de las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC). 3. Justificación de las ZOMAC. 4. Problemas hermenéuticos y de aplicación normativa. 5. Conclusiones.

Resumen

Como es sabido, Colombia ha convivido con el fenómeno de la violencia durante muchas décadas. El 24 de noviembre de 2016 se firmó el *Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera*, el cual, para lograr una transformación estructural del campo, propone dentro de sus pilares una Reforma Rural Integral que promueve la igualdad entre el campo y la ciudad y, de esta manera, contempla unos beneficios tributarios para las nuevas sociedades que establezcan actividades en una de las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC). Así las cosas, el presente trabajo pretende estudiar el marco jurídico de esta institución, y mostrarle al lector 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, así como también exponer los principales problemas hermenéuticos y de aplicación que estas normas podrían implicar.

Abstract

As is well known, Colombia has lived with the phenomenon of violence for many decades. On November 24 of 2016, the *Final Agreement for the Termination of the Conflict and the Construction of a Stable and Lasting Peace* was signed, which, in order to achieve a structural transformation of the field, proposes within its projects an Integral Rural Reform that promotes the equality between the countryside and the city, and, in this way, contemplates tax benefits for new companies that establish activities in one of the Areas Most Affected by the Armed Conflict (ZOMAC). This way, the present article studies the legal framework of the zones, and the reader of the book, how the government has added political, social and economic solutions to close the inequality gaps that have existed for a

long time in
in several municipalities of the country, as well as exposing the gaps and problems that
these have brought with them.

Palabras clave: ZOMAC, violencia, conflicto armado, posconflicto, sector privado.

Key words: ZOMAC, violence, armed conflict, postconflict, private sector.

INTRODUCCIÓN

En el presente artículo se pretende abordar, desde una perspectiva jurídica, cómo el programa “Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado” (en adelante “ZOMAC”) constituye una experiencia de corresponsabilidad del sector privado en la construcción del posconflicto en Colombia. Luego de un proceso de paz son innumerables los retos que se vienen para el país y, puntualmente, uno de los más importantes es lograr que las regiones que por años fueron el centro del conflicto armado, salgan a relucir y se les dé una relevancia política, social y económica, fomentando su desarrollo.

Durante décadas, el conflicto armado colombiano ha generado múltiples victimizaciones a nivel individual y social, las cuales se concentran, principalmente, en las zonas rurales de algunos departamentos. No es propósito de este artículo abordar el marco jurídico del fenómeno de la violencia en Colombia, pero sí que el lector comprenda que, para dar respuesta a este, el Gobierno ha planteado soluciones sociales, económicas y políticas con miras a superar la brecha que existe entre las ZOMAC y el resto del país.

Para desarrollar entonces el presente artículo, en un primer momento, explicaremos el contexto general del posconflicto, haciendo un análisis de la participación del sector privado en experiencias análogas. En un segundo momento, se explicará, en relación con la Carta Política y la jurisprudencia, el marco normativo de las empresas y su función social, junto con unos antecedentes puntuales que comparten el espíritu de las ZOMAC. En un tercer momento se hará una presentación particular de las normas jurídicas que establecen las ZOMAC, destacando los incentivos que, en materia tributaria, se brindan a los

contribuyentes, y nos referiremos también a las razones que, en términos de corresponsabilidad, justifican el programa de las ZOMAC, con la finalidad de comprender por qué el gobierno ha creado un régimen especial en esta materia. En un cuarto momento se analizarán los problemas hermenéuticos y de aplicación que se podrían suscitar con la regulación normativa de las ZOMAC, para luego, en un quinto instante, aportar algunas conclusiones al lector.

1. CONTEXTO GENERAL DEL POSCONFLICTO

Comencemos diciendo que, después de más de cincuenta años de conflicto armado interno en Colombia (Gobierno de Colombia y FARC, 2016), fueron necesarios los diálogos entre el gobierno del presidente Juan Manuel Santos y los delegados de las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia – Ejército del Pueblo (FARC-EP). Estos diálogos trajeron como consecuencia la firma del *Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera* (en adelante, el Acuerdo), el cual contiene seis (6) puntos desarrollados en varios acuerdos parciales que apuntan a la materialización de la paz como derecho y deber de obligatorio cumplimiento, y que constituyen un todo indisoluble.

El Acuerdo, en el primer punto, contempla una Reforma Rural Integral (RRI), la cual “debe integrar las regiones, contribuir a erradicar la pobreza, promover la igualdad y asegurar el pleno disfrute de los derechos de la ciudadanía” (Gobierno de Colombia y FARC, 2016, pág. 7) y, a su vez, atiende a la necesidad de realizar inversiones para el desarrollo socioeconómico del campo, principalmente, en temas de infraestructura vial, eléctrica y de conectividad, salud, agua potable y educación. Lo anterior con la finalidad de reducir las brechas de desigualdad entre las áreas rurales más perjudicadas por el conflicto armado y el resto del país (Alipio, 2017). El segundo punto, denominado *Participación Política: Apertura democrática para construir la paz*, se consolida en el Acuerdo con el fin de enriquecer el debate político y el pluralismo, y de esta manera promueve el surgimiento de nuevas fuerzas en el escenario político. Por su parte, el punto tres contiene dos temas específicos, el primero, relativo al *Cese al fuego y de Hostilidades Bilateral y Definitivo y*

la Dejación de las Armas, tiene como objetivo la reincorporación de las FARC-EP, y por el otro lado, este punto también habla sobre *Garantías de seguridad y lucha contra las organizaciones criminales responsables de homicidios y masacres o que atentan contra defensores y defensoras de Derechos Humanos movimientos sociales o movimientos políticos, incluyendo las organizaciones criminales que hayan sido denominadas como sucesoras del paramilitarismo y sus redes de apoyo, y la persecución de las conductas criminales que amenacen la implementación de los acuerdos y la construcción de la paz.* Por otro lado, el punto cuatro, denominado *Solución al Problema de las Drogas Ilícitas*, promueve un tratamiento distinto del fenómeno del consumo, los cultivos de uso ilícito y en general del narcotráfico. De esta manera el punto cinco, referido a las *Víctimas*, presenta mecanismos para lograr esclarecimiento de los hechos a través de instrumentos judiciales y extrajudiciales, para la investigación y correspondiente sanción ante las graves violaciones de derechos humanos. Por último, el sexto punto contiene el acuerdo sobre *Mecanismos de implementación y verificación*, en virtud del cual se crean medidas para la resolución de diferencias, el seguimiento a la implementación legislativa y, en general, la correcta implementación del Acuerdo Final.

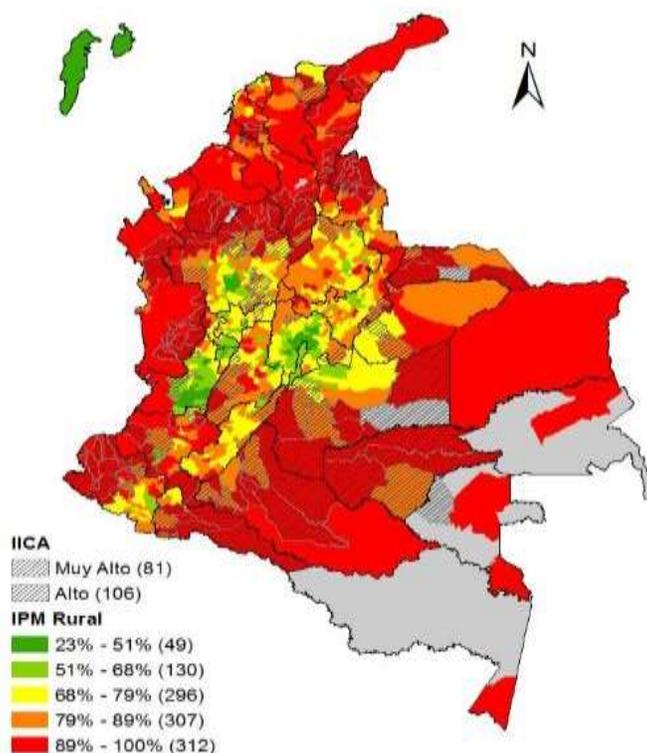
El conflicto armado en Colombia ha dejado una gran deuda social en millones de colombianos, víctimas de innumerables violaciones a derechos humanos, instrumentalizados en función de planes que no son los suyos, y aislados de sus espacios, quienes exigen al Estado una solución de fondo a los problemas generados por la violencia.

El Departamento Nacional de Planeación, en su tarea de hacer seguimiento y evaluación de las políticas públicas, ha ayudado a la medición de fenómenos sociales, entre los cuales se encuentra el conflicto armado. A través de la recolección sistemática de datos

se ha construido el *Índice de Incidencia del Conflicto Armado* (IICA). Las variables que componen el IICA fueron escogidas por ser “las más representativas de las dinámicas del Conflicto Armado en Colombia y además por disponer de información de calidad y proveniente de fuentes oficiales” (Departamento Nacional de Planeación, 2016, pág. 6). Fue así como se tomaron en cuenta, por ejemplo, datos de las acciones armadas, la tasa de homicidios, secuestros, minas antipersonales, desplazamientos forzados y cultivos de coca.

