

Coordinación de Estudios Económicos
Subdirección de Gestión de Análisis Operacional
Dirección de Gestión Organizacional

**El gasto tributario en Colombia.
Beneficios en el impuesto sobre la
renta – personas jurídicas.**

Años gravables 2017 - 2018.

**Alba C. Avendaño Cruz
Diana Marcela Parra Garzón
Gloria Yori Parra
Pastor H. Sierra Reyes**

**Documento Web 073
Diciembre 2019**



Resumen

En el año gravable 2018, el Estado colombiano, a través del sistema tributario, concedió beneficios fiscales en el impuesto de renta a las personas jurídicas relacionados con las rentas exentas, la deducción por inversión en activos fijos y los descuentos tributarios por valor de \$15,2 billones, cuyo costo fiscal se aproxima a los \$6,3 billones, es decir, 0.6% del PIB.

De acuerdo con lo incorporado en este documento, el monto de beneficios tributarios en el impuesto de renta, en orden de importancia, se encuentra representado en el 77.4% por las rentas exentas, le sigue la deducción por inversión en activos fijos reales productivos con el 15.8% y en tercer lugar los descuentos tributarios con 6.9%.

La fuente de información en el impuesto sobre la renta son los registros administrativos o declaraciones tributarias presentadas por los obligados a cumplir con el requisito de la presentación anual de la declaración. El análisis de la información se realiza por subsector económico, por tipo de declarante y tipo de contribuyente de los dos últimos años gravables.

Asimismo, se presenta el comportamiento histórico durante los últimos diez años de los beneficios en el impuesto de renta personas jurídicas -rentas exentas, deducción por inversión en activos fijos reales productivos y descuentos tributarios- en relación con el PIB y su incidencia en la estructura del impuesto.

Nota Editorial

"Los Cuadernos de Trabajo son documentos preparados en la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN, en los que se analiza la evolución del sistema tributario colombiano, desde perspectivas teóricas y prácticas, con el propósito general de aportar elementos para la evaluación y continua construcción de una mejor administración tributaria y un régimen impositivo más eficiente y equitativo.

Los puntos de vista expresados en los Cuadernos de Trabajo son responsabilidad exclusiva de sus autores y no comprometen la posición institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"

Tabla de contenido

	Pág.
Índice de cuadros	4
Índice de gráficas	6
Introducción	7
1. Marco conceptual.	8
2. Aspectos metodológicos y fuentes de información.	13
3. Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta.	15
3.1. Cuantificación de los costos fiscales en el impuesto sobre la renta para las personas jurídicas.	15
3.2. Beneficios utilizados por las personas jurídicas en el impuesto sobre la renta.	18
3.2.1. Evolución histórica de los tratamientos preferenciales de los declarantes.	18
3.2.2. Análisis de los beneficios tributarios vigentes en Colombia durante los años gravables 2017 – 2018.	24
3.2.2.1. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.	24
3.2.2.2. Rentas exentas.	26
3.2.2.3. Descuentos tributarios.	33
3.3. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta y CREE para usuarios de zonas francas años gravables 2016 -2018.	33
3.3.1. Metodología y fuentes de información.	34
3.3.2. Costo fiscal de los usuarios de zonas francas por tarifa diferencial en relación con la tarifa conjunta de los impuestos de Renta y CREE.	35
3.4. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta para los contratos de estabilidad jurídica años gravables 2017 y 2018.	36
4. Conclusiones.	38
Bibliografía	40
Anexo	43

Índice de cuadros

	Pág.
Cuadro 1. Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los declarantes personas jurídicas del impuesto de renta. Años gravables 2017 – 2018.	15
Cuadro 2. Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los contribuyentes personas jurídicas del impuesto de renta. Años gravables 2017 – 2018.	17
Cuadro 3. Impuesto de renta. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos por subsector económico. Personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Años gravables 2017 - 2018.	25
Cuadro 4. Impuesto de renta. Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes. Años gravables 2017 - 2018.	28
Cuadro 5. Impuesto de renta. Rentas exentas de las personas jurídicas - grandes contribuyentes. Según la naturaleza de la sociedad. Años gravables 2017 - 2018.	30
Cuadro 6. Impuesto de renta. Descuentos tributarios de las personas jurídicas contribuyentes. Años gravables 2017 – 2018.	31
Cuadro 7. Impuesto de renta. Descuentos tributarios de las personas jurídicas contribuyentes. Según la naturaleza de la sociedad. Años gravables 2017 - 2018.	32
Cuadro 8. Costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica Años gravables 2017 – 2018.	37
Cuadro 9. Relación entre sector y subsector económico para los años gravables 2009 a 2011.	43
Cuadro 10. Relación entre sector y subsector económico para los años gravables 2012 a 2018.	43
Cuadro 11. Impuesto de renta. Rentas exentas como porcentaje de la renta ampliada – Personas jurídicas. Años gravables 2009 – 2018.	44
Cuadro 12. Impuesto de renta. Rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje del PIB. Años gravables 2009 – 2018.	45
Cuadro 13. Impuesto de renta. Descuentos tributarios como porcentaje del Impuesto básico de renta – Personas jurídicas. Años gravables 2009 – 2018.	46
Cuadro 14. Impuesto de renta. Descuentos tributarios como porcentaje del PIB - Personas jurídicas. Años gravables 2009 – 2018.	47
Cuadro 15. Impuesto de renta. Rentas exentas declaradas por las personas jurídicas de las 50 principales actividades económicas. Años gravables 2017 - 2018.	48

Cuadro 16. Impuesto de renta. Descuentos tributarios declarados por las personas jurídicas de las 50 principales actividades económicas. Años gravables 2017 - 2018. 49

Índice de gráficas

	Pág.
Gráfica 1. Costo fiscal de los beneficios tributarios en renta y CREE. Personas jurídicas declarantes – años gravables 2009 a 2018.	16
Gráfica 2. Costo fiscal de los beneficios tributarios en renta y CREE. Personas jurídicas declarantes. Como porcentaje del PIB – años gravables 2009 a 2018.	16
Gráfica 3. Impuesto de renta. Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje de la renta ampliada. Años gravables 2009 – 2018.	19
Gráfica 4. Impuesto de renta. Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje del PIB. Años gravables 2009 – 2018.	20
Gráfica 5. Impuesto de renta. Evolución de la deducción por inversión en activos fijos de las personas jurídicas como porcentaje del PIB. Años gravables 2009 – 2018.	21
Gráfica 6. Impuesto de renta. Evolución de los descuentos tributarios como porcentaje del impuesto básico de renta. Personas jurídicas contribuyentes - años gravables 2009 – 2018.	22
Gráfica 7. Impuesto de renta. Evolución de los descuentos tributarios de las personas jurídicas como porcentaje del PIB. Años gravables 2009 – 2018.	23
Gráfica 8. Impuesto de renta. Tarifa efectiva y tarifa nominal del impuesto sobre la renta personas jurídicas declarantes. Años gravables 2009 – 2018.	24
Gráfica 9. Impuesto de renta. Deducción por inversión en activos fijos de los contribuyentes según la naturaleza de la sociedad. Años gravables 2017 – 2018.	26
Gráfica 10. Impuesto de renta. Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante. Años gravables 2017 – 2018.	27
Gráfica 11. Impuesto de renta. Rentas exentas de los grandes contribuyentes según la naturaleza de la sociedad. Años gravables 2017 – 2018.	29
Gráfica 12. Impuesto de renta. Descuentos tributarios personas jurídicas contribuyentes por subsector económico. Años gravables 2017 – 2018.	33
Gráfica 13. Costo fiscal usuarios zona franca por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE Años gravables 2016 – 2018.	35

Introducción

El concepto de Gasto Tributario se refiere a aquella recaudación que se deja de percibir por la existencia de tratamientos tributarios especiales como franquicias, exenciones, créditos tributarios, entre otros, dentro del sistema tributario (MHCP, 2006). El objeto principal de la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales es el de favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes económicos (Jorrat de Luis, 2010).

El cálculo del Gasto Tributario se originó a comienzos de los años setenta simultáneamente en Alemania y Estados Unidos, países pioneros en la elaboración de presupuestos de gastos tributarios como una forma de mostrar la transparencia a la acción pública generada por la vía de gasto tributario, de igual forma que se haría con el gasto directo mediante los subsidios (Villela, Jorrat y Lemgruber, 2011).

Posteriormente, la tendencia creciente al uso de tratamientos tributarios especiales, sobre todo en países en desarrollo que buscaban atraer inversión, amplió el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo para responder ante la demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal. Seguidamente, el Fondo Monetario Internacional para el año 1998 promueve el Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal y paralelamente, con las recomendaciones de la OCDE, contribuyó a llamar la atención sobre la problemática e importancia de su estimación en varios países (*ibid*, 2011)¹.

El presente documento tiene como objetivo principal mostrar la medición de gasto tributario en Colombia en el Impuesto de Renta de las personas jurídicas. Aborda conceptos y metodología adoptada, fuente de información, análisis del gasto tributario para los años gravables 2017 y 2018 y la descripción de los resultados obtenidos.

¹ Segundo seminario internacional de Gastos Tributarios: Reduciendo Abusos y Mejorando la Efectividad. Noviembre, 2010 presentada en Washington, D.C. Banco Interamericano de Desarrollo. Centro de Conferencias, New York, Washington, D.C. 8 y 9 de noviembre de 2010.

1. MARCO CONCEPTUAL

El objetivo principal del sistema tributario se enfoca en el recaudo de los ingresos necesarios para financiar el gasto público. La estructura tributaria propende por alcanzar ciertas características como la eficiencia, la equidad y la simplicidad en el recaudo de estos ingresos.

En la primera característica los impuestos deben ser recaudados influyendo de la menor forma sobre las decisiones de los agentes. La equidad tiene dos formas de proyectarse, ya sea de manera horizontal o vertical. Esto es, la equidad horizontal quiere decir que los impuestos deben afectar por igual a las personas con la misma capacidad contributiva, y la equidad vertical tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas, es decir, a mayor capacidad mayor el nivel de impuesto. Por lo anterior, la estructura tributaria tiene que ser simple, en lugar de compleja, puesto que la simplicidad reduce los costos administrativos y de cumplimiento, evitando la evasión y elusión (Villela, Lemgruber y Jorratt, 2009).

En aquellas circunstancias en las que el gobierno propende en la promoción de ciertos objetivos de política económica como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger la industria nacional, el sistema tributario cumple el mismo papel que el gasto público directo, pero por la vía de renunciar a la recaudación o parte de ella, estableciéndose en un gasto tributario y afectando en gran medida en las cualidades del propio sistema (eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria).

Cuando se favorece a un grupo específico mediante beneficios tributarios vía gasto tributario se está afectando la equidad horizontal, *por lo que según el BID los cálculos de estos gastos tributarios son los informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos* (BID, 2009). Con lo anterior, los gastos tributarios están establecidos por aquellas deducciones, exenciones y tratamientos especiales, presentes en la legislación tributaria que involucran una reducción de la obligación tributaria, generando disminuciones en los ingresos del Estado (Yori, Albarracín y Sierra, 2010).

Para la OCDE (2009)² los gastos tributarios están definidos como *"aquella transferencia de recursos públicos causada mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo"*³. Teniendo en

² Citado por el BID.

³ Con lo anterior, según el informe de la OCDE (1996) para la medición del gasto tributario se requiere identificar el sistema tributario de referencia o "benchmark" en el cual no existen tratamientos tributarios especiales, así como aquellos preceptos tributarios que son desviaciones de esas normas.

cuenta que los gastos tributarios son concedidos mediante la reducción de las obligaciones tributarias, únicamente éstos persiguen cuatro objetivos de política pública:

Mejorar la progresividad del sistema tributario; otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria; estimular el consumo de bienes estimados "meritorios" e incentivar la inversión en ciertos sectores o actividades. Los anteriores cuatro objetivos se deberían evaluar cuando se conceden beneficios tributarios, tanto en términos de la justificación de una intervención estatal determinada, como de su eficiencia, frente a otros instrumentos existentes (subsidios o transferencias).

Ventajas y desventajas de los gastos tributarios

Los gastos tributarios, como instrumentos de política pública, tienen ventajas y desventajas. Por tal razón, son semejantes con otros elementos adecuados, llámense subsidios o transferencias, para alcanzar resultados similares, ya sea para incentivar o desincentivar conductas en los agentes económicos. Estudios como los de Tokman, Rodríguez y Marshall (2006) involucran ocho dimensiones para abordar las ventajas y desventajas del gasto tributario como herramienta de política pública, estas dimensiones son:

1. Accesibilidad para los beneficiarios.
2. Costos administrativos.
3. Posibles malos usos.
4. Flexibilidad.
5. Transparencia y rendición de cuentas.
6. Control de gastos.
7. Efectividad.
8. Equidad.

Autores como Zhicheng, Swift y Polackova (2004) mencionan los siguientes aspectos positivos de los gastos tributarios:

1. Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en los que el gobierno juega un rol principal.
2. Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno.
3. Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes.

Sin embargo, para el BID se identifican algunas características negativas:

1. Focalización.
2. Inequidad Horizontal.
3. Estímulos a la evasión y a la elusión.
4. Aumento de los costos del cumplimiento tributario.
5. Los gastos tributarios quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria únicamente en su aprobación inicial.

Asimismo, Stanley Surrey (1970) asocia cinco desventajas en el uso de estos instrumentos:

1. Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza.
2. Los incentivos tributarios generan ganancias inesperadas.
3. Los incentivos tributarios son difíciles de administrar y controlar.

4. Los incentivos tributarios generan distorsiones en las decisiones de los mercados.
5. Los incentivos tributarios obligan a mantener elevadas las tasas de tributación.

En el contexto internacional dadas las diferentes definiciones dentro de las particularidades legislativas de los países, identificar las cuantificaciones de los gastos tributarios puede ser radicalmente complejo, así como, la imposibilidad de realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios de los distintos países.

Antecedentes

Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aconsejan a los diferentes países la implementación de la medición de los gastos tributarios, esto se manifiesta en los Manuales de Transparencia Fiscal. Como bien se mencionó anteriormente, Alemania y Estados Unidos a finales de los años sesenta informaron sobre los gastos tributarios; esta práctica se ha extendido a la mayoría de los países de la OCDE, y a muchos países emergentes y en desarrollo (DGI, 2010).

Para tener éxito en el cálculo de los gastos tributarios se requiere tener claros dos aspectos: el primero es el de la identificación de los gastos tributarios y el segundo es el de las metodologías específicas de estimación.

Identificación de los gastos tributarios. Para esto, se debe definir una lista con la normatividad o el impuesto de referencia y luego identificar la norma, asociando los gastos a los distintos gravámenes del sistema impositivo. De igual manera, es importante la definición de los impuestos para los cuales se medirá el gasto tributario. En esta etapa es importante ser lo más exhaustivo posible, para evitar la exclusión de impuestos aparentemente menores pero que tienen importantes concesiones. Según Craig y Allan (2001) señalan que son tres enfoques para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios, de igual forma según Villela (2009), los caracteriza como a continuación se describen:

- Enfoque conceptual.
- Enfoque legal.
- Enfoque del subsidio análogo.

Países como Australia, Bélgica, Canadá, España, Finlandia e Irlanda aplican el primer enfoque el cual busca vincular el impuesto de referencia con una estructura tributaria normal, que no guarda relación necesariamente con las definiciones legales del impuesto. El segundo enfoque toma la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia, y por lo tanto, identificar los gastos tributarios y lo utilizan Austria, Corea, Francia, Holanda y Portugal. El último enfoque identifica los gastos tributarios como aquellas concesiones tributarias que son equivalentes a un subsidio directo, países como Alemania y Reino Unido siguen este enfoque. Este último enfoque es muy similar al enfoque legal.

Según la OCDE, para mejorar las prácticas en los gastos tributarios, se debería tener en cuenta que el impuesto de referencia (*benchmark*) debe ser global y único, y que no debe ceñirse únicamente a la estructura normativa, reflejando así la transparencia.

