

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

**Beneficios tributarios en el impuesto
sobre la renta y en el impuesto al valor
agregado (IVA) – año gravable 2017**

(Cifras preliminares)

Documento preparado para el
Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018

Gloria Yori Parra - Diana Parra Garzón
María del Rosario Guzmán - Alba Avendaño Cruz
Ivon Albarracín Gamba - Pastor Sierra Reyes

Documento Web 067
Julio 2018



Introducción

Este documento fue preparado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018, 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 XII del Marco Fiscal del año 2018 hace referencia a esta temática y se denomina Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta e IVA, y contiene la medición por el año gravable 2017 y una sección histórica desde el año 2010. Asimismo, se presenta una primera aproximación a la medición del costo fiscal del beneficio de la tarifa en el impuesto sobre la renta y de la no sujeción como sujeto pasivo en el impuesto CREE, otorgados a los usuarios de zonas francas para el período gravable 2010 a 2017. Finalmente, se efectúa una medición del costo fiscal de los Contratos de Estabilidad Jurídica para el año gravable 2017.

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 cuadros	5
Índice de gráficas	7
12. Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta e IVA.	8
12.1. Evolución de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta años gravables 2010 - 2017.	9
12.1.1. Personas naturales.	10
12.1.2. Personas jurídicas.	14
12.2. Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2017.	15
12.2.1. Cuantificación de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta.	17
12.2.1.1. Metodología y fuentes de información.	17
12.2.1.2. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.	21
12.2.1.3. Rentas exentas.	22
12.2.1.4. Descuentos tributarios.	26
12.2.2. Cuantificación de los beneficios tributarios en el impuesto sobre el valor agregado.	29
12.2.2.1. Bienes y servicios excluidos.	31
12.2.2.2. Bienes y servicios exentos.	34
12.2.2.3. Bienes y servicios gravados con tarifa del 5%.	36
Recuadro 12.A. Usuarios de Zonas Francas y los beneficios tributarios en Renta y CREE.	39

**Recuadro 12.B. Contratos de estabilidad jurídica: Primera aproximación al costo fiscal 42
en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2017.**

Índice de cuadros

	Pág.
Cuadro 12.1. Evolución del número de declarantes personas naturales 2010 – 2016.	12
Cuadro 12.2. Evolución del impuesto a cargo declarado por las personas naturales 2010 – 2016.	13
Cuadro 12.3. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes (Miles de millones de pesos).	18
Cuadro 12.4. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes (% del PIB).	19
Cuadro 12.5. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes (Miles de millones de pesos).	20
Cuadro 12.6. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes (% del PIB).	20
Cuadro 12.7. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Total declarantes. Año gravable 2017.	21
Cuadro 12.8. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Por subsector económico Año gravable 2017.	21
Cuadro 12.9. Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante. Total declarantes - Año gravable 2017.	22
Cuadro 12.10. Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. Año gravable 2017.	23
Cuadro 12.11. Rentas exentas de las personas jurídicas - Grandes contribuyentes. Total contribuyentes - Año gravable 2017.	24
Cuadro 12.12. Rentas exentas de las personas naturales. Total declarantes - Año gravable 2016.	25

Cuadro 12.13. Rentas exentas de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad Formulario 110. Total declarantes - Año gravable 2016.	26
Cuadro 12.14. Descuentos tributarios de las personas jurídicas. Total declarantes - Año gravable 2017.	27
Cuadro 12.15. Descuentos tributarios de las personas jurídicas declarantes según naturaleza de la sociedad. Año gravable 2017.	28
Cuadro 12.16. Descuentos tributarios de las personas naturales. Total declarantes - Año gravable 2016.	29
Cuadro 12.17. Estimación del impacto fiscal por existencia de tratamientos diferenciales en el IVA frente a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017.	31
Cuadro 12.18. Impacto fiscal de gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017.	33
Cuadro 12.19. Costo fiscal por la existencia de bienes excluidos Años gravables 2011–2017.	34
Cuadro 12.20. Costo fiscal de no gravar los bienes exentos a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017.	35
Cuadro 12.21. Costo fiscal por la existencia de bienes exentos Años gravables 2011 – 2017.	36
Cuadro 12.22. Impacto fiscal de gravar a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017, bienes y servicios que actualmente tienen tarifa de 5%. Años 2016 y 2017.	37
Cuadro 12.23. Costo fiscal por la existencia de tarifas diferenciales en IVA respecto a la tarifa general Años gravables 2011 – 2017.	38
Cuadro 12.24. Correspondencia entre sector económico y subsector económico para el año gravable 2017.	38