En el siguiente mapa se puede observar cómo los municipios con mayor incidencia del conflicto armado, coinciden con zonas en las que predomina la ruralidad:

Gráfico 1. Mapa de incidencia del conflicto armado



Fuente: tomado de Departamento Nacional de Planeación. Índice de Incidencia del Conflicto Armado. Octubre de 2016.

Según estudios del Departamento Nacional de Planeación, el ochenta y ocho por ciento (88%) de estos municipios se encuentran en zonas rurales (Departamento Nacional de Planeación, 2016), es decir, puntos geográficos relativos a la vida del campo y a sus labores, en los cuales generalmente se presentan brechas profundas en relación con el acceso a bienes públicos, niveles de pobreza y bajas dinámicas económicas, lo que a su vez genera como consecuencia la falta de garantías para el goce efectivo de los derechos de las personas que habitan esas zonas (Departamento Nacional de Planeación, 2016).

Dicho lo anterior, será objeto del presente trabajo estudiar el programa ZOMAC, en el marco de la Reforma Rural Integral asentada en el primer punto del Acuerdo. Bien podemos decir que este mecanismo, planteado para cerrar las brechas socioeconómicas de desigualdad entre la ciudad y las zonas rurales, aborda un problema mucho más grande, y se presenta como una de las tantas respuestas a este.

Lo interesante de las ZOMAC es cómo a través de esta estrategia se busca que los sectores rurales, excluidos por tanto tiempo a causa del fenómeno de la violencia, sean revitalizados con la ayuda de entes privados, pues así lo señala el Acuerdo en dos ocasiones.

Primero, el Acuerdo expresa que, dentro de las medidas que contribuyen a garantizar su implementación, se encuentran recursos económicos aportados por la cooperación internacional, los organismos multilaterales, el sector privado y las fundaciones. Y puntualmente lo que se pretende es que estos incrementen los recursos económicos puestos a disposición por el Gobierno Nacional (Gobierno de Colombia y FARC, 2016). Segundo, el Acuerdo hace referencia también a los mecanismos de resolución de conflictos sobre la tenencia y uso de la tierra, así como programas de

fortalecimiento de la producción alimentaria, y para ello expresa que, con la finalidad de darle un uso adecuado a la tierra, se crearán mecanismos para el diálogo social entre los campesinos, diferentes comunidades y culturas, las empresas del sector privado y el Gobierno Nacional (Gobierno de Colombia y FARC, 2016).

El programa ZOMAC es, pues, un caso en el cual se evidencia cómo interviene el sector privado en la construcción del posconflicto en Colombia, y es que, de alguna manera, los contextos de justicia transicional alrededor del mundo dan cuenta de ello, evidenciando experiencias internacionales en las cuales los entes privados ayudan en relación con la construcción de la paz. Para ello veamos algunos ejemplos.

En Perú, el conflicto armado interno, ocurrido entre los años 1980 y 2000, constituye el período de violencia más grave en la historia de este país. Según Camila de Gamboa Tapias, las fuerzas armadas, lideradas por Juan Velasco Alvarado, jefe de las Fuerzas Militares durante la presidencia de Fernando Belaúnde, se tomaron el poder en el año de 1968 gracias a la crisis económica y social representada en el bajo nivel de PIB, la recesión económica, pugnas capitalistas, desempleo y conflictos sociales (Tapias, 2010). Este gobierno “fue considerado como una dictadura de izquierda en la que se realizaron drásticas transformaciones políticas... se expropiaron compañías extranjeras que controlaban los sectores pesquero, minero y petrolero con el fin de ser monopolizadas por el gobierno” (Tapias, 2010, pág. 160). El Partido comunista Peruano-Sendero Luminoso (PCP-SL), como organización terrorista, quiso reemplazar las instituciones peruanas por un régimen revolucionario, y fue así como se inició la violencia masiva y sistemática contra la población civil.

En el año 2000, se dio inicio al periodo de transición a la democracia con el gobierno del Valentín Paniagua. Se creó la Comisión de la Verdad y la Reconciliación (CVR), y hoy en día, varias empresas transnacionales se encuentran operando en el país, colaborando a su recuperación en las distintas áreas. Por ejemplo, Procter & Gamble, multinacional estadounidense, ha incursionado en el terreno educativo. Según Portocarrero, esta empresa financia becas especiales de estudio, patrocina al museo de arte de Lima, realiza varias contribuciones a entidades sin ánimo de lucro y otorga el premio “Honor al Éxito”, para estudiantes universitarios con altos rendimientos académicos. También se encuentra, en el sector financiero, el Banco de Crédito, el cual realiza actividades de responsabilidad social principalmente en temas de arte y cultura. Este ha llevado a cabo programas de proyección a la comunidad “financiando la restauración de pinturas, patrocinando exposiciones de obras de arte... y también en otros ámbitos, como el deporte, la ecología y la salud” (Portocarrero, y otros, 2000, pág. 66). Otro ejemplo lo encontramos con la cadena de supermercados E Wong, que realizó una campaña de apoyo directo al Hogar Clínica San José de Dios, dedicado a la recuperación de niños y niñas de escasos recursos con impedimentos físicos. Esta compañía, según Carrero “consistió en destinar el 5% del total de las compras de sus clientes ... a través de la presentación de una especie de cheques distribuidos para las labores del mencionado Hogar” (Portocarrero, y otros, 2000, pág. 66).

Por otro lado, en El Salvador, el marco de la desigualdad social, de la concentración de riqueza en pocas manos, la exclusión de sectores en la década de los 80 y, en general, “en la era de un conflicto armado que cobró más de setenta y cinco mil (75.000) víctimas” (Dinorah Azpuru, 2007, pág. 60), el Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional

(FMLN), partido político militar de centroizquierdista, tuvo como estrategia la toma del poder por la vía armada, lo cual llevó a que fuese necesario que la Organización de las Naciones Unidas oficiara de mediador en el conflicto y se iniciaran diálogos para poner fin a la guerra (Cano).

La ONU desarrolló un doble papel en El Salvador, pues, por un lado, facilitó la correlación de fuerzas para ayudar en la solución del conflicto y, por otro lado, actuó como un ente facilitador del diálogo y asesoramiento técnico.

Fue así como con la ayuda de la ONU, y del gobierno de Alfredo Cristiani, en el año 1989, hubo todo un proceso de cambios para el logro de dos objetivos puntuales en este país: la recuperación del desarrollo económico y la reducción de los niveles de pobreza. Para ello, se desarrolló el Plan de Desarrollo Económico y Social. De esta manera, “el contenido del programa había sido elaborado por la Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social (FUSADES), organización que aglutinaba entre sus socios fundadores a los principales líderes empresariales del país” (Dinorah Azpuru, 2007, pág. 100).

Esta estrategia estaba enfocada en la participación privada, mostrando el apoyo de los distintos sectores productivos, que trajeron como consecuencia la dinamización de la economía en El Salvador. Así, con la ayuda del sector privado, “el índice de volumen de la actividad económica (IVAE) experimentó un incremento de 7.4%, la variación de los precios al consumidor se redujo alcanzando 9.8%” (Dinorah Azpuru, 2007, pág. 104).

Colombia, como bien se dijo anteriormente, no ha sido ajena a estas experiencias de construcción de paz en las que están involucrados entes privados, pues a pesar de ser un

país con alta intensidad y duración del conflicto interno armado, las empresas extranjeras han puesto sus ojos en el país, a tal punto que las multinacionales constituían, para 2012, el veinte por ciento (20%) del total de las empresas en Colombia (Portafolio, 2012).

De esta manera, la relación existente entre las multinacionales y la construcción de la paz se hace visible, por un lado, en razón de su capacidad de inversión para contribuir a la disminución de la violencia y, por otro lado, en razón de las alianzas estratégicas que estas pueden promover entre las diferentes partes del proceso, dado su alto grado de credibilidad (Peña, 2014).

Podemos encontrar como experiencias en Colombia, la del Grupo Éxito, que tiene como accionista mayoritario a la multinacional francesa Casino, quien a través de su fundación Responsabilidad Social Empresarial (RSE), logró que, en el año 2010, se beneficiaran doscientos sesenta y tres (263) excombatientes que se acogieron al proceso de dejación de armas y, para el año 2012, se generaron trescientos cuarenta y 342 empleos para integrantes de población vulnerables (Peña, 2014).

También se encuentran las empresas Bavaria y Jumbo-Cenconsud (antes Carrefour), quienes, con su participación en el Programa de Reincorporación a la Vida Civil (PRCV) financiado por el Gobierno de Noruega e implementado por el Ministerio de Ambiente de Colombia con el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), han contribuido, por ejemplo, “comprando productos desarrollados por ex combatientes en proceso de reintegración o donando tiempo para contribuir a mejorar los proyectos productivos ligados a quienes están en dichos procesos” (Peña, 2014, pág. 80).