Con lo anterior, además de identificar la base imponible mediante el impuesto de referencia es necesario caracterizar otras variables como lo son, en el caso de renta:

- Estructura de las tasas.
- Unidad de tributación.
- Periodo de tributación.
- Deducciones.
- Otros.

En el caso del IVA y otros gravámenes indirectos se deberá precisar en:

- La tasa del impuesto.
- El tratamiento de los remanentes.
- Las devoluciones aceptadas.

Australia, Bélgica, Corea y Argentina atribuyen que un requisito particular para identificar los beneficios tributarios es que si éste favorece a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular, sin embargo, los autores mencionan que esto no se debería tener en cuenta como requisito sino que es más bien una característica estructural del impuesto.

Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios. Los gastos tributarios permiten cambiar la conducta de los contribuyentes. En la literatura se distinguen tres métodos en el cálculo de los gastos tributarios, el primero es el método del ingreso renunciado o "medición ex post" el cual mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario, este supone que no hay cambio de comportamiento en los contribuyentes.

El segundo es el método del ingreso ganado y procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener de la derogación de un gasto tributario "*medición ex ante*", *en este cálculo se tienen en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes*. Este método es útil cuando se desea tener la estimación precisa de la recaudación posible cuando se desea eliminar un beneficio tributario.

Y el último método o "*gasto directo equivalente*" estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen las existencias del gasto tributario. Es útil su cálculo cuando se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y presupuesto de gastos tributarios.

Según la OCDE es importante la medición ex post pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos cuando la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. Sin embargo, la recomendación de la OCDE se fundamenta en que la utilización de otro método distinto origina la falsa idea de que un gasto tributario es una opción más barata que el gasto directo.

Con lo anterior, es equivalente elaborar estimaciones complementarias que muestren cifras cercanas al incremento en la recaudación que se podrían obtener con la derogación de los gastos tributarios, mediante el supuesto de gasto total constante utilizado en Chile y Argentina.

Marco legal

En el sistema tributario colombiano existen exoneraciones tributarias las cuales han pretendido promover la generación de empleo, el desarrollo de algunos sectores económicos, la promoción y conservación ambiental y el fomento a la inversión nacional o extranjera, entre otros.

A partir del año 2002, mediante la Ley 788, se estableció la obligación de presentar un informe en el que se evaluara y se hiciera explícito el impacto fiscal de los beneficios, en tanto que la Ley 819 de 2003 o Ley de Responsabilidad Fiscal, dictó normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal, con el fin de orientar a la administración de finanzas públicas, tanto nacionales como territoriales a una rendición de cuentas permanente sobre el monto y la utilización de los recursos públicos.

En el artículo 1° de la Ley 819 de 2003 se estableció la obligación para el Gobierno Nacional de presentar anualmente ante las Comisiones Económicas del Senado y de la Cámara de Representantes, un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), el cual debe contener, entre otras cosas, una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos existentes en la Legislación tributaria colombiana.

De otro lado, el artículo 7° de la misma Ley sugiere que "en todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo." Refiere, a su vez, que para su cumplimiento se deberá indicar en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas tanto el costo fiscal como las fuentes de ingreso adicionales con las que se financiará dicho costo.

En cumplimiento de lo mencionado anteriormente, desde el año 2004 el Marco Fiscal de Mediano Plazo incorpora un capítulo destinado a presentar la estimación del costo fiscal de los beneficios tributarios en la legislación tributaria, por lo general del último año gravable, que es elaborado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Información más detallada y con un mayor grado de consolidación de la misma de acuerdo con la disponibilidad de los datos según las fechas de presentación de las declaraciones, así como la presentación de la evolución de los beneficios tributarios para los últimos diez años se ilustra en este documento que publica la Entidad con el fin de proveer información más actualizada y de interés para los usuarios internos y externos de la Administración tributaria.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN

El Gasto Tributario en Colombia presenta un **enfoque legal** que permite tomar como base la legislación tributaria vigente para definir el impuesto de referencia o “*benchmark*”, y por lo tanto hacer su medición. Ahora bien, el método de cálculo adoptado en el país sigue las recomendaciones de la OCDE correspondiendo a **un cálculo ex – post** el cual mide la pérdida de recaudo que se produce después de implantar un gasto tributario. Esta metodología no considera otros cambios de comportamiento generados por la eventual eliminación de un beneficio tributario, ni de los contribuyentes ni de la autoridad tributaria⁴.

El presente informe calcula el costo fiscal generado por los beneficios tributarios definidos legalmente en el Impuesto de renta para las personas jurídicas. Para lo anterior, la fuente de información para la estimación del costo fiscal de los beneficios tributarios procede de las declaraciones de los años gravables 2017 y 2018⁵. Las declaraciones permiten determinar de manera precisa el monto general de los siguientes conceptos que agrupan incentivos tributarios: en el caso del impuesto de renta corresponden a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, las rentas exentas y los descuentos tributarios.

Posteriormente esta información se desagrega por subsector⁶ y actividad económica, que incorpora la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU) revisión 4 adaptada para Colombia A.C. en las cifras de los años gravables 2012 a 2018⁷, manteniendo la desagregación bajo la CIIU rev. 3.1. A.C para la información histórica del impuesto de renta contenida en el anexo (2009 – 2011).

⁴ Según Tokman (2006), esta limitación debe tenerse en cuenta para el análisis del gasto tributario, puesto que en la práctica sí se esperarían cambios adicionales de conducta en los agentes económicos por el efecto de sustitución que se generaría ante la derogación o la eliminación de beneficios tributarios, así como en la planeación tributaria de los contribuyentes involucrados en dicho cambio.

⁵ El corte de la información para las declaraciones de los años gravables 2017 y 2018 corresponde al mes de agosto de 2018 y al mes de junio de 2019, respectivamente.

⁶ En los cuadros 8 y 9 del anexo se presenta la relación sector – subsector económico para los años gravables 2009 - 2018.

⁷ Conforme a la Resolución 000139 de 2012 de la DIAN, modificada por la Resolución 000154 de 2012 y adicionada por la Resolución 000041 de 2013.

Metodología de cálculo

La estimación del costo fiscal, en el caso del impuesto de renta para las personas jurídicas, diferencia la naturaleza del sujeto gravado llámese declarante⁸ o contribuyente⁹. La tasa utilizada para cuantificar el costo fiscal de los beneficios otorgados a las personas jurídicas a través del impuesto sobre la renta para el año gravable 2017 es de 40.0% en tanto que para el año gravable 2018 es de 37.0%, las cuales incorporan la tarifa nominal vigente por cada año gravable (34.0% y 33.0%, respectivamente) y la sobretasa del impuesto de renta, del 6.0% en el año gravable 2017 y de 4.0% en el año gravable 2018.

⁸ Se precisa que, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, los declarantes se deben entender como los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que no están exceptuadas expresamente y que por lo tanto deben presentar declaración de renta. Se incluyen entre otros, las personas jurídicas, sociedades limitadas y asimiladas, anónimas y asimiladas, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta, sucesiones ilíquidas y fondos de empleados.

⁹ Entendiéndose este último como el declarante por el sistema ordinario de renta, diferente de las categorías de régimen especial o declarante de ingresos y patrimonio (no contribuyentes).

3. BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como se mencionó anteriormente, los beneficios tributarios de que trata este documento, conforme a la información contenida en las declaraciones de los impuestos, son: las rentas exentas, los descuentos tributarios y la deducción por inversión en activos fijos productivos¹⁰. La incidencia de los mismos en la determinación de la liquidación final del tributo difiere por la afectación que realicen a éste, ya sea en el cálculo de la base gravable del tributo o en la determinación del impuesto como tal. Es así como las rentas exentas y las deducciones se incluyen en la primera categoría mientras que los descuentos hacen parte de la segunda en mención.

3.1. Cuantificación de los costos fiscales en el impuesto sobre la renta y CREE para las personas jurídicas.

El costo fiscal de los beneficios para el total de declarantes en el año gravable 2018 ascendió a \$6.296 miles de millones (mm). Frente al año gravable 2017, el costo fiscal total se incrementó 17,0%, como efecto de la mayor utilización tanto de las rentas exentas, cuyo costo fiscal exhibió un crecimiento de 20,5% entre los dos años gravables en mención, así como el mayor uso de los descuentos tributarios. Lo anterior a pesar de que la valoración del costo fiscal para el año gravable 2018 se mide a una tarifa menor, puesto que la sobretasa del impuesto se redujo de seis a cuatro puntos porcentuales entre 2017 y 2018.

Cuadro 1
Impuesto de renta
Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los declarantes personas jurídicas
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

Impuesto	Tipo de beneficio	Beneficios tributarios		Costo fiscal**					
		2017	2018	2017	2018	Partic. 2017	Partic. 2018	Variación %	Contribución a la variación
Impuesto a la renta	Rentas exentas	9.043	11.782	3.617	4.359	67,2%	69,2%	20,5%	13,8%
	Descuentos tributarios	771	1.049	771	1.049	14,3%	16,7%	36,0%	5,2%
	Deducción por inversión en activos fijos	2.480	2.399	992	888	18,4%	14,1%	-10,5%	-1,9%
Total		12.294	15.230	5.380	6.296	100,0%	100,0%	17,0%	17,0%

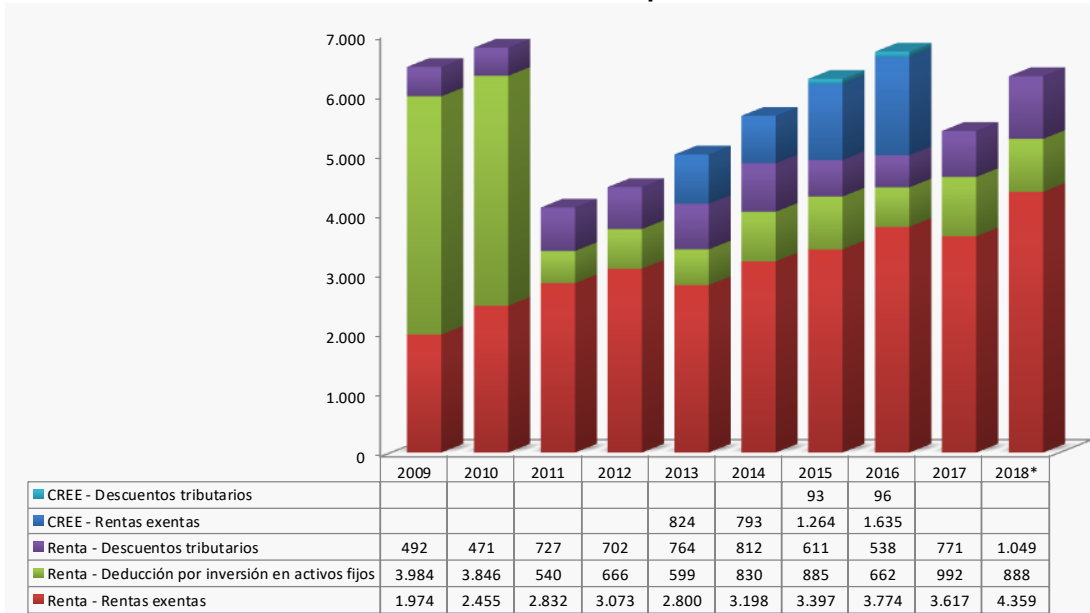
*: Cifras provisionales para el año gravable 2018. **: El costo fiscal para las personas jurídicas se calcula con la tarifa del impuesto de renta, incluyendo la sobretasa del mismo, de 40% para el año gravable 2017 y 37% para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

¹⁰ Aplica para las empresas que hayan suscrito un contrato de estabilidad jurídica con la Nación, en los cuales hubieren estabilizado el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que hace referencia a esta deducción.

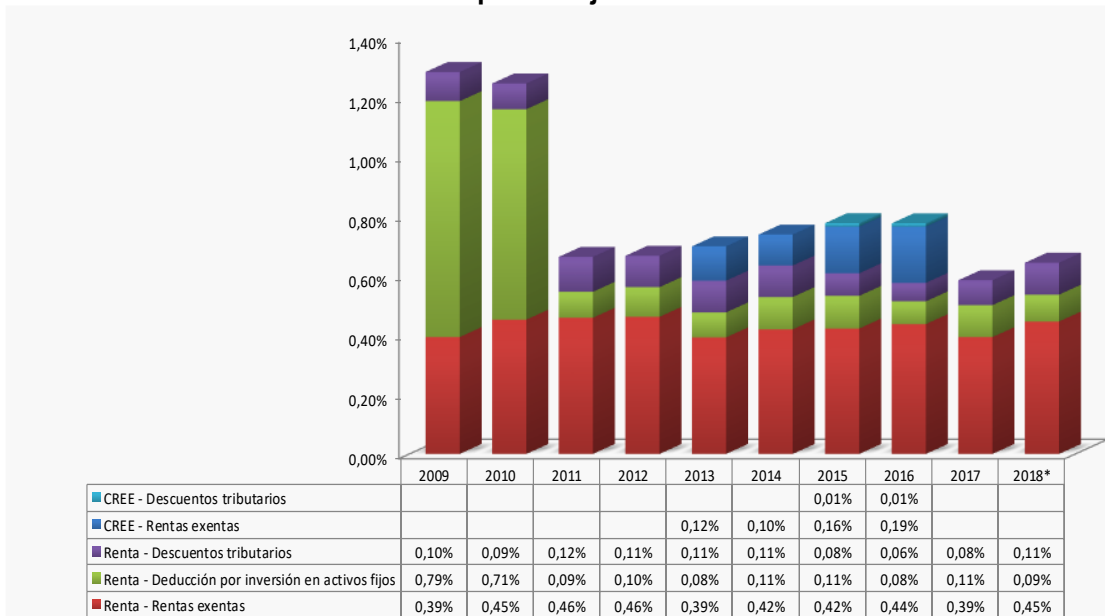
Gráfica 1
Impuesto de renta y CREE
Costo fiscal de los beneficios tributarios
Personas jurídicas declarantes – años gravables 2009 a 2018*
Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

Gráfica 2
Impuesto de renta y CREE
Costo fiscal de los beneficios tributarios
Personas jurídicas declarantes – años gravables 2009 a 2018**
Como porcentaje del PIB*



* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

Una presentación más precisa de los beneficios y el potencial recaudatorio en el impuesto sobre la renta lleva a considerar, dentro del total de las personas jurídicas declarantes, únicamente a los contribuyentes puesto que para las entidades pertenecientes al régimen especial y los no contribuyentes, una eventual eliminación de estos beneficios implicaría, para el primer caso, un mayor gasto vía presupuesto público para financiar las actividades que venían desarrollando las entidades sin ánimo de lucro y, para el segundo, un traslado de recursos entre distintos niveles del sector público sin que en términos netos se mejore el balance fiscal.

De esta manera, según se observa en el cuadro 2 se establece que el costo fiscal total para los **contribuyentes** personas jurídicas del impuesto de renta en el año gravable 2018 asciende a \$4.706 mm, presentando un aumento de 8,8% respecto al valor registrado en el año gravable 2017. El costo fiscal del año 2018 está compuesto por \$2.770 mm correspondientes a las rentas exentas, cuyo monto registrado como beneficio se incrementó 16,8%; \$1.049 mm de los descuentos tributarios, para una participación de 22,3% en el total del costo fiscal del año 2018; y \$888 mm por efecto de la deducción por inversión en activos fijos.