Índice de gráficas

	Pág.
Gráfica 12.1. Costo fiscal de los beneficios tributarios en el impuesto de renta 2010 – 2017.	10
Gráfica 12.2. Evolución del número de declarantes personas naturales en el impuesto de renta 2010-2016.	11
Gráfica 12.3. Costo fiscal de los beneficios tributarios de las personas naturales 2010 -2016.	13
Gráfica 12.4. Costo fiscal de los beneficios tributarios de las personas jurídicas 2010- 2017.	15
Gráfica 12.A.1 Costo fiscal por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE 2010 – 2017.	41

Capítulo XII

12 Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta e IVA

Una de las formas de apreciar la solidez de una administración tributaria es a través de la manera en que cumple y propende por la mejora en el tema de la transparencia fiscal como una tarea constante. La evaluación periódica de esa política hace parte del cumplimiento de los compromisos internos y aquellos adquiridos frente a los entes de cooperación y la comunidad internacional. En Colombia, desde el año 2003, con la expedición de la Ley 819 de 2003, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de responsabilidad y transparencia fiscal, el Gobierno presenta y publica un informe ante las Comisiones Económicas de Senado y Cámara, que contiene la estimación anual del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes en la legislación.

En el sistema tributario colombiano se contemplan varios tipos de beneficios como herramienta para favorecer o estimular determinadas actividades, sectores o agentes de la economía. Es así como, por su participación en el monto los ingresos, se destacan principalmente los concedidos en el impuesto sobre la renta y en el IVA. Los tratamientos más utilizados por parte de los sujetos pasivos son algunas tarifas diferenciales, las deducciones, las rentas exentas, los descuentos tributarios, entre otros.

La medición de estos beneficios adoptada en el país sigue las recomendaciones de la OCDE y corresponde a un cálculo ex – post el cual mide la pérdida de recaudo que se produce después de la entrada en vigencia de la norma que brinda algún beneficio. La fuente de información en el impuesto sobre la renta son los registros administrativos o declaraciones tributarias presentadas por los obligados, bien sea por el monto de sus ingresos o el de su patrimonio, en los dos últimos años gravables. El análisis de la información se realiza por subsector económico, por tipo de declarante y por el tipo de contribuyente. En el caso del IVA, se presenta un estimativo del costo fiscal originado por la presencia en la legislación de bienes exentos y excluidos y tarifas diferenciales, que se calcula para cada uno de los 61 grupos de productos desagregados según la Matriz Insumo-Producto de Cuentas Nacionales del DANE, corresponde a base 2005.

Este capítulo desarrolla tres temas adicionales al documento base de medición de uso y costo fiscal de los dos últimos años. El primero se trata de una evaluación histórica de los beneficios en el impuesto sobre la renta de los último ocho años, para ello se presentan dos recuadros especiales, uno referido a la evaluación del costo fiscal en relación con los usuarios de las zonas francas "Usuarios de Zonas Francas y los beneficios tributarios en Renta y CREE" y el otro, a una primera evaluación de los contratos de estabilidad jurídica en el año 2017, denominado "Contratos de estabilidad jurídica: primera aproximación al costo fiscal en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2017**".

12.1 Evolución de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta años gravables 2010 - 2017¹

En este capítulo del Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018 conviene realizar un balance histórico acerca de lo acontecido en los últimos ocho años en el sistema tributario, específicamente en el resultado de la política de beneficios tributarios concedidos en la legislación tributaria colombiana en el impuesto de renta a las empresas y a las personas naturales sujetos a la obligación de presentar la declaración anual del tributo, y en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

La legislación tributaria colombiana contempla diversos beneficios, 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.