Otro ejemplo claro lo encontramos con la empresa franco-colombiana ensambladora de automóviles, Renault-Sofasa, quien, con su proyecto “Conduciendo nuestros destinos”, en asocio con la Fundación Plan, ha contribuido al beneficio de más de quinientas (500) niñas entre los 10 y 21 años que residen en diferentes zonas vulnerables de Bayunca, Pozón, Turbaco y La Boquilla, quienes trabajaron en la prevención de la violencia de género, responsabilidad en la salud y sexualidad, fundamentales en su proceso de crecimiento (Peña, 2014).

Ahora bien, como se mencionó, no es propósito de este artículo abordar todo el marco de la violencia³ y de los conflictos armados en diferentes países, sin embargo, sí trazar una mirada transnacional de este, y ver el importante protagonismo que han tenido los entes privados para impulsar el desarrollo de los países en vía de desarrollo, y con ello abrir nuevas oportunidades para los actores del posconflicto. Las empresas privadas se encuentran presentes en proyectos productivos para la construcción de la paz. Así, el sector privado, en su común denominador, cumple una función vital, y es precisamente la promoción del desarrollo socioeconómico.

³ A este respecto puede verse el texto de Arrieta (2015).

2. ANTECEDENTES Y CONTEXTO NORMATIVO DE LAS ZOMAC

En el presente capítulo desarrollaremos el marco normativo de las empresas y la función que estas cumplen, a la luz de la Constitución Política y la jurisprudencia colombiana, y analizaremos tres (3) casos específicos, que se constituyen como antecedentes al programa de las ZOMAC, en tanto tienen como componente esencial, la participación del sector privado y, de cierta forma, comparten su espíritu.

Dicho lo anterior, no podemos pensar que las empresas están solo para enriquecerse a sí mismas. Las empresas también están para transformar las comunidades donde se encuentran, contribuyendo en infraestructuras, servicios públicos y generando desarrollo en los territorios.

La honorable Corte Constitucional, en sentencia C-263 de 2011, se ha pronunciado respecto de las empresas y su relación con la economía social de mercado, y puntualmente recordando que nuestra Constitución Política adoptó un modelo de Estado Social de Derecho, se admite que la empresa es el motor del desarrollo social, reconociendo así la importancia de la actividad empresarial y de una economía de mercado para el progreso social. En palabras de la Corte:

La libertad de empresa comprende la facultad de las personas de (...) afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia.

De igual forma, la empresa, en desarrollo de su función social, contrae obligaciones, y así lo señala nuestra Constitución Política en el artículo 333. Por ello mismo interviene el Estado en la economía, buscando “conciliar los intereses privados presentes en la actividad empresarial, con el interés general involucrado en el buen funcionamiento de los mercados para lograr la satisfacción de las necesidades de toda la población en condiciones de equidad”, tal y como lo reconoce la Honorable Corte Constitucional en sentencia C-263 de 2011 y por su parte el artículo 334 de la Carta Política.

Las ZOMAC no han sido el único programa exceptuado en materia tributaria. En los últimos años se han creado varias excepciones, como fue el caso de las empresas comerciales e industriales del Estado y sociedades de economía mixta, para las cuales se contempló una tarifa del 9% de la tarifa general, donde la participación del Estado superara el 90%, siempre que ejercieran monopolios rentísticos de suerte y azar o licores y alcoholes. O como sucedió también con los nuevos hoteles que se construyeran en municipios hasta de doscientos mil (200.000) habitantes, para los cuales se estableció una tarifa del 9% del impuesto de renta y complementarios.

Pasemos a ver, entonces, tres (3) casos que sirven como antecedente del programa ZOMAC.

En primer lugar, se encuentran las Alianzas Público-Privadas (APP), reguladas por la Ley 1508 de 2008. En palabras del Banco Mundial son “un acuerdo ‘de objetivos compartidos’ entre el sector público y una empresa o un grupo de empresas para suministrar, complementar o suplir servicios o bienes que el Estado usualmente presta o provee” (Fundación Ideas Para la Paz, 2018). De esta manera, “constituyen un mecanismo de vinculación de capital privado para la construcción de infraestructura pública y sus servicios asociados” (Fundación Ideas Para la Paz, 2018).

Las ZOMAC claramente comparten el espíritu de las APP, en razón de que en ambos proyectos cobra relevante protagonismo el sector privado. Sin embargo, las ZOMAC no son una expresión de estas, difieren ambas figuras porque estas APP no gozan de ningún beneficio tributario respecto de los servicios que ofrecen para el desarrollo de infraestructuras, ni mucho menos se han creado con el fin de ayudar al fenómeno social de la violencia. Las APP constituyen, simplemente, un antecedente importante en nuestro país, que dan cuenta del papel que puede tener el sector privado para el desarrollo social de Colombia.

Preguntémonos, ¿por qué este espíritu compartido? Nuestra Constitución, en su artículo 1, determina que Colombia es un Estado Social de Derecho, “(...) fundado en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad que la integran...”. De esta manera, el Constituyente optó por crear regímenes fundados en esa solidaridad que imparte el artículo primero de nuestra Carta de Derechos. Tal y como lo ha señalado la Corte Constitucional en la Sentencia C-077 de 2017, para implementar las medidas con el fin de garantizar las formas solidarias de propiedad, se requiere “la adopción de una legislación adecuada que propicie el surgimiento y desarrollo de esa clase de organizaciones en el

marco de la libertad de asociación y de la libertad de empresa”. Para la Corte, con la coexistencia de varios modelos económicos, se busca la superación de los bajos niveles de productividad, cerrando las brechas que existen entre lo urbano y lo rural, mejorando la calidad de vida de los campesinos, fortaleciendo la seguridad alimentaria del país.

En segundo lugar, otro referente que sirve para comparar a las ZOMAC, es la Ley 1429 de 2010, relativa a la Formalización y Generación de Empleo. Esta norma concedió la posibilidad, en el Título III, de descontar del impuesto de renta los pagos realizados por aportes parafiscales y contribuciones al Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA) a los empleadores que generen empleo a grupos vulnerables.

Esta ley, en sus artículos 9, 10, 11 y 13, se refiere al descuento para los empleadores que vinculen laboralmente a nuevos empleados menores de veintiocho años (28) años, así como también de la vinculación de las personas en situación de desplazamiento, en proceso de reintegración o en condición de discapacidad. Se refiere también la Ley a los empleadores que vinculen laboralmente a mujeres mayores de cuarenta (40) años con la condición de que los últimos doce (12) meses hayan estado sin trabajo alguno, y del descuento en el impuesto de renta para aquellos empleadores que vinculen a personas que devenguen menos de uno punto cinco salarios mínimos legales mensuales vigentes (1.5 SMLMV).

Con las pequeñas empresas, reguladas en la Ley 1429 de 2010, se otorga un beneficio de progresividad, que permite no pagar renta sobre los primeros dos años, y a partir del tercero consecutivo, pagar una fracción del 25%. Esta aumenta un 25% cada año hasta pagar el 100%. Si bien la Ley 1819 de 2016 elimina en el artículo 240 la posibilidad de obtener este beneficio, este se conserva para las sociedades que se encuentran vigentes

con la ley 1429, sumándole un 9% a las operaciones anteriormente mencionadas, según corresponda.

De esta manera se observa la similitud en relación con el programa ZOMAC, en tanto ambas leyes crean un beneficio tributario, y propenden incentivar el empleo en el país, con énfasis en poblaciones vulnerables. Sin embargo, para el caso de la Ley 1429, el Legislador eligió un camino subjetivo, pues los beneficios los otorga en razón de la calidad específica del sujeto destinatario, y no del territorio.

Cabe mencionar que la eficacia de esta ley ha sido calificada en un tono mediocre, pues los contribuyentes que cumplieron con los requisitos con el fin de acceder a los beneficios tributarios, fueron apenas un dos punto siete por ciento (2.7%) de las empresas que se crearon en el año 2011, y de estas, no todas presentaron declaración de renta, estando obligadas a hacerlo. “Apenas seis mil seiscientos once (6.611) nuevas pequeñas empresas y sesenta y cuatro (64) pequeñas empresas preexistentes lo hicieron, de siete mil cincuenta y cuatro (7.054) empresas en total” (DIAN, 2013, pág. 33). Ha expresado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, que ello implicó para el Estado, un costo fiscal de setenta y nueve millones setecientos sesenta y seis mil pesos moneda legal (COP\$79.766.000.00).

En tercer lugar, el Gobierno también creó, en el artículo 240-1 de la Ley 1819 de 2016, unas condiciones especiales para las empresas que se hallen en determinados puntos delimitados geográficamente, en razón de las actividades industriales de bienes y servicios o actividades comerciales que se desarrollen, más conocidos como Zonas Francas, para quienes se otorgó un incentivo del 20% de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios.