Cuadro 2
Impuesto de renta
Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los contribuyentes personas jurídicas
Años gravables 2017 - 2018* Miles de millones de pesos

Impuesto	Tipo de beneficio	Beneficios tributarios		Costo fiscal**					
		2017	2018	2017	2018	Partic. 2017	Partic. 2018	Variación %	Contribución a la variación
Impuesto a la renta	Rentas exentas	6.410	7.485	2.564	2.770	59,3%	58,9%	8,0%	4,8%
	Descuentos tributarios	771	1.049	771	1.049	17,8%	22,3%	36,0%	6,4%
	Deducción por inversión en activos fijos	2.480	2.399	992	888	22,9%	18,9%	-10,5%	-2,4%
Total		9.661	10.933	4.327	4.706	100,0%	100,0%	8,8%	8,8%

*: Cifras provisionales para el año gravable 2018. **: El costo fiscal para las personas jurídicas se calcula con la tarifa del impuesto de renta, incluyendo la sobretasa del mismo, de 40% para el año gravable 2017 y 37% para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

Los siguientes apartados discriminan las tres categorías de beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta en las personas jurídicas, la evolución histórica en los últimos diez años y el análisis detallado por subsector económico¹¹.

¹¹ La evolución histórica del impuesto CREE se encuentra publicada en el documento No. 66 "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas. Años gravables 2015 - 2016." Diciembre 2017.

3.2. Beneficios utilizados por las personas jurídicas en el impuesto sobre la renta

3.2.1. Evolución histórica de los tratamientos preferenciales de los declarantes

A continuación, se presenta una serie histórica del comportamiento de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta utilizados por las personas jurídicas y algunos indicadores que reflejan en términos relativos la incidencia de los tratamientos preferenciales en la estructura del impuesto e incluye la magnitud de estos conceptos en términos del PIB.

Los siguientes indicadores propuestos se han utilizado para evaluar el nivel de beneficio presente en cada sector económico:

- **Rentas exentas / (renta líquida gravable + rentas exentas):** Expresa las exenciones como proporción de la utilidad fiscal del contribuyente antes de aplicar tales exenciones. Valores altos significan la existencia de niveles importantes de exención.
- **Descuentos tributarios / impuesto básico de renta:** Refleja en qué medida logran los descuentos tributarios reducir el impuesto básico de renta. A mayor valor, mayores son los descuentos que aplican.
- **Tarifa efectiva del impuesto a la renta: (Impuesto neto) / (renta líquida gravable + rentas exentas + deducción):** Cuanto más se aleja este indicador de la tarifa estatutaria de cada año gravable, mayor es el monto de exenciones que se brindan.

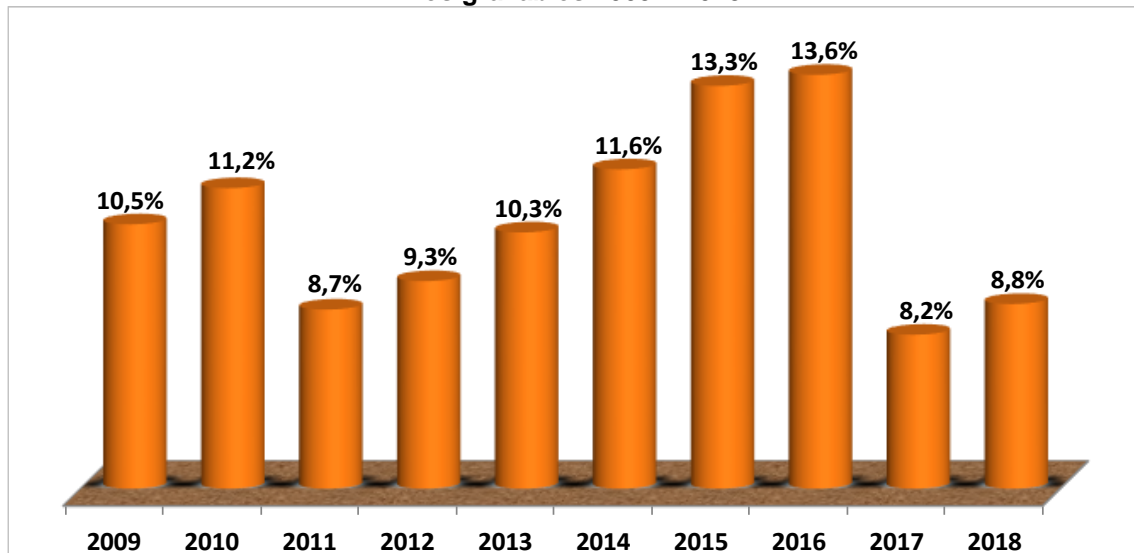
✓ En relación con las rentas exentas:

El indicador que relaciona las rentas exentas como proporción de la renta ampliada ha presentado un comportamiento heterogéneo en el periodo de estudio, explicado principalmente por la variación de la renta líquida gravable entre 2009 y 2016. Entre estos años, mientras las rentas exentas exhibieron una variación anual positiva, con un crecimiento promedio cercano al 14,0% que fue superior a la variación promedio de la renta líquida gravable, esta última variable presentó crecimientos anuales positivos y negativos, producto de la actividad económica y los ajustes normativos a la estructura tributaria, como se detalla a continuación, y que inciden en el valor del indicador.

En el año gravable 2011, la renta líquida gravable aumentó en más del 50% respecto de lo registrado el año inmediatamente anterior, resultado del mejor desempeño de la economía en general y de los ajustes tributarios introducidos por la Ley 1430 de 2010, lo cual generó una caída en el indicador, de 11.2% a 8.7% entre 2010 y 2011. Caso contrario sucedió entre 2014 y 2015, en donde el indicador aumentó en cerca de 3 puntos al pasar de 11.6 % a 13.3%, atribuible en su totalidad a la reducción observada en la renta líquida gravable del subsector Explotación de minas y canteras, quien aportó cerca de 15.7 puntos porcentuales a la disminución total de la renta líquida gravable en el año 2015 que se situó en -8,9%. Dentro de la serie, dicho aumento del indicador se constituye en el aumento absoluto más alto observado entre dos años gravables.

En los periodos de 2008-2010 y 2012-2016, la evolución del indicador revela un comportamiento creciente por una mayor dinámica de crecimiento de las rentas exentas frente a lo acontecido con la renta líquida gravable en esos años.

Gráfica 3
Impuesto de renta
Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje de la renta ampliada*
Años gravables 2009 – 2018**



* Para el caso, se define la renta ampliada como la suma de la renta líquida gravable y las rentas exentas.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

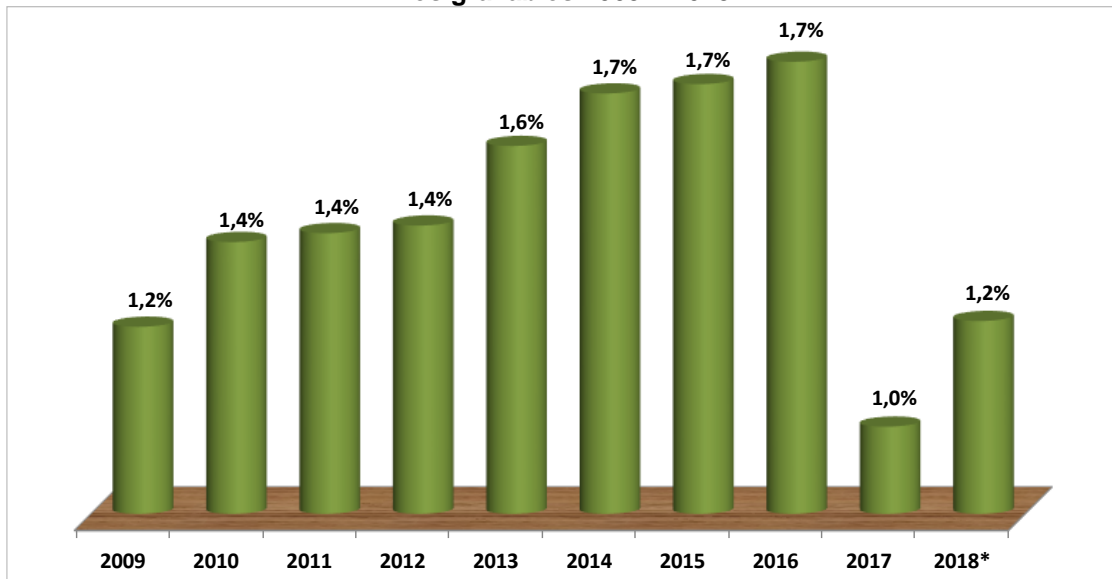
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

Respecto de la evolución del valor de las rentas exentas, en el año 2008 éstas registraron un monto de \$5.949 mm, alcanzando su valor máximo en el año 2016, por \$15.095 mm. En este último año, tanto las rentas exentas como la renta líquida gravable crecieron frente al año anterior, aunque las rentas exentas lo hicieron en mayor medida (10,3% vs. 8,1%), lo cual arrojó que el indicador se situara en 13,6%. Para el año 2017, las modificaciones introducidas en la Ley 1819 de 2016 y un ajuste en el reconocimiento de las mismas dentro de la depuración de la base gravable contribuyeron a la reducción en el valor registrado por el uso de este beneficio, situándose en \$9.043 mm, de forma que el indicador disminuyó en 5,4 puntos porcentuales, pasando de 13,6% a 8,2% entre 2016 y 2017, y constituyéndose en el valor más bajo del indicador dentro de la serie. Este nivel de rentas exentas es cercano al observado cinco años atrás, cuando el valor declarado en el año 2012 se aproximó a \$9,4 billones. Finalmente, por el año gravable 2018, las rentas exentas crecieron a un ritmo mayor que la renta líquida gravable (30,3% vs. 20,1%), ubicando el indicador en 8,8%.

Como porcentaje del PIB, las rentas exentas de las personas jurídicas representaron el 1,2% en el año gravable 2018, aumentando 0,2 puntos porcentuales frente al año 2017, recuperándose de la caída observada en ese año como consecuencia de la menor utilización de las mismas en respuesta al ajuste normativo del año 2016 (ver gráfica 4). Si bien los subsectores de Administración pública y defensa, y Actividades financieras y de seguros, se ubicaban en los dos primeros lugares entre 2012 y 2016, con un valor de 0,6% y 0,5% del PIB en el año gravable 2016 respectivamente, es el subsector Actividades financieras y de seguros el que se sitúa en primer lugar en los años gravables 2017 y 2018 con 0,4% del PIB.

Gráfica 4
Impuesto de renta
Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje del PIB *
Años gravables 2009 – 2018**



* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

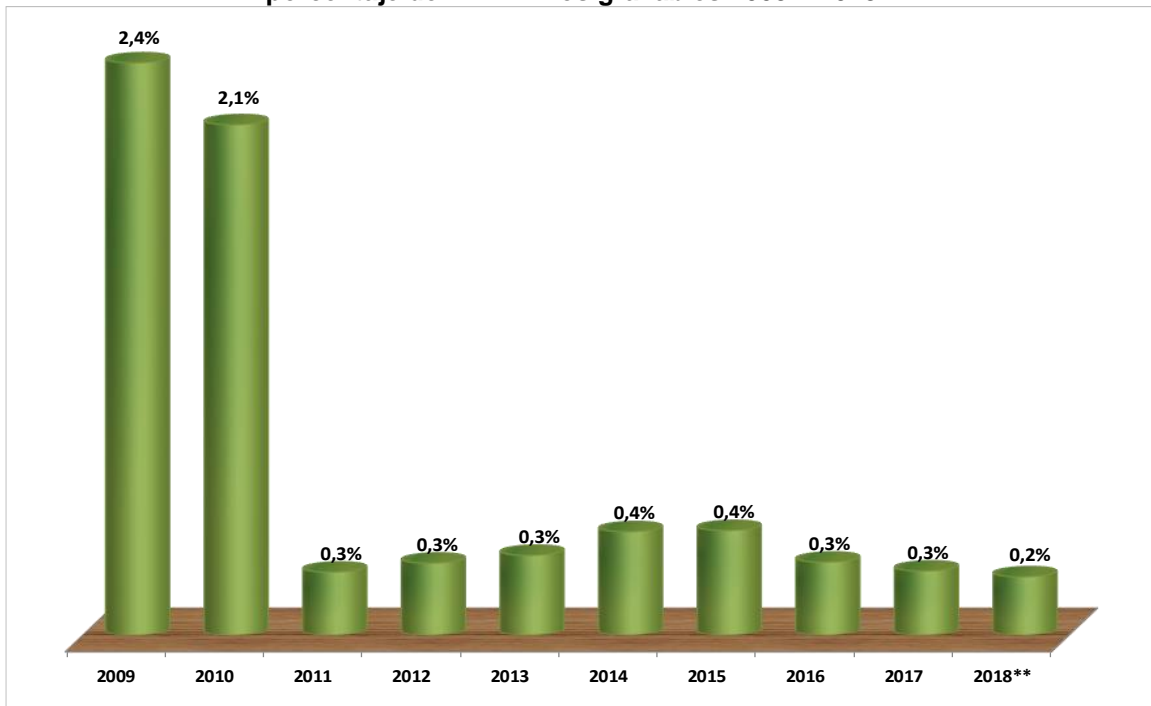
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

✓ En relación con la deducción por inversión en activos fijos:

Durante los años gravables 2008 y 2009, el porcentaje de deducción permitido en la declaración era del 40%, alcanzando en el año 2008 la mayor participación en el PIB para la serie histórica con 2.4%. Con la Ley 1370 de 2009, el porcentaje se redujo a 30% para el año gravable 2010, participando 2.1% del PIB. Este es el último año en el que el beneficio cobijó a todos los declarantes, puesto que la Ley 1430 de 2010 la eliminó, con la excepción para aquellos contribuyentes que hubieren estabilizado la norma relativa a esta deducción dentro de su contrato de estabilidad jurídica. Es así como, en promedio, la deducción por inversión en activos fijos representó 0.32% del PIB en el periodo 2011 a 2018. Para el último año gravable se presentó una ligera disminución de 0.02 puntos, producto de una menor inversión estimada a partir del monto deducido.

Gráfica 5
Impuesto de renta
Evolución de la deducción por inversión en activos fijos de las personas jurídicas como porcentaje del PIB * Años gravables 2009 – 2018**



Nota: Desde el año gravable 2004 al 2006 la deducción es del 30%, en el año gravable 2007 pasa al 40% hasta el año gravable 2009, y para el año gravable 2010 pasa nuevamente al 30%.

* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

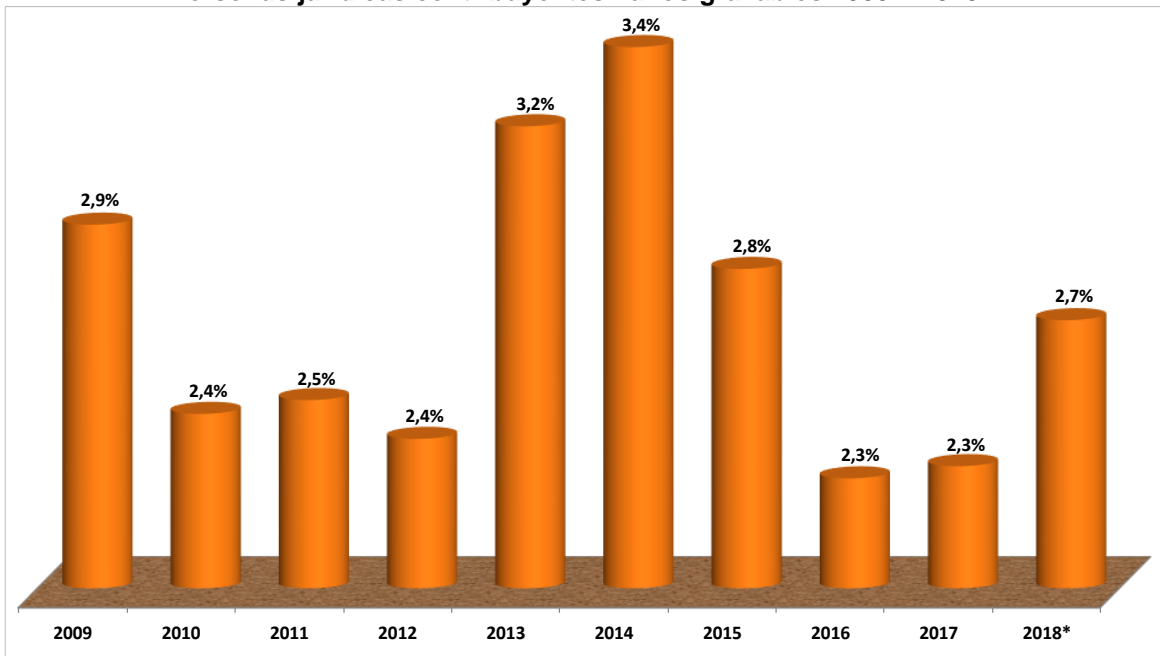
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

✓ En relación con los descuentos tributarios:

En promedio, los descuentos tributarios representaron 2.7% del impuesto básico de renta entre 2009 y 2018. No obstante, en el año 2014 se registró el mayor valor de este indicador, con 3.4%, seguido de una fuerte disminución del mismo a partir del año 2015, caracterizado por un menor uso de los descuentos tributarios en los últimos años gravables. Por el año gravable 2018, los declarantes hicieron un mayor uso del beneficio, lo que arrojó un aumento de 0.4 puntos porcentuales en el valor del indicador, alcanzando 2.7%, a pesar del crecimiento del impuesto básico durante dicha vigencia. Por subsector económico, las actividades relacionadas con Suministro de Electricidad, gas, vapor y aire acondicionado; Explotación de minas y canteras; Información y comunicaciones; y Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y actividades de saneamiento ambiental, han visto reducir en mayor proporción su impuesto básico frente al resto de subsectores por la utilización de los descuentos durante los últimos cuatro años.