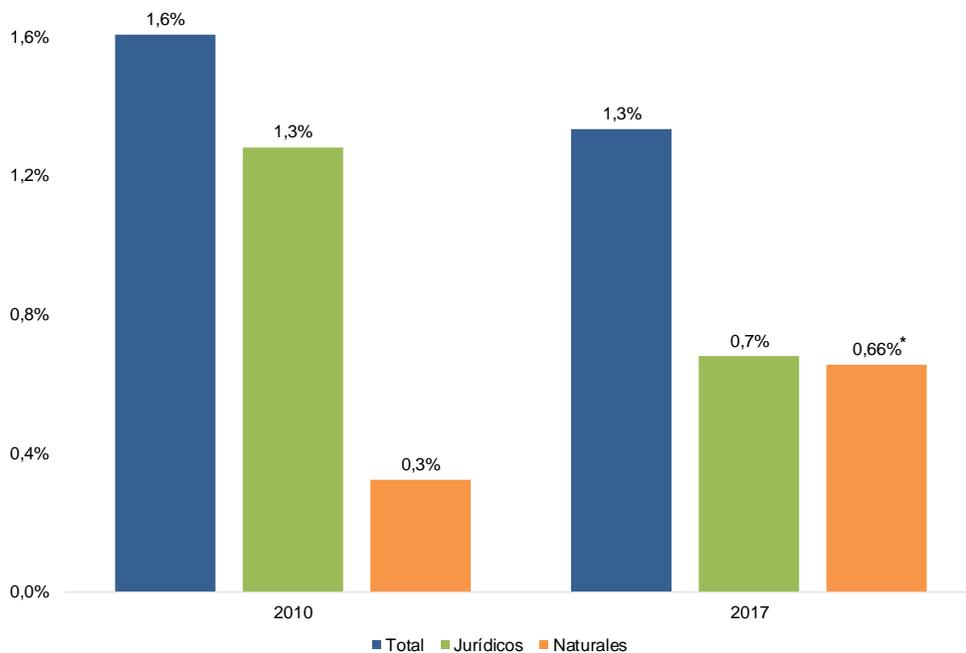
Durante el periodo 2010 a 2017, los beneficios tributarios² utilizados por los declarantes han pasado de \$33.4 billones (6.2% del PIB) en el año 2010 a \$59.3 billones (6.4% del PIB) en el año 2017. En términos de costo fiscal, esto significa pasar de 1.6% en términos de PIB en el primer año de análisis a 1.3% en 2017. Dado que la existencia de los beneficios constituye un elemento distorsionante e inequitativo para la tributación, el desmonte de los beneficios tributarios ha sido una de las principales tareas del gobierno en los años recientes. Como se muestra en el Gráfico 12.1, el descenso en el costo de los beneficios de las personas jurídicas, de 1.3% del PIB en 2010 a 0.7% del PIB en 2017, obedece principalmente a la eliminación de la deducción por inversión en activos fijos establecida en la Ley 1430 de 2010 para casi la totalidad de los declarantes. Si bien este beneficio sigue vigente para las empresas que suscribieron contratos de estabilidad jurídica con la nación en virtud de la estabilización de la norma que dio origen en la legislación a este beneficio, el costo fiscal de la deducción por inversión en activos fijos pasó de representar 0.7% del PIB en 2010 a 0.1% del PIB en 2017.

En el caso de las personas naturales, el uso de los beneficios se incrementó en una magnitud importante al pasar de 0.3% del PIB en 2010 a 0.7% del PIB en 2016. Este incremento no corresponde a la creación de nuevas exenciones para las personas naturales; por el contrario, éstas se mantuvieron sin modificación durante el periodo de análisis. En realidad, se trata de la incorporación de nuevos declarantes del impuesto desde el año gravable 2013, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, que bajó el límite de ingresos a partir del cual se declara el impuesto, entre otros requisitos, haciendo que se reconociera el uso de los beneficios a los que éstos tenían derecho como declarantes, puesto que antes no lo podían hacer y, como consecuencia, el costo fiscal también se hiciera visible ante la administración. La filosofía detrás de la inclusión de nuevos declarantes en el sistema de declaración era la de imprimir mayor equidad a la estructura tributaria en tanto que ahora se permite la recuperación de las retenciones practicadas en exceso que antes el contribuyente, en su condición de no declarante, no podía solicitarlas a la Administración Tributaria. A la par con lo anterior, se observó un incremento en el reconocimiento del tributo, asociado con el mayor volumen de información de los sujetos pasivos y del control derivado por parte de la DIAN.

¹ En el caso de las personas naturales, el análisis sólo se presenta hasta el año gravable 2016 dado que las declaraciones para este grupo de contribuyentes se presentarán entre los meses de agosto y octubre de 2018.

² Se consideran en este análisis las rentas exentas, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, los descuentos tributarios, la tarifa diferencial en el impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas y el tratamiento asociado a los Contratos de Estabilidad Jurídica.

Gráfico 12.1 Costo fiscal de los beneficios tributarios en el impuesto de renta 2010 - 2017 (% del PIB)



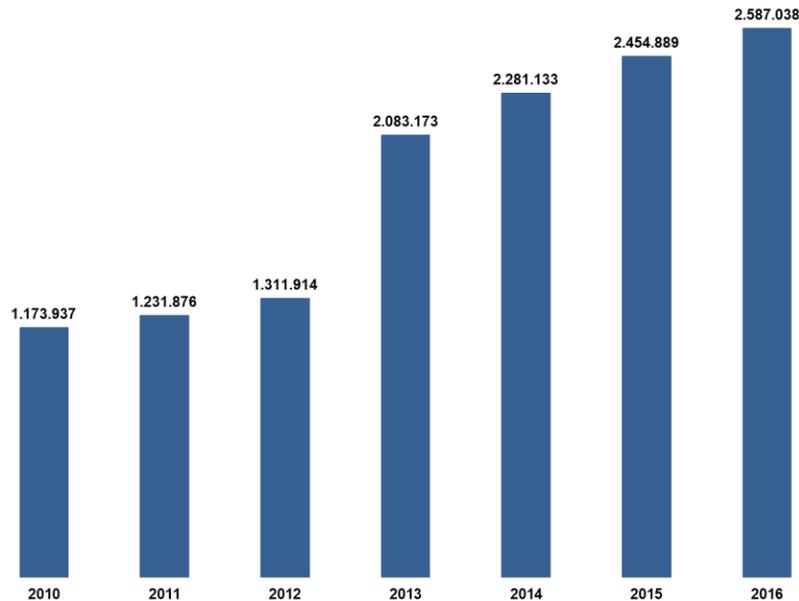
Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN
*Corresponde al valor de las personas naturales del año gravable 2016.

12.1.1 Personas naturales

En el caso de las personas naturales declarantes, se presenta la información observada de las declaraciones de renta del año gravable 2016. Lo anterior en razón a que la obligación de declarar la renta por el año gravable 2017, para estos contribuyentes, está prevista entre los meses de agosto y octubre del año en curso (2018), información que reflejará en ese momento la nueva estructura del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016.

El análisis parte de señalar que en el año 2010 la base gravable de las personas naturales obligadas a presentar el denuncia rentístico estaba conformada por 1.173.937 personas que cumplían con los topes exigidos en la Ley, ya fuera por ingresos o patrimonio, consignaciones o consumo; este grupo de declarantes a su vez estaban conformados por dos subconjuntos: obligados a llevar contabilidad (157.413 casos) y no obligados a llevar contabilidad (1.016.524 casos). Esta cantidad de declarantes mantuvo una tasa normal de crecimiento promedio del orden del 5,5% hasta el año gravable 2012. Vale la pena mencionar el hecho de que al cumplir con estos topes para declarar también permite la posibilidad de hacer que se reconozca el uso de los diferentes beneficios tributarios incluidos en la legislación (deducciones, rentas exentas y descuentos) y a su vez la posibilidad del reconocimiento de las retenciones en la liquidación privada que en muchos casos no se podía hacer ante la imposibilidad de cumplir con los requisitos para estar obligado a declarar.

Gráfico 12.2 Evolución del número de declarantes personas naturales en el impuesto de renta 2010-2016



Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, se estableció una nueva clasificación de las personas naturales distinguiéndolas entre empleados y trabajadores por cuenta propia, e incorporó dos sistemas adicionales al sistema ordinario para la determinación del impuesto de renta, como lo fueron el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple - IMAS. Adicionalmente, se estableció la disminución en el monto de ingresos requeridos para declarar; entre 2012 y 2013 pasó de \$106.1 millones en el primer año a \$37.5 millones en el segundo (\$68.5 millones de reducción). Como se puede observar en el Cuadro 12.1, estas dos modificaciones se evidenciaron en un incremento tanto en el número de declarantes del impuesto de renta de las personas naturales como en el monto del impuesto a cargo reconocido. Frente al año 2012, el número de declarantes creció en una proporción del 58.8% al pasar de 1.3 millones en 2012 a 2.1 millones en 2013 (771.259 nuevos declarantes) en tanto que el impuesto a cargo creció el 23,1%, al pasar de \$5.1 billones en 2012 a \$6.3 billones por el año gravable 2013.

Al cabo de cuatro años de vigencia de la Ley 1607, el número de declarantes en el impuesto de renta de personas naturales no obligados a cumplir con el requisito de llevar contabilidad creció en cerca del 120% hasta llegar a un número de declarantes cercano a los 2.6 millones de personas.

**Cuadro 12.1 Evolución del número de declarantes personas naturales 2010 – 2016
(número de casos y variación porcentual)**

Formulario	Número de casos						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
110 - Naturales obligados a llevar contabilidad	157.413	155.283	153.241	154.201	154.097	152.870	153.627
210 - Naturales no obligados a llevar contabilidad	1.016.524	1.076.593	1.158.673	1.534.905	1.608.298	1.832.205	1.954.197
230 - IMAS para Empleados	n.a.	n.a.	n.a.	355.404	480.601	426.670	437.430
240 - IMAS para Cuenta Propia	n.a.	n.a.	n.a.	38.663	38.137	43.144	41.784
Total	1.173.937	1.231.876	1.311.914	2.083.173	2.281.133	2.454.889	2.587.038

Formulario	Variación porcentual					
	2011/10	2012/11	2013/12	2014/13	2015/14	2016/15
110 - Naturales obligados a llevar contabilidad	-1,4%	-1,3%	0,6%	-0,1%	-0,8%	0,5%
210 - Naturales no obligados a llevar contabilidad	5,9%	7,6%	32,5%	4,8%	13,9%	6,7%
230 - IMAS para Empleados	n.a.	n.a.	n.a.	35,2%	-11,2%	2,5%
240 - IMAS para Cuenta Propia	n.a.	n.a.	n.a.	-1,4%	13,1%	-3,2%
Total	4,9%	6,5%	58,8%	9,5%	7,6%	5,4%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN
*Cifras provisionales.

Desde el reconocimiento en el impuesto a cargo, el incremento también fue importante, de \$4.1 billones de impuesto a cargo en el año 2010 se pasó durante estos 7 años a \$8.4 billones en el año gravable 2016, es decir un crecimiento del orden del 102,3% (Cuadro 12.2).

El sistema tributario cumple con los principios de equidad y progresividad y en este sentido, al incorporarse nuevos declarantes en la base, también les reconoció los beneficios tributarios a éstos, que en muchos casos implicaron una disminución en la obligación tributaria que seguramente antes no la podían materializar. El principal beneficio tributario de las personas naturales lo constituyen las rentas exentas, entre las que se destacan las provenientes del 25% por pagos laborales, los aportes a las AFC, las pensiones voluntarias y obligatorias, las cesantías, las indemnizaciones, etc. Estos beneficios se constituyen en una carga importante al momento de la liquidación del impuesto a cargo de estos contribuyentes y, por ende, en lo que aportan a las rentas del Estado, es decir, la valoración de la renuncia tributaria en la que incurre el fisco como gasto extra-presupuesto, conocido como el costo fiscal de las rentas exentas.

Al revisar la evolución de las rentas exentas en el periodo 2010 - 2016 se puede ver que si bien en el año 2012 éstas tenían una magnitud cercana a los \$15.7 billones de pesos, al año siguiente prácticamente se duplicaron al pasar a \$29.2 billones en el año gravable 2013, y al final del periodo señalado se acercan a los \$46.0 billones mostrando un crecimiento en la variable cercano al 57% entre 2013 y 2016. Dentro del costo fiscal de las medidas que estuvieron vigentes en la legislación durante el periodo y su valoración sobresale a las rentas exentas la cual es el rubro de mayor participación dentro de la bolsa de beneficios de las personas naturales con el 99.5% del valor total de los beneficios. Como se observa en el Gráfico 12.3, a partir de un análisis de panel para el periodo de estudio, se observa que la utilización de los beneficios de las personas naturales (rentas exentas, deducciones y descuentos) que permanecieron como declarantes tanto en el año 2010 como en el año 2016 derivó en un ligero crecimiento en su costo fiscal entre estos dos años, pasando de 0.32% a 0.35%, respectivamente.

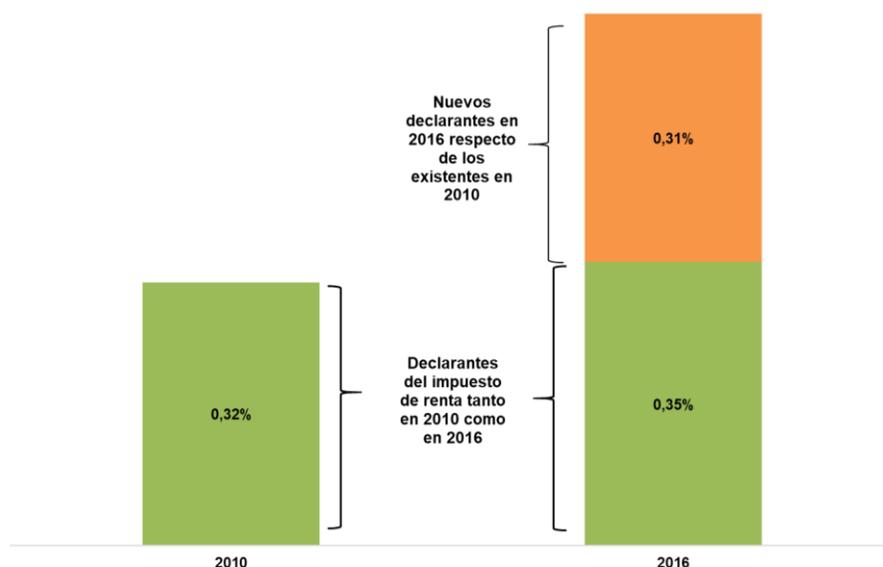
Cuadro 12.2 Evolución del impuesto a cargo declarado por las personas naturales 2010 – 2016 (Millones de pesos y variación porcentual)

Formulario	Impuesto a cargo						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
110 - Naturales obligados a llevar contabilidad	955.051	1.106.304	1.053.268	1.108.237	1.134.208	1.219.848	1.200.325
210 - Naturales no obligados a llevar contabilidad	3.192.527	3.648.877	4.080.339	4.843.399	5.305.146	6.428.404	7.085.171
230 - IMAS para Empleados	n.a	n.a	n.a	336.457	443.433	82.140	81.132
240 - IMAS para Cuenta Propia	n.a	n.a	n.a	32.846	30.598	28.369	24.887
Total	4.147.579	4.755.181	5.133.608	6.320.939	6.913.385	7.758.761	8.391.515

Formulario	Variación porcentual					
	2011/10	2012/11	2013/12	2014/13	2015/14	2016/15
110 - Naturales obligados a llevar contabilidad	15,8%	-4,8%	5,2%	2,3%	7,6%	-1,6%
210 - Naturales no obligados a llevar contabilidad	14,3%	11,8%	18,7%	9,5%	21,2%	10,2%
230 - IMAS para Empleados	n.a	n.a	n.a	31,8%	-81,5%	-1,2%
240 - IMAS para Cuenta Propia	n.a	n.a	n.a	-6,8%	-7,3%	-12,3%
Total	14,6%	8,0%	23,1%	9,4%	12,2%	8,2%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN
*Cifras provisionales.

Gráfico 12.3 Costo fiscal de los beneficios tributarios de las personas naturales 2010 - 2016 (% del PIB)



Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

En la gráfica se observa un segundo componente en la parte superior de la barra dentro del costo fiscal del año 2016, correspondiente al aporte de los nuevos declarantes incorporados desde la vigencia de la Ley 1607 de 2012, que hace presencia en la estadística de los beneficios tributarios contribuyendo casi en una magnitud que duplica el valor del costo fiscal observado en el año 2010, alcanzando 0.31% del PIB para el año 2016.

12.1.2 Personas jurídicas

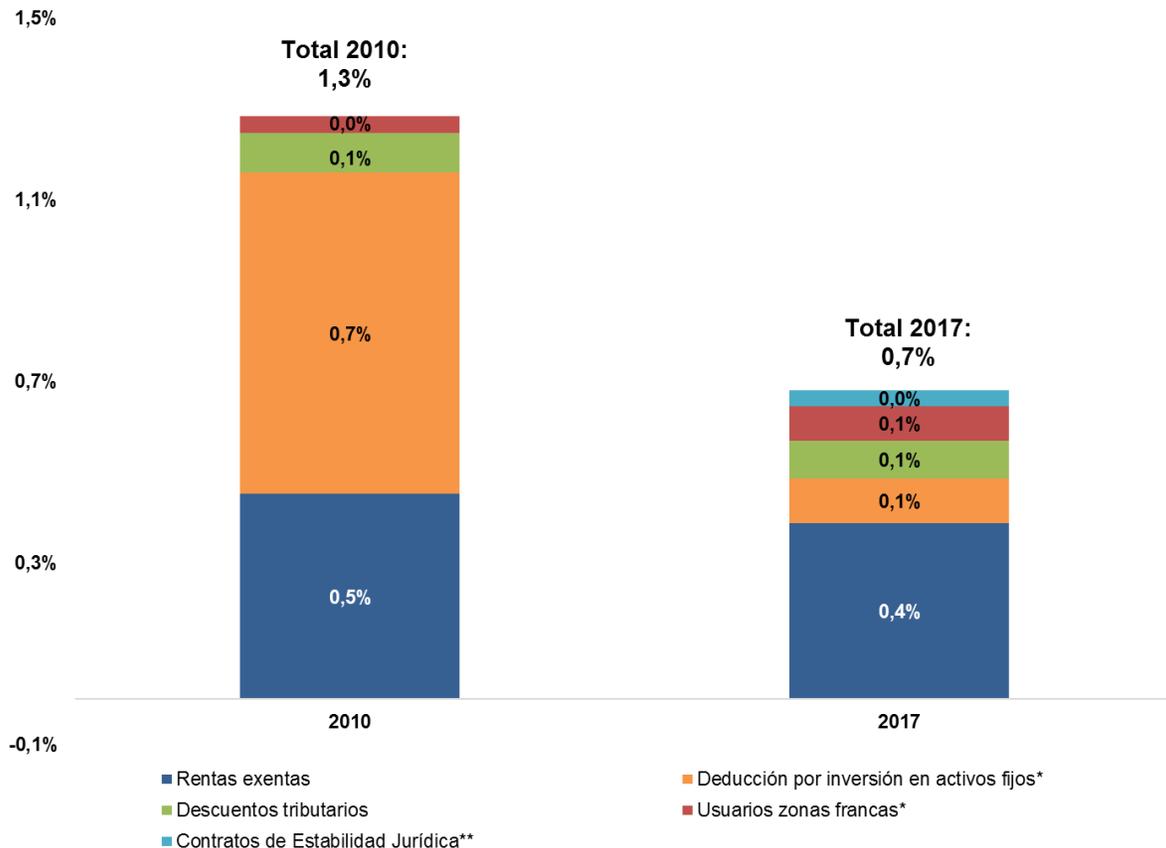
En el año 2010, los principales beneficios para las empresas eran las deducciones, una numerosa bolsa de rentas exentas, el tratamiento para las zonas francas y los descuentos tributarios. Para ese año, el uso de esos beneficios por parte de las empresas estaba tasado en \$19.8 billones, equivalente a 3.6% del PIB, lo que representaba en un costo fiscal para las arcas del Estado cercano a 1.3% del PIB. En el año 2010, con la expedición de la Ley 1430, se eliminó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos que significó un descenso significativo por la magnitud que representaba dentro de los beneficios a las empresas. Sin embargo, esta prerrogativa se mantuvo para las empresas que desde mediados de la década anterior habían firmado contratos de estabilidad jurídica con la nación a fin de mantener condiciones estables que favorecieran la inversión.

Desde 2011 y hasta el año 2016, los beneficios para las empresas estuvieron en promedio alrededor del 3.0% como proporción del PIB. No obstante, en el año gravable 2017 esta proporción se situó en 1.4%, producto de la eliminación de algunas rentas exentas que fue establecida en la Ley 1819 de 2016 como son:

- ✓ Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan
- ✓ Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen
- ✓ Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio ambiente o autoridad competente
- ✓ Los nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (Leasing) de inmuebles construidos para vivienda.
- ✓ La utilidad en la enajenación de predios destinados afines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997.
- ✓ La prestación de servicios de sísmica para el sector de hidrocarburos.
- ✓ Los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías a que se refiere el artículo 1º del Decreto 721 de 1994.

Como se puede apreciar en el Gráfico 12.4, el costo fiscal varió significativamente; es así como éste se ubicó en 0.7% del PIB en el año 2017, mientras que en el año 2010 el costo fiscal representaba 1.3% del PIB. Como se muestra en la gráfica, después del año 2010 el beneficio que genera el mayor costo fiscal sigue siendo el de las rentas exentas, seguido de la deducción por inversión en activos fijos, los descuentos tributarios, el tratamiento tributario a los usuarios de zonas francas (tarifa diferencial frente a la general) y lo correspondiente a los contratos de estabilidad jurídica, distintos de los cuantificados como usuarios de zona franca y de la deducción por inversión en activos fijos.

Gráfico 12.4 Costo fiscal de los beneficios tributarios de las personas jurídicas 2010-2017 (% del PIB)



Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*Incluye lo correspondiente a Contratos de Estabilidad Jurídica

**Diferente al costo fiscal por la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, y al costo fiscal de los usuarios de Zona Franca que tienen estabilizado el artículo 240-1 del ET referente a la tarifa de renta para usuarios de zonas francas. Estos dos valores están incorporados en los ítems señalados.

12.2 Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2017

Los beneficios 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 beneficios, 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 beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta durante el año gravable 2017 y su costo fiscal para las finanzas de la nación en 2018. Asimismo, esta sección describe la incidencia de las exenciones, exclusiones y la tarifa diferencial del 5% sobre el recaudo tributario en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Es pertinente mencionar que el proceso de depuración que se realiza en las declaraciones del impuesto sobre la renta, 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: los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las rentas exentas. Por otra parte, se encuentran 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: 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, la 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 beneficio 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 beneficios 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.

Finalmente, dentro de los beneficios, igualmente se hallan los descuentos tributarios, verbigracia, 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.

Las rentas exentas y los descuentos constituyen un beneficio tributario, pero no así el agregado de los ingresos no constitutivos de renta, como tampoco el total de deducciones. En este capítulo se presenta la cuantificación de los conceptos que se pueden catalogar plenamente como beneficio tributario y que son identificables en el formulario de declaración de este impuesto, como

son las rentas exentas, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos³ y los descuentos tributarios.

12.2.1 Cuantificación de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta

12.2.1.1 Metodología y fuentes de información

El costo fiscal se define como el ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de la utilización de cualquiera de los beneficios tributarios contemplados en la ley. De esta manera, en el cálculo de dicho costo se establece el valor del impuesto que se habría generado si el beneficio en cuestión hubiera hecho parte de la base gravable de los declarantes.

En el caso de los beneficios 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 beneficio solicitado y la tarifa del impuesto. Para las personas jurídicas la tarifa general es de 34% (vigente para el año gravable 2017) con una sobretasa del 6% y, en el caso de las personas naturales, se determina una tarifa implícita del 13.3%. En cuanto a los descuentos tributarios (que afectan directamente el valor del impuesto a pagar) el costo fiscal del beneficio equivale al valor descontado.

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 especial⁴. Por último, para efectos de análisis, la clasificación de los beneficios se determinó por subsector económico⁵.

En el caso de las personas jurídicas, se utiliza la información contenida en las declaraciones del impuesto sobre la renta para el año gravable 2017, cuya declaración se presentó entre los meses de abril y mayo de 2018, por lo cual tiene el carácter de preliminar. En el caso de las personas naturales declarantes, se presenta la información observada de las declaraciones de renta del año gravable 2016. Lo anterior en razón a que la obligación de declarar la renta por el año gravable 2017, para estos contribuyentes, está prevista entre los meses de agosto y octubre del año en curso (2018), información que reflejará en ese momento la nueva estructura del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016. En este sentido, las cifras del año 2017 de las personas naturales se denotan como no disponibles a la fecha de elaboración de este informe.

³ Es importante anotar que la Ley 1430 de 2010 estableció la eliminación de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos a partir del año gravable 2011, salvo para aquellos declarantes que hayan firmado un contrato de estabilidad jurídica con la Nación y que explícitamente hayan estabilizado la norma referente a esta deducción. Para el año gravable 2017, el renglón correspondiente a esta deducción desapareció del formulario de declaración por lo que la información fue reportada de manera directa por las empresas a la DIAN.

⁴ Se consideran como declarantes del impuesto de renta el total de las personas naturales y jurídicas que, como sujetos pasivos de la obligación, deben presentar declaración de renta. A su vez, las personas jurídicas pueden clasificarse como contribuyentes, no contribuyentes y de régimen especial. En general, son contribuyentes de renta: las sociedades anónimas y limitadas, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. Se consideran como no contribuyentes: los entes territoriales y sus asociaciones, las corporaciones autónomas, las superintendencias, unidades administrativas especiales y los establecimientos públicos, las sociedades de mejoras públicas, universidades, hospitales, organizaciones de alcoholísticos anónimos, partidos y movimientos políticos. Por último, los contribuyentes del régimen tributario especial corresponden a las corporaciones, fundaciones, asociaciones, cooperativas y demás personas jurídicas sin ánimo de lucro. En este ejercicio se excluyen los no contribuyentes en razón a su naturaleza, lo cual se refleja en su obligación de presentar la declaración denominada "de ingresos y patrimonio".

⁵ Al final de este capítulo se presenta el **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** que contiene la correspondencia entre sector económico y subsector económico de acuerdo con la Clasificación CIIU rev. 4.

A continuación, se resume el valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2016 y lo correspondiente a las personas jurídicas en el año gravable 2017. El monto total de los beneficios tributarios para el total de declarantes por el año gravable 2016 ascendió a \$64.226 miles de millones (mm)⁶ (7,4% del PIB)⁷, generando un costo fiscal de \$10.616 mm (1,2% del PIB). De este costo, el 86,4% (\$9.171 mm) correspondió a las rentas exentas⁸; 6,9% (\$728 mm) a los descuentos tributarios; y 6,7% (\$716 mm) a la deducción por inversión en activos fijos (Cuadro 12.3 y Cuadro 12.4).

Cuadro 12.3 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes (Miles de millones de pesos)

Tipo de beneficio	2016 *		2017 **		Var. Costo	Part. Costo
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	fiscal % 2017/16	fiscal % 2017
Total personas jurídicas	18.279	4.956	12.233	5.277	6,5%	100,0%
Rentas exentas	14.900	3.725	8.983	3.593	-3,5%	68,1%
Descuentos	515	515	770	770	49,6%	14,6%
Deducción por inversión en activos fijos	2.864	716	2.480	914	27,7%	17,3%
Total personas naturales	45.947	5.660	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Rentas exentas	45.733	5.447	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Descuentos	213	213	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	64.226	10.616	12.233	5.277	n.a.	n.a.
Rentas exentas	60.633	9.171	8.983	3.593	n.a.	n.a.
Descuentos	728	728	770	770	n.a.	n.a.
Deducción por inversión en activos fijos	2.864	716	2.480	914	n.a.	n.a.

Fuente: DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2017, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron estimados para personas naturales y preliminares para personas jurídicas.

**Para personas naturales, los datos son observados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2016. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2017.

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

⁶ De acuerdo con la información del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios, el cupo asignado para la inversión en proyectos aprobados de Ciencia, Tecnología e Innovación en el año 2017 ascendió a \$600 mm, que representaría hasta un monto permitido de descuento tributario en esa vigencia de \$150 mm.

⁷ PIB tomado de los supuestos macroeconómicos suministrados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el 23 de mayo de 2018.

⁸ Para el cálculo del costo fiscal de las rentas exentas de las personas naturales se tomó el monto de las rentas exentas asociadas a: 1) los declarantes personas naturales que liquidaron su impuesto a través del sistema ordinario, es decir, que tuvieron un mayor valor en el impuesto sobre la renta líquida gravable frente al obtenido en el impuesto mínimo alternativo nacional IMAN para empleados; 2) los declarantes cuyo impuesto por el sistema ordinario fue igual al liquidado por el IMAN pero que se beneficiaron de las rentas exentas para la liquidación por el sistema ordinario. En este último grupo se incluyen los declarantes a los que el cálculo por los dos sistemas les arrojó impuesto igual a cero, por lo que el costo fiscal del beneficio fue valorado a la tarifa implícita de los declarantes que tributaron por el sistema ordinario de renta.

Cuadro 12.4 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes (% del PIB)

Tipo