Gráfico 2. Mapa de zonas francas en Colombia



Fuente: tomado de Cámara de Usuarios de Zonas Francas de la ANDI.

Sin duda, en tanto que también atienden a un criterio geográfico, las Zonas Francas podrían servir de referente para comparar y entender de mejor manera las ZOMAC. Así: ¿qué diferencia existe entre las zonas francas y las ZOMAC? A pesar de que se trata de zonas geográficamente delimitadas respecto de las cuales el legislador ha creado un incentivo tributario, las Zonas Francas nacieron como zonas especiales para fomentar el comercio exterior. Son zonas que generalmente estaban cerca a los puertos y zonas costeras, pero, en general, “son áreas geográficamente delimitadas dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior” (Ministerio de Comercio, 2017, pág. 5).

No obstante, siguiendo las recomendaciones de la Organización Mundial del Comercio (OMC), se declaró que las personas que realizaran exportaciones no podían tener un régimen exclusivo, por lo cual las zonas francas siguieron existiendo, pero como regímenes especiales. Es decir, la exención tributaria a las utilidades recibidas por la

exportación de bienes dentro del régimen de zonas francas era considerada como una subvención prohibida, sin embargo, para los países en desarrollo, el Comité de Subvenciones y Medidas de la OMC concedió un periodo de gracia de ocho (8) años para que desmontaran los subsidios. Dicho plazo expiró el primero de enero del 2003, pero, para el caso de Colombia se creó un régimen especial, en tanto “existe una restricción para flexibilizar y/o hacer más favorables las condiciones del régimen de zonas francas... lo que implica que se puede seguir desarrollando el programa, incluyendo las subvenciones prohibidas, siempre y cuando no se modifiquen favorablemente las condiciones del mismo” (Consejo Superior de Comercio Exterior, 2003, págs. 4-5).

De esta manera, en las Zonas Francas el beneficio es principalmente aduanero, en tanto si determinada mercancía llega a zona franca, la ley no exige aún nacionalizarla, sino únicamente cuando salga de allí a territorio nacional. Sin embargo, estas son altamente rentables en tanto contemplan otros beneficios para el contribuyente, como por ejemplo la tarifa única del impuesto de renta del 20% de la tarifa general, el hecho de que las exportaciones que se realicen desde Zona Franca a terceros países se beneficien de acuerdos comerciales internacionales negociados por Colombia, el hecho de que los usuarios adquieran la calidad de Operadores de Comercio Exterior, de que no se causan ni se pagan tributos aduaneros como lo es el IVA (Ministerio de Comercio, 2017), entre otros.

Con el fin de sintetizar qué diferencias y similitudes presentan las figuras anteriormente desarrolladas, miremos el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Comparativo de ZOMAC y antecedentes

	DIFERENCIAS	SIMILITUDES
ALIANZAS PÚBLICO –	• Las APP, no gozan de	• Estructuración de

PRIVADAS	<p>ningún incentivo tributario, las ZOMAC sí.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La regulación de las APP, no se presenta como una solución a un problema de fondo. • Bajo las APP, solo se podrán realizar proyectos cuyo monto de inversión sea superior a los 6.000 SMLMV (artículo 3 ley 1508 de 2012), bajo el programa ZOMAC, los montos superan este límite. 	<p>proyectos por agentes privados.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisión de cada una de las fases proyectos por entidades creadas para tal fin.
LEY 1429 DE 2010	<ul style="list-style-type: none"> • La ley de generación de empleo atiende a un criterio subjetivo, las ZOMAC a un criterio geográfico. • Restricción para quienes quieran acceder a los beneficios de ley de generación de empleo, pues no pueden tener más de 50 trabajadores (se debe mantener la condición de pequeña empresa para seguir siendo beneficiario). 	<ul style="list-style-type: none"> • La ley de generación de empleo se ha creado por una vulnerabilidad generalizada en ciertos grupos, es decir, se ha presentado para solucionar un problema de fondo. • El gobierno otorga para ambos proyectos beneficios de progresividad tributarios. • Intervención de empresas privadas para
ZONAS FRANCAS	<ul style="list-style-type: none"> • No hay como tal una participación mayoritaria del sector privado. • La regulación de las APP, no se presenta como una solución a un problema de fondo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ambos programas atienden a un criterio geográfico. • Ambos programas contemplan beneficios tributarios respecto del Impuesto de renta y complementario.

Fuente: elaboración propia.

3. EL CASO DE LAS ZOMAC

Con estos antecedentes, el 29 de diciembre del año 2016, el Congreso de la República expidió la Ley 1819, la cual tuvo como objetivo adoptar una Reforma Tributaria Estructural y fortalecer los mecanismos contra la evasión y la elusión fiscal. La Ley 1819, introdujo sustanciales cambios en varios aspectos, como fue por ejemplo, la eliminación de los sistemas IMAN e IMAS, a cambio de uno cedular respecto de la determinación del impuesto de renta de las personas naturales, así también como el incremento en la tarifa general del IVA, la creación del impuesto nacional al carbono, y del Monotributo, con miras a facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria (Deloitte, 2017).

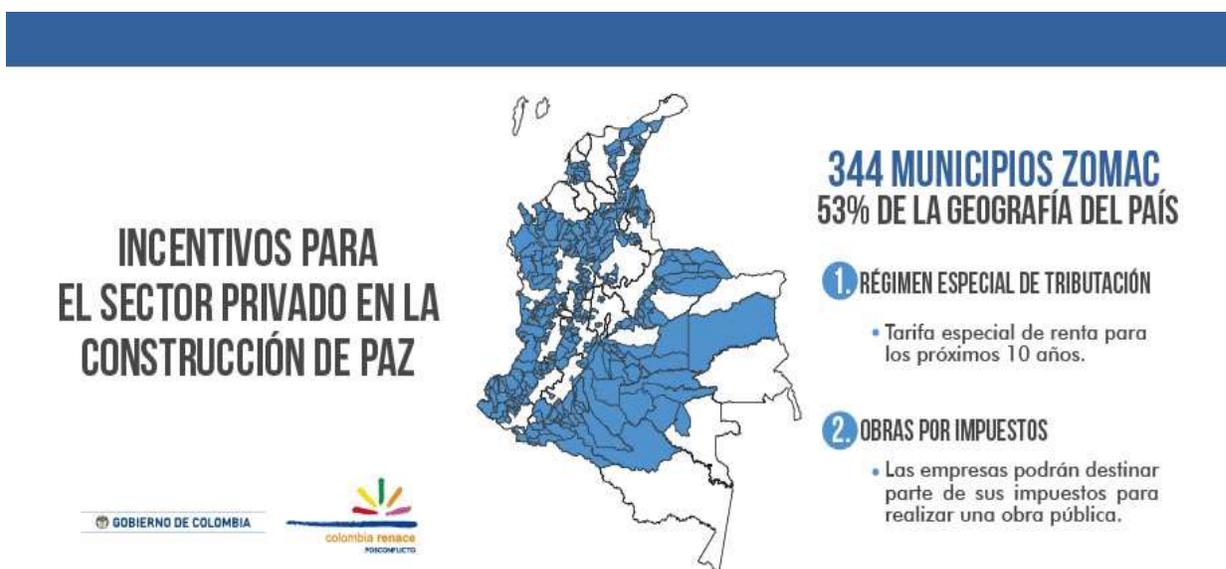
Así, en su artículo 236 numeral 6, la Ley 1819 establece unos incentivos de tipo tributario para las nuevas sociedades que desarrollen toda su actividad económica en una de las ZOMAC, siempre y cuando cumplieran con unos montos mínimos de inversión y de generación de empleo que define el Gobierno en los respectivos decretos que reglamentan el tema.

De esta manera la regulación de las ZOMAC se encuentra en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, en el Decreto Ley 883 del 26 de mayo de 2017⁴, el Decreto 1650 del 9 de octubre de 2017 y el Decreto 1915 del 22 de noviembre de 2017.

⁴ El Decreto Ley 883 es un Decreto con fuerza de ley expedido por el Presidente de la República, en el ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 2 del Acto Legislativo número 1 de 2016. En este Decreto, el ejecutivo establece la forma de pago del mecanismo de Obras por Impuestos, lo cual, comporta una violación al artículo 150 numeral 12 de la Constitución Política, en el entendido que es función del órgano legislativo expedir tributos por medio de Decretos con fuerza de Ley, y los servidores públicos, solo pueden hacer aquello que expresamente les está permitido, razón por la cual se presenta una discusión jurídica muy fuerte, al usurpar la función del poder legislativo.

Estas zonas, incorporadas en una lista taxativa de trescientos cuarenta y cuatro (344) municipios, incluida en el Anexo 2 del Decreto 1650, fueron definidas de manera mancomunada por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia para la Renovación del Territorio (ART) (Alipio, 2017), entidades que bien vale aclarar, no han sido creadas puntualmente para gestionar en el posconflicto, y representan cerca del 53% del país (Dinero, 2018), de esta manera:

Gráfico 3. Mapa de ZOMAC



Fuente: tomado de Gobierno de Colombia. Incentivos para el sector privado en la construcción de paz. 2017.

Los mecanismos innovadores de este proyecto, contenidos en la Reforma Tributaria Estructural, consisten, primero, en un incentivo tributario progresivo respecto del Impuesto Sobre la Renta y Complementario, por el término de 10 años, para nuevas sociedades que se formalicen a partir del 29 de diciembre de 2016; y, segundo, en beneficios tributarios que corresponden a un intercambio de obras por impuestos, con lo cual se pretende

asegurar el desarrollo de proyectos de infraestructura para las poblaciones asentadas en estas zonas. Veamos:

El incentivo tributario que establece el artículo 235 de la Ley 1819 de 2016 se encuentra regulado en el Decreto 1650, y varía dependiendo de dos (2) factores. Por un lado, del tamaño de la empresa, y, del otro lado, de acuerdo con la temporalidad. Veamos:

Cuadro 2. Beneficios tributarios ZOMAC

	2017 a 2021	2022 a 2024	2024 a 2027	2027 y siguientes
MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS	0%	25%	50%	100% (Tarifa general)
MEDIANAS Y GRANDES EMPRESAS⁵	50%	75%	75%	100% (Tarifa general)

Fuente: elaboración propia.

Este incentivo, como bien lo dijimos anteriormente, aplica para las nuevas sociedades del régimen de tributación ZOMAC, y puntualmente, el artículo 1.2.1.23.1.8 regula lo concerniente a algunas organizaciones empresariales que opten por acogerse al incentivo tributario. Así, para el caso de las fusiones entre sociedades, la tarifa del impuesto sobre la renta a liquidar en el régimen de tributación ZOMAC sería la mayor que le correspondía a las sociedades que participaron en la fusión. En las escisiones, la tarifa a liquidar por las sociedades que resultaren será la de la sociedad escindida y, en caso de liquidación de una sociedad cuyos socios creen otra sociedad que desarrolle la misma

⁵ El artículo 236 de la Ley 1819 establece que las microempresas son aquellas cuyos activos no superan los 501 SMLMV, las pequeñas empresas aquellas cuyos activos están entre los 501 SMLMV y los 5.001 SMLMV, las medianas empresas las que tienen sus activos totales entre 5.001 y 15.000 SMLMV, y las grandes empresas, aquellas cuyos activos superan 15.000 SMLMV.

actividad a la anterior, tendrán la tarifa del impuesto que le correspondía a la sociedad liquidada, siempre y cuando esta no fuese inferior a la de nueva sociedad.

Cabe mencionar que las sociedades calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria, las dedicadas a la minería y servicios conexos, y aquellas dedicadas a la explotación de hidrocarburos y servicios conexos⁶, se encuentran excluidas del régimen de tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las ZOMAC, aun cuando sean fusionadas o escindidas, en virtud del artículo 1.2.1.23.1.9 del Decreto 1650.

Ahora bien, el Decreto 1650 establece en su artículo 1.2.1.23.1.7 que el régimen de tributación se pierde en cuatro (4) eventos. En primer lugar, cuando las nuevas sociedades cambien su domicilio principal a otro que no haya sido declarado como ZOMAC. En segundo lugar, en caso de que tales sociedades empiecen a desarrollar su actividad económica en un territorio diferente a uno ZOMAC. En tercer lugar, en caso de incumplimiento de los montos mínimos de inversión y empleo que exige el Decreto y, por último, en cuarto lugar, cuando las nuevas sociedades desarrollen actos o negocios jurídicos que estén catalogados como abuso en materia tributaria.

De esta manera, en caso de pérdida del régimen, las sociedades estarán obligadas a tributar por la tarifa general del impuesto sobre la renta, establecida en el artículo 240 del Estatuto Tributario, sanción que, bien podemos decir, no es grave, en comparación con las que fueron establecidas para el programa de Obras por Impuestos, que veremos a continuación.

⁶ El tema de “servicios conexos” para las sociedades dedicadas a la explotación de hidrocarburos, no se encuentra especificado en la Ley 1819, lo cual podría comportar una extralimitación de la facultad reglamentaria.

El segundo mecanismo establecido en la Reforma Tributaria se denomina “Obras por Impuestos” y se encuentra regulado de forma detallada en el Decreto 1915. Para este caso, el gobierno desarrolló una estrategia mediante la cual “se permite el pago del impuesto de renta mediante la ejecución de inversiones en proyectos de trascendencia social en las ZOMAC” (Alipio, 2017). Este mecanismo, que aplica para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, cuenta con dos (2) modalidades de pago, reguladas en el artículo 1.6.5.1.3 del Decreto 1915. La primera modalidad consiste en la destinación hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta para la ejecución de proyectos en uno de los municipios ZOMAC y la segunda modalidad en la inversión directa en la realización de estas obras cuyo valor supere el cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta a cargo.

En este sentido, el artículo 1.6.5.3.1 del Decreto 1915 establece las etapas para la elaboración del programa Obras por Impuestos, de la siguiente manera:

1. Presentación de iniciativas de proyectos propuestos.
2. Estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos.
3. Aprobación de la vinculación al pago del impuesto.
4. Constitución de la fiducia, y,
5. Ejecución y entrega del proyecto.

Cabe mencionar que, para este punto específico, el Gobierno desarrolló entidades que realizarán el trabajo de seguimiento a la ejecución y entrega del proyecto según este se trate de infraestructura vial, educación pública, salud pública, agua potable o energía. También, resulta interesante que el legislador haya dado la posibilidad de proponer

proyectos distintos a los consignados en el Banco de Proyectos, sometidos a la aprobación de la Agencia para la Renovación del Territorio.

Ahora bien, se entiende que el contribuyente ha incumplido definitivamente la realización de la obra en los siguientes casos: en primer lugar, cuando no se depositó el monto total de los impuestos en la fiducia. En segundo lugar, en el evento de incumplir los términos previstos para las ampliaciones y/o de la entrega extemporánea del proyecto. En tercer lugar, en caso tal de que el contribuyente manifieste expresamente su intención de no continuar con el proyecto. Y, en cuarto lugar, cuando el contribuyente incurra en cualquier otra causa que constituya un incumplimiento de la obligación de ejecución del proyecto.

Si se llega a presentar cualquiera de las anteriores circunstancias, la Ley contempla tres (3) sanciones concurrentes para el contribuyente:

1. Cancelar el monto del impuesto pendiente de ejecutar junto con los intereses de mora.
2. Entregar al gobierno la obra en el estado en el que se encuentre sin derecho a reembolso alguno.
3. Pagar la tarifa general del impuesto sobre la renta

Vemos así cómo el programa de obras por impuestos es mucho más contundente y gravoso en sus sanciones en el caso tal de que el contribuyente incurra en un incumplimiento. Estas sanciones claramente desestimulan el programa de Obras por Impuestos, pues, en la práctica, pocas empresas se arriesgarían a que su obra o proyecto salga mal, y que adicional a esto le cobren intereses de mora. A lo sumo estas personas deberían únicamente estar obligados al pago del impuesto que les correspondía.

Vemos que, en esta segunda modalidad del programa ZOMAC, no hay como tal un descuento para los contribuyentes, razón por la cual es necesario detenernos a pensar ¿cuál es el verdadero sentido de la norma?, ¿cuál es el beneficio real para las empresas que hagan obras por impuestos?, ¿no es lo mismo pagarle ese dinero a la DIAN? La norma bien puede dar lugar para pensar que se trata simplemente de una labor social, en tanto al contribuyente que realiza el proyecto le descontarán una parte de su impuesto de renta, por el hecho de realizar un proyecto difícil de ejecutar, y de igual forma, el resto de su impuesto debe cancelarlo a la DIAN.

Dicho lo anterior, resulta interesante que, en el proyecto de las ZOMAC, el legislador no haya puesto sus expectativas por un camino subjetivo, de otorgar beneficios a empresas según la calidad del sujeto o de su actividad económica específica, sino en atención a un criterio puramente geográfico, pues estos incentivos se establecieron en solo algunas áreas del país que tienen en común haber sufrido durante décadas el fenómeno de la violencia. Con las ZOMAC, entonces, no se beneficia un sector particular, ni se le dan incentivos a un grupo por la actividad que emprendan. Con las ZOMAC se busca beneficiar noventa y cinco (95) divisiones económicas más allá de un simple conjunto de personas que se dedican a la misma actividad, y por ello resulta novedoso, porque esta iniciativa comprende trescientos cuarenta y cuatro municipios (344) del país, y con ello se ha creado una excepción, pero una excepción regulada de forma diferente y, sobre todo, social y políticamente justificada para reducir la brecha de exclusión social que ha afectado a determinadas regiones del país.

Ahora bien, preguntémosnos, ¿cuáles fueron los requisitos que llevaron a la determinación de que un municipio fuera catalogado como ZOMAC?, ¿con qué argumentos

se escogieron los trescientos cuarenta y cuatro (344) municipios y se dejaron por fuera el resto? Esto, porque bien es evidente que hay municipios fuertemente golpeados por la violencia, reconocidos por los famosos carteles de las drogas, narcotráfico, sicarismo y bandas criminales, que no pertenecen a la categoría ZOMAC, como lo son por ejemplo, las ciudades de Medellín y Cali.

El Anexo 2 del Decreto 1650 presenta una descripción de cada una de las ocho (8) variables, de la siguiente manera:

1. El Índice de Pobreza Multidimensional, que identifica las carencias en los hogares y en las personas, con variables como las condiciones educativas del hogar, las condiciones de niñez y juventud, salud, trabajo, acceso a servicios públicos domiciliarios y condiciones de vivienda.
2. El Índice de desempeño fiscal, como medición que enfrenta el manejo de las finanzas públicas de los alcaldes y gobernadores, con factores como la generación de recursos propios, la capacidad de autofinanciamiento en los gastos de funcionamiento, la magnitud de la inversión, entre otros.
3. Las aglomeraciones del sistema de ciudades, en el sentido que los municipios que no pertenecen a esa conjunción de ciudades que comparten ciertas características, indican un bajo nivel de integración.
4. El Índice de Incidencia del Conflicto Armado, elaborado por el Departamento Nacional de Planeación, centrado en identificar los municipios según su nivel de afectación del conflicto.
5. Los programas de Desarrollo con Enfoque Territorial, establecidos en el Decreto Ley 893 de 2017, basados en criterios como niveles de pobreza, el grado de

afectación derivado del conflicto, la debilidad de la institucionalidad y la presencia de cultivos de uso ilícito.

6. La distancia en vehículo a la capital del departamento, que denota la capacidad de reacción frente al conflicto y como consecuencia la vulnerabilidad de ciertos municipios.
7. Las categorías de ruralidad para reconocer la heterogeneidad de las zonas rurales del país.
8. La proyección de la población total de los municipios, calculada por el DANE en el año 2016, con la intención de evitar que el beneficio se concentrara en las grandes ciudades.

Por otro lado, como lo hemos venido exponiendo, el programa ZOMAC, en su primera modalidad, establece unas exigencias laborales y de inversión establecidas en el Anexo 3 del Decreto 1650. A simple vista, bien podemos observar que, según la división económica, oscila de manera exagerada los requisitos que exige la ley.

Por ejemplo, para las microempresas dedicadas a las actividades de empleo, la ley exige ocho salarios mínimos legales mensuales vigentes (8 SMLMV) y, por otro lado, para las pequeñas empresas dedicadas a la fabricación de productos de Tabaco, la ley exige una inversión de sesenta y tres salarios mínimos legales mensuales vigentes (63 SMLMV). Y para el caso de las microempresas, dedicadas a la fabricación de vehículos automotores, la Ley exige un mínimo de dos (2) empleados, mientras que para las microempresas dedicadas a las actividades de seguros exceptuando la seguridad social, la Ley exige un mínimo de diecinueve (19) empleados. ¿A qué se deben estas variaciones?

También resultan interesantes las estadísticas de municipios ZOMAC según cada departamento:

Cuadro 3. ZOMAC por departamentos

DEPARTAMENTO	NÚMERO DE MUNICIPIOS ZOMAC
Antioquia	55
Arauca	7
Boyacá	21
Caldas	9
Caquetá	16
Casanare	14
Cauca	23
Cesar	15
Chocó	18
Córdoba	5
Cundinamarca	12
Guaviare	4
Huila	7
Guajira	9
Magdalena	2
Meta	20
Nariño	23
Norte de Santander	12
Putumayo	9
Quindío	4
Risaralda	4
Santander	10
Sucre	8
Tolima	21
Valle del Cauca	15
Vaupés	1
Vichada	1

Fuente: elaboración propia.

De esta manera, el departamento con más municipios ZOMAC es Antioquia con cincuenta y cinco (55), mientras que los departamentos con menos municipios ZOMAC son Vaupés y Vichada, con apenas uno (1). El Ministerio de Hacienda destacó que, de las 405

empresas que se han constituido hoy en los municipios ZOMAC, ochenta (80) se encuentran ubicadas en el departamento de Antioquia (Dinero, 2018). Esto quizás obedezca a dos explicaciones. En primer lugar, el departamento de Antioquia ha sido históricamente afectado por el conflicto armado y alberga el mayor número de víctimas. En segundo lugar, y a diferencia de lo que ocurre en otros departamentos, la capacidad instalada de la industria antioqueña pueda materializar en debida forma el propósito legislativo.

Gráfico 4. Empresas creadas en ZOMAC



Fuente: tomado de Revista Dinero. Fecha del 05.04.2018.

Cabe preguntarnos, entonces, ¿por qué el legislador consideró solo el impuesto sobre la renta y complementarios como premio para el contribuyente en estas zonas? ¿Por qué este tributo y no otro? Este impuesto, establecido en el artículo 5 del Estatuto Tributario Nacional, es un solo tributo que comprende tanto el impuesto de renta como el

de ganancia ocasional, y grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en un año determinado, sea que estos se encuentren dentro del giro ordinario de los negocios, o se obtengan ocasionalmente, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados por el legislador.

Por un lado, el impuesto aplica para todas las personas que tengan que declarar, y ello directamente nos dice que no depende de una condición subjetiva específica. El tributo no se paga según la calidad de la persona, y esto lo hace, de alguna forma, universal. No ocurriría lo mismo, por ejemplo, con el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco.

De esta manera, si bien para el año 2017 la mayor contribución al recaudo le correspondió al IVA, la DIAN explicó que “otro de los grandes aportantes al recaudo del 2017 fue el impuesto de renta y complementarios, cuyo registro incrementó en 39.8% y alcanzó los 15.2 billones”, explicando el incremento “por la liquidación y el pago del anticipo de la sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios que corresponde al 6% de la renta líquida gravable” (Dinero, 2018).

En Colombia, históricamente, la carga tributaria ha estado soportada, más que todo, en las empresas y no tanto en las personas naturales. Es así como el Impuesto de Renta es el que de manera directa afecta a las empresas, que son, para el caso en concreto de las ZOMAC, las aptas para transformar las realidades de exclusión. Con la Tasa Efectiva de Tributación (TET) se permite calcular el monto de lo que las empresas pagan por impuestos como porcentaje de sus utilidades brutas. Es así como, con las bases de datos de la Superintendencia de Sociedades y Superintendencia Financiera, se hizo un estudio, y a partir de los balances generales y estado de resultados que han reportado las empresas a

estas entidades, se permite conocer la situación detallada de cada empresa. Según Gómez y Steiner:

Se calculó la carga tributaria que representa el impuesto a la renta pagado por las empresas como porcentaje de las utilidades operacionales. En general, el impuesto de renta es el impuesto más gravoso para las empresas y representa en promedio el 29% del total pagado en impuestos (Gómez & Steiner, 2015, pág. 16).

No ocurre lo mismo con los campesinos, los tenderos y en general con las pequeñas economías informales, en tanto que en Colombia las personas comienzan a declarar por renta a partir de un ingreso elevado, puntualmente, cuando sus ingresos superen 1400 UVT.

Desarrollado lo anterior, es necesario precisar que no debemos caer en el reduccionismo y pensar que basta con una ley, con unas simples palabras puestas con un orden y sentido gramatical, para cerrar las brechas de desigualdad, para cumplir promesas. En este sentido, quisiera traer a colación una frase que con razón ha dicho el Sr. Mauricio Cárdenas, Ministro de Hacienda, una vez sancionada la Ley 1819:

No olvidemos que la paz es una forma de acercarnos a una Colombia que ha tenido una ausencia del Estado. Sus costos están asociados a cerrar brechas. No es para cuadrar las cuentas de 2016 o de 2017. No es para salvar a un gobierno, esta reforma es un legado para el País.

Siempre será un reto darle realidad a una norma, pero a través de pasos pequeños que se logran grandes resultados, y sin duda, la Ley 1819 fue un paso abismal para el desarrollo de nuestro país en la era del posconflicto.

4. PROBLEMAS HERMENÉUTICOS Y DE APLICACIÓN DE LA NORMA

En este capítulo nos centraremos en algunos problemas de interpretación y aplicación asociados a las normas del programa ZOMAC.

El Decreto 1650 especifica en el Anexo 3 los montos de la inversión y de generación de empleo que debe cumplir el contribuyente para gozar de los incentivos tributarios que trae la ley y, a su vez, la norma indica, en el artículo 1.2.1.23.1.1, que por inversión se entiende:

El monto mínimo de Propiedad, Planta y Equipo en las actividades económicas generadoras de renta, que haya sido adquirido bajo cualquier modalidad con posterioridad a 29 de diciembre de 2016 y que haga parte del patrimonio bruto de las nuevas sociedades que inicien actividades en las ZOMAC, cuya ubicación física se encuentre dentro de las ZOMAC durante el término de vigencia del régimen de tributación.

De esta manera el contribuyente, a la hora de constituir su sociedad, y de darle orden y sentido a los estatutos, debe colocar el capital suscrito y pagado que tendrá esta, y debe, según el tamaño de la empresa, aportar de un solo tiro ese monto de inversión que

exige la ley, como un requisito indispensable. Este monto varía según el tamaño y el tipo de actividad económica que desempeñe la empresa, así, por ejemplo, para las micro empresas dedicadas a la fabricación de sustancias y productos químicos, es de veintiséis salarios mínimos legales mensuales vigentes (26 SMLMV).

Así, de entrada, la norma limita al contribuyente, en tanto, por un lado, desestimula la posibilidad de aumentar su inversión, su propiedad, planta y equipo, puesto que ello implicaría una pérdida o reducción de los beneficios que ya le habían otorgado. Por otro lado, le están cambiando las condiciones tributarias, pues en caso tal de que el contribuyente llegue a realizar una inversión más grande o más pequeña, todo el panorama variará, pues sucederá lo mismo también con los de generación de empleo y ello traerá como consecuencia que su empresa cambiaría de categoría.

Sin embargo, esto tiene una razón de ser, y es precisamente el tema de evitar fraudes en la consolidación de sociedades de papel. Digamos que es deber del Estado vigilar que lo preceptuado en la norma se cumpla, y que las personas no se aprovechen de ello. Las excepciones siempre traen consigo problemáticas, pues pueden prestarse para fraudes y abusos del derecho, y por ello el Estado cumple con su papel de regularlas de manera estricta.

Debemos diferenciar entre fraude y abuso del derecho. Así, para Ruiz Díaz, “quien pretende servirse del fraude a la ley, busca deliberadamente la no aplicación de una norma imperativa del derecho material interno que le obstaculiza realizar algo que pretende y le está vedado o que le impone algo que no desea” (Aguirre, 1998, pág. 6). Para Herbert, el fraude a la ley está presente cuando se trata de eludir una norma de orden público interno” (Aguirre, 1998, pág. 6).

El abuso, por su parte, comporta un tema más ético. Nuestra Corte Constitucional, ha dicho, refiriéndose al abuso del derecho, que: “el que ejercita su derecho con prudencia y atención no es responsable del daño que pueda causar a otro”. El abuso del derecho surgió en la jurisprudencia francesa para, de cierta forma, corregir el formalismo legal y el absolutismo de los derechos y en particular el derecho de propiedad. Así, este principio general del derecho se fundamenta en las relaciones sociales, pues, con la teoría del abuso del derecho, ciertos derechos individuales de contenido determinado toman una connotación social. (García, 2004)

Para el Dr. Valencia Zea:

Habría abuso del derecho siempre que el derecho se aísla de su contenido, esto es, de las razones individuales o sociales que integran su contenido, finalidad o espíritu. Como cada derecho en su existencia y en su ejercicio obedece a ciertas razones de orden individual y de orden social a la vez, aislarse de esas razones, por lo tanto, significa abusar del Derecho. (García, 2004, pág. 16)

Para el caso de las ZOMAC, la norma pretende evitar ambos fenómenos, y es así como el Estado se ha asegurado en regular de manera íntegra esta excepción para los contribuyentes que pagan el Impuesto de Renta y Complementarios.

Otro punto importante que debemos mencionar es que, para algunos, la estrategia ZOMAC puede presentarse como excluyente, en tanto la norma deja por fuera, por un lado, a las grandes empresas dedicadas actividad portuaria, a las sociedades dedicadas a la minería y explotación de carburos, y por otro lado, a muchos municipios que también fueron víctimas del fenómeno de la violencia, pues como bien se dijo en el primer capítulo,

los municipios ZOMAC constituyen el 53% del país. Y es que prácticamente podríamos decir que no hay municipio colombiano que pueda calificarse a salvo de más de 50 años de sangriento enfrentamiento. Sin embargo, ¿cómo podríamos pensar en una Colombia cien por ciento exenta del impuesto sobre la renta? Ello daría pie para pensar en el país como un paraíso fiscal.

Por otro lado, la Ley 1819 habla del concepto “actividad económica principal” y, para el caso puntual, el Decreto 1650 la define como aquella que le genera al contribuyente la mayor cantidad de ingresos en el año o periodo gravable. Resulta pues problemático este concepto, en razón de que si nos llegásemos a guiar por el término “*core business*” para definir el concepto “actividad económica principal”, esta sería aquella actividad indelegable, que genera valor y que resulta impensable que otra persona o empresa la realice, definición que, al parecer, difiere de la definición otorgada por el Decreto. Y, por otro lado, si nos guiásemos por entender el concepto como aquello que se señala en el objeto social de los estatutos, entraríamos directamente otro problema, porque, de entrada, las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS), ni siquiera están obligadas a tener un objeto social específico. Cabe resaltar que este problema hermenéutico no resulta de menor relevancia, pues como lo mencionamos anteriormente, una de las causales para la pérdida del beneficio tributario, consiste en no desarrollar esa actividad económica principal en el respectivo municipio ZOMAC.

Ahora, y consecuente con lo anterior, en caso de tener claro qué significa el concepto “actividad económica principal”, surgen otros interrogantes. ¿Qué implica pues, que la totalidad de esta se desarrolle en el municipio ZOMAC so pena de perder el beneficio? El tema se problematizó en la sentencia C-002 de 2018, entendiendo que esto en

la práctica resultaría casi que imposible. En la demanda, el accionante indicaba que la disposición del artículo 237 generaba una discriminación entre las empresas, desconociendo el derecho a la igualdad. Lamentablemente la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos demandados de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustantiva de la demanda. Sin embargo, el problema hermenéutico radica en que circunscribir la totalidad de una actividad a un territorio, en un mundo globalizado y en un panorama económico complejo, no tiene sentido alguno. Pensemos, por ejemplo, en una empresa de transporte de pasajeros domiciliada en el municipio de Caucasia, ¿podría transportar pasajeros hacia otros municipios?

Otro tema al que debemos hacer referencia es que el Decreto 1650 señaló expresamente que el empleo directo, para efectos de obtener el incentivo tributario, es “aquel que se genera cuando la sociedad vincula personal a través de contratos laborales a partir del 29 de diciembre de 2016”. En este sentido, ¿cómo definir el término contrato laboral? Porque queda claro que existen otras modalidades contractuales como por ejemplo el contrato de aprendizaje o el contrato de prestación de servicios, que no se encontrarían incluidos en esta categoría. Entonces, ¿si la empresa domiciliada en el municipio ZOMAC solo vincula a sus trabajadores con contratos de prestación de servicios queda excluida de los beneficios tributarios?

Es importante también mencionar, dentro de los problemas que contiene la norma, que el Decreto 1650 establece que mientras las nuevas sociedades gocen del incentivo tributario deben incorporar a su razón social el término “ZOMAC”, sin embargo, no se establece para el caso puntual una consecuencia jurídica en caso de incumplimiento. ¿Qué consecuencia trae esto? En este sentido, no existe realmente deber alguno, y se entiende tal

disposición, como una prohibición vacía. Sin embargo, si fuésemos a llenar el vacío del legislador, en términos meramente operativos, diríamos que si el contribuyente no adiciona a su razón social el término “ZOMAC”, simplemente en Cámara de Comercio no queda registrada como tal, ni tampoco en el RUES.

Por otro lado, el Decreto especifica, en el párrafo del artículo 1.2.1.23.1.3., que pueden acogerse al incentivo de progresividad las empresas que se encuentren en condición de informalidad al 29 de diciembre de 2016 y que, posterior a ello, culminen su formalización. Preguntémonos, primero, ¿qué quiso decir el legislador con el término informalidad? Resulta difícil definirlo, en tanto no se trata del incumplimiento de un requisito. Y segundo, ¿por qué el Estado está premiando o legitimando la informalidad? Esto, pues una empresa que exista con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, que sea “formal”, no puede transformarse en una ZOMAC, pero el legislador permite que una que sea informal sí lo haga.

Ahora bien, existe un problema en la norma porque esta hace referencia a ciertos requisitos de generación de empleo que deben cumplir y mantener los contribuyentes para obtener el beneficio, pero, no hay puntualmente una entidad que se encargue de verificar si materialmente el requisito se está cumpliendo. Es decir, el gobierno para el caso puntual, no delegó a ninguna entidad este papel, fundamental para evitar la consolidación de sociedades de papel. Y, habiendo alguna entidad, bien cabe preguntarnos, ¿quién podría serlo? Tal vez, los inspectores de trabajo como funcionarios del Ministerio del Trabajo.