Gráfica 6
Impuesto de renta
Evolución de los descuentos tributarios como porcentaje del impuesto básico de renta*
Personas jurídicas contribuyentes - años gravables 2009 – 2018**



* El impuesto básico de renta corresponde al impuesto sobre la renta líquida gravable que se registra en la declaración de renta.

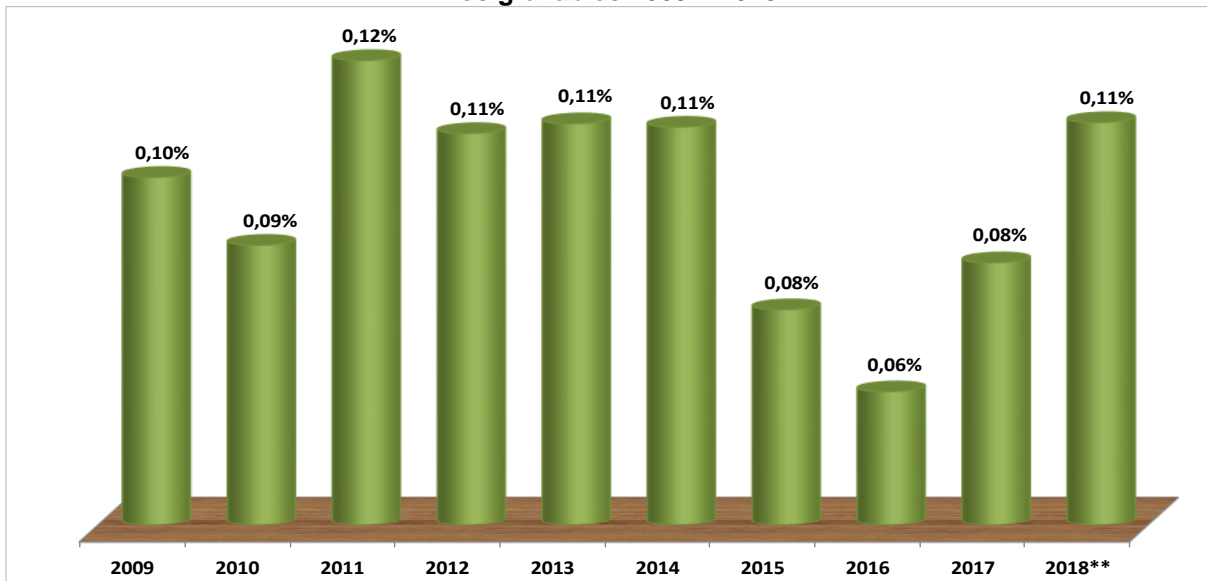
** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

Como proporción del PIB, los descuentos tributarios han representado entre 0.06% y 0.12% en el periodo en estudio, alcanzando su valor máximo en el año 2011. Los subsectores Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado; Explotación de minas y canteras; e Industrias manufactureras, son los subsectores con la mayor participación promedio en el PIB en los cuatro últimos años gravables. En comparación con las rentas exentas y la deducción por inversión en activos fijos, los descuentos tributarios representan una fracción muy pequeña en relación con el producto interno bruto.

Gráfica 7
Impuesto de renta
Evolución de los descuentos tributarios de las personas jurídicas como porcentaje del PIB*
Años gravables 2009 – 2018**



* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

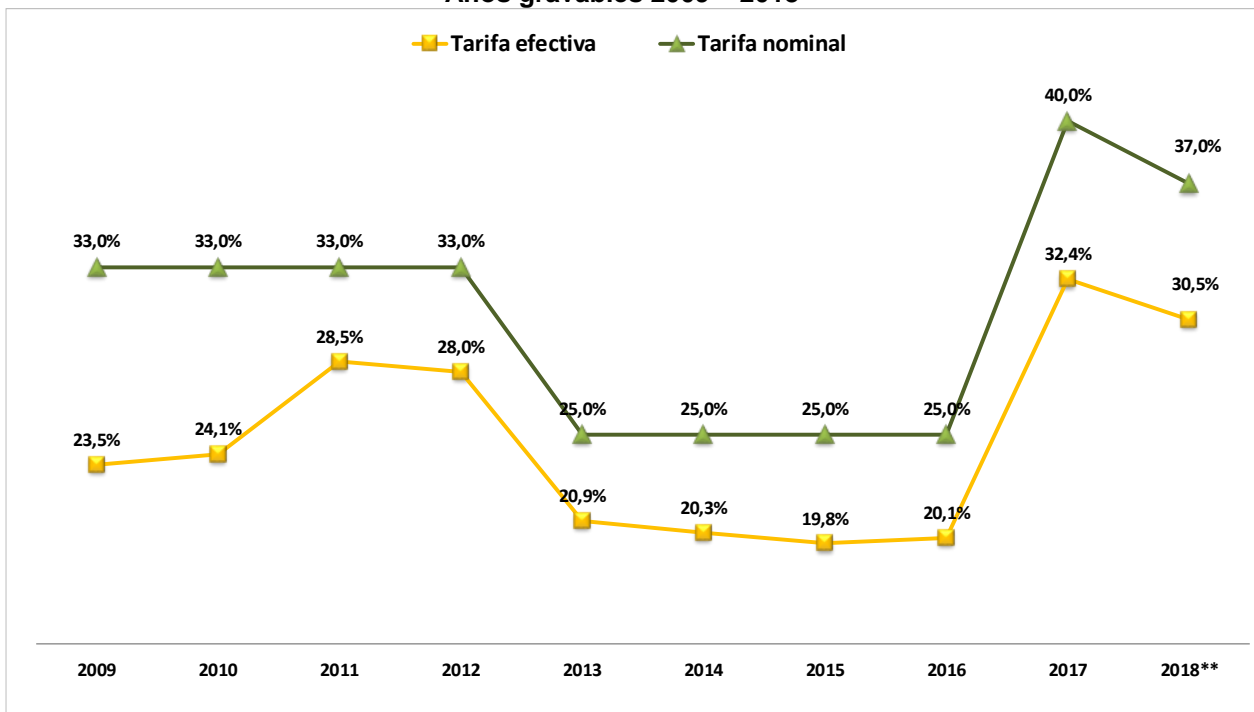
Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

Finalmente, entre los años gravables 2009 y 2016, la tarifa efectiva muestra un descenso como efecto de los factores que determinan el comportamiento de las variables que sirven para su cálculo. En primer lugar, este indicador se vio influenciado por la reducción de ocho puntos porcentuales en la tarifa impositiva (con incidencia directa en la liquidación del impuesto neto), al pasar de 33.0% en el año gravable 2012 a 25.0% entre los años gravables 2013 a 2016. En segundo lugar, la restricción de la aplicación de la deducción por inversión en activos fijos para pocos declarantes a partir del año gravable 2011 fue contrarrestado parcialmente con el aumento en la utilización de las rentas exentas, por lo que la incidencia sobre el denominador del indicador por cuenta de estos dos beneficios fue menor. La utilización de las exenciones creció, en promedio, 12,6% para el periodo 2011 – 2016. En conjunto, la tarifa efectiva pasó de 23.5% en el año gravable 2009 a 20.1% en el año gravable 2016.

Para el año gravable 2017, la tarifa del impuesto aumentó de 25.0% a 34.0%, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, además de incorporar una sobretasa al impuesto de 6.0 puntos porcentuales, con lo cual la tarifa nominal ascendió a 40.0%. Asimismo, la incidencia de la reforma tributaria en la eliminación de algunas rentas exentas permitidas al contribuyente coadyuvó para la reducción en el uso de las mismas, resultando en una tarifa efectiva de 32.4% para dicho año gravable. En cuanto al año gravable 2018, la disminución de dos puntos porcentuales en la sobretasa del impuesto y el importante incremento observado tanto de las rentas exentas como de la renta líquida gravable frente a lo sucedido en el año gravable 2017 condujeron a que la tarifa efectiva se redujera en casi dos puntos porcentuales, para situarse en 30.5% en el último año de estudio.

Gráfica 8
Impuesto de renta
Tarifa efectiva y tarifa nominal del impuesto sobre la renta* personas jurídicas declarantes
Años gravables 2009 – 2018**



* Para este caso, la tarifa efectiva se calcula como: (Impuesto neto de renta + sobretasa) / (Renta líquida gravable+ rentas exentas + deducción por inversión en activos fijos). La sobretasa del impuesto de renta estuvo vigente entre los años gravables 2003 a 2006, y en los años gravables 2017 y 2018.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO – DIAN.

3.2.2. Análisis de los beneficios tributarios vigentes en Colombia durante los años gravables 2017 - 2018

3.2.2.1. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos, utilizada por los declarantes personas jurídicas del impuesto de renta del año gravable 2018, ascendió a \$2.399 mm, exhibiendo una reducción de 3,3% respecto al año anterior. Esta deducción supone una inversión estimada por cerca de \$6.509 mm, con un costo fiscal asociado de \$888 mm, el cual disminuyó 10,5% frente al año anterior, explicado tanto por la menor utilización del beneficio como de la reducción en la tarifa del impuesto sobre la renta (incluyendo la sobretasa), que pasó de 40% a 37% entre 2017 y 2018.

Con el fin de aproximarse al potencial recaudatorio de la deducción, se analiza dentro del total de los declarantes del impuesto sobre la renta al grupo de los contribuyentes. Para este beneficio tributario en los años gravables 2017 y 2018, estas dos categorías son equivalentes.

Al observar la deducción por subsector económico, el 74.9% del valor se concentra en tres subsectores: Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (40.6%); Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (24.3%); e Industrias manufactureras (9.9%).

Cuadro 3
Impuesto de renta
Deducción por inversión en activos fijos reales productivos por subsector económico
Personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

Subsector económico	2017			2018		
	Valor deducción	Inversión estimada**	Costo fiscal***	Valor deducción	Inversión estimada**	Costo fiscal***
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	1.051	2.629	421	975	2.443	361
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	546	1.785	219	584	1.897	216
Industrias manufactureras	160	426	64	238	640	88
Transporte y almacenamiento	370	924	148	213	533	79
Actividades financieras y de seguros	97	264	39	160	422	59
Información y comunicaciones / Alojamiento y servicios de comida	145	362	58	133	332	49
Resto de subsectores****	110	277	44	96	242	36
Total	2.480	6.668	992	2.399	6.509	888

* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

** Se calcula a partir del valor de la deducción para cada uno de los años gravables.

*** Se calcula a partir del valor de la deducción aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta (incluyendo la sobretasa, si aplica) del respectivo año gravable.

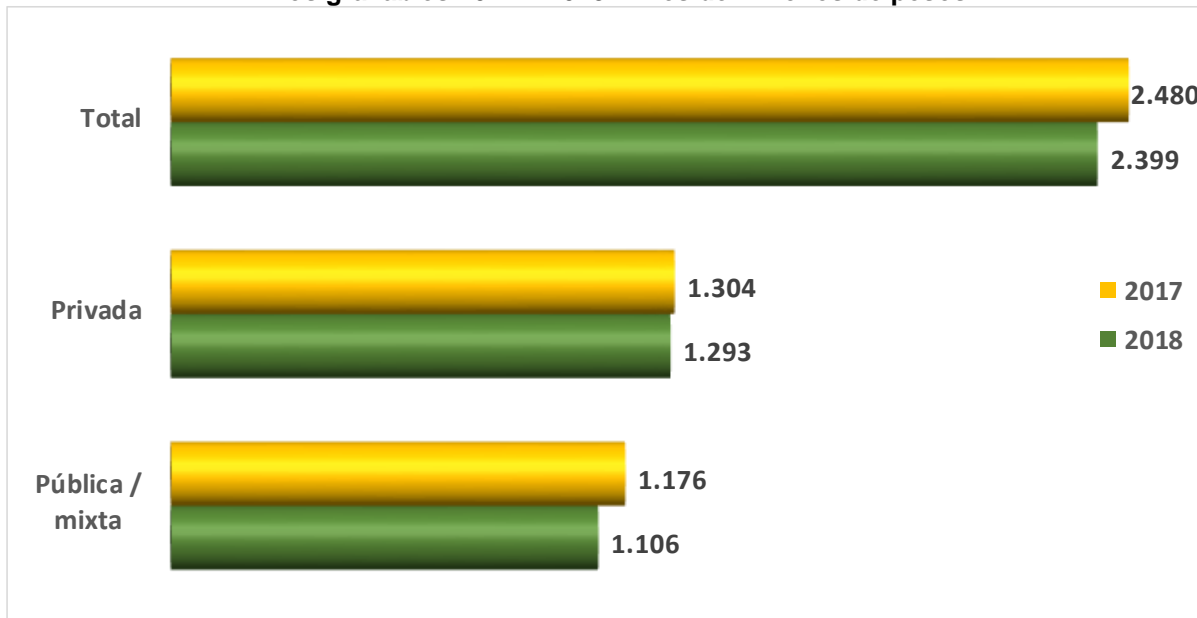
**** Resto de subsectores corresponde a Explotación de minas y canteras; Actividades inmobiliarias; y Actividades de servicios administrativos y de apoyo.

Fuente: Formato 2516, Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN. Información reportada por las empresas.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

Si bien el monto de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos solicitada por las empresas del sector público y del sector privado durante el año gravable 2018 se redujo en ambos sectores frente al año 2017, se observa una mayor disminución en el sector público/mixto de -6,0%. Por ende, la participación del sector público/mixto en el valor total deducido pasó de 47.4% a 46.1% entre 2017 y 2018 (ver gráfica 9).

Gráfica 9
Impuesto de renta
Deducción por inversión en activos fijos de los contribuyentes según la naturaleza de la sociedad
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

3.2.2.2. Rentas exentas

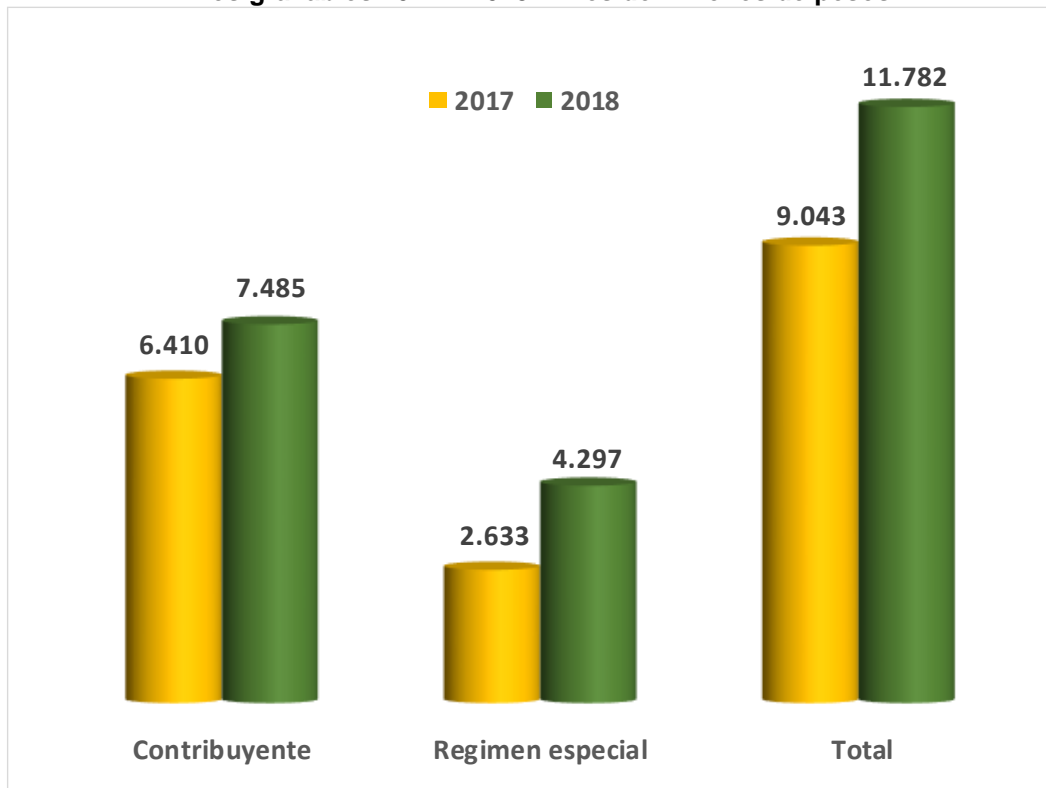
En la administración tributaria se clasifica a los declarantes del impuesto sobre la renta entre contribuyentes, no contribuyentes y de régimen especial. Los contribuyentes son todas las personas naturales, jurídicas y asimiladas sobre las cuales recae el hecho generador del impuesto sobre la renta, que no se encuentran expresamente exceptuadas dentro de la legislación; por su parte, los no contribuyentes son aquellos que de acuerdo con las disposiciones legales solo tienen la obligación formal de presentar la declaración de ingresos y patrimonio, en tanto que los contribuyentes del régimen especial son aquellos que realizan cierto tipo de actividades que el Estado determina como de interés para la comunidad, por lo cual afrontan una tarifa del impuesto menor a la de las personas jurídicas contribuyentes, y de acuerdo con el destino que se otorgue al excedente generado por las sociedades del régimen especial, pueden reducir su base gravable hasta el punto de no liquidar impuesto alguno en la declaración.

En el año gravable 2018 se observa que el valor total de las rentas exentas solicitadas por las personas jurídicas ascendió a \$11.782 mm, presentando un incremento del 30,3% respecto al valor registrado en el año gravable 2017. Desagregando el valor total de las rentas exentas por tipo de declarante, se advierte que el 63,5% corresponde a lo registrado por los contribuyentes, inferior en 7,3 puntos frente a la participación observada en el año 2017 (70,9%) (ver gráfica 10).

En el subconjunto de los contribuyentes, los subsectores económicos de Actividades financieras y de seguros, y Construcción, encabezan la lista de mayor uso de las rentas exentas por el último año gravable, cobijando el 71,0% del valor total de ese año, destacándose el registro de las rentas exentas por los contribuyentes de las actividades económicas de Seguros de vida, Bancos

comerciales y Construcción de edificios residenciales. En orden de importancia, le sigue el subsector Industrias manufactureras, con un monto de \$725 mm en el año 2018, quien fue el subsector que más contribuyó a la variación total del beneficio con 5.5 puntos porcentuales, y aumentó su participación en el total respecto de los demás subsectores, pasando de 5.8% en 2017 a 9.7% en 2018 (ver cuadro 4).

Gráfica 10
Impuesto de renta
Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

Cabe destacar que, de los 19 subsectores económicos que registraron rentas exentas por el año gravable 2018 correspondientes a personas jurídicas contribuyentes, 10 subsectores exhibieron un aumento en el valor utilizado del beneficio frente al año 2017, entre los que se cuentan los subsectores que han mantenido un uso constante del mismo a través del tiempo. Es así como el incremento de la utilización de las rentas exentas por parte de los contribuyentes del impuesto alcanzó 16,8% en el año gravable 2018.

Entre los subsectores que presentaron una reducción en la utilización del beneficio entre los años gravables 2017 y 2018 para este subconjunto de declarantes se destacan los subsectores Información y comunicaciones, y Alojamiento y servicios de comida, por su contribución negativa a la variación de -0.8% y -0.7%, respectivamente.

Cuadro 4
Impuesto de renta
Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

Subsector económico	2017			2018			
	Valor declarado	Participación	Proporción de las rentas exentas dentro de la renta ampliada**	Valor declarado	Participación	Proporción de las rentas exentas dentro de la renta ampliada**	Contribución a la variación
Actividades financieras y de seguros	3.920	61,2%	39,9%	4.208	56,2%	44,7%	4,5%
Construcción	824	12,9%	60,4%	1.107	14,8%	65,5%	4,4%
Industrias manufactureras	371	5,8%	12,1%	725	9,7%	21,3%	5,5%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	310	4,8%	20,8%	525	7,0%	19,8%	3,3%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	141	2,2%	12,8%	174	2,3%	16,6%	0,5%
Transporte y almacenamiento	138	2,2%	30,9%	144	1,9%	45,3%	0,1%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	127	2,0%	42,6%	120	1,6%	76,0%	-0,1%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	104	1,6%	31,1%	89	1,2%	17,0%	-0,2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	50	0,8%	99,4%	82	1,1%	99,4%	0,5%
Actividades inmobiliarias	56	0,9%	65,4%	79	1,1%	71,4%	0,4%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	77	1,2%	21,1%	71	0,9%	9,9%	-0,1%
Información y comunicaciones	116	1,8%	31,1%	61	0,8%	21,1%	-0,8%
Alojamiento y servicios de comida	88	1,4%	50,9%	41	0,5%	47,1%	-0,7%
Otras actividades de servicios	11	0,2%	72,9%	21	0,3%	68,7%	0,1%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	18	0,3%	16,0%	18	0,2%	12,5%	0,0%
Explotación de minas y canteras	23	0,4%	0,4%	9	0,1%	0,1%	-0,2%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	3	0,1%	7,5%	7	0,1%	12,9%	0,0%
Educación	28	0,4%	98,4%	3	0,0%	84,5%	-0,4%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1	0,0%	32,7%	1	0,0%	23,4%	0,0%
Total	6.410	100,0%	25,2%	7.485	100,0%	22,7%	16,8%

* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

** La renta ampliada corresponde a la renta líquida gravable más las rentas exentas de las sociedades que hacen uso del beneficio.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO - DIAN.

En cuanto a la proporción de las rentas exentas respecto de la renta ampliada, este resultado debe ser interpretado como el monto de renta gravable que se obtendría en ausencia de la aplicación de esta exención tributaria. Para el grupo de los contribuyentes que aplican las rentas exentas, este indicador es equivalente al 22.7% durante la vigencia 2018; en consecuencia, en promedio, el total de contribuyentes que gozan de este beneficio pueden reducir su base gravable en un poco más de una quinta parte. No obstante, existen subsectores económicos como es el caso de Administración pública y defensa, y Educación, que pueden reducir sus bases gravables por encima del 80% por efecto de las rentas exentas.

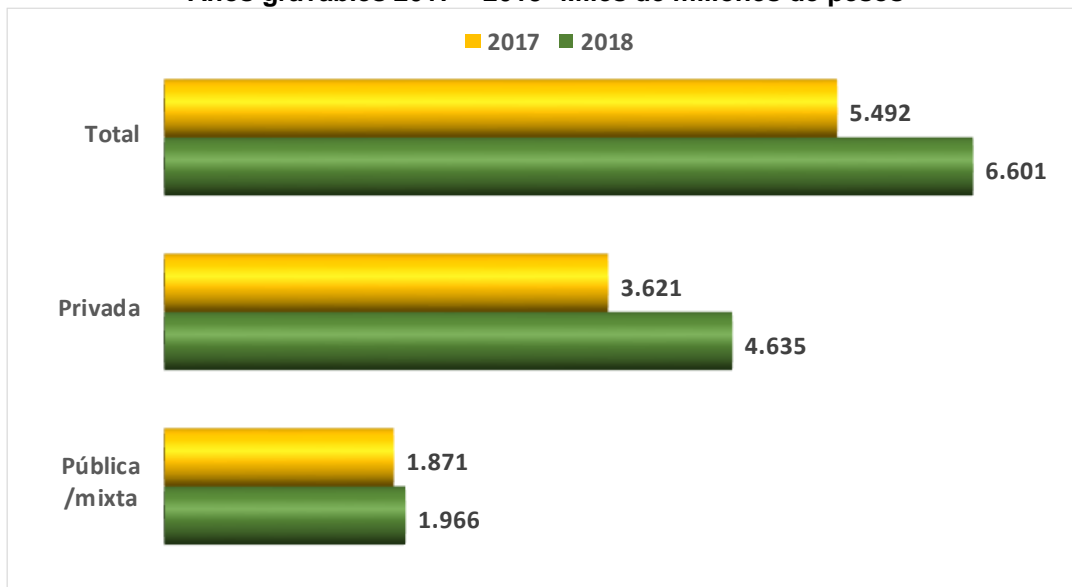
Con el fin de observar la incidencia real de las rentas exentas, se distingue el grupo de grandes contribuyentes¹², el cual se dividió entre las empresas público/mixtas y empresas privadas, como se muestra en la gráfica 11. Lo anterior, porque las exenciones aplicadas por las empresas industriales y comerciales del Estado tienen un efecto neutral en el balance del sector público,

¹² Los grandes contribuyentes son establecidos por la DIAN en cumplimiento del artículo 562 del Estatuto Tributario. Las condiciones para la definición de este grupo fueron establecidas mediante la Resolución 000048 del 10 de octubre de 2018, que derogó las Resoluciones 0027, 0059 y 0254 del año 2014, considerando el valor declarado en el año gravable anterior a la calificación, de las propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o activos clasificados como no corrientes mantenidos para la venta (ANCMV); patrimonio líquido, ingresos brutos e impuesto informado en la declaración del impuesto de renta y complementario o de ingresos y patrimonio. En cuanto a los impuestos distintos al impuesto de renta, los criterios considerados para la calificación cobijan el total de retenciones informadas en las declaraciones mensuales de retención en la fuente; el total del impuesto generado por operaciones gravadas en las declaraciones de IVA; el total del impuesto generado por operaciones gravadas en las declaraciones del Impuesto Nacional al Consumo; el valor CIF de las importaciones, y el valor FOB de las exportaciones.

dado que los menores impuestos inducidos por la exención se traducen en mayores utilidades y, por tanto, en un mayor reconocimiento en el impuesto de renta.

El monto total de las rentas exentas para los grandes contribuyentes ascendió a \$6.601 mm en el año gravable 2018, que representa un crecimiento del 20,2% respecto del total registrado durante el año inmediatamente anterior. De este monto, el 70.2% corresponde a la participación del sector privado y el 29.8% al sector público/mixto. Frente al año anterior, las rentas exentas de ambos sectores aumentaron, mostrando una variación positiva de 28,0% en el caso del sector privado, y del 5,1% en el sector público/mixto.

Gráfica 11
Impuesto de renta
Rentas exentas de los grandes contribuyentes según la naturaleza de la sociedad
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

De acuerdo con la información consignada en el cuadro 5, los subsectores Actividades financieras y de seguros, y Actividades inmobiliarias, presentan la mayor participación dentro de las rentas exentas solicitadas por los grandes contribuyentes (63.4% del total declarado en el año gravable 2018), seguido del subsector económico Industrias manufactureras.

Cuadro 5
Impuesto de renta
Rentas exentas de las personas jurídicas - grandes contribuyentes*
Según la naturaleza de la sociedad - años gravables 2017 – 2018**
Miles de millones de pesos

Subsector económico	2017				2018**				
	Pública /mixta	Privada	Total	Participación sector privado	Pública /mixta	Privada	Total	Participación sector privado	Contribución a la variación
Actividades financieras y de seguros / Actividades inmobiliarias	1.505	2.366	3.871	65,3%	1.511	2.672	4.184	57,7%	8,5%
Industrias manufactureras	0	345	345	9,5%	0	700	700	15,1%	9,8%
Construcción	0	457	457	12,6%	0	639	639	13,8%	5,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado / Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	352	34	386	0,9%	445	139	584	3,0%	2,9%
Resto de subsectores***	13	159	171	4,4%	10	141	151	3,0%	-0,5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0	28	28	0,8%	0	132	132	2,9%	2,9%
Transporte y almacenamiento	0	104	104	2,9%	0	117	117	2,5%	0,3%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0	67	67	1,8%	0	56	56	1,2%	-0,3%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0	61	61	1,7%	0	39	39	0,8%	-0,6%
Total	1.871	3.621	5.492	100%	1.966	4.635	6.601	100%	28,0%

* La diferencia con respecto al valor total de las rentas exentas de los contribuyentes corresponde al valor de las rentas exentas de las demás personas jurídicas y asciende a \$918 mm y \$885 mm para los años gravable 2017 y 2018, respectivamente.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

*** Incluye los subsectores Explotación de minas y canteras; Alojamiento y servicios de comida; Información y comunicaciones; Actividades de servicios administrativos y de apoyo; Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria; Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social; y Otras actividades de servicios.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO - DIAN.

3.2.2.3. Descuentos tributarios

El monto de los descuentos tributarios para las personas jurídicas contribuyentes ascendió a \$1.049 mm durante el año gravable 2018. Lo anterior equivale a un incremento de 36,0% respecto del año gravable 2017, comportamiento influenciado por la mayor utilización de los descuentos tributarios en los subsectores Suministro de electricidad, gas, vapor y aire, y Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental, quienes contribuyeron positivamente a la variación del renglón con 17.2 y 6.4 puntos porcentuales. De los diecinueve subsectores en los que se registró la utilización de los descuentos por el año gravable 2018, en once de éstos se observó un aumento del valor respecto del año gravable 2017. Respecto de los subsectores económicos que exhibieron menores descuentos tributarios respecto del año gravable anterior, se destaca el subsector Actividades de servicios administrativos y de apoyo, que pasó de \$19 mm a \$10 mm, para una contribución negativa a la variación de 1.2 puntos porcentuales.

Respecto de la incidencia de los descuentos tributarios en el impuesto liquidado, se observa que las personas jurídicas que solicitaron los descuentos mencionados en el año gravable 2018 lograron reducir su impuesto sobre la renta líquida gravable en 4.7% en promedio (ver cuadro 6), exhibiendo un aumento de 0.3 puntos porcentuales frente a lo registrado por este indicador en el año anterior. Este comportamiento es atribuible al mayor incremento entre 2017 y 2018 de los descuentos tributarios de las personas jurídicas que utilizaron el beneficio respecto del

incremento observado en su impuesto sobre la renta líquida gravable (36,0% vs. 28,0%, respectivamente).

Cuadro 6
Impuesto de renta
Descuentos tributarios de las personas jurídicas contribuyentes
Años gravables 2017 – 2018 Miles de millones de pesos**

Subsector económico	2017			2018			Contribución a la variación
	Valor	Participación	Proporción de los descuentos sobre el valor del impuesto a la renta*	Valor	Participación	Proporción de los descuentos sobre el valor del impuesto a la renta*	
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	199	25,8%	12,3%	332	31,6%	13,4%	17,2%
Explotación de minas y canteras	199	25,8%	4,9%	226	21,6%	3,2%	3,5%
Actividades financieras y de seguros	97	12,5%	3,6%	124	11,9%	4,7%	3,6%
Industrias manufactureras	87	11,3%	2,9%	111	10,6%	3,4%	3,1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	55	7,1%	2,8%	62	5,9%	3,0%	0,9%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	2	0,3%	2,0%	51	4,9%	15,0%	6,4%
Información y comunicaciones	22	2,9%	9,8%	31	2,9%	8,5%	1,1%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	14	1,8%	6,4%	29	2,8%	7,7%	1,9%
Construcción	20	2,6%	4,9%	24	2,3%	4,8%	0,5%
Transporte y almacenamiento	24	3,2%	1,1%	20	1,9%	0,9%	-0,5%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	19	2,5%	10,7%	10	0,9%	5,5%	-1,2%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	11	1,4%	4,7%	8	0,7%	5,1%	-0,5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	6	0,8%	3,2%	6	0,6%	2,3%	0,0%
Actividades inmobiliarias	4	0,6%	3,7%	6	0,5%	4,8%	0,2%
Alojamiento y servicios de comida	3	0,4%	3,9%	3	0,3%	3,1%	-0,1%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	4	0,5%	6,3%	3	0,3%	9,4%	-0,1%
Otras actividades de servicios	2	0,3%	18,4%	2	0,1%	8,5%	-0,1%
Educación	1	0,1%	7,8%	1	0,1%	8,3%	0,0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	1	0,1%	9,1%	1	0,1%	2,3%	0,0%
Total	771	100,0%	4,4%	1.049	100,0%	4,7%	36,0%

* El impuesto a la renta corresponde al impuesto sobre la renta líquida gravable registrado por las personas jurídicas que hicieron uso de los descuentos tributarios.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

Al igual que en el análisis de rentas exentas, se discriminan los descuentos tributarios entre aquellos utilizados por el sector público/mixto y el sector privado (ver cuadro 7).

En ambos casos se observa un aumento de los descuentos tributarios entre 2017 y 2018, con un incremento de 19,2% para el sector privado, en tanto que el sector público/mixto registró una variación positiva de 81,2%. Por lo anterior, el sector público/mixto alcanzó una participación del 36,1% en el total del beneficio, al pasar de \$209 mm a \$379 mm, aumentando su peso dentro del valor total en nueve puntos porcentuales.

Cuadro 7
Impuesto de renta
Descuentos tributarios de las personas jurídicas contribuyentes
según la naturaleza de la sociedad
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

Subsector económico	2017			2018		
	Público/mixto	Privado	Total	Público/mixto	Privado	Total
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	179	21	199	290	41	332
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca / Explotación de minas y canteras	20	190	210	24	210	234
Actividades financieras y de seguros	1	96	97	2	122	124
Industrias manufactureras	1	86	87	1	110	111
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0	54	55	0	62	62
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	1	1	2	51	1	51
Actividades profesionales, científicas y técnicas/Actividades de servicios administrativos y de apoyo	3	31	33	2	37	39
Información y comunicaciones	0	22	22	1	29	31
Construcción	0	20	20	0	24	24
Transporte y almacenamiento / Alojamiento y servicios de comida	5	22	28	8	15	23
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0	6	6	0	6	6
Actividades inmobiliarias	0	4	4	0	6	6
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	0	4	4	0	3	3
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria /Educación	0	2	2	0	2	2
Otras actividades de servicios	0	2	2	0	2	2
Total	209	562	771	379	670	1.049
Participación	27,1%	72,9%	100%	36,1%	63,9%	100%

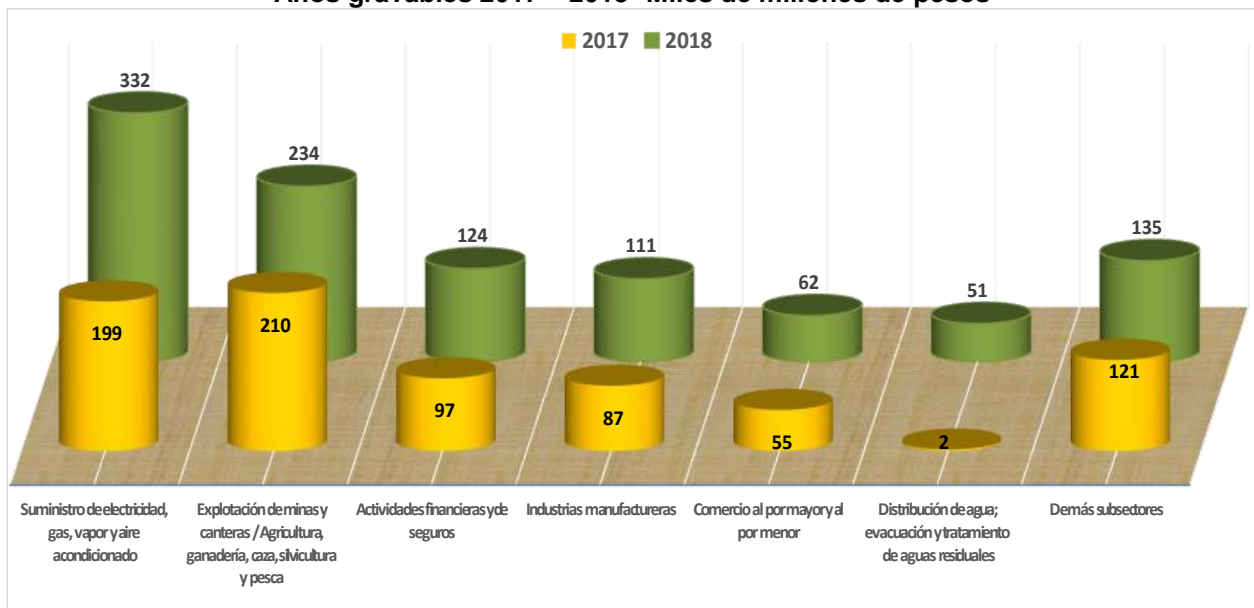
* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

En la gráfica 12 se muestra la distribución por subsector económico de los descuentos tributarios solicitados por las empresas contribuyentes del impuesto sobre la renta en los dos años analizados. Los subsectores con las mayores participaciones para el año gravable 2018 fueron Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (31.6%); Explotación de minas y canteras / Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca (22.3%); y Actividades financieras y de seguros (11.9%), los cuales representan el 65.8% de los descuentos registrados en el último año gravable.

Gráfica 12
Impuesto de renta
Descuentos tributarios personas jurídicas contribuyentes por subsector económico
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

3.3. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta y CREE para usuarios de zonas francas años gravables 2016 - 2018

El modelo de zonas francas han sido un instrumento de política económica que ha coadyuvado al desarrollo reciente del país. Nace en Colombia en los años cincuenta con la Ley 105 de 1958, inicialmente dando origen a la Zona Franca de Barranquilla. En 1994 se implementó un nuevo modelo sobre el tema que basó el régimen en el sector privado buscando el impulso de las exportaciones en el marco de la política de apertura económica de la época¹³. En el año 2007 se inicia la tercera fase de desarrollo de las zonas francas en un nuevo ámbito institucional, para dar cumplimiento a los compromisos pactados con la OMC, donde se aseguraron instrumentos para la creación de empleos y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establecieron.

Con la promulgación del Decreto 2147 en el año 2016, el Gobierno Nacional señala alternativas tendientes a fijar límites al procesamiento parcial por fuera de la Zona Franca, con el fin de garantizar que los procesos productivos se realicen principalmente dentro del área geográfica declarada como zona franca. Su más reciente reforma se presentó en abril de 2018, con la expedición del Decreto 659, la cual está dirigida a la armonización y la aplicación de las disposiciones en materia sancionatoria, en el marco del Decreto 390 de 2016, y 2147 de 2016, con las conductas infractoras similares que se encuentran tipificadas como tales en el Decreto 2685 de 1999.

¹³ DIAN, Cuaderno de trabajo: “Caracterización del Régimen de Zonas Francas en Colombia”.

En general, la zona franca es el área geográfica delimitada 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. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.¹⁴ Las zonas francas pueden ser permanentes, permanentes especiales, o transitorias. Permanentes, cuando el área está delimitada en el territorio nacional en la que se instalan múltiples usuarios industriales o comerciales. Permanente Especial, cuando se trata de la instalación de un único usuario industrial. Transitoria, donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional. En todos los casos gozan de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo declara la existencia de zonas francas mediante acto administrativo, previa aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General de Zona Franca; por su parte, a la DIAN le corresponde hacer controles y fiscalización, según los procedimientos establecidos, sobre el desarrollo de las operaciones que ejecuten los usuarios calificados en Zona Franca, en materia tributaria, aduanera y cambiaria.

3.3.1. Metodología y fuentes de información.

Se presenta la cuantificación del costo fiscal generado por el beneficio tributario de los usuarios calificados en Zona Franca sobre el Impuesto de Renta (tarifa) y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE- (tarifa y sobretasa), durante los años gravables 2016 a 2018, según el caso.

Para determinar el costo fiscal correspondiente al beneficio en el impuesto de renta, se tomó la información contenida en las declaraciones de renta de los usuarios calificados en Zona Franca, en relación con la renta líquida gravable para los años gravables 2016 al año gravable 2018. A partir de allí se estableció la diferencia entre el impuesto que resulta de multiplicar la mencionada renta líquida por la tarifa general del impuesto de renta que estuviera vigente en cada año gravable, frente al valor reportado como impuesto liquidado; esta diferencia se constituye en el costo fiscal por el otorgamiento del mencionado beneficio. Es importante mencionar la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, con la cual se aumentó la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas usuarios industriales de zonas francas, de 15.0% a 20.0% a partir del año gravable 2017.

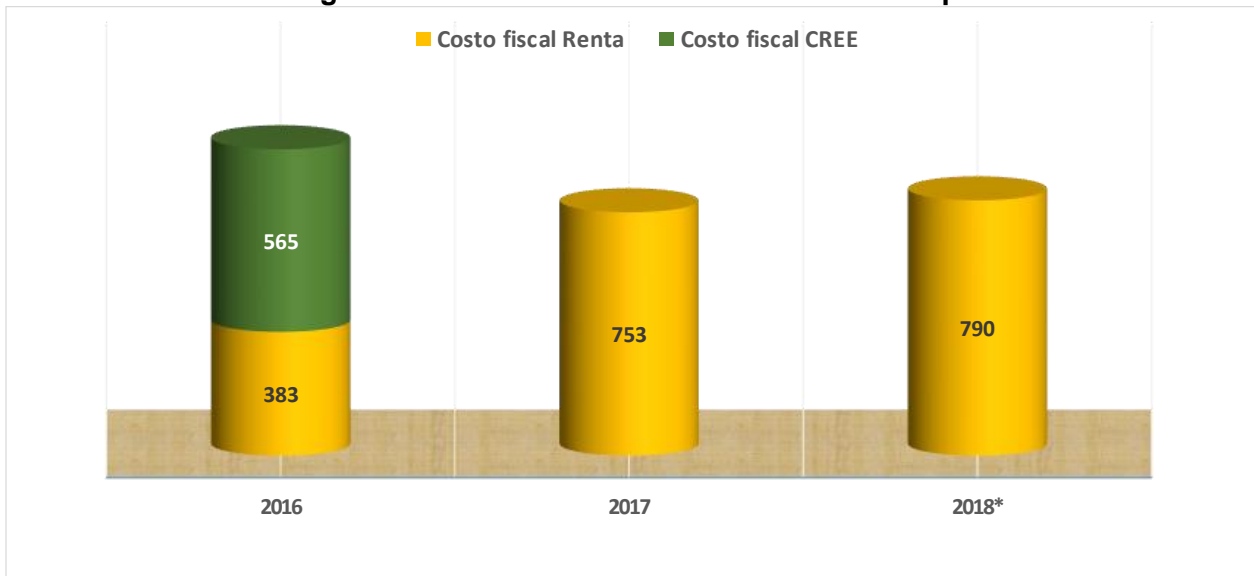
En cuanto a la estimación del costo fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, creado con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se tomó la renta líquida gravable declarada por el año 2016 y la tarifa general más la sobretasa, que estuvieron vigentes en dicho año. El valor así obtenido corresponde al costo fiscal por el hecho de no ser sujeto pasivo de la obligación. Es importante señalar que la Ley 1819 en el artículo 376 eliminó este tributo a partir del año gravable 2017.

¹⁴ Secretaría del Senado, Ley 1004 de 2005.

3.3.2. Costo fiscal de los usuarios de zonas francas por tarifa diferencial en relación con la tarifa conjunta¹⁵ de los impuestos de Renta y CREE¹⁶

De acuerdo con la información reportada en las declaraciones del impuesto de renta para los usuarios industriales y los operadores de zonas francas, se estimó un costo fiscal promedio cercano a \$830 mm por los años gravables 2016 a 2018, respecto de la tarifa diferencial en renta y CREE, destacándose el año gravable 2016 cuando el costo fiscal fue de \$948 mm (0,1% del PIB) (Gráfico 13).

Gráfica 13
Impuesto de renta y CREE
Costo fiscal usuarios zona franca por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE
Años gravables 2016 – 2018* Miles de millones de pesos



* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

En cuanto al año gravable 2017, el costo fiscal disminuyó cerca del 21% con respecto al 2016, situación que se explica por dos hechos. El primero, la disminución observada del 9% en la base gravable de este subconjunto de declarantes entre los años 2016 y 2017; el segundo, la tarifa a la cual se realiza la valoración del costo fiscal se redujo en cinco puntos porcentuales para los usuarios que no tienen contrato de estabilidad jurídica, pasando de veinticinco a veinte puntos

¹⁵ Los usuarios de zonas francas, incluidos los comerciales, no eran responsables del CREE, como lo indica el párrafo 3° del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012. Los sujetos pasivos de este impuesto eran las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Se excluían las entidades sin ánimo de lucro y las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud, y los usuarios calificados o que se califiquen a futuro en éstas, sujetos a la tarifa del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

¹⁶ Las tarifas conjuntas de referencia para la medición del costo fiscal en los años gravables 2010 a 2018 son las siguientes: para los años 2010 a 2012, 33%; para los años 2013 y 2014, 34%; para el año 2015, 39%; para los años 2016 y 2017, 40%; y para el año 2018, 37%.

porcentuales. Lo anterior, debido al aumento de la tarifa aplicable a estos usuarios, de 15% a 20%, de acuerdo con la modificación establecida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

Para el año gravable 2018, el costo fiscal presentó un incremento de 4,9% respecto al año 2017, situándose en 790 mm, como efecto del incremento en la base gravable del impuesto de renta, que crece cerca del 21% entre los años 2017 y 2018. Esto, a pesar de que la sobretasa del impuesto disminuyó dos puntos porcentuales en estos dos años y de la disminución de un punto de tarifa general en este tributo, que generó que la diferencia entre la tarifa general y la tarifa reducida pasara de veinte puntos en 2017 a diecisiete puntos en 2018, para los usuarios que no tienen contrato de estabilidad jurídica. Es importante resaltar que el 45% del costo fiscal por el año gravable 2018 corresponde a los usuarios industriales de zonas francas con contrato de estabilidad jurídica vigente, que representan cerca del 3% del número total de usuarios considerados en este cálculo.

3.4. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta para los contratos de estabilidad jurídica años gravables 2017 y 2018.

En esta sección se presenta la cuantificación del gasto tributario en el impuesto de renta de los contratos de estabilidad jurídica para los años gravables 2017 y 2018. Esta medición es relevante puesto que esta figura genera un tratamiento diferente, entre las empresas que los suscriben y el resto de las personas jurídicas que no lo hicieron, ante modificaciones normativas a través del tiempo, en particular aquellos ajustes realizados a la legislación tributaria del país. Lo anterior ocurre porque en los contratos de estabilidad se incorporaron las normas de interés que el suscriptor del mismo consideró como determinantes para la realización de las inversiones exigidas para la firma del contrato, de forma que cualquier cambio normativo futuro no afectara de forma negativa al inversionista al mantener sin modificación alguna lo firmado, por el término de la duración del contrato.

Empleando como marco de referencia la legislación vigente en el impuesto sobre la renta para el año gravable 2018, en relación con los conceptos del Cuadro 8, el costo fiscal de los contratos de estabilidad jurídica ascendió a \$1.380 mm por el año gravable 2018 representando 0,1% del PIB. Esto significó una disminución de 11,6% respecto al año gravable 2017, explicado por el menor costo fiscal atribuible a la sobretasa, teniendo en cuenta que la valoración de éste incorporó la reducción en la tarifa a la que se liquida la sobretasa que, según lo establecido por la Ley 1819 de 2016, pasó de seis (6) puntos a cuatro (4) puntos. Asimismo, el costo fiscal se redujo como consecuencia de un monto menor de inversión estimada en activos fijos respecto del año gravable 2017, que aunado a la menor tarifa del impuesto de renta como de su sobretasa a la cual se valora el costo fiscal, derivó en un menor costo por el uso de la deducción.

El 85,5% del costo fiscal registrado por el año gravable 2018 se observa en los rubros de la deducción por inversión en activos fijos, con una participación del 64,3%, y por la tarifa diferencial en el impuesto sobre la renta del 15%, con una participación del 21,2%, rubro que corresponde a las personas jurídicas que estabilizaron el artículo 240-1 del Estatuto Tributario (tarifa para usuarios de zona franca).

Cuadro 8
Impuesto de renta
Costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

Concepto	2017	2018*
Deducción por inversión en activos fijos**	992	888
Tarifa diferencial (menor a la general)***	280	293
- Con tarifa de 33%	34	0
- Con tarifa de 15%****	246	293
No liquidación de la sobretasa****	253	161
Liquidación de la renta presuntiva al 3,0% y no al 3,5% con incidencia en el impuesto sobre la renta líquida gravable*****	35	38
Total	1.561	1.380

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta y la información reportada por las empresas.

*: Datos preliminares.

** : Corresponde al valor presentado en el cuadro 1 de este documento.

***: La tarifa general del impuesto sobre la renta para el año gravable 2017 es de 34% y para el año gravable 2018 es de 33%.

****: Este valor hace parte de la medición del costo fiscal presentado en el numeral correspondiente a los usuarios de zonas francas.

*****: Se calculó para aquellos declarantes que liquidaron el impuesto sobre la renta líquida gravable en el año gravable correspondiente a partir de la renta presuntiva y a la tarifa general vigente por cada año gravable.

CONCLUSIONES

- ✓ La medición del Gasto Tributario es una tarea en el camino de la transparencia que deben mostrar las cuentas públicas. Esta medición es importante por cuanto sirve para evaluar los efectos del sistema tributario en los ingresos y en el gasto extrapresupuestal de un país. El instrumento cobra mayor importancia si como resultado de esas mediciones se logra vislumbrar a los verdaderos beneficiarios de estos tratamientos excepcionales, y el impacto costo – beneficio de aplicar estas medidas.
- ✓ En Colombia, la medición de los beneficios tributarios se estableció mediante la promulgación de la Ley 788 de 2002, la cual formuló en su artículo 87 la obligación de presentar "...un informe detallado en el que se deberá evaluar y hacer explícito el impacto fiscal de los beneficios...", obligación en la que se insiste al fijar normas para la transparencia fiscal y la estabilidad macroeconómica. En concordancia con este punto, mediante la Ley 819 de 2003, se fijó la elaboración del marco fiscal de mediano plazo, el cual debe contener entre otros elementos, "una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes en la Legislación y que anualmente debe acompañar al Proyecto de Presupuesto General de la Nación...".
- ✓ Las estimaciones del gasto tributario se elaboran y publican desde el año 2004 y dentro de los métodos comúnmente más utilizados para esta estimación se optó por el método de pérdida de recaudación con enfoque anual y aplicando el supuesto de comportamiento constante sobre los consumidores
- ✓ En el impuesto sobre la renta los beneficios tributarios son aquellas deducciones, exenciones y tratamientos especiales presentes en la legislación que implican una disminución de la obligación tributaria generando pérdidas en el recaudo. En este documento se analizan las rentas exentas y la deducción por inversión en activos fijos, que inciden sobre la base gravable del impuesto, así como los descuentos tributarios que afectan directamente la magnitud del impuesto que se va a pagar.
- ✓ Como valor agregado de este trabajo, se presenta un anexo con la serie histórica de los beneficios tributarios de los últimos 10 años que proporciona una idea general del comportamiento de los contribuyentes ante los estímulos que otorga la legislación tributaria colombiana.
- ✓ En las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas por el año gravable 2017, los beneficios tributarios ascendieron a \$ 15.230 mm, estimándose un costo fiscal de \$6.296 mm, que en términos del PIB equivale a 0.6%. Considerando únicamente a los contribuyentes del impuesto, el costo fiscal alcanza \$ 4.706 mm (0.5% del PIB).
- ✓ El costo fiscal en mención presenta un incremento de 17,0% para el total de declarantes y de 8,8% para los contribuyentes respecto del año gravable 2017, explicado principalmente por la mayor utilización de las rentas exentas y de los descuentos tributarios.
- ✓ En cuanto al monto de las rentas exentas utilizadas por los contribuyentes en el impuesto de renta, éstas se encuentran concentradas en un 71.0% en los subsectores Actividades financieras y de seguros (56.2%) y Construcción (14.8%).

- ✓ Frente a la utilización de la deducción por inversión en activos fijos, se observa que el 74.9% del valor utilizado se concentra en los subsectores Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado; Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas; e Industrias manufactureras.
- ✓ Las cincuenta primeras actividades económicas con mayor valor de utilización de los descuentos tributarios agrupan el 88.2% del valor total declarado, que ascendió a \$1.049 mm. Se destacan las actividades económicas referentes a Distribución de energía eléctrica, y Extracción de hulla (carbón de piedra), que suman en conjunto descuentos tributarios por un monto de \$302 mm.
- ✓ El costo fiscal por la existencia de una tarifa menor a la general en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2018 para los usuarios industriales y los operadores de zonas francas ascendió a \$790 mm, exhibiendo un incremento de 4,9% con respecto al año gravable 2017. Lo anterior como consecuencia del incremento en la base gravable del impuesto de renta de estos declarantes, que creció cerca del 21% entre los años 2017 y 2018
- ✓ La cuantificación del costo fiscal de los contratos de estabilidad jurídica en el impuesto sobre la renta por los conceptos mencionados en esa sección, empleando como marco de referencia las modificaciones introducidas por la reforma tributaria del año 2016, arrojó un costo fiscal de \$1.380 mm para el año gravable 2018, siendo la deducción por inversión en activos fijos el concepto con mayor peso en el monto mencionado.

BIBLIOGRAFIA

ARTANA, D. "Gasto Tributario: Conceptos y Aspectos metodológicos para su estimación". Buenos Aires, 2005.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID). "Gastos tributarios: Medición de la base imponible". Documento de la 40ª. Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT. Abril, 2006.

CHUA, Dale. "Incentivos tributarios". MANUAL DE POLÍTICA TRIBUTARIA. División de Política Tributaria. Departamento de Finanzas Públicas. Instituto del FMI, Washington, D.C. 1995.

COLOMBIA, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Varios años. "Aspectos Complementarios - Mensaje Presidencial - Proyecto de Presupuesto General de la Nación". Colombia.

CRAIG, J. Y W. ALLAN. "Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective". NTA Papers and Proceedings. 2001.

CRUZ A. "Suplemento evasión IVA en Colombia 2005 – 2010. Actualización nueva base de Cuentas Nacionales 2005". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Julio 2011

DEPARTAMENTO DE ESTADÍSTICA, ANÁLISIS Y PROGRAMACIÓN TRIBUTARIA Estimación del Gasto Tributario en Guatemala, 2003-2005. Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS. DGII "Tendencias de la tributación en América Latina", Conferencia Interamericana de Contabilidad 25-28 de octubre de 2009.

DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y ANÁLISIS FISCAL. Estimación de los gastos tributarios para los años 2009 -2011. Secretaria de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. ESTATUTO TRIBUTARIO. Decreto 624 de 1989.

FUENTES, JUAN. "Retos de la política fiscal en Centroamérica". Estudios y perspectivas, serie CEPAL. No. 64, noviembre 2006.

JIMENEZ, J. PODESTÁ A. "Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina". CEPAL, Chile, Marzo 2009.

JIMÉNEZ, SABAINI Y PODESTÁ. "Evasión y Equidad en América Latina". CEPAL, 2010

JORRAT, M, "Medición del gasto tributario en Chile". 2001.

JORRAT, M. "Diagnóstico de la estructura tributaria de Colombia y propuesta de reforma tributaria. Washington, D.C: Interamerican Development Bank, 2010.

LENJOSEK, GORDON. "A framework for evaluating tax measures and some methodological issues". TAX EXPENDITURES –SHEDDING LIGHT ON GOVERNMENT SPENDING THROUGH THE TAX SYSTEM. The World Bank. Washington, D.C., U.S.A. 2004.

Ley 788 de 2002 y Ley 863 de 2003.

Ley 819 de 2003, de Responsabilidad Fiscal.

Ley 1111 de 2006.

Ley 1430 de 2010.

Ley 1607 de 2012.

Ley 1739 de 2014.

Ley 1819 de 2016.

OCDE (ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO). 1996. "Tax Expenditures. Recent Experiences".

_____. 2004. "Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures".

RECEITA FEDERAL. Varios años. "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)". Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT. Brasil, abril, 2006

STANLEY S. "FEDERAL TAXATION: CURRENT CASES AND COMMENT". 1970. The Harvard Law Review Association.

SUBDIRECCIÓN DE ESTUDIOS. Informe de Gasto Tributario. Ejecución 2002, proyección 2003 y proyección 2004. Servicio de Impuestos Internos. Chile, 2003.

TOKMAN, M., RODRÍGUEZ, J. Y MARSHALL, C. (2006). "Las Excepciones Tributarias como Herramienta de Política Pública", Revista de Estudios Públicos N°102, CEP.

VILLELA, L. LEMGRUBER A. y JORRAT M. "Gastos Tributarios, la reforma pendiente" Banco Interamericano de Desarrollo. BID, Chile, 2008.

VILLELA, L. LEMGRUBER, A. y JORRAT, M "Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación". Banco Interamericano de Desarrollo, BID, 2009.

VILLELA, L. 1981. "Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil". Disertación de Maestría para el Departamento de Economía de la Pontificia Universidad Católica de Río de Janeiro.

YORI, G. ALBARRACÍN, I. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2008 – 2009". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Noviembre 2010.

YORI, G. RODRÍGUEZ, A. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta, IVA e importaciones. Años gravables 2009 y 2010. Actualización". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Enero 2012.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2010 y 2011 (Actualización)". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2013.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas. Años gravables 2012 y 2013". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2014.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas. Años gravables 2013 - 2014". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2015.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas. Años gravables 2014 - 2015". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2016.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas. Años gravables 2015 - 2016". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2017.

YORI, G. PARRA, D. y SIERRA P. "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas. Años gravables 2016 - 2017". Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Diciembre 2018.

ZHICHENG, LI SWIFT. POLACKOVA, H. "Tax expenditures: General concept, measurement, and overview of country practices". TAX EXPENDITURES –SHEDDING LIGHT ON GOVERNMENT SPENDING THROUGH THE TAX SYSTEM. The World Bank. Washington, D.C., U.S.A. 2004.

ANEXO

Cuadro 9

Relación entre sector y subsector económico para los años gravables 2009 a 2011*

Sector económico	Subsector económico
Agropecuario, Silvicultura y Pesca	Agropecuario, silvicultura y pesca
Minero	Minero
Manufactura	Manufactura alimentos
	Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero
	Industria de la madera, corcho y papel
	Fabricación de sustancias químicas
Electricidad, Gas y Vapor	Electricidad, gas y vapor
Construcción	Construcción
Comercio	Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos
	Comercio al por mayor
	Comercio al por menor
Servicio de Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones
Servicios Financieros	Servicios financieros
Otros Servicios	Servicios de hoteles, restaurantes y similares
	Otros servicios
	Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento
Asalariados	Asalariados

*: Con base en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas CIU v. 3.0 y 3.1 adaptada para Colombia.

Cuadro 10

Relación entre sector y subsector económico para los años gravables 2012 a 2018*

Sector económico	Subsector económico
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca
Minería	Explotación de minas y canteras
Manufactura	Industrias manufactureras
Electricidad, gas, vapor y agua	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
	Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental
	Construcción
Comercio al por mayor y al por menor, transporte y almacenamiento, actividades de alojamiento y de servicio de comidas	Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas
	Transporte y almacenamiento
	Alojamiento y servicios de comida
Información y comunicaciones	Información y comunicaciones
Actividades financieras, inmobiliarias y de seguros	Actividades financieras y de seguros Actividades inmobiliarias
Actividades profesionales, científicas, técnicas y de servicios administrativos y de apoyo	Actividades profesionales, científicas y técnicas Actividades de servicios administrativos y de apoyo
Actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, actividades de atención de la salud y de asistencia social	Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria
	Educación
	Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social
Otras actividades de servicios	Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación
	Otras actividades de servicios
	Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares individuales como productores de bienes y servicios para uso propio
	Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales
Actividades propias de las personas naturales	Asalariados
	Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica
	Rentistas de capital

*: Con base en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas CIU v. 4.0 adaptada para Colombia.

Cuadro 11
Impuesto de renta
Rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje de la renta ampliada
Por subsector económico* años gravables 2009 – 2018**

Subsector económico	2009	2010	2011
Otros servicios	23,3%	43,2%	40,0%
Industria de la madera, corcho y papel	33,5%	33,1%	37,7%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	16,5%	20,5%	23,6%
Servicios financieros	24,3%	18,6%	18,9%
Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento	33,9%	17,2%	14,1%
Construcción	2,5%	9,0%	8,6%
Agropecuaria, silvicultura y pesca	7,2%	6,4%	8,1%
Manufactura alimentos	25,3%	4,3%	4,2%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones	4,4%	5,8%	2,6%
Electricidad, gas y vapor	2,1%	2,0%	1,7%
Comercio al por menor	3,0%	2,0%	1,7%
Comercio al por mayor	1,9%	1,5%	1,6%
Fabricación de sustancias químicas	2,0%	0,8%	1,0%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	1,1%	0,8%	0,7%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	0,6%	0,4%	0,6%
Minero	0,5%	1,3%	0,5%
Fabricación de productos minerales y otros	1,0%	0,4%	0,5%
Total	10,5%	11,2%	8,7%

Cuadro 11 (continuación)

Subsector económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018**
Educación	57,2%	43,3%	52,2%	50,5%	43,4%	77,3%	64,4%
Otras actividades de servicios	76,7%	77,0%	79,5%	77,8%	74,8%	67,8%	62,0%
Administración pública y defensa	97,7%	97,1%	97,3%	97,5%	97,8%	28,8%	48,8%
Actividades inmobiliarias	3,6%	5,1%	5,3%	5,1%	6,8%	5,6%	43,7%
Actividades financieras y de seguros	20,5%	26,7%	27,9%	29,6%	27,4%	23,7%	24,4%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	15,0%	15,0%	26,4%	17,9%	12,7%	14,6%	17,8%
Construcción	11,2%	13,0%	11,8%	11,9%	15,3%	12,7%	15,2%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	11,2%	12,6%	9,8%	9,2%	8,4%	14,9%	14,7%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	8,8%	6,6%	5,3%	6,7%	6,7%	6,9%	7,5%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	1,3%	3,5%	2,1%	2,1%	4,8%	5,2%	5,6%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y	10,7%	3,4%	6,5%	4,7%	10,2%	7,2%	5,4%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	5,0%	3,6%	3,6%	4,5%	4,4%	5,7%	5,3%
Alojamiento y servicios de comida	29,4%	27,3%	26,4%	27,7%	31,5%	10,0%	5,2%
Industrias manufactureras	2,8%	2,6%	2,8%	3,7%	3,4%	2,1%	3,7%
Información y comunicaciones	7,8%	6,1%	6,5%	7,5%	6,8%	5,3%	2,8%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	2,1%	3,0%	2,1%	1,9%	2,2%	2,7%	2,3%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	1,3%	1,2%	1,2%	1,8%	1,6%	1,4%	1,5%
Transporte y almacenamiento	9,0%	3,4%	3,5%	3,0%	1,7%	1,4%	1,5%
Explotación de minas y canteras	0,7%	0,0%	0,1%	0,2%	0,3%	0,2%	0,0%
Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores o de actividades no diferenciadas	57,4%	0,0%	0,0%	19,0%	68,0%	0,0%	0,0%
Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	18,4%	87,8%	89,3%	30,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Total	9,3%	10,3%	11,6%	13,3%	13,6%	8,2%	8,8%

* Para los años gravables 2009 a 2011, la clasificación por subsector económico se basa en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU revisión 3.1 A.C., mientras que para los años gravables 2012 a 2018 corresponde a la CIIU revisión 4 A.C.

** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Bodega de datos, Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO - DIAN.

Cuadro 12
Impuesto de renta
Rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje del PIB*
Por subsector económico años gravables 2009 - 2018*****

Subsector económico	2009	2010	2011
Otros servicios	0,3%	0,8%	0,7%
Servicios financieros	0,5%	0,3%	0,4%
Industria de la madera, corcho y papel	0,0%	0,0%	0,1%
Construcción	0,0%	0,0%	0,0%
Minero	0,0%	0,0%	0,0%
Manufactura alimentos	0,2%	0,0%	0,0%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones	0,0%	0,0%	0,0%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	0,0%	0,0%	0,0%
Electricidad, gas y vapor	0,0%	0,0%	0,0%
Comercio al por mayor	0,0%	0,0%	0,0%
Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento	0,0%	0,0%	0,0%
Agropecuario, silvicultura y pesca	0,0%	0,0%	0,0%
Comercio al por menor	0,0%	0,0%	0,0%
Fabricación de sustancias químicas	0,0%	0,0%	0,0%
Fabricación de productos minerales y otros	0,0%	0,0%	0,0%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	0,0%	0,0%	0,0%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	0,0%	0,0%	0,0%
Total	1,2%	1,4%	1,4%

Cuadro 12 (continuación)

Subsector económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018***
Actividades financieras y de seguros	0,4%	0,5%	0,6%	0,6%	0,5%	0,4%	0,4%
Actividades inmobiliarias	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%
Construcción	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Industrias manufactureras	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%
Educación	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%
Otras actividades de servicios	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Administración pública y defensa	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%	0,0%	0,0%
Transporte y almacenamiento	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y actividades de saneamiento ambiental	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Información y comunicaciones	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Alojamiento y servicios de comida	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Explotación de minas y canteras	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores o de actividades no diferenciadas	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Total	1,4%	1,6%	1,7%	1,7%	1,7%	1,0%	1,2%

* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Para los años gravables 2009 a 2011, la clasificación por subsector económico se basa en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU revisión 3.1 A.C., mientras que para los años gravables 2012 a 2018 corresponde a la CIIU revisión 4 A.C.

*** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Bodega de datos, Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

Cuadro 13
Impuesto de renta
Descuentos tributarios como porcentaje del impuesto básico de renta*
Personas jurídicas contribuyentes
Por subsector económico años gravables 2009 – 2018*****

Subsector económico	2009	2010	2011
Industria de la madera, corcho y papel	0,94%	0,98%	8,90%
Manufactura alimentos	0,04%	0,59%	6,35%
Fabricación de productos minerales y otros	0,84%	2,29%	5,30%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	0,55%	0,08%	4,63%
Fabricación de sustancias químicas	0,51%	0,83%	4,10%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones	2,37%	5,35%	3,90%
Electricidad, gas y vapor	9,34%	11,01%	3,90%
Servicios financieros	0,82%	0,29%	3,22%
Agropecuario, silvicultura y pesca	0,32%	0,31%	3,20%
Otros servicios	1,31%	1,19%	1,96%
Minero	5,79%	2,23%	1,61%
Comercio al por mayor	0,82%	1,91%	1,27%
Construcción	0,81%	0,47%	1,23%
Comercio al por menor	0,08%	0,32%	0,40%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	0,19%	0,13%	0,33%
Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento	0,17%	0,08%	0,08%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	2,27%	0,29%	0,06%
Total	2,93%	2,45%	2,48%

Cuadro 13 (continuación)

Subsector económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018***
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	5,80%	4,70%	6,70%	10,05%	9,38%	10,38%	11,44%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y actividades de saneamiento ambiental	0,14%	0,19%	0,28%	0,26%	0,25%	0,44%	8,85%
Información y comunicaciones	3,21%	5,75%	3,66%	3,14%	2,53%	2,91%	3,43%
Actividades financieras y de seguros	2,76%	4,72%	6,41%	1,02%	2,08%	2,27%	2,91%
Explotación de minas y canteras	1,81%	2,88%	3,06%	7,10%	2,26%	4,09%	2,71%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	0,30%	0,26%	0,58%	1,03%	1,10%	2,85%	2,63%
Otras actividades de servicios	0,42%	0,58%	1,60%	1,35%	1,55%	3,19%	2,18%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	1,23%	1,18%	1,45%	1,46%	1,89%	1,18%	2,05%
Industrias manufactureras	2,77%	3,96%	4,62%	2,13%	3,17%	1,52%	1,89%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	2,73%	1,88%	1,90%	1,86%	2,66%	2,84%	1,41%
Educación	0,71%	0,31%	0,57%	0,90%	0,45%	1,16%	1,23%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0,12%	0,14%	0,24%	0,40%	0,45%	1,46%	1,23%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0,59%	2,04%	0,91%	1,27%	0,43%	1,17%	1,18%
Construcción	1,37%	1,03%	0,40%	0,56%	0,59%	0,98%	1,08%
Alojamiento y servicios de comida	0,88%	0,55%	0,71%	0,60%	1,05%	1,10%	0,85%
Administración pública y defensa	0,00%	0,00%	0,64%	0,59%	0,66%	1,23%	0,79%
Actividades inmobiliarias	0,13%	0,15%	0,21%	0,16%	0,28%	0,55%	0,71%
Transporte y almacenamiento	9,85%	4,99%	4,67%	3,32%	1,40%	0,67%	0,58%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0,22%	0,47%	0,22%	0,28%	0,33%	0,66%	0,57%
Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores o de actividades no diferenciadas	0,00%	3,52%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,23%
Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	2,38%	3,18%	3,38%	2,82%	2,28%	2,31%	2,69%

* El impuesto básico de renta corresponde al impuesto sobre la renta líquida gravable que se registra en la declaración de renta.

** Para los años gravables 2009 a 2011, la clasificación por subsector económico se basa en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU revisión 3.1 A.C., mientras que para los años gravables 2012 a 2018 corresponde a la CIIU revisión 4 A.C.

*** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

Cuadro 14
Impuesto de renta
Descuentos tributarios como porcentaje del PIB*- personas jurídicas contribuyentes
Por subsector económico años gravables 2009 – 2018*****

Subsector económico	2009	2010	2011
Minero	0,05%	0,02%	0,03%
Servicios financieros	0,00%	0,00%	0,02%
Electricidad, gas y vapor	0,03%	0,03%	0,01%
Manufactura alimentos	0,00%	0,00%	0,01%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones	0,01%	0,01%	0,01%
Fabricación de productos minerales y otros	0,00%	0,00%	0,01%
Otros servicios	0,00%	0,00%	0,01%
Fabricación de sustancias químicas	0,00%	0,00%	0,01%
Comercio al por mayor	0,00%	0,01%	0,00%
Industria de la madera, corcho y papel	0,00%	0,00%	0,00%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	0,00%	0,00%	0,00%
Construcción	0,00%	0,00%	0,00%
Agropecuaria, silvicultura y pesca	0,00%	0,00%	0,00%
Comercio al por menor	0,00%	0,00%	0,00%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	0,00%	0,00%	0,00%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento	0,00%	0,00%	0,00%
Total	0,10%	0,09%	0,12%

Cuadro 14 (continuación)

Subsector económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018***
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	0,02%	0,01%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,03%
Explotación de minas y canteras	0,03%	0,03%	0,02%	0,02%	0,01%	0,02%	0,02%
Actividades financieras y de seguros	0,01%	0,02%	0,02%	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%
Industrias manufactureras	0,01%	0,02%	0,02%	0,01%	0,02%	0,01%	0,01%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0,00%	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,01%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y actividades de saneamiento ambiental	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%
Información y comunicaciones	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Construcción	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Transporte y almacenamiento	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades inmobiliarias	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Alojamiento y servicios de comida	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Otras actividades de servicios	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Educación	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Administración pública y defensa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores o de actividades no diferenciadas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	0,11%	0,11%	0,11%	0,08%	0,06%	0,08%	0,11%

* Supuestos macroeconómicos del Viceministerio Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Mayo de 2019.

** Para los años gravables 2009 a 2011, la clasificación por subsector económico se basa en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU revisión 3.1 A.C., mientras que para los años gravables 2012 a 2018 corresponde a la CIIU revisión 4 A.C.

*** Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

Cuadro 15
Impuesto de renta
Rentas exentas declaradas por las personas jurídicas de las 50 principales actividades económicas
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

No.	Actividad económica	Años gravable	
		2017	2018*
1	Seguros de vida	2.600	2.759
2	Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados	115	1.884
3	Bancos comerciales	1.164	1.125
4	Construcción de edificios residenciales	743	1.090
5 / 6	Producción de malta, elaboración de cervezas y otras bebidas malteadas / Elaboración de cacao, chocolate y productos de confitería	251	547
7	Actividades de hospitales y clínicas, con internación	348	426
8	Transmisión de energía eléctrica	143	408
9	Actividades de otras asociaciones n.c.p.	438	364
10	Educación de universidades	586	301
11	Otras actividades relacionadas con el mercado de valores	139	270
12	Actividades de planes de seguridad social de afiliación obligatoria	50	161
13	Establecimientos que combinan diferentes niveles de educación	166	123
14	Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados.	93	121
15	Fabricación de otros artículos de papel y cartón	43	111
16	Educación de instituciones universitarias o de escuelas tecnológicas	67	104
17	Actividades de arquitectura e ingeniería y otras actividades conexas de consultoría	44	101
18 / 19	Transporte por tuberías / Transporte de carga por carretera	72	102
20	Actividades de consultoría de gestión	91	80
21	Captación, tratamiento y distribución de agua	89	78
22	Comercialización de energía eléctrica	105	74
23	Silvicultura y otras actividades forestales	73	72
24	Otras actividades especializadas para la construcción de edificios y obras de ingeniería civil	2	58
25	Actividades de la práctica médica, sin internación	41	52
26	Construcción de otras obras de ingeniería civil	76	49
27	Actividades reguladoras y facilitadoras de la actividad económica	0	46
28	Alojamiento en hoteles	66	45
29	Otras actividades de servicio financiero, excepto las de seguros y pensiones n.c.p.	23	43
30	Actividades de apoyo a la educación	26	41
31	Distribución de energía eléctrica	7	38
32	Actividades financieras de fondos de empleados y otras formas asociativas del sector solidario	62	35
33	Otras actividades de atención de la salud humana	25	26
34	Formación académica no formal	47	25
35	Actividades de asociaciones empresariales y de empleadores	31	24
36	Otras actividades de servicio de apoyo a las empresas n.c.p.	30	24
37	Otros tipos de educación n.c.p.	17	23
38	Otras actividades de asistencia social sin alojamiento	38	22
39	Actividades de las corporaciones financieras	16	21
40	Educación básica primaria	16	19
41	Seguros generales	1	19
42	Actividades de exhibición de películas cinematográficas y videos	1	19
43	Actividades inmobiliarias realizadas a cambio de una retribución o por contrata	27	18
44	Transporte fluvial de carga	2	17
45	Investigaciones y desarrollo experimental en el campo de las ciencias naturales y la ingeniería	53	17
46	Educación preescolar	13	16
47	Otras actividades profesionales, científicas y técnicas n.c.p.	13	16
48	Transporte de pasajeros	11	16
49	Recuperación de materiales	2	15
50	Actividades de administración empresarial	12	15
Subtotal 50 principales actividades económicas		8.078	11.067
Resto de actividades económicas		965	715
Total		9.043	11.782

* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.

Cuadro 16
Impuesto de renta
Descuentos tributarios declarados por las personas jurídicas de las
50 principales actividades económicas
Años gravables 2017 – 2018* Miles de millones de pesos

No.	Actividad económica	Año gravable	
		2017	2018*
1	Distribución de energía eléctrica	3	172
2	Extracción de hulla (carbón de piedra)	111	130
3	Transmisión de energía eléctrica	29	84
4	Generación de energía eléctrica	156	63
5	Bancos comerciales	42	63
6	Extracción de petróleo crudo	48	60
7	Captación, tratamiento y distribución de agua	1	50
8	Otras actividades relacionadas con el mercado de valores	42	39
9	Fabricación de cemento, cal y yeso	3	15
10	Extracción de oro y otros metales preciosos	2	15
11	Comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto	13	14
12	Comercio al por mayor de combustibles sólidos, líquidos, gaseosos y productos	12	12
13	Transporte por tuberías	7	10
14	Comercialización de energía eléctrica	9	10
15	Actividades de apoyo para otras actividades de explotación de minas y canteras	15	9
16	Actividades de desarrollo de sistemas informáticos (planificación, análisis, diseño,	6	9
17	Actividades de consultoría informática y actividades de administración de instalaciones	5	8
18	Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados.	7	8
19	Construcción de proyectos de servicio público	3	8
20	Publicidad	2	7
21	Actividades de arquitectura e ingeniería y otras actividades conexas de consultoría	4	7
22	Actividades de apoyo para la extracción de petróleo y de gas natural	21	7
23	Otras actividades de servicio financiero, excepto las de seguros y pensiones n.c.p.	2	7
24	Actividades de administración de fondos	6	6
25	Actividades de consultoría de gestión	4	6
26	Procesamiento y conservación de carne y productos cárnicos	3	6
27	Otras actividades profesionales, científicas y técnicas n.c.p.	1	5
28	Construcción de carreteras y vías de ferrocarril	6	5
29	Fabricación de artículos de plástico n.c.p.	2	5
30	Fabricación de otros artículos de papel y cartón	2	5
31	Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados	4	5
32	Fabricación de plaguicidas y otros productos químicos de uso agropecuario	2	5
33	Construcción de edificios residenciales	4	5
34	Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos	4	5
35	Otras actividades de servicio de apoyo a las empresas n.c.p.	12	5
36	Elaboración de bebidas no alcohólicas, producción de aguas minerales y de otras aguas	2	5
37	Procesamiento de datos, alojamiento (hosting) y actividades relacionadas	1	4
38	Fabricación de motocicletas	7	4
39	Elaboración y refinación de azúcar	4	4
40	Comercio al por mayor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y de	5	4
41	Elaboración de productos lácteos	5	4
42	Fabricación de sustancias y productos químicos básicos	1	3
43	Seguros generales	1	3
44	Actividades de puertos y servicios complementarios para el transporte acuático	2	3
45	Comercio al por menor de computadores, equipos periféricos, programas de	2	3
46	Elaboración de otros productos alimenticios n.c.p.	4	3
47	Actividades de hospitales y clínicas, con internación	3	3
48	Actividades de centros de llamadas (Call center)	4	3
49	Actividades de impresión	2	3
50	Construcción de otras obras de ingeniería civil	5	3
Subtotal 50 principales actividades económicas		642	925
Resto de actividades económicas		129	124
Total		771	1.049

* Cifras provisionales para el año gravable 2018.

Fuente: Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones. DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN.