

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

**Gasto tributario en el impuesto sobre
la renta, el impuesto al valor agregado
(IVA) y otros impuestos nacionales –
año gravable 2018**

(Cifras preliminares)

**Documento preparado para el Marco Fiscal
de Mediano Plazo 2019**

Gloria Yori Parra - Diana Parra Garzón
Alba Avendaño Cruz - Ivón Albarracín Gamba
Sandra Alvarado Carrillo - María del Rosario Guzmán
Daniel Sarmiento Villamizar - Pastor Sierra Reyes

Documento Web 070
Junio 2019



Introducción

Este documento fue preparado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019, publicado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento del artículo 1 de la Ley 819 de 2003. De acuerdo con la Ley, esta publicación contendrá, entre otros elementos, una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes en la legislación. El capítulo 13 del Marco Fiscal del año 2019 hace referencia a esta temática y se denomina Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales.

En este capítulo se presenta una cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta durante el año gravable 2018 y su costo fiscal para las finanzas de la nación en 2019. Adicionalmente, se describe la incidencia de las exenciones, exclusiones y la tarifa diferencial del 5% sobre el recaudo tributario en el IVA (Impuesto a las ventas) Asimismo, en esta sección se realiza una cuantificación de los gastos tributarios en el Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, años gravables 2013 – 2018; en el Impuesto nacional al carbono, años gravables 2017 – 2018; también se estima el costo fiscal de las zonas francas frente a la tarifa conjunta de los impuestos de Renta y CREE años gravables 2016 – 2018; y, por último, se estima el costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica, años gravables 2017 – 2018.

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.

Tabla de contenido

	Pág.
Índice de tablas	4
Índice de gráficas	6
13. Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018.	7
13.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta.	9
13.1.1. Metodología y fuentes de información	10
13.1.2. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.	14
13.1.3. Rentas exentas.	15
13.1.4. Descuentos tributarios.	19
13.2. Cuantificación de los gastos tributarios en el Impuesto sobre las ventas (IVA).	23
13.2.1. Bienes y servicios excluidos.	28
13.2.2. Bienes y servicios exentos.	31
13.2.3. Bienes y servicios gravados con tarifa del 5%.	33
13.3. Gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono – año gravable 2017 y 2018.	36
13.3.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono.	38
13.4. Gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM – años gravables 2013 – 2018.	39
13.4.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.	40
13.5. Usuarios de Zonas Francas y los gastos tributarios en Renta y CREE.	42
13.5.1. Metodología y fuentes de información.	43
13.5.2. Costo fiscal de las zonas francas frente a la tarifa conjunta de los impuestos de Renta y CREE.	44
13.6. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica años gravables 2017 – 2018.	45

Índice de tablas

	Pág.
Tabla 13. 1. Resumen costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, IVA y otros impuestos nacionales – años gravables 2017 y 2018 (MM y como % del PIB).	8
Tabla 13.2. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes. (MM de pesos y como % del PIB).	12
Tabla 13.3. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes. (MM de pesos y cómo % del PIB).	13
Tabla 13.4. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos año gravable 2018 (MM de pesos).	14
Tabla 13.5. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos por subsector económico - año gravable 2018 (MM de pesos).	15
Tabla 13.6. Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante. Total declarantes - Año gravable 2018 (MM de pesos).	16
Tabla 13.7. Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. (MM de pesos). Año gravable 2018.	17
Tabla 13.8. Rentas exentas de las personas jurídicas - Grandes contribuyentes. Total contribuyentes - Año gravable 2018.	18
Tabla 13.9. Rentas exentas de las personas naturales. Total declarantes - Año gravable 2018 (Miles de millones de pesos).	19
Tabla 13.10. Descuentos tributarios de las personas jurídicas. Total declarantes - Año gravable 2018 (MM de pesos).	20
Tabla 13.11. Descuentos tributarios de las personas jurídicas declarantes según naturaleza de la sociedad. (MM de pesos). Año gravable 2018.	21
Tabla 13.12. Descuentos tributarios de las personas naturales. (MM de pesos). Total declarantes – Año gravable 2018.	22
Tabla 13.13. Correspondencia entre sector económico y subsector económico para el año gravable 2018.	23
Tabla 13.14. Estimación del impacto fiscal por existencia de tratamientos diferenciales en el IVA frente a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018 (MM de pesos y como porcentaje del PIB).	27
Tabla 13.15. Impacto fiscal por no gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos).	28

Tabla 13.16. Costo fiscal por la existencia de bienes excluidos. Años gravables 2011 – 2018 (Miles de millones de pesos y porcentaje del PIB).	30
Tabla 13.17. Costo fiscal de no gravar los bienes y servicios exentos a la tarifa general de 19%. Años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos).	32
Tabla 13.18. Costo fiscal por la existencia de bienes exentos. Años gravables 2011 – 2018 (MM de pesos).	33
Tabla 13.19. Impacto fiscal de no gravar a la tarifa general de 19%, bienes y servicios que actualmente tienen tarifa de 5%. Años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos).	34
Tabla 13.20. Costo fiscal por la existencia de tarifas diferenciales en IVA respecto a la tarifa general Años gravables 2011 – 2018. (MM de pesos)	35
Tabla 13.21. Valores de la tarifa por unidad de combustible (Tarifa por unidad).	37
Tabla 13.22. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono, por concepto (Miles de millones de pesos).	39
Tabla 13.23. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono, por subsector económico (MM de pesos).	39
Tabla 13.24. Contratos de estabilidad jurídica: costo fiscal en el impuesto sobre la renta años gravables 2017-2018 (MM de pesos y como % del PIB).	46

Índice de gráficas

	Pág.
Gráfico 13.1. Costo fiscal estimado IVA zonas francas (MM de pesos).	33
Gráfico 13.2. Impacto fiscal total resultante de exclusiones, exenciones y tarifas diferenciales en IVA. Años gravables 2011 – 2018 (Cómo % del PIB).	36
Gráfico 13.3. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, por concepto (Miles de millones de pesos y como % del PIB)	41
Gráfico 13.4. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, por subsector económico (MM de pesos).	42
Gráfico 13.5. Costo fiscal por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE 2016 – 2018 (MM de pesos).	44

Capítulo 13

13. Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018

En cumplimiento del Principio de Transparencia como pilar de la administración tributaria, la medición de los efectos de los gastos tributarios en materia fiscal es necesaria con el fin de brindar información cuantitativa sobre los resultados de los tratamientos preferenciales, que permitan un análisis objetivo en relación con los propósitos para los cuales fueron otorgados. En este sentido, la rendición de cuentas resulta un proceso más productivo y enriquecedor entre el Gobierno y los ciudadanos cuando, de parte del primero, se muestran los resultados de las políticas implementadas y, de parte de los segundos, se cuenta con la información necesaria para evaluar en prospectiva la toma de decisiones ante los mercados, generándose confianza en las instituciones.

Los gastos tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recursos para el Estado. La legislación tributaria colombiana contempla diversos gastos, con diferentes objetivos económicos, entre los que se encuentran el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de sectores económicos determinados, el desarrollo tecnológico, la protección y conservación ambiental y el fomento a la inversión nacional o extranjera, entre otros.

En este capítulo se presenta una cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta durante el año gravable 2018 y su costo fiscal para las finanzas de la nación en 2019. Adicionalmente, se describe la incidencia de las exenciones, exclusiones y la tarifa diferencial del 5% sobre el recaudo tributario en el IVA (Impuesto a las ventas) Asimismo, en esta sección se realiza una cuantificación de los gastos tributarios en el Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, años gravables 2013 – 2018; en el Impuesto nacional al carbono, años gravables 2017 – 2018); también se estima el costo fiscal de las zonas francas frente a la tarifa conjunta de los impuestos de Renta y CREE años gravables 2016 – 2018; por último, se estima el costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica, años gravables 2017 – 2018.

En resumen, el costo fiscal de los gastos tributarios estimados en el presente capítulo asciende a \$78.584 miles de millones, que frente al año anterior significa un crecimiento del 6,8%; en términos de PIB, el costo fiscal equivale a 8,0% del producto en ambos años

Tabla 13. 1. Resumen costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, IVA y otros impuestos nacionales – años gravables 2017 y 2018 (MM y cómo % del PIB)

Impuesto / año	Costo fiscal		Var %	Como porcentaje del PIB (%)	
	2017	2018		2017	2018
Renta	12,144	13,393	10.3%	1.3%	1.4%
IVA	61,126	64,715	5.9%	6.6%	6.6%
Carbono	108	273	152.6%	0.0%	0.0%
Gasolina y ACPM	186	203	9.1%	0.0%	0.0%
Total	73,564	78,584	6.8%	8.0%	8.0%

Fuente: DIAN.

De acuerdo con las cifras presentadas en la Tabla 13. 1, el costo fiscal de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta para el año 2018 asciende a \$13.393 mm, lo cual significa un crecimiento del 10,3% frente al año gravable 2017 (\$12.144). En términos del PIB, este costo significa 1,4% en 2018, lo cual es 0,1 puntos porcentuales mayor a lo registrado en 2017. En el caso del Impuesto a las Ventas -IVA-, la estimación del costo fiscal de mantener la tarifa del 5% y preservar la categoría de bienes y servicios excluidos y exentos representa 6,6% del PIB en los dos años gravables. En cuanto a los impuestos nacionales al Carbono, y a la Gasolina y el ACPM, el monto conjunto del costo fiscal es cercano a \$480 mm en el 2018, mostrando una variación cercana al 62% respecto del año anterior.

Dentro de la valoración del costo fiscal en el impuesto de renta se mide lo relacionado con los Contratos de Estabilidad Jurídica que representó menores impuestos por \$1.561 mm por el año gravable 2017 y \$1.380 mm por el año gravable 2018 (0,2% y 0,1% del PIB respectivamente. Asimismo, en el impuesto de renta se estimó el costo fiscal de la existencia de una tarifa menor a la tarifa general y la no aplicación de la sobretasa en este mismo tributo para los usuarios industriales y los operadores de zona franca. El valor de este tratamiento especial alcanzó \$753 mm en 2017 y \$790 mm en 2018, exhibiendo un aumento de \$47 mm, debido a que el incremento en la base gravable de este conjunto de declarantes entre 2017 y 2018 no solo compensó la disminución en la tarifa y en la sobretasa del impuesto, sino que hizo más costoso el diferencial de las tarifas.

13.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta¹

En relación con el Impuesto sobre la renta, es pertinente mencionar que el proceso de depuración que se realiza en las declaraciones de este impuesto está encaminado a establecer la base gravable del contribuyente. Sobre tal base se aplica la tarifa fijada por la ley obteniendo el impuesto básico que, a su vez, se afecta con descuentos tributarios, para llegar finalmente al impuesto neto a cargo del contribuyente.

Los tratamientos preferenciales que afectan la base gravable se reflejan en tres grandes rubros que intervienen en este proceso de depuración: i) los ingresos no constitutivos de renta, ii) las deducciones y iii) rentas exentas. Por otra parte, se encuentran iv) los descuentos tributarios, que afectan directamente el monto del impuesto sobre la renta que se liquida.

Los ingresos no constitutivos de renta corresponden a aquellos ingresos que no están sometidos al impuesto sobre la renta por expresa disposición legal, ya sea por las circunstancias en que se generan o porque el sistema tributario encuentra conveniente estimular alguna actividad de la economía. La legislación colombiana contempla, entre otros ingresos, los siguientes como no constitutivos de renta: la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores colombiana, el componente inflacionario de rendimientos financieros, las recompensas, la utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación, los gananciales, las indemnizaciones, las donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas, los aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros.

Las deducciones también reducen la base gravable, pero solo un subconjunto de las mismas constituye gasto tributario al estar asociadas con gastos que no guardan relación de causalidad con la generación de la renta. Es el caso de las inversiones en proyectos cinematográficos de producción o coproducción colombianas de largometraje o cortometraje aprobados por el Ministerio de Cultura a través de la Dirección de Cinematografía, en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, en evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, y algunas donaciones, entre otros.

Otra categoría de gastos que afectan la base gravable del impuesto la integran varias rentas laborales exentas, entre ellas, indemnizaciones, cesantías y pensiones, así como la exención otorgada a los asalariados respecto de los pagos laborales que perciben. Además de las exenciones laborales se pueden mencionar algunas rentas exentas generadas por: los servicios hoteleros, la venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas; las nuevas plantaciones forestales.

¹ Lo referente a la medición del gasto tributario de usuarios de zonas francas y los contratos de estabilidad jurídica se encuentran en las secciones 13.5 y 13.6 del presente capítulo.

Finalmente, dentro de los gastos tributarios, igualmente se incluyen los descuentos tributarios, por ejemplo, los impuestos pagados en el exterior a las empresas de acueducto y alcantarillado y a las sociedades agropecuarias, y el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas.

Mientras las rentas exentas y los descuentos constituyen un gasto tributario, no sucede lo mismo con el conjunto de los ingresos no constitutivos de renta, ni con el total de deducciones. En este informe se presenta la cuantificación de los conceptos que se pueden catalogar plenamente como gasto tributario y que son identificables en el formulario de declaración de este impuesto (renta), como son las i) rentas exentas, ii) la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, y iii) los descuentos tributarios, en el caso de las personas jurídicas.

Con respecto a las personas naturales, con la entrada en vigencia de los cambios establecidos por la Ley 1819 de 2016 en el impuesto de renta de este grupo de declarantes, a partir del año gravable 2017, la declaración del impuesto conjuga en un solo rubro las deducciones y rentas exentas imputables por cada una de las cédulas de acuerdo con el origen del ingreso del declarante (trabajo, pensiones, capital, no laborales, y dividendos y participaciones). Por lo anterior, se realiza el ejercicio de cuantificación con la información agregada que ha sido consignada en tales casillas del formulario de renta de las personas naturales. Finalmente, se presenta la cuantificación de los descuentos tributarios según lo declarado por las personas naturales.

13.1.1. Metodología y fuentes de información

En el caso de las personas jurídicas, se utiliza la información contenida en las declaraciones del impuesto sobre la renta para el año gravable 2018, cuya declaración se presentó entre los meses de abril y mayo de 2019, por lo cual es de carácter preliminar. En el caso de las personas naturales declarantes, se presenta la información estimada para el año gravable 2018 a partir de las declaraciones de renta del año gravable 2017. Lo anterior en razón a que la obligación de declarar la renta por el año gravable 2018, para estos contribuyentes, está prevista entre los meses de agosto y octubre del año en curso (2019).

La medición se presenta discriminada por modalidad de declarante (personas jurídicas y personas naturales). A su vez, para las personas jurídicas declarantes del impuesto de renta, se realiza la distinción entre contribuyentes y aquellos del régimen especial. Por último, para efectos de análisis, la clasificación de los gastos tributarios se determinó por subsector económico.

En cuanto al costo fiscal, éste se define como el ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de la utilización de cualquiera de los gastos tributarios contemplados en la ley. En el caso de las rentas exentas y las deducciones, el cálculo de dicho costo establece el valor del impuesto que se habría generado si el gasto en cuestión hubiera hecho parte de la base gravable de los declarantes. Respecto de los descuentos tributarios,

el costo fiscal de este tratamiento preferencial es igual al valor declarado como gasto tributario puesto que éste no afecta la base gravable sino directamente al impuesto que se ha liquidado.

En el caso de los gastos tributarios que afectan la base gravable de los declarantes en el impuesto sobre la renta, el costo fiscal se calcula como el producto obtenido entre el monto del gasto solicitado y la tarifa del impuesto. Para las personas jurídicas la tarifa general es de 33% (vigente para el año gravable 2018) con una sobretasa del 4%. En el caso de las personas naturales, se calculan las tarifas implícitas para las cédulas establecidas por la ley (rentas de trabajo y pensiones; rentas de capital y rentas no laborales; y dividendos y participaciones) de acuerdo con los impuestos liquidados y las rentas líquidas gravables declaradas en el formulario de declaración del impuesto de renta de estos declarantes. En cuanto a los descuentos tributarios (que afectan directamente el valor del impuesto a pagar) el costo fiscal del gasto equivale al valor descontado.

A continuación, se resume el valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2018. Para el conjunto de los declarantes del impuesto de renta, que incorpora tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas, el monto total de los gastos tributarios por el año gravable 2018 ascendió a \$87.196 miles de millones (mm) (8,9% del PIB), generando un costo fiscal de \$12.468 mm (1,3% del PIB). De este costo, el 81,9% (\$10.217 mm) correspondió a las rentas exentas; 10,9% (\$1.363 mm) a los descuentos tributarios; y 7,1% (\$888 mm) a la deducción por inversión en activos fijos (Tabla 13.2).

Respecto a lo observado en el año gravable 2017, la utilización de los gastos tributarios por parte de las personas jurídicas se situó en \$15.378 mm (1,6% del PIB), exhibiendo un aumento de 25,1%, como consecuencia de la mayor utilización de las rentas exentas. Este comportamiento se reflejó en el incremento del costo fiscal, que registró una variación positiva de 17,8%, ascendiendo a \$6.337 mm. Lo anterior a pesar de la reducción de un punto porcentual en la tarifa del impuesto de renta, así como de una disminución de dos puntos porcentuales en la sobretasa del mismo tributo, que fue establecido en la Ley 1819 de 2017 para el año gravable 2018.

Tabla 13.2. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes. (MM de pesos y como % del PIB)

Concepto	2017 *		2018 **		Var. Costo fiscal %	Part. Costo fiscal %
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	2018/17	2018
Total personas jurídicas	12,294	5,380	15,378	6,337	17.8%	100.0%
Rentas exentas	9,043	3,617	11,951	4,422	22.2%	69.8%
Descuentos	771	771	1,028	1,028	33.3%	16.2%
Deducción por inversión en activos fijos	2,480	992	2,399	888	-10.5%	14.0%
Total personas naturales	67,540	5,765	71,818	6,131	6.3%	100.0%
Rentas exentas	67,225	5,450	71,483	5,796	6.3%	94.5%
Descuentos	315	315	335	335	6.3%	5.5%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	79,834	11,146	87,196	12,468	11.9%	100.0%
Rentas exentas	76,268	9,068	83,434	10,217	12.7%	81.9%
Descuentos	1,086	1,086	1,363	1,363	25.5%	10.9%
Deducción por inversión en activos fijos	2,480	992	2,399	888	-10.5%	7.1%

Concepto	2017 *		2018 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	1.3%	0.6%	1.6%	0.6%
Rentas exentas	1.0%	0.4%	1.2%	0.5%
Descuentos	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Deducción por inversión en activos fijos	0.3%	0.1%	0.2%	0.1%
Total personas naturales	7.3%	0.6%	7.3%	0.6%
Rentas exentas	7.3%	0.6%	7.3%	0.6%
Descuentos	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	8.7%	1.2%	8.9%	1.3%
Rentas exentas	8.3%	1.0%	8.5%	1.0%
Descuentos	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Deducción por inversión en activos fijos	0.3%	0.1%	0.2%	0.1%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta.

* La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron preliminares para personas jurídicas.

** Para personas naturales, los datos son estimados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2017. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2018.

n.a.: no aplica. n.d.: no disponible.

Un análisis más preciso de los gastos tributarios y su potencial recaudatorio se efectúa sobre los contribuyentes del impuesto, dado que una eventual eliminación de los gastos

solicitados por las entidades pertenecientes al régimen especial (entidades sin ánimo de lucro) no necesariamente tendría un efecto positivo en el balance del Gobierno.

Del costo fiscal de los gastos para las personas jurídicas declarantes (\$6.337mm), \$4.748 mm corresponden a los contribuyentes por el año gravable 2018. Lo anterior, sumado al costo estimado por los gastos concedidos a las personas naturales contribuyentes (\$6.131 mm, que corresponde al mismo valor de los declarantes), genera un costo fiscal total de \$10.879 mm (1,1% del PIB). De este costo, el 79,3% (\$8.628 mm) correspondió a las rentas exentas; 12,5% (\$1.363 mm) a los descuentos tributarios; y 8,2% (\$888 mm) a la deducción por inversión en activos fijos (Tabla 13.3).

Tabla 13.3. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes. (MM de pesos y cómo % del PIB)

Concepto	2017 *		2018 **		Var. Costo fiscal % 2018/17	Part. Costo fiscal % 2018
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal		
Total personas jurídicas	9,661	4,327	11,082	4,748	0	100.0%
Rentas exentas	6,410	2,564	7,655	2,832	10.5%	59.7%
Descuentos	771	771	1,028	1,028	33.3%	21.7%
Deducción por inversión en activos fijos	2,480	992	2,399	888	-10.5%	18.7%
Total personas naturales	67,540	5,765	71,818	6,131	0	100.0%
Rentas exentas	67,225	5,450	71,483	5,796	6.3%	94.5%
Descuentos	315	315	335	335	6.3%	5.5%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	77,201	10,092	82,900	10,879	7.8%	100.0%
Rentas exentas	73,635	8,014	79,138	8,628	7.7%	79.3%
Descuentos	1,086	1,086	1,363	1,363	25.5%	12.5%
Deducción por inversión en activos fijos	2,480	992	2,399	888	-10.5%	8.2%

Concepto	2017 *		2018 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	1.0%	0.5%	1.1%	0.5%
Rentas exentas	0.7%	0.3%	0.8%	0.3%
Descuentos	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Deducción por inversión en activos fijos	0.3%	0.1%	0.2%	0.1%
Total personas naturales	7.3%	0.6%	7.3%	0.6%
Rentas exentas	7.3%	0.6%	7.3%	0.6%
Descuentos	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	8.4%	1.1%	8.5%	1.1%
Rentas exentas	8.0%	0.9%	8.1%	0.9%
Descuentos	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Deducción por inversión en activos fijos	0.3%	0.1%	0.2%	0.1%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta.

*: La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron preliminares para personas jurídicas.

** : Para personas naturales, los datos son estimados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2017. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2018.

n.a.: no aplica. n.d.: no disponible.

13.1.2. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

La inversión estimada de las empresas durante el año gravable 2018 fue de \$6.509 mm (0,7% del PIB) (Tabla 13.4). La deducción por inversión en activos fijos reales productivos por el año gravable 2018 ascendió a \$2.399 mm, presentando una reducción de 3,3% frente al valor observado en el año gravable 2017, debido a la menor inversión realizada entre los dos años de referencia. La deducción corresponde a lo informado por veintiocho personas jurídicas que tienen contratos de estabilidad jurídica con la nación y que hicieron uso del mencionado gasto tributario, con información disponible a la fecha de elaboración de este documento. De éstas, 23 corresponden al sector privado, representando el 51,8% (\$434 mm) del costo fiscal, y el restante (\$404 mm) a las empresas del sector público/mixto.

Tabla 13.4. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos (MM de pesos)

Tipo de contribuyente	Inversión estimada **	Valor deducción	Costo fiscal ***
Sector privado	3,726	1,293	478
Sector público / mixto	2,783	1,106	409
Total	6,509	2,399	888

Fuente: DIAN. Formato 2516 e información reportada por las empresas. * Datos preliminares.

** Se calcula a partir de la deducción solicitada.

*** Se calcula a partir de la deducción solicitada aplicando la tarifa de renta.

La Tabla 13.5 muestra que tres sectores económicos concentran el 75,6% del costo fiscal por este gasto tributario: Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (43,0%); Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (23,0%); e Industrias manufactureras (9,6%). En promedio, cada persona jurídica solicitó una deducción de \$85,7 mm, disminuyendo su impuesto de renta en un monto cercano a \$30,0 mm.

Tabla 13.5. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

Subsector económico	Inversión estimada*	Valor de la deducción	Costo fiscal***	Participación en el costo %
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	2,443	975	361	40.6%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	1,897	584	216	24.3%
Industrias manufactureras	640	238	88	9.9%
Transporte y almacenamiento	533	213	79	8.9%
Actividades financieras y de seguros	422	160	59	6.7%
Información y comunicaciones	332	133	49	5.5%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo / Actividades inmobiliarias	242	96	36	4.0%
Total	6,509	2,399	888	100.0%

Fuente: DIAN. Formato 2516 e información reportada por las empresas.

* Datos preliminares.

** Se calcula a partir de la deducción solicitada.

*** Se calcula a partir de la deducción solicitada aplicando la tarifa de renta.

13.1.3. Rentas exentas

En el año gravable 2018, las rentas exentas solicitadas por las personas jurídicas declarantes del impuesto de renta ascendieron a \$11.951 mm (1,2% del PIB), que implica un incremento de 32,2% respecto al valor observado en 2017 (Tabla 13.2). Estas rentas conllevan un costo fiscal por valor de \$4.422 mm (0,5% del PIB).

La composición de las rentas exentas de las sociedades muestra que el 64,1% corresponde a los contribuyentes, quienes registraron un valor de \$7.655 mm, en tanto que el 35,9% corresponde al régimen especial (\$4.296 mm) para un total de \$11.951 mm. Por subsector económico, el 69,8% de las rentas exentas se distribuyen en cuatro subsectores: Actividades financieras y de seguros con 37,4%; Actividades inmobiliarias con 15,9%; Construcción con 10,4%; e Industrias manufactureras con una participación del 6,1% (Tabla 13.6).

Para efectos de este capítulo, se presenta la desagregación de los declarantes entre contribuyentes y del régimen especial, a efectos de ilustrar el gasto tributario en estos dos grupos. En el caso del régimen especial, de acuerdo con el artículo 358 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente tiene el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

Tabla 13.6. Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante
Total declarantes - Año gravable 2018* (MM de pesos)

Subsector económico	Contribuyente	Régimen especial	Total	Participación %
Actividades financieras y de seguros	4,379	93	4,472	37.4%
Actividades inmobiliarias	79	1,823	1,902	15.9%
Construcción	1,107	134	1,241	10.4%
Industrias manufactureras	722	10	732	6.1%
Educación	3	691	693	5.8%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	7	555	561	4.7%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	525	0	525	4.4%
Otras actividades de servicios	21	385	406	3.4%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	92	162	254	2.1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	174	72	247	2.1%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	83	137	219	1.8%
Transporte y almacenamiento	144	15	159	1.3%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	119	37	155	1.3%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	70	30	100	0.8%
Información y comunicaciones	60	21	82	0.7%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1	70	72	0.6%
Alojamiento y servicios de comida	41	27	69	0.6%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	17	32	50	0.4%
Explotación de minas y canteras	11	0	12	0.1%
Total	7,655	4,296	11,951	100.0%
Participación dentro del total de declarantes	64.1%	35.9%	100.0%	

Fuente: DIAN.

* Datos preliminares.

Para el universo de los contribuyentes, el costo fiscal de las rentas exentas de las personas jurídicas asciende a \$2.832 mm por el año gravable 2018 y un monto estimado de \$5.796 mm en las personas naturales por el año gravable 2018 (Tabla 13.3). Para este último grupo, en la legislación no existe distinción entre contribuyente y otra clase de régimen tributario, por lo cual se mantiene el valor de las rentas exentas presentadas por las personas naturales declarantes.

Dentro del grupo de personas jurídicas contribuyentes en el impuesto de renta que utilizan las rentas exentas, se destacan los subsectores de Actividades financieras y de seguros y Construcción, con una participación en el costo fiscal de este grupo de 57,2% y 14,5%, respectivamente. La reducción promedio de la base gravable por la utilización del incentivo es equivalente a 29.0%, la cual se obtiene de dividir el monto de rentas exentas entre la base gravable total de los contribuyentes que lo utilizan (Tabla 13.7).

Los subsectores que reducen en mayor medida su base gravable con la utilización de este tipo de gasto tributario son Administración pública y defensa (99,4%), Otras actividades de servicios (95,3%) y Educación (85,0%), aunque el monto de la renta exenta es bajo respecto

al de otros subsectores. Entre los contribuyentes se distinguen los grandes contribuyentes, cuyas rentas exentas ascienden a \$6.774 mm, de las cuales el 71,0% pertenecen al sector privado (\$4.807 mm) y el 29,0% al sector público/mixto (\$1.967 mm).

Tabla 13.7. Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. (MM de pesos). Año gravable 2018*

Subsector económico	Monto de renta exenta	Costo fiscal	Participación costo fiscal %	Rentas exentas / Renta Total**
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	83	31	1.1%	99.4%
Otras actividades de servicios	21	8	0.3%	95.3%
Educación	3	1	0.0%	85.0%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	119	44	1.6%	75.8%
Actividades inmobiliarias	79	29	1.0%	71.4%
Construcción	1,107	409	14.5%	65.6%
Alojamiento y servicios de comida	41	15	0.5%	47.2%
Actividades financieras y de seguros	4,379	1,620	57.2%	45.7%
Transporte y almacenamiento	144	53	1.9%	45.3%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1	1	0.0%	23.4%
Industrias manufactureras	722	267	9.4%	21.2%
Información y comunicaciones	60	22	0.8%	20.8%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	525	194	6.9%	19.8%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	92	34	1.2%	17.5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	174	64	2.3%	16.5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	7	2	0.1%	12.9%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	17	6	0.2%	12.4%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	70	26	0.9%	9.8%
Explotación de minas y canteras	11	4	0.1%	0.2%
Total	7,655	2,832	100.0%	29.0%

Fuente: DIAN.

* Datos preliminares.

** Renta total entendida como la renta líquida gravable más las rentas exentas. En ambas variables, el conjunto de datos hace referencia a las sociedades que hacen uso de este tratamiento.

La mayor participación en el total de las rentas exentas de los grandes contribuyentes del sector privado corresponde a los subsectores Actividades financieras y de seguros, e Industrias manufactureras, con 59,0% y 14,5%, respectivamente. Para el sector público/mixto, el 76,8% de las rentas exentas se concentra en el subsector Actividades financieras y de seguros (\$1.511 mm) (Tabla 13.8).

Tabla 13.8. Rentas exentas de las personas jurídicas - Grandes contribuyentes
Total contribuyentes - Año gravable 2018*

Subsector económico	Privado	Público / Mixto	Total **	Participación sector privado %	Participación sector público / mixto %
Actividades financieras y de seguros	2,834	1,511	4,345	59.0%	76.8%
Industrias manufactureras	699	0	699	14.5%	0.0%
Construcción	638	0	638	13.3%	0.0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	139	385	524	2.9%	19.6%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	132	0	132	2.8%	0.0%
Transporte y almacenamiento	117	0	117	2.4%	0.0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	82	0	82	1.7%	0.0%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	0	60	60	0.0%	3.0%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	56	0	56	1.2%	0.0%
Resto de subsectores	42	11	53	0.9%	0.6%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	39	0	39	0.8%	0.0%
Alojamiento y servicios de comida	17	0	17	0.4%	0.0%
Actividades inmobiliarias	11	0	11	0.2%	0.0%
Total	4,807	1,967	6,774	100.0%	100.0%
Participación	71.0%	29.0%			

Fuente: DIAN.

* Datos preliminares.

** La diferencia respecto al total de personas jurídicas contribuyentes del impuesto corresponde al monto de las rentas exentas de las demás personas jurídicas contribuyentes, cuyas rentas exentas ascendieron a \$881 mm.

En el caso de las rentas exentas² de personas naturales, se estima un gasto para este grupo de declarantes por \$71.483 mm por el año gravable 2018 (Tabla 13.9). La mayor parte de las rentas exentas de las personas naturales se encuentra en el subsector Asalariados, el cual representa el 78,8% del total, seguido por el subsector Actividades profesionales, científicas y técnicas con 6,2%, y el subsector Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social con 3,3%.

² Incluye las deducciones imputables conforme a lo señalado en el instructivo de diligenciamiento del formulario F-210 de personas naturales para el año gravable 2017.

Tabla 13.9. Rentas exentas* de las personas naturales. Total declarantes - Año gravable 2018** (Miles de millones de pesos)

Subsector económico	Total	Particip.%
Asalariados	56,309	78.8%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	4,439	6.2%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	2,389	3.3%
Rentistas de capital	1,553	2.2%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	1,070	1.5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	955	1.3%
Educación	896	1.3%
Transporte y almacenamiento	633	0.9%
Información y comunicaciones	502	0.7%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	479	0.7%
Actividades inmobiliarias	474	0.7%
Construcción	445	0.6%
Industrias manufactureras	345	0.5%
Actividades financieras y de seguros	243	0.3%
Alojamiento y servicios de comida	195	0.3%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	190	0.3%
Otras actividades de servicios	156	0.2%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	92	0.1%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	57	0.1%
Explotación de minas y canteras	35	0.0%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	18	0.0%
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	4	0.0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	2	0.0%
Total	71,483	100.0%

Fuente: DIAN.

* Incluye las deducciones imputables conforme a lo señalado en el instructivo de diligenciamiento del formulario F-210 de personas naturales para el año gravable 2017.

** Datos estimados. Se calculan a partir de la información de las declaraciones del impuesto de renta de las personas naturales del año gravable 2017.

13.1.4. Descuentos tributarios

El costo fiscal total de los descuentos tributarios en el año gravable 2018 ascendió a \$1.363 mm, donde \$1.028 mm corresponden a las personas jurídicas y se estima que las personas naturales solicitaron descuentos por el año gravable 2018 por un monto de \$335 mm (Tabla 13.2).

Las sociedades que utilizaron descuentos lograron reducir su impuesto básico de renta, en promedio, en 5,1%. No obstante, los contribuyentes pertenecientes a los subsectores de 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; y Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación, redujeron su impuesto de renta en 15,5%, 15,0% y 11,6%, respectivamente (Tabla 13.10).

Tabla 13.10. Descuentos tributarios de las personas jurídicas. Total declarantes - Año gravable 2018* (MM de pesos)

Subsector económico	Valor	Participación %	Descuentos/ Impuesto básico de renta**
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	318	30.9%	15.5%
Explotación de minas y canteras	222	21.6%	4.5%
Actividades financieras y de seguros	124	12.1%	4.8%
Industrias manufactureras	112	10.9%	3.1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	60	5.9%	2.9%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	51	5.0%	15.0%
Información y comunicaciones	31	3.0%	8.3%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	26	2.6%	7.0%
Construcción	24	2.4%	4.8%
Transporte y almacenamiento	22	2.1%	1.0%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	10	0.9%	5.6%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	7	0.7%	4.9%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	6	0.6%	2.3%
Actividades inmobiliarias	5	0.5%	4.0%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	3	0.3%	11.6%
Alojamiento y servicios de comida	3	0.3%	3.1%
Otras actividades de servicios	1	0.1%	8.5%
Educación	1	0.1%	8.2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	1	0.1%	2.3%
Total	1,028	100.0%	5.1%

Fuente: DIAN.

*Datos preliminares.

** Corresponde al impuesto básico de renta de las empresas que utilizaron el descuento.

Si se discrimina entre los descuentos tributarios de las personas jurídicas utilizados por el sector privado y el sector público/mixto, se observa que los primeros concentran el 63,4% del total de los descuentos (\$652 mm) (Tabla 13.11). En este subconjunto de personas jurídicas, de los 19 subsectores que utilizaron los descuentos tributarios, los primeros cuatro subsectores concentran el 76,2%, ubicándose en el primer lugar Explotación de minas y canteras con una participación de 31,1% y un monto equivalente a \$203 mm. Para el sector público/mixto, el valor de los descuentos ascendió a \$376 mm.

Tabla 13.11. Descuentos tributarios de las personas jurídicas declarantes según naturaleza de la sociedad. (MM de pesos). Año gravable 2018*

Subsector económico	Total	Público / mixto	Privado	Participación % sector privado
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	318	290	27	4.2%
Explotación de minas y canteras	222	20	203	31.1%
Actividades financieras y de seguros	124	2	122	18.7%
Industrias manufactureras	112	1	112	17.1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	60	0	60	9.2%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	51	51	1	0.1%
Información y comunicaciones	31	1	29	4.5%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	26	0	26	4.0%
Construcción	24	0	24	3.7%
Transporte y almacenamiento	22	9	12	1.9%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	10	2	8	1.2%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	7	0	7	1.1%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	6	0	6	0.9%
Actividades inmobiliarias	5	0	5	0.8%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	3	0	3	0.5%
Alojamiento y servicios de comida	3	0	3	0.4%
Otras actividades de servicios / Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	2	0	2	0.3%
Educación	1	0	1	0.2%
Total	1,028	376	652	100.0%

Fuente: DIAN.

*Datos preliminares.

De otro lado, las personas naturales obtuvieron descuentos tributarios por un valor de \$335,1 mm en el año gravable 2018, de los cuales el 54,2% corresponden a descuentos por impuestos pagados en el exterior, y el 31,5% a otros descuentos. El subsector Asalariados agrupa el 55,5% del monto total de descuentos calculados, seguido por Rentistas de capital y Actividades profesionales, científicas y técnicas con 12,9% y 6,9%, respectivamente (Tabla 13.12).

Tabla 13.12. Descuentos tributarios de las personas naturales. (MM de pesos).
Total declarantes – Año gravable 2018*

Subsector económico	Impuestos pagados en el exterior	Donaciones	Otros	Total	Participación %
Asalariados	116.2	24.2	45.6	186.0	55.5%
Rentistas de capital	32.4	6.6	4.3	43.2	12.9%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	9.0	3.7	10.3	23.0	6.9%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0.9	2.0	13.2	16.1	4.8%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	3.6	0.7	5.3	9.6	2.9%
Actividades inmobiliarias	4.1	2.6	1.6	8.3	2.5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	2.0	1.7	3.2	6.9	2.1%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	5.2	0.4	0.4	6.0	1.8%
Industrias manufactureras	1.4	0.5	3.8	5.8	1.7%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	1.0	2.1	2.6	5.7	1.7%
Construcción	0.4	1.0	3.5	4.9	1.4%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	2.8	0.3	0.4	3.5	1.1%
Transporte y almacenamiento	0.2	0.3	2.9	3.4	1.0%
Alojamiento y servicios de comida	0.2	0.2	2.8	3.2	1.0%
Información y comunicaciones	1.0	0.4	1.5	2.8	0.8%
Educación	0.1	0.4	2.1	2.5	0.8%
Otras actividades de servicios	0.5	0.6	1.2	2.2	0.7%
Explotación de minas y canteras	0.6	0.0	0.1	0.8	0.2%
Actividades financieras y de seguros	0.0	0.1	0.6	0.7	0.2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria / Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado / 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	0.0	0.0	0.1	0.2	0.1%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	0.0	0.0	0.2	0.2	0.1%
Total	181.6	47.9	105.5	335.1	100.0%
Participación	54.2%	14.3%	31.5%	100.0%	

Fuente: DIAN.

* Datos estimados. Se calculan a partir de la información de las declaraciones del impuesto de renta de las personas naturales del año gravable 2017.

Tabla 13. 13. Correspondencia entre sector económico y subsector económico para el año gravable 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	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 Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación
Otras actividades de servicios	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

Fuente: DIAN.

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

13.2. Cuantificación de los gastos tributarios en el Impuesto sobre las ventas (IVA)

En esta parte de la evaluación del gasto tributario en el IVA, se presentan tres situaciones inmersas en la legislación del impuesto, como son: las exclusiones del tributo, las exenciones del mismo y las tarifas diferenciales o especiales. En resumen, se menciona la circulación de bienes y servicios que el legislador libera total o parcialmente de este gravamen.

Actualmente, la legislación tributaria colombiana somete a este impuesto la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente, y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

La Ley 1819 de 2016³ realizó cambios a la normativa tributaria del país. En relación con el Impuesto sobre las ventas (IVA) se destaca la modificación de la tarifa general incrementándola del 16% al 19%; mantuvo la existencia de productos gravados a la tarifa del 5%, y de ciertos bienes y servicios exentos, cuya tarifa es cero, con derecho a devolución⁴; así como determinados bienes y servicios excluidos.

En el año 2018, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE presentó, de conformidad con las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los resultados de la actualización del "año base" de las Cuentas Nacionales correspondientes a la "base 2015", lo cual trajo como consecuencia el reajuste de las cifras del "año base 2005".

Esta actualización contó con el acompañamiento técnico del Fondo Monetario Internacional (FMI) y con el seguimiento de la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE) e introdujo cambios importantes recomendados en el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 2008, como por ejemplo: el tratamiento renovado de los Servicios de Intermediación Financiera Medidos Indirectamente (SIFMI)⁵, la investigación y desarrollo (como formación

³ La Ley 1819 de 2016, introdujo cambios importantes en el Impuesto al valor Agregado tanto en el hecho generador como en la tarifa. Entre otros las modificaciones más importantes son los siguientes: Se estableció una tarifa general del IVA del 19%. la modificación al período gravable para los responsables del impuesto el cual podrá ser bimestral o cuatrimestral eliminando el anual. Alimentos básicos de la canasta familiar sin IVA. No tendrán IVA la leche, los huevos, el queso, las carnes, los cereales, las frutas y las verduras, la educación, los servicios médicos y medicamentos, ni el transporte público. Los estratos 1, 2 y 3 no pagarán IVA en servicios de internet ni en computadores hasta de \$1,5 millones, ni en celulares y tabletas hasta de \$650 mil. Toallas higiénicas, bicicletas y carros eléctricos, que estaban gravados al 16%, quedaron con un IVA preferencial del 5%. Se creó el descuento especial del IVA para las actividades de exploración de hidrocarburos en proyectos costa afuera. Tienen derecho a que se reconozca el IVA pagado en la adquisición e importación de bienes y servicios como impuesto descontable. Este beneficio no podrá usarse de forma concurrente con el descuento por IVA pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada, ni tampoco como costo o deducción en el impuesto de renta. Las recargas de los celulares se definen como una venta de un bien incorporal y, por lo tanto, no son sujetas al IVA. Otra medida, no menos importante, es la causación del impuesto a la tarifa del 5% en la primera venta de las viviendas cuyo valor supere los \$800 millones (26.000 UVT). Complementariamente las viviendas usadas y las nuevas cuyo precio sea inferior a los \$800 millones seguirán en la categoría de exentas. Los servicios prestados desde el exterior - "servicios electrónicos" se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. Entre los más destacados se tienen, la música, los videos, las películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento, el servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles, el suministro de servicios de publicidad online y el suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

⁴ Los productores de bienes y servicios exentos de IVA son responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a descuentos y devoluciones, por lo que deberán presentar la declaración de IVA. Así, se causa el derecho de solicitar como descuento los valores que hayan pagado por concepto de IVA en la compra de materia prima y demás partidas gravadas relacionadas con la producción o comercialización de los bienes exentos.

En consecuencia, se aplica lo establecido en el Art. 485 del Estatuto Tributario: "*Los impuestos descontables son: a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios. b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.*"

⁵ En la metodología de la base 2015 se implementan recomendaciones de referentes internacionales en materia de medición económica; así, en la estimación de la producción de los Servicios de Intermediación Financiera Medidos Indirectamente (SIFMI) que corresponde a los cargos indirectos por los servicios de los depósitos y préstamos con intermediarios financieros, se aplica la recomendación metodológica del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 2008 en lo relacionado con el uso de la tasa de referencia. Hasta la fecha el cálculo aplicaba una tasa de referencia ajustada denominada "tasa punto medio", en tanto que en lo sucesivo se tomará un tipo de interés de referencia que debe aplicarse al nivel de préstamos y depósitos para determinar los flujos de interés que se registran en el SCN.

El método recomendado en el SCN 2008 para el cálculo de los SIFMI implica varios cambios con relación a la fórmula del SCN 1993. Para los intermediarios financieros se incluyen todos los préstamos y depósitos y no sólo los que proceden de los fondos obtenidos por la intermediación. El tipo de interés de referencia no debe contener ningún elemento del servicio y

de capital) y los productos en proceso, el cálculo separado de las mediciones del sector de instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares y de los subsectores de este tipo de unidades institucionales que pertenecen a los sectores gobierno general, sociedades financieras y no financieras; ajustes en la clasificación institucional del sector financiero⁶, profundización en el tratamiento de los seguros sociales, en particular la parte relativa a las pensiones, el proceso de acercamiento hacia las estadísticas de Finanzas Públicas y las mejoras que podían darse por la mayor disponibilidad de fuentes de información⁷. En la base 2015 se presentan mediciones explícitas de las actividades directas y asociadas de investigación y desarrollo (I+D), así como de la formación bruta de capital generada por su creación y disposición para uso final.

Adicionalmente, la base 2015 implementa las revisiones más recientes de clasificaciones de productos, de actividades económicas, de sectores institucionales y de transacciones, con el fin de ajustarlas a las normas internacionales (CIIU 4.0 y CPC 2.0 adaptadas para Colombia). Esto permitió reenfocar el estudio de las cuentas de producción de las actividades y de los equilibrios de bienes y servicios⁸, con un mejor seguimiento de las actividades productivas, aprovechando la información disponible a precios corrientes según los componentes de las cuentas de producción y generación del ingreso. Asimismo, se adelantó un análisis simultáneo de productos y de actividades, a partir del cual se construyen las cuentas del sistema, priorizando las actividades económicas con énfasis en la información contable. Por el contrario en la base 2005, el énfasis se había definido de manera prioritaria en el seguimiento a los productos que posteriormente permitían la conciliación de resultados de las actividades económicas que los producen.

reflejar el riesgo y la estructura de vencimientos de los depósitos y de los préstamos. El tipo de interés que prevalece para los préstamos interbancarios y para los créditos, podría ser una elección adecuada para el tipo de interés de referencia. Sin embargo, tipos de interés de referencia distintos podrían requerirse para cada una de las divisas en las que se expresan los préstamos y los depósitos, especialmente en el caso de una institución financiera no residente. Entre bancos de una misma economía, hay muy pocos intercambios de esta naturaleza.

Los párrafos 6.163 a 6.169 del SCN 2008 describen los principios básicos del SIFMI y explican la necesidad de hacer la distinción entre el interés como se entiende en los bancos por mantener depósitos y emitir préstamos y, los flujos de renta de la inversión registrados en el SCN

⁶ En tal sentido la actividad de intermediación financiera y de seguros, pasa a representarse en cuatro actividades económicas separadas, para la base 2015:

85: Actividades de servicios financieros de intermediación.

86: Actividades de servicios financieros de inversión, custodia y otros servicios conexos.

87: Seguros, seguros sociales y fondos de pensiones, excepto la seguridad social.

88: Actividades auxiliares complementarias de las actividades de servicios financieros y de seguros.

⁷La elaboración de la base 2015 de cuentas nacionales ha permitido redimensionar las operaciones de todos los sectores institucionales de la economía colombiana. Los nuevos resultados permiten presentar de forma separada la secuencia de cuentas corrientes de las Instituciones Sin Fines de Lucro, tanto las que están al servicio de los hogares como las que prestan servicios a los demás sectores y actividades. La mayor oferta de información y las mejoras en calidad y cobertura de los registros, han permitido ampliar la representación del gobierno general y los subsectores de las sociedades financieras conforme las recomendaciones del SCN 2008, así como afinar las transacciones distributivas de que son objeto las sociedades no financieras. Así mismo, las cuentas de los hogares fueron elaboradas directamente, gracias al uso de estadísticas del mercado laboral y el aprovechamiento de las investigaciones de pequeños negocios disponibles en la oferta estadística. Por su parte, la metodología refiere un cambio de clasificación institucional de las Cajas de Compensación Familiar, así como de la conceptualización armonizada de los sistemas de seguros sociales y de seguridad social, particularmente en el tema pensional, resultado de los acuerdos en el marco de la Comisión Interinstitucional de Estadísticas de Finanzas Públicas.

⁸ En las Tablas de Oferta-Utilización (COU) de Cuentas Nacionales, los equilibrios de bienes y servicios hace referencia a las cuentas o balances de bienes y servicios a precios básicos y de comprador, que bajo la metodología de cálculo de la base 2015 sugiere un número aproximado de 392 productos definidos en la nomenclatura correspondiente.

En cuanto a la metodología de cálculo de la base 2015, se ha dado una importancia creciente a las fuentes provenientes de registros administrativos, en particular los estados financieros recopilados por las diferentes superintendencias (de sociedades, financiera, de salud, de subsidio familiar, etc.), la Contaduría General de la Nación (CGN), el Formulario Único Territorial (FUT), el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); así como los registros obtenidos de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). Así mismo y como impacto derivado de este cambio metodológico, el proceso de elaboración de un sistema de Cuentas Nacionales ahora cuenta con un enfoque de consistencia, pues incluye una estimación detallada del PIB y de su evolución en valor y volumen desde las diferentes ópticas de la producción, del gasto y del ingreso, así como las cuentas de los sectores institucionales.

Bajo el contexto anterior, en esta sección se presenta la estimación del costo fiscal de los tratamientos preferenciales del Impuesto sobre las Ventas (IVA) empleando como punto de referencia la tarifa general del 19% para los años gravables 2017 y 2018. Sin embargo, brevemente, se explicará a continuación la metodología empleada para ello.

El impacto fiscal por las modificaciones en el Impuesto sobre las ventas (IVA) se calcula a partir del "Modelo del IVA" desarrollado por la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la Dirección de Gestión Organizacional de la DIAN, el cual permite hacer una comparación entre el recaudo tributario efectivamente aportado por los contribuyentes y la estimación del recaudo potencial en ausencia de estas medidas. El recaudo potencial se estima a partir de la estructura de la economía y de las definiciones legales en materia de base gravable y tarifas, dentro del marco normativo vigente, para cuantificar la base imponible del IVA de cuentas nacionales.

El Modelo para estimar el IVA potencial funciona a partir de Tablas de oferta y utilización⁹ cuyos cálculos se efectúan en forma marginal, llevando a la tarifa general cada uno de los 66 grupos de productos (a dos dígitos) conformados de acuerdo a la Clasificación Central de Producto adaptada para Colombia (CPC 2.0 A.C.) en las Tablas de Oferta-Utilización (COU) de Cuentas Nacionales, manteniendo el estado de gravado, excluido o exento de los demás productos de la economía.

Por metodología, se actualizaron en el Modelo del IVA las Tablas de Oferta-Utilización (COU) a precios corrientes del año 2017 provisional a seis (6) dígitos (última matriz disponible), los cuales permiten obtener una desagregación a 392 categorías de productos conforme la CPC 2.0 A.C. y, 60 agrupaciones según las divisiones de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU Rev. 4 A.C.).¹⁰ Para el año gravable 2018, se calcularon matrices proyectadas a partir del Producto Interno Bruto trimestral por ramas de actividad económica del DANE.

⁹ Se estructuran estimando el impuesto aplicable a importaciones, sumando el impuesto aplicable al producto vendido a nivel interno y restando cualquier crédito tributario aplicable a la demanda intermedia y a la formación bruta de capital fijo (insumos).

¹⁰ Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE,

<https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib/cuentas-nal-anales/cuentas-nal-anales-base-2015.pdf>

Si bien el IVA es un impuesto que grava la totalidad del bien o servicio, a la vez da el derecho a un descuento sobre aquél que gravó los insumos necesarios para la producción y/o comercialización del bien o servicio. De esa manera, el tributo grava uno a uno los eslabones del valor agregado que van añadiéndose en la cadena de producción y distribución. Los descuentos del mismo, permiten que se grave únicamente el valor agregado en cada etapa de producción y distribución.

Es pertinente mencionar que el presente análisis no incluye aspecto alguno relacionado con el Impuesto Nacional al Consumo¹¹. Igualmente, la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 420 del Estatuto Tributario, incluyendo como hechos generadores del IVA, la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos y; la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

En la Tabla 13.14 se presenta un resumen del impacto fiscal que se deriva de la existencia de exclusiones, exenciones y tratamientos diferenciales, tomando como referencia la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018.

Tabla 13.14. Estimación del impacto fiscal por existencia de tratamientos diferenciales en el IVA frente a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018* (MM de pesos y como porcentaje del PIB)

Concepto	Valor estimado de pasar de la tarifa actual a la tarifa general		Valor por punto de tarifa	
	2017	2018	2017	2018
Bienes y servicios excluidos	49,537	51,939	2,607	2,734
Bienes exentos	8,597	9,725	452	512
Bienes y servicios al 5%	2,992	3,051	214	218

¹¹ El Impuesto Nacional al Consumo –INC– se estableció en la Reforma Tributaria del 2012 (Ley 1607 de 2012) y que entró en vigencia el 1ro de enero de 2013. Es de carácter monofásico; pagado por el usuario final del servicio, o el consumidor o importador final del producto. Tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de servicios y bienes. La prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 del Estatuto Tributario. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto, ya sea que involucren o no actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. También se causará al momento del desaduanamiento del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final. El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA). Son responsables del impuesto el prestador del servicio de telefonía móvil, datos y/o internet y navegación móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

Concepto	Valor estimado de pasar de la tarifa actual a la tarifa general		Valor por punto de tarifa	
	2017	2018	2017	2018
Bienes y servicios excluidos	5.4%	5.3%	0.3%	0.3%
Bienes exentos	0.9%	1.0%	0.0%	0.1%
Bienes y servicios al 5%	0.3%	0.3%	0.0%	0.0%

Fuente: DIAN.

* Incluye el efecto del costo fiscal asociado en IVA por las ventas del Territorio Aduanero Nacional - TAN a los usuarios de zonas francas y/o entre éstos.

13.2.1. Bienes y servicios excluidos.

El Estatuto Tributario incorpora en el artículo 424, los bienes excluidos del IVA y en el artículo 476 los servicios excluidos del mismo.

En la Tabla 13.15 se presenta el total que resultaría si se gravaran los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018, para los 66 grupos de productos (a dos dígitos) conformados de acuerdo a la Clasificación Central de Producto (CPC 2.0A.C.) según las Tablas de Oferta-Utilización (COU) de Cuentas Nacionales y que originalmente se encontraban desagregados en 392 categorías de productos a seis (6) dígitos de acuerdo a la CPC 2.0 A.C. El total presentado se traduce en el impacto fiscal por no gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018.

Tabla 13.15. Impacto fiscal por no gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos)

Código del producto matriz utilización	Descripción	2017	2018
72	Servicios inmobiliarios	8,111	8,454
91	Servicios de la administración pública y otros servicios prestados a la comunidad en general; servicios de seguridad social obligatoria	7,463	8,098
93	Servicios para el cuidado de la salud humana y servicios sociales	4,944	5,397
92	Servicios de educación	4,980	5,188
01	Productos de la agricultura y la horticultura	3,912	4,057
71	Servicios financieros y servicios conexos	2,924	3,157
86	Servicios de apoyo a la agricultura, la caza, la silvicultura, la pesca, la minería y los servicios públicos	2,224	2,278
53	Construcciones	2,163	2,118
64 + 65 + 66	Servicios de transporte de pasajeros; servicios de transporte de carga; servicios de alquiler de vehículos de transporte con operario	2,004	1,999
69	Servicios de distribución de electricidad, gas y agua (por cuenta propia)	1,896	1,923
35	Otros productos químicos; fibras artificiales (o fibras industriales hechas por el hombre)	1,515	1,570
96	Servicios de esparcimiento, culturales y deportivos	1,250	1,295
17	Electricidad, gas de ciudad, vapor y agua caliente	874	892
97	Otros servicios personales	772	798
98	Servicios domésticos	665	684
94	Servicios de alcantarillado, recolección, tratamiento y disposición de desechos y otros servicios de saneamiento ambiental	564	562
12 + 13	Petróleo crudo y gas natural; minerales y concentrados de uranio y torio	414	515

23	Productos de molinería, almidones y productos derivados del almidón; otros productos alimenticios	530	500
67	Servicios de apoyo al transporte	433	458
34	Químicos básicos	375	388
47	Equipo y aparatos de radio, televisión y comunicaciones	362	379
48	Aparatos médicos, instrumentos ópticos y de precisión, relojes	204	213
95	Servicios de asociaciones	205	212
73	Servicios de arrendamiento o alquiler	180	197
84	Servicios de telecomunicaciones, transmisión y suministro de información	147	156
24	Bebidas	103	111
68	Servicios postales y de mensajería	93	103
81	Servicios de investigación y desarrollo	91	99
37	Vidrio y productos de vidrio y otros productos no metálicos n.c.p.	42	40
44	Maquinaria para usos especiales	37	38
33	Productos de hornos de coque; productos de refinación de petróleo y combustible nuclear	32	34
45	Maquinaria de oficina, contabilidad e informática	24	25
21	Carne, pescado, frutas, hortalizas, aceites y grasas	11	12
16	Otros minerales	12	11
18	Agua natural	9	9
38	Muebles; otros bienes transportables n.c.p.	7	8
11	Carbón de hulla, lignito y turba	7	8
36	Productos de caucho y plástico	6	6
04	Pescado y otros productos de la pesca	5	6
43	Maquinaria para uso general	5	5
49	Equipo de transporte	3	3
83	Otros servicios profesionales, científicos y técnicos	1	1
03	Productos de la silvicultura y de la explotación forestal	0	0
14	Minerales metálicos	0	0
15	Piedra, arena y arcilla	0	0
22	Productos lácteos y ovoproductos	0	0
25	Productos de tabaco	0	0
27	Artículos textiles (excepto prendas de vestir)	0	0
28	Tejido de punto o ganchillo; prendas de vestir	0	0
29	Cuero y productos de cuero; calzado	0	0
31	Productos de madera, corcho, cestería y espartería	0	0
39	Desperdicios; desechos y residuos	0	0
41	Metales básicos	0	0
42	Productos metálicos elaborados (excepto maquinaria y equipo)	0	0
46	Maquinaria y aparatos eléctricos	0	0
54	Servicios de construcción	0	0
61 + 62	Servicios de comercio (venta al por mayor y venta al por menor)	0	0
63	Alojamiento; servicios de suministros de comidas y bebidas	0	0
82	Servicios jurídicos y contables	0	0
85	Servicios de soporte	0	0
87	Servicios de mantenimiento, reparación e instalación (excepto servicios de construcción)	0	0
88	Servicios de fabricación de insumos físicos que son propiedad de otros	0	0
89	Servicios de edición, impresión y reproducción; servicios de recuperación de materiales y otros servicios de fabricación	0	0
26	Hilados e hilos; tejidos de fibras textiles incluso afelpados	0	-3
32	Pasta o pulpa, papel y productos de papel; impresos y artículos relacionados	-24	-24
02	Animales vivos y productos animales (excepto la carne)	-35	-37
Total		49,537	51,939

Fuente: DIAN.

Teniendo en cuenta la técnica del IVA, es importante aclarar que cuando se otorga una exclusión en la mitad de la cadena de producción se genera la ilusión de que el sistema renuncia a gravar el valor agregado de la actividad excluida para promover el consumo de

esa clase de bienes o servicios. Esta percepción se refuerza porque, probablemente, el valor al que se transan los bienes excluidos puede resultar menor al precio que tienen cuando están gravados.

Cuando los cálculos se realizan de forma marginal llevando a la tarifa general cada uno de los 66 grupos de productos de las Tablas de Oferta-Utilización (COU) de Cuentas Nacionales, puede percibirse ficticiamente que gravando algunos productos excluidos se obtiene mayor recaudo. En este caso, es posible hablar de la existencia de un gasto tributario negativo. El efecto resultante de adicionar los costos marginales de cada exclusión sugiere que el fisco colombiano incurre en un impacto fiscal por exclusiones del IVA alrededor de \$51,9 billones de pesos (aproximadamente \$2,7 billones por punto de tarifa) para el año 2018.

El costo fiscal del año gravable 2018 se concentra principalmente en cuatro categorías que representan el 52,2% de la estimación: servicios inmobiliarios; servicios de administración pública y otros servicios prestados a la comunidad; servicios para el cuidado de la salud humana y servicios sociales; servicios de educación.

En la Tabla 13.16 se presenta el histórico de la medición del costo fiscal asociado a no gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 16% para los años gravables 2011 a 2016 y de 19% para los años gravables 2017 y 2018.

Tabla 13.16. Costo fiscal por la existencia de bienes excluidos. Años gravables 2011 – 2018* (Miles de millones de pesos y porcentaje del PIB)

Año gravable	Monto por punto de tarifa	Efecto total resultante	Part.% en el PIB
2011	1,867	29,866	4.8%
2012	2,133	34,124	5.1%
2013	2,432	38,910	5.5%
2014	2,609	41,748	5.5%
2015	2,971	47,532	5.9%
2016	3,158	50,522	5.8%
2017	2,607	49,537	5.4%
2018	2,734	51,939	5.3%

Fuente: DIAN

*Incluye los cambios introducidos por la Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012 y Ley 1819 de 2016.

13.2.2. Bienes¹² y servicios¹³ exentos.

En Colombia la categoría de exentos se aplica a las exportaciones, donaciones y a algunos bienes y servicios específicos establecidos en los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario, tales como: libros, cuadernos de tipo escolar, revistas de carácter científico y cultural, diarios y publicaciones periódicas, ganado bovino, carnes, pescado, leche, queso fresco, huevos e internet de estratos 1 y 2.

La Ley 1819 de 2016 incluyó como bienes exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a compensación y devolución, las armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas de uso privativo de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.

En la Tabla 13.17 se presenta el estimado del costo fiscal de no gravar los productos exentos a la tarifa general de 19% para los años gravables 2017 y 2018. El resultado es independiente a la calidad de gravados o exentos que tengan los animales vivos, específicamente para los productos de origen animal, ya que en el caso de que los animales estén gravados, los responsables tendrían derecho a la devolución del IVA generado en estos insumos.

¹² Son aquellos bienes que, atendiendo tanto a la naturaleza como a su destinación, la Ley ha calificado como tales. Estos bienes tienen un tratamiento especial y se encuentran gravados a la tarifa 0%; están exonerados del impuesto y los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos ocasionados en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones, que constituyan costo o gasto para producirlos o para exportarlos. Quienes comercialicen bienes exentos no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas. Los efectos de tratarse de bien exento del IVA, solamente se reflejan en cabeza del productor o del exportador. Por lo tanto, quienes simplemente comercialicen bienes exentos no son responsables del impuesto ni están sometidos a su régimen legal. Debe tenerse en cuenta que todos los bienes por el hecho de ser exportados asumen el tratamiento de exentos del impuesto sobre las ventas. Por tal razón y para hacer efectivo el derecho al impuesto descontable y a la devolución del saldo a favor que se configure en las declaraciones periódicas, los exportadores deben cumplir las obligaciones establecidas para los responsables del impuesto.

¹³ Se consideran servicios exentos los que se encuentran gravados a la tarifa cero y se concretan específicamente a aquellos que son prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. Reciben el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos en el exterior y vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, tal como lo establece la Ley 300 de 1996, siempre y cuando se efectúe el respectivo reintegro cambiario. (Art. 481 Lit. e del E.T.) Quienes presten este tipo de servicios son responsables del impuesto sobre las ventas.

Tabla 13.17. Costo fiscal de no gravar los bienes y servicios exentos a la tarifa general de 19%. Años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos)

Productos	2017	2018
1. Leche, carnes, huevos	5,341	5,608
Ganado bovino, excepto ganado para lidia	100	104
Leche sin elaborar	171	177
Huevos con cáscara frescos, en conserva o cocidos	610	632
Pescado fresco, refrigerado o congelado y filetes	314	341
Camarones y langostinos, congelados y sin congelar	13	14
Carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada	1,100	1,166
Carne de ganado porcino fresca, refrigerada o congelada	624	662
Carne de ganado ovino, caprino y otros, fresca, refrigerada o congelada	9	10
Despojos comestibles de especies bovina, porcina y otros, frescos, refrigerados.	116	123
Carnes y despojos comestibles de aves frescos, refrigerados o congelados	1,416	1,502
Leche líquida procesada, crema (nata) de leche, fresca y suero	437	440
Leche y crema (nata) en estado sólido; leche y nata, concentrados o con adición de azúcar u otro edulcorante, en estado diferente al sólido	181	183
Queso fresco	251	254
2. Libros y revistas	363	374
Libros impresos (textos educativos, diccionarios, enciclopedias, atlas, directorios, científicos y técnicos, animados y para colorear, etc.)	221	228
Diarios, revistas y publicaciones periódicas	81	84
Cuadernos de tipo escolar	60	62
3. Otros bienes	1,575	1,926
Biodiesel mezclado	1,555	1,906
Alcohol carburante	0.1	0.1
Armas y municiones y sus partes y piezas	19	20
Servicios		
Servicios de conexión y acceso a Internet estratos 1 y 2	203	215
Total	7,482	8,122

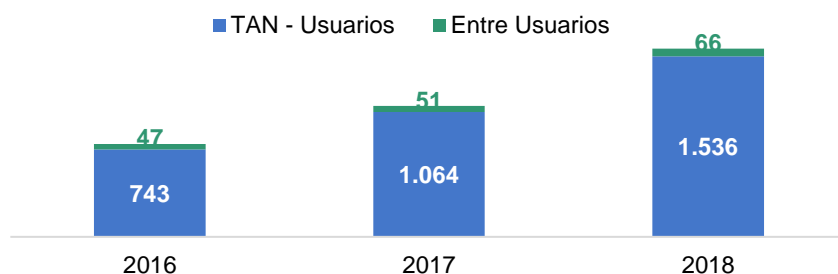
Fuente: DIAN.

De acuerdo con lo anterior, el mantener los bienes y servicios exentos en el año gravable 2018 representa un costo fiscal del orden de \$8 billones. Se precisa que las Tablas de Oferta-Utilización (COU) con base 2015 permiten desglosar el efecto de categorías exentas que no eran observables en las matrices de Oferta – Utilización con base 2005, destacándose el Biodiesel mezclado, que al considerarse como bien exento se traduce en un impacto fiscal del orden de \$1,9 billones en el año 2018, representando el 23,8% del total del efecto.

El costo fiscal asociado a los demás bienes exentos, se concentra en carnes de aves, carne de ganado bovino y carne de ganado porcino con el 41,5% del total del costo. Respecto de la calidad de bienes exentos a las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional - TAN a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios, el costo fiscal de esta exención en el año

gravable 2018 es de \$1.603 mm, de acuerdo con la información registrada en las declaraciones de IVA del año gravable en mención (Gráfico 13.1).

Gráfico 13. 1. Costo fiscal estimado IVA zonas francas (MM de pesos).



En la Tabla 13.18 se presenta el histórico de la medición del costo fiscal asociado a no gravar los bienes y servicios exentos a la tarifa general de 16% para los años gravables 2011 a 2016 y de 19% para los años gravables 2017 y 2018.

Tabla 13.18. Costo fiscal por la existencia de bienes exentos. Años gravables 2011 – 2018* (MM de pesos)

Año gravable	Monto por punto de tarifa	Efecto total resultante	Part.% en el PIB
2011	141	2,262	0.4%
2012	167	2,666	0.4%
2013	209	3,347	0.5%
2014	217	3,466	0.5%
2015	220	3,527	0.4%
2016	302	4,824	0.6%
2017	452	8,597	0.9%
2018	512	9,725	1.0%

Fuente: DIAN.

*Incluye los cambios introducidos por la Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012 y Ley 1819 de 2016. En los años 2016, 2017 y 2018, incluye el efecto del costo fiscal asociado en IVA por las ventas del Territorio Aduanero Nacional a los usuarios de zonas francas y/o entre éstos.

13.2.3. Bienes y servicios gravados con tarifa del 5%

La Ley 1819 de 2016 incorporó a la tarifa de 5% algunos bienes y servicios que en anteriores vigencias se encontraban excluidos o gravados a la tarifa general: Troncos de madera, Madera aserrada o cortada, con perfilado, en bruto o tratada, Toallas y compresas higiénicas, Recipientes de fundición, de hierro o acero sin soldadura, para gas comprimido o licuado, Compresores, partes y accesorios para gas vehicular, Vehículos automóbiles eléctricos para el transporte de personas, Motocicletas eléctricas y bicicletas hasta 50 UVT y Barcazas y remolcadores.

Adicionalmente, incorporó a la tarifa del 5% la primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT y los bienes sujetos a participación o impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de que trata el artículo 202 de la Ley 223 de 1995. Las neveras nuevas para sustitución, sujetas al Reglamento Técnico de

Etiquetado -RETIQ-, clasificadas en los rangos de energía A, B o C, de acuerdo a la Resolución 41012 de 2015 del Ministerio de Minas y Energía, o la que la modifique o sustituya siempre y cuando: i) su precio sea igual o inferior a 30 UVT; ii) se entregue una nevera usada al momento de la compra; y iii) el comprador pertenezca a un hogar de estrato 1, 2 o 3.

Al realizar las estimaciones de los efectos se tienen en cuenta los cambios introducidos por la Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012 y Ley 1819 de 2016, y se encontraban vigentes las siguientes tarifas reducidas para bienes y servicios: año gravable 2011: 1,6% y 10%; año gravable 2012: 1,6% y 10%; años gravables 2013 a 2018: 5%.

Tabla 13.19. Impacto fiscal de no gravar a la tarifa general de 19%, bienes y servicios que actualmente tienen tarifa de 5%. Años gravables 2017 y 2018. (MM de pesos)

Producto	2017	2018
1. Servicios a la tarifa de 5%	354	381
Planes de medicina prepagada y complementarios, pólizas de seguro de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales	343	370
Seguros agrarios	10	11
Almacenamiento de productos agrícolas	1	1
2. Bienes a la tarifa de 5%	2,638	2,669
Preparaciones utilizadas en la alimentación de animales	418	430
Toallas y compresas higiénicas	334	348
Bienes inmuebles mayores a 26.800 UVT	249	237
Aguardiente y ron	196	209
Azúcar de caña refinada y sin refinar (cruda), de remolacha y sacarosa	229	202
Chocolate de mesa	148	157
Whisky, brandy, vodka y sus concentrados, mistelas y cremas y otras bebidas	133	142
Harinas de trigo o de morcajo y otros cereales	136	140
Extractos esencias, concentrados y preparaciones de café (café liofilizado, café instantáneo); sucedáneos del café que contengan café	119	109
Pastas alimenticias sin cocer, rellenar que contengan huevo y las demás	100	103
Nuez y fruto de palma	77	80
Café descafeinado sin tostar; café tostado, incluso molido, descafeinado o no	84	77
Motocicletas eléctricas y Bicicletas hasta 50 UVT	61	67
Vinos y sidra, peradas, aguamiel y otras bebidas fermentadas	40	43
Vehículos automóviles eléctricos para transporte de personas	38	41
Arroz con cáscara (paddy)	39	40
Borra de algodón; tortas y demás residuos de la extracción de grasas o aceites vegetales; harina y polvo de semillas o de frutos oleaginosos..	32	30
Maíz	24	25
Motores para vehículos eléctricos	22	23
Aceites vegetales crudos	24	23
Palas, azadas, picos, rastrillos, cuchillas y otros.	20	22
Troncos de madera (troncos de coníferas y de especies no coníferas) y demás maderas en bruto	21	20
Productos de panadería a base de sagú, yuca y achira	19	20
Otras semillas y frutos oleaginosos n.c.p. (soja (soya), maní, algodón, linaza, mostaza, colza, ajonjolí, girasol, aceitunas, cocos, etc.)	17	18
Salchichón, butifarra y mortadela	14	15
Trigo en grano	14	15
Recipientes de fundición, de hierro o acero sin soldadura, para gas comprimido	11	11
Maquinaria agrícola	10	10
Compresores para gas vehicular y sus partes	4	4
Barcazas y remolcadores	3	3
Harina, polvo y gránulos de carne o despojos, no comestibles	2	2
Algodón desmotado	0	1
Mieles y melazas	1	1
Vehículos eléctricos de pasajeros para transporte público	0	0
Sorgo, centeno, avena, mijo y otros cereales n.c.p.	0	0
Total	2,992	3,051

Fuente: DIAN.

El efecto recaudatorio de pasar a la tarifa general (19%) de los bienes y servicios que están gravados al 5% en el año gravable 2018, representaría ingresos tributarios adicionales cercanos a \$3 billones que equivalen a \$218 mil millones por un punto de tarifa (Tabla 13.19).

El costo fiscal en este grupo se concentra en las categorías de Edificios residenciales, Preparaciones utilizadas en la alimentación para animales, Planes de medicina prepagada y otros, Toallas y compresas higiénicas y Bienes inmuebles mayores a 26.800 UVT, las cuales representan el 45,4% del total del costo fiscal en el año gravable 2018. Se resalta el crecimiento del impacto fiscal de la tarifa diferencial a los planes de medicina prepagada y complementarios, pólizas de seguro de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales frente a estimaciones de años anteriores: la estimación para el año 2016 estaba alrededor de \$99 mil millones (con matrices base 2005) y para el año 2018 el monto ascendió a \$370 mil millones (matrices base 2015).

Se presenta a continuación la Tabla 13. 20 con el histórico de la medición del costo fiscal derivado de la existencia de bienes y servicios gravados a tarifas diferenciales en IVA y obtenido a partir del ejercicio de gravarlos a la tarifa general de 16% para los años gravables 2011 a 2016 y de 19% para los años gravables 2017 y 2018.

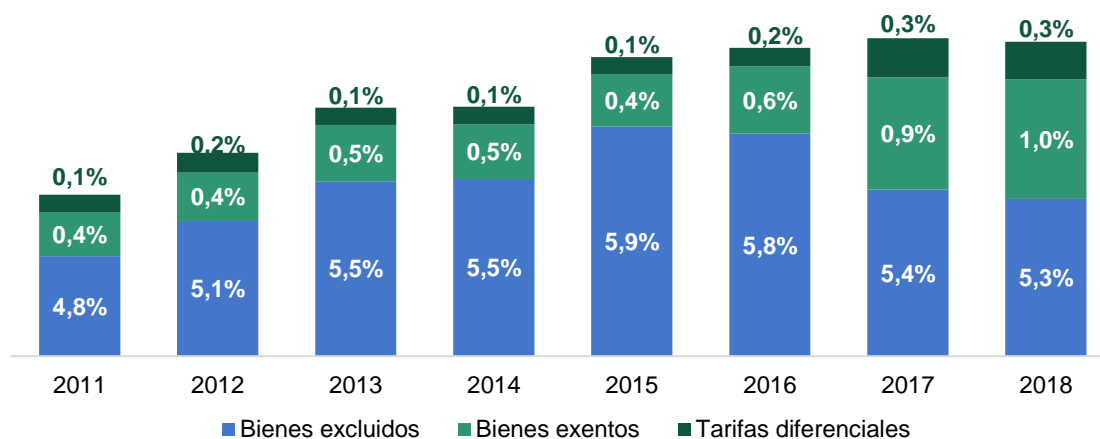
Tabla 13. 20. Costo fiscal por la existencia de tarifas diferenciales en IVA respecto a la tarifa general Años gravables 2011 – 2018. (MM de pesos)

Año gravable	Efecto total resultante	Part.% en el PIB
2011	884	0.1%
2012	1,099	0.2%
2013	1,018	0.1%
2014	1,106	0.1%
2015	1,133	0.1%
2016	1,339	0.2%
2017	2,992	0.3%
2018	3,051	0.3%

Fuente: DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos - Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - Dirección de Gestión Organizacional DIAN

Gráfico 13.2. Impacto fiscal total resultante de exclusiones, exenciones y tarifas diferenciales en IVA. Años gravables 2011 – 2018* (Cómo % del PIB)



Fuente: DIAN.

* Los valores de los años 2011 a 2016 se calcularon con matrices en base 2005; mientras que los correspondientes a los años 2017 y 2018 se encuentran estimados con matrices en base 2015. En los años 2016, 2017 y 2018, incluye el efecto del costo fiscal asociado en IVA por las ventas del Territorio Aduanero Nacional a los usuarios de zonas francas y/o entre éstos.

Como resultado de las mediciones presentadas, se observa en el Gráfico 13.2 la composición del efecto agregado de exclusiones, exenciones y tarifas diferenciales en IVA otorgadas a bienes y servicios durante los años 2011 a 2018 como porcentaje del PIB. En el año 2011 representó el 5,3% del PIB y en el año 2018 el 6,6% del PIB.

13.3. Gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono – año gravable 2017 y 2018

Con el objetivo de desincentivar el uso de combustibles fósiles y atender los compromisos adquiridos con el Acuerdo de París, la Ley 1819 de 2016 creó el impuesto nacional al carbono. Este gravamen recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos (siempre que sean usados para combustión). La obligación tributaria pertenece al régimen monofásico y se genera en el momento de la venta dentro del territorio nacional, retiro o importación.

El impuesto tiene una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado. Estas tarifas se ajustan cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT¹⁴ por tonelada de CO₂. Las tarifas para los años gravables 2017 y 2018 se presentan en la Tabla 13.21.

¹⁴ Unidad de medida de Valor Tributario, creada por la Ley 1111 de 2016, que unificó en pesos los valores tributarios que antes se expresaban en otras unidades.

Tabla 13.21. Valores de la tarifa por unidad de combustible (Tarifa por unidad)

Combustible fósil	Unidad	2017	2018
Gas natural	Metro cúbico	\$29	\$30
Gas licuado de petróleo	Galón	\$95	\$100
Gasolina	Galón	\$135	\$142
Kerosene y jet fuel	Galón	\$148	\$156
ACPM	Galón	\$152	\$160
Fuel oil	Galón	\$177	\$186

Fuente: DIAN.

La Ley 1819 de 2016 reconoció una serie de gastos tributarios para el impuesto nacional al carbono. Por una parte, el alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal, animal o productivo a partir de residuos sólidos urbanos de producción nacional con destino a la mezcla de ACPM para uso de motores diésel, no están sujetos al impuesto al carbono. En segunda instancia, la ley no dejó como sujetos de la obligación tributaria a los combustibles que sean exportados y, dado que el diésel marino y los combustibles utilizados para el reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional son considerados como una venta externa, este tipo de combustibles tampoco causan el gravamen. Adicionalmente, se estableció una tarifa de impuesto de cero (\$0) pesos al combustible en Guainía, Vaupés y Amazonas. Finalmente, el impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, que se entiende como la neutralización de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará la obligación tributaria. Este tratamiento de no causación fue reglamentado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, a través del Decreto 926 de 2017, que contiene los lineamientos procedimentales para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono.

De acuerdo con la reglamentación, se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará la obligación tributaria. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI elegibles para certificar ser carbono neutro deben cumplir con una serie de características, las cuales incluyen proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional, haber sido generadas a partir de la implementación de metodologías como el Mecanismo de Desarrollo Limpio, entre otras. Adicionalmente, la compra de bonos de carbono a través de la Bolsa Mercantil de Colombia se ha posicionado como una alternativa atractiva por parte de las empresas para acceder a la no causación del impuesto.

Dentro de la estructura total de los impuestos administrados por la DIAN, la participación del impuesto al carbono es relativamente pequeña. En 2017 el monto total recaudado fue de \$ 477 mm lo que representó apenas el 0,3% del agregado total. En 2018, los recursos

por este concepto evidenciaron una contracción de 38,3%, en particular, por el crecimiento significativo de las cantidades no gravadas permitidas por la legislación, y se ubicaron en \$294 mm, manteniendo relativamente estable su participación en 0,2%. Como se explica en la siguiente sección, este aumento de las cantidades no gravadas se reflejó en el incremento del costo fiscal de los gastos tributarios en 2018.

13.3.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono

Conforme a la información contenida en las declaraciones del impuesto (Formulario-435) para los años gravables 2017 y 2018, se presentan cinco categorías que corresponden a gastos tributarios en la sección de no gravados: 1) la gasolina vendida, retirada o importada en Guainía, Vaupés y Amazonas, 2) el ACPM vendido, retirado o importado en Guainía, Vaupés y Amazonas, 3) los combustibles fósiles certificados como carbono neutro, 4) el diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de buques, naves y aeronaves en tráfico internacional y 5) los combustibles fósiles destinados a la exportación.

En el caso del impuesto nacional al carbono, el costo fiscal de los gastos tributarios se calcula como el producto obtenido entre las cantidades de combustibles fósiles no gravadas por un gasto tributario y su correspondiente tarifa. Para determinar el costo fiscal de los dos primeros conceptos, se multiplica las cantidades reportadas por los contribuyentes por su correspondiente tarifa de gasolina y ACPM, respectivamente. Para el caso del tercer y quinto componente, las tarifas de los cinco combustibles fósiles contemplados en la ley se ponderan por la participación de las cantidades registradas en la sección de gravados para cada año. Finalmente, en el cuarto caso se emplea la tarifa del ACPM.

Los cálculos indican que el costo de los gastos tributarios en el impuesto al carbono en 2018 fue de \$273 mm, lo que representó el 93,0% del recaudo por este gravamen reportado para la DIAN para ese año. Por tipo de gasto, el diésel marino y el combustible para reaprovisionamiento de buques tuvo una participación de 48,8% dentro del costo total, seguido de los combustibles fósiles para exportación (41,3%) y los combustibles certificados como carbono neutro (9,6%) (Tabla 13.22).

Frente a 2017, el costo de los gastos tributarios aumentó significativamente, pasando de \$108 mm a \$273 mm (una variación anual de 152,6%). Lo anterior se respalda, principalmente, por el incremento de las cantidades reportadas como diésel marino y combustibles para reaprovisionamiento de buques, y los combustibles certificados como carbono neutro.

Tabla 13.22. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono, por concepto (Miles de millones de pesos)

Concepto	2017	2018	Var. Costo fiscal 2017/ 2018	Part. Costo fiscal 2018
Total	108	273	152,6%	100,0%
Diésel marino y combustibles reaprovisionamiento de buques, etc.	2	134	5741,5%	48,8%
Combustibles fósiles para exportación	104	113	8,9%	41,3%
Combustibles fósiles certificados como carbono neutro	2	26	1428,8%	9,6%
Gasolina de Guainía, Vaupés y Amazonas	0	1	28,4%	0,2%
ACPM de Guainía, Vaupés y Amazonas	0	0	75,3%	0,1%

Fuente: DIAN.

Por subsector económico, la mayoría del costo fiscal está concentrado en la explotación de minas y canteras, seguido del comercio al por mayor y al por menor; industrias manufactureras; y suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (Tabla 13.23).

Tabla 13.23. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional al carbono, por subsector económico (MM de pesos)

Subsector económico	2017	2018	Var. Costo fiscal 2017/ 2018	Part. Costo fiscal 2018
Total	108	273	152.6%	100.0%
Explotación de minas y canteras	102	243	138.9%	89.0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0	22	n.a.	7.9%
Industrias manufactureras / suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado*	6	8	32.4%	3.1%

Fuente: DIAN.

13.4. Gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM – años gravables 2013 – 2018

El impuesto nacional a la gasolina y al ACPM fue creado por la Ley 1607 de 2012 y surgió de la necesidad de unificar en un solo impuesto los gravámenes que anteriormente recaían sobre los combustibles, la gasolina y el ACPM. Como resultado, este impuesto sustituyó el IVA a los combustibles y el impuesto global a la gasolina y al ACPM, consagrados en la Ley 223 de 1995 y en el Estatuto Tributario.

Este gravamen pertenece al régimen monofásico y se genera en la venta, retiro o importación de la gasolina y ACPM. Frente a su tarifa y base gravable, la ley anteriormente establecía que el impuesto a la gasolina corriente se liquidaría a razón de \$1.050 pesos por galón, el de gasolina extra a \$1.555 pesos por galón, el impuesto nacional al ACPM a \$1.050 pesos por galón y los demás productos definidos como gasolina y ACPM, distintos a la gasolina extra, se liquidarían a razón de \$1.050 pesos. Sin embargo, con la reforma tributaria de 2016 (Ley 1819), la tarifa para la gasolina corriente disminuyó a \$490 pesos, el de gasolina extra a \$930 pesos, el impuesto al ACPM a \$469 pesos y los demás

productos a \$490 pesos. Al igual que en la reforma tributaria de 2012, en la nueva ley se estableció que el ajuste de las tarifas se realizaría cada primero de febrero con la inflación del año anterior.

La disminución de las tarifas, a partir de 2017, implicó un cambio importante en la participación del gravamen dentro de la estructura global del recaudo. Entre 2013 y 2016 el impuesto a la gasolina y ACPM representaba en promedio el 2,7% de los recursos tributarios totales (0,4% del PIB), y en 2017 y 2018, su ponderación disminuyó a 1,1% (0,2% del PIB).

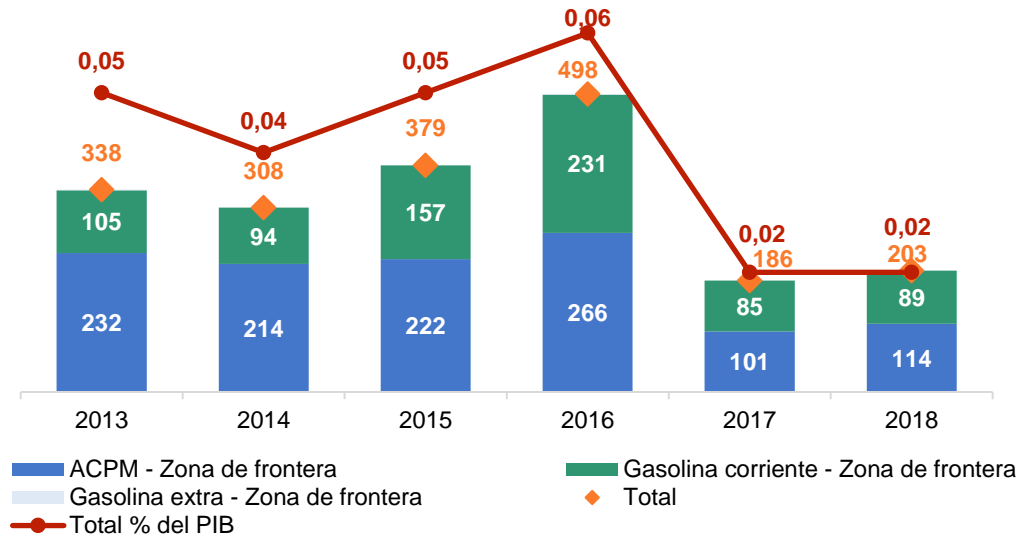
Dentro de la ley, se reconocieron una serie de gastos tributarios para el impuesto a la gasolina y al ACPM. Particularmente, se estableció que el alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal o animal de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso de motores diésel, no están sujetos al impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. Por otra parte, los combustibles vendidos o importados en zonas de frontera quedan excluidos del impuesto nacional a la gasolina. Lo anterior corresponde a una estrategia que se implementó desde la década de los 90 para contrarrestar el contrabando generado por el diferencial de precios en municipios fronterizos con Venezuela y Ecuador (UPME, 2014).

Por otra parte, la ley estableció un régimen especial del impuesto a la gasolina y al ACPM para el archipiélago de San Andrés. La Ley 1607 de 2012 instauró una tarifa de \$ 809 pesos por galón para la gasolina corriente, \$ 856 pesos por galón para la gasolina extra y \$ 536 pesos por galón para el ACPM. Las tarifas se ajustan, al igual que las generales, en febrero de cada año de acuerdo con la inflación del año anterior.

13.4.1. Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM

Al igual que en el caso del impuesto nacional al carbono, el costo fiscal de los gastos tributarios se calcula como el producto obtenido entre los galones de gasolina y ACPM no gravadas por un gasto tributario y su correspondiente tarifa. La estimación de estos cálculos se realiza con base en las declaraciones (Formulario-430) desde el año gravable 2013 hasta el año gravable 2018, las cuales permiten cuantificar únicamente el costo fiscal de los gastos tributarios de las zonas de frontera.

Gráfico 13.3. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, por concepto (Miles de millones de pesos y cómo % del PIB)

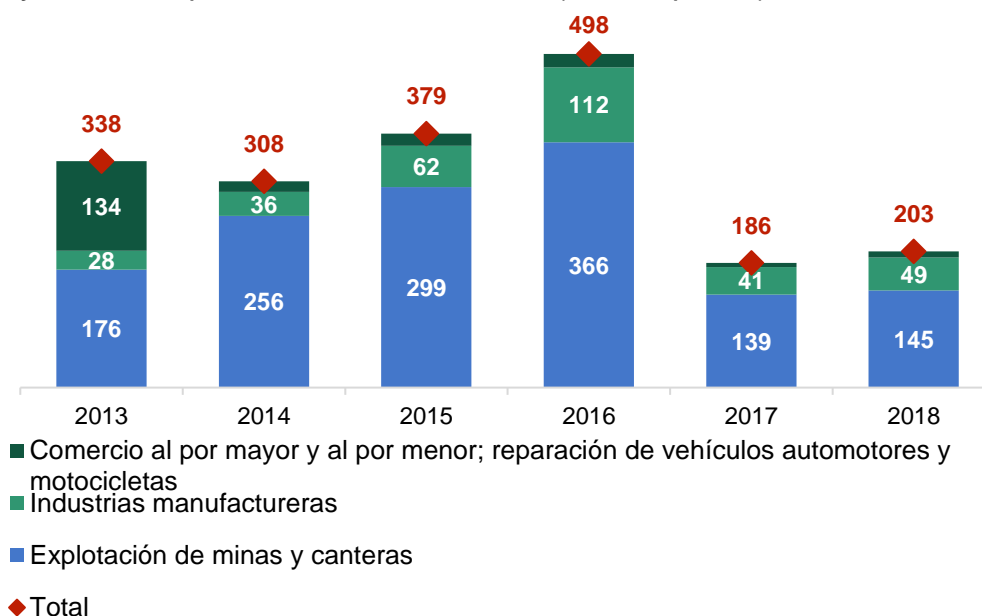


Fuente: DIAN.

El costo fiscal de los gastos tributarios cambió significativamente luego del ajuste de las tarifas a partir de 2017. Antes de la promulgación de la Ley 1819 de 2016, el costo fiscal promedio de las zonas de frontera entre 2013 y 2016 fue de \$381 mm y entre 2017 y 2018 disminuyó a \$194 mm. Como porcentaje del recaudo por este impuesto, sin embargo, el costo fiscal no se vio afectado: entre 2013 y 2016 representaba aproximadamente el 11,8% del total de los recursos recaudados por la DIAN por este gravamen, y entre 2017 y 2018 esta cifra se situó en 12,4%.

Por tipo de gasto, el costo fiscal se concentró principalmente en el ACPM para las zonas de frontera, representando más del 50% para todo el periodo (Gráfico 13.3). Por otra parte, la gasolina corriente exenta en las zonas de frontera fue el segundo componente de mayor peso dentro del costo, seguido por la gasolina extra, el cual no alcanzó a representar el 1%. Por subsector económico, la mayoría del costo fiscal está concentrado en la explotación de minas y canteras, seguido de industrias manufactureras y comercio al por mayor y al por menor (Gráfico 13.4).

Gráfico 13.4. Costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, por subsector económico (MM de pesos)



Fuente: DIAN.

13.5. Usuarios de Zonas Francas y los gastos tributarios en Renta y CREE¹⁵.

El modelo de zonas francas ha 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 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 época. 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 Organización Mundial del Comercio 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

¹⁵ 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. 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.

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 de los Decretos 390 - y 2147 de 2016, con las conductas infractoras similares que se encuentran tipificadas como tales en el Decreto 2685 de 1999.

13.5.1. Metodología y fuentes de información.

En esta sección se presenta la cuantificación del costo fiscal generado por el gasto tributario de una tarifa diferencial en el impuesto de renta, menor a la tarifa general, así como de la no sujeción al impuesto CREE ni a la sobretasa¹⁶ en los dos tributos en mención para los usuarios calificados en Zona Franca. Esta medición se efectúa por los años gravables 2016, 2017 y 2018, según el caso.

El punto de partida para la estimación de este costo fiscal es el listado de usuarios industriales y operadores de zonas francas, suministrado y actualizado anualmente por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo -MINCIT-, excluyendo del mismo a los usuarios comerciales, los cuales no tienen derecho a estos gastos tributarios. Revisado este listado y utilizando la información contenida en las declaraciones de renta presentadas por los usuarios calificados en Zona Franca, se estableció la diferencia entre el valor reportado como impuesto liquidado y el impuesto que resultaría de aplicar las tarifas y sobretasa que rigen en el tratamiento general de los dos tributos. Esta diferencia constituye el costo fiscal por el otorgamiento del mencionado gasto.

La Ley 1819 de 2016, en el artículo 101, modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario señalando que, a partir del 1º de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales y los operadores de zonas francas será del 20% y para los usuarios comerciales será la tarifa general de renta contemplada en el artículo 240 del Estatuto Tributario, es decir 34% para el año gravable 2017 (según parágrafo 1 de la Ley 1819 de 2016) y 33% para el año gravable 2018.

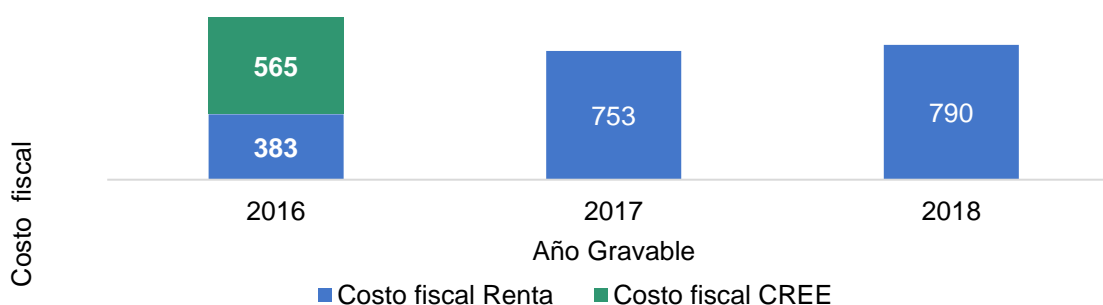
En cuanto a la estimación del costo fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, creado con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se empleó la información contenida en las declaraciones de renta de estos usuarios por el año gravable 2016, y la tarifa y sobretasa vigentes para este año gravable (nueve y seis puntos porcentuales, respectivamente). El valor obtenido corresponde al costo fiscal por el hecho de no ser sujeto pasivo del impuesto CREE.

¹⁶ En el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el cual desapareció a partir del año gravable 2017, la sobretasa del impuesto era de seis (6) puntos por el año gravable 2016. Para los años gravables 2017 y 2018, la sobretasa en el impuesto de renta fue de seis (6) y cuatro (4) puntos porcentuales, respectivamente. En ambos impuestos, la liquidación de la sobretasa recayó sobre los declarantes cuya base gravable fuera igual o superior a \$800 millones, aplicando la tarifa sobre la base gravable que excediera dicho valor.

13.5.2. Costo fiscal de las zonas francas frente a la tarifa conjunta de los impuestos de Renta y CREE

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 mm¹⁷ (0,1% del PIB) (Gráfico 13.5).

Gráfico 13.5. Costo fiscal por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE 2016 – 2018* (MM de pesos)



Fuente: DIAN.

*Datos preliminares.

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 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 cercano al 5% con respecto al 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

¹⁷ Este valor corresponde a veinticinco puntos de diferencia que existen entre el tratamiento diferencial y general en el impuesto de renta y CREE. Mientras en el impuesto de renta existió una diferencia de diez puntos en la tarifa (15% vs. 25%), la no sujeción de los usuarios de zona franca al impuesto CREE generó una diferencia de quince puntos, sumando la tarifa del impuesto y su sobretasa para el año gravable 2016.

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.

13.6. Cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica años gravables 2017 - 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 contrato¹⁸.

Empleando como marco de referencia la legislación vigente en el impuesto sobre la renta para el año gravable 2018, acorde con los conceptos de la Tabla 13. 24, 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).

¹⁸ Mediante la Ley 963 de 2005 se crearon los contratos de estabilidad jurídica, norma que estuvo vigente hasta la expedición de la Ley 1607 de 2012. Con esta Ley se eliminó la posibilidad de suscribir nuevos contratos, a excepción de las solicitudes que estaban en curso en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en el momento de entrada en vigencia de la Ley 1607, y se estableció mantener las condiciones firmadas en los contratos ya vigentes hasta su terminación.

Tabla 13. 24. Contratos de estabilidad jurídica: costo fiscal en el impuesto sobre la renta años gravables 2017-2018* (MM de pesos y cómo % del PIB)

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.

*: Datos preliminares.

** : Corresponde al valor presentado en el Tabla 13.1 de este capítulo, así como el que se detalla en la sección correspondiente a este gasto tributario.

***: 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 relativo a los usuarios de zonas francas.

*****: Se calculó para aquellos declarantes que liquidaron el impuesto sobre la renta líquida gravable a partir de la renta presuntiva, valorando el impuesto a la tarifa general vigente para el respectivo año gravable.