En relación con la pérdida del beneficio, el Decreto 1650 establece que una de las causales es desarrollar actividades catalogadas como abuso en materia tributaria. Difícil, pues, definir qué es un abuso en materia tributaria. El artículo 869 del Estatuto Tributario

establece expresamente que este se configura “cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”. Sin embargo, esta resulta siendo una categoría amplia, que el legislador debió haber especificado para el caso de las ZOMAC. Pese a lo anterior podríamos pensar que el legislador se refiere puntualmente a la elusión fiscal, sin embargo, no es clara la norma en este punto.

En lo que respecta al segundo tipo de beneficios, relativo a obras por impuestos, como lo mencionamos, el Decreto 1715 establece las etapas para la ejecución de proyectos en la modalidad de obras por impuestos. Sin embargo, no hay claridad respecto a desde cuándo se empieza a descontar el impuesto, es decir, si el contribuyente puede empezar a descontar el porcentaje del impuesto desde la etapa de presentación y revisión de iniciativas, o desde su aprobación, lo cual genera confusión para optar por esta modalidad.

Por otro lado, y directamente relacionado con lo anterior, una vez aprobada la vinculación del pago al proyecto, la Ley 1819 establece en su artículo 238 que, entre otras cosas, el contribuyente deberá celebrar con terceros todos los contratos que sean necesarios para la construcción de la obra. De esta manera, específicamente señala que toda la contratación deberá realizarse mediante licitación privada abierta. Resulta difícil entender en qué consiste la licitación privada abierta, pues no hay como tal una definición legal, ni se encuentra regulada de ninguna forma ni en ninguna parte por una entidad competente para ello.

Otra de las obligaciones que tiene el contribuyente una vez aprobada la vinculación del pago al proyecto, es la autorización a la fiducia, para que una vez culmine el proyecto,

se reembolse a la Nación los rendimientos financieros que se hubiesen originado si los recursos hubiesen permanecido en el patrimonio autónomo. Esto claramente implica que el contribuyente termina pagando al Estado más de lo que le correspondería pagar por impuestos, pues se incluyen, también, los rendimientos financieros.

5. CONCLUSIONES

A manera de conclusión, bien podemos decir:

En primer lugar, en el contexto del conflicto armado que han sufrido diferentes países en vía de desarrollo, varias empresas del sector privado han adoptado políticas de Derechos Humanos, ayudando así en la construcción del posconflicto. Como lo vimos a lo largo del artículo, en países como Perú y México, el sector privado, a través de actividades comerciales y de inversión, ha potenciado cambios positivos en estos países.

En segundo lugar, en Colombia no ha sido ajena la participación del sector privado y, puntualmente, el programa ZOMAC es un caso en el cual se evidencia su directa intervención con miras a cerrar las brechas de desigualdad económica que existe entre el campo y la ciudad. Las empresas colombianas tienen una relación con la economía social y, de esta forma, pretenden lograr el buen funcionamiento de los mercados con miras a satisfacer las necesidades de la población, y por ello les corresponde una función social que implica obligaciones.

En tercer lugar, las Alianzas Público Privadas, la Ley de Formalización de Generación de Empleo y el régimen de Zonas Francas, se constituyen como antecedentes

del programa ZOMAC, en tanto que comparten similitudes que atienden a criterios geográficos, incentivos tributarios y, sobre todo, a la partición del sector privado en la construcción social del país.

En cuarto lugar, con el programa ZOMAC se busca incentivar el crecimiento y desarrollo de las regiones que, por décadas, han sido fuertemente golpeadas por el fenómeno de la violencia, a través de dos (2) mecanismos cuyo beneficio principal es un incentivo tributario sobre la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las ZOMAC, constituidas por un conjunto de trescientos cuarenta y cuatro (344) municipios seleccionados de acuerdo a ciertas variables, constituyen una novedad en tanto no se beneficia únicamente el sector del agro, sino que se premian noventa y cinco (95) divisiones económicas, dentro de los cuales se encuentran servicios de transporte, construcción, actividades inmobiliarias, telecomunicaciones, turismo, salud, educación, entre otros.

De esta manera, el legislador se ha encargado de regular, de forma íntegra y detallada, la excepción que comporta el programa ZOMAC respecto del incentivo tributario del impuesto de renta y complementarios. Sin embargo, siguen persistiendo vacíos hermenéuticos y de aplicación de la lectura de la norma, pues, para el contribuyente, continúan dudas respecto de su aplicación.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre, C. F. (1998). Fraude a la Ley. En C. F. Aguirre, *Revista de la Facultad de Derecho* (págs. 35-53). Montevideo.
- Alipio, A. J. (Julio de 2017). *NOTINETLEGAL*. Obtenido de Incentivos tributarios relacionados con las zonas más afectadas por el conflicto armado ZOMAC: <https://www.notinetlegal.com/uploads/posts/825821567.pdf>
- Arrieta, Enán (2015). Justicias alternativas e injusticias alternas: crítica de la justicia ordinaria en períodos de transición. En Duque, Andrés *Perspectivas y retos del proceso penal*. Medellín (Colombia): Universidad Pontificia Bolivariana.
- Cano, M. A. (s.f.). De la guerra a la paz: el caso del Salvador y de Colombia.
- Consejo Superior de Comercio Exterior. (2003). *Compromiso ante la Organización Mundial de Comercio para desmontar las subvenciones a las Zonas Francas*. Bogotá.
- Deloitte. (2017). *Ley de Reforma Tributaria*.
- Departamento Nacional de Planeación. (1 de octubre de 2016). *Índice de Incidencia del Conflicto Armado*. Obtenido de <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Politica%20de%20Victimas/Construcci%C3%B3n%20de%20Paz/Documento%20C3%ADndice%20de%20incidencia%20del%20conflicto%20armado.pdf>
- DIAN. (2013). *Primer informe sobre la aplicación de la Ley 1429 de 2010, Cifras y estimación del Costo fiscal año gravable 2011*. Coordinación de Estudios Económicos.
- Dinero. (2018). Así funciona y se está aplicando el modelo de obras por impuestos. *Dinero*.
- Dinero. (2018). Las ZOMAC ya tienen 407 nuevas empresas. *Dinero*.

- Dinero. (2018). Recaudo de impuestos alcanzó los \$163,5 billones en 2017. *Dinero*.
- Dinorah Azpuru, L. B. (2007). *Construyendo la democracia en sociedades posconflicto*. Guatemala: F&G Editores.
- Fundación Ideas Para la Paz. (2018). *Empresas, Paz y DDHH*. Obtenido de <http://www.ideaspaz.org/publications/posts/1558>
- García, E. R. (2004). *El abuso del derecho*. Obtenido de Rengifo Abogados: <http://www.rengifoabogados.com/sites/default/files/EL%20ABUSO%20DEL%20ERECHO%202.pdf>
- Gobierno de Colombia. (2017). *Incentivos para el sector privado en la construcción de paz*.
- Gobierno de Colombia y FARC. (22 de Noviembre de 2016). *Acuerdo Final*. Obtenido de Alto comisionado: <http://www.altocomisionadoparalapaz.gov.co/procesos-y-conversaciones/Documentos%20compartidos/24-11-2016NuevoAcuerdoFinal.pdf>
- Gómez, H. J., & Steiner, R. (2015). *La Reforma Tributaria y su impacto sobre la Tasa Efectiva de Tributación de las firmas en Colombia*. Bogotá : Coyuntura Económica.
- Ministerio de Comercio, I. y. (2017). *Manual de solicitud para la declaratoria de Zonas Francas*.
- Peña, G. J. (2014). Multinacionales y responsabilidad social empresarial en la construcción de paz en Colombia. *Cuadernos de Administración*, 67-96.
- Portafolio. (2012). Empresas extranjeras sacan el 65% de utilidades del país. *Portafolio*.
- Portocarrero, Felipe, Sanborn, Cynthia, Llusera, Sergio, . . . Viviana. (2000). *Empresas, fundaciones y medios: la responsabilidad social en el Perú*. Lima: Centro de Investigación Universidad del Pacífico.
- Tapias, C. d. (2010). *El tránsito hacia la paz: de las herramientas nacionales a las locales*. Bogotá: Universidad del Rosario.

Normas citadas

- Colombia. Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de Colombia.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 1819. (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.
- Colombia. Congreso de la República. Decreto ley 883. (2017). Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos.

Colombia. Congreso de la República. Decreto 1650. (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.

Colombia. Congreso de la República. Decreto 1915. (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.

Sentencias citadas

Corte Constitucional. (2011). Bogotá D.C. Sentencia C-263. Magistrados ponentes: Juan Carlos Henao Pérez, María Victoria Calle Correa, Mauricio González Cuervo, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Jorge Iván Palacio Palacio, Nilson Pinilla Pinilla, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Humberto Antonio Sierra Porto y Luis Ernesto Vargas Silva.

Corte Constitucional. (2017). Bogotá D.C. Sentencia C-077. Magistrados ponentes: Alejandro Linares Cantillo, Gloria Stella Ortiz Delgado y Germán Quintero Andrade.

Corte Constitucional. (2018). Bogotá D.C. Sentencia C-002. Magistrados ponentes: Luis Guillermo Guerrero Pérez, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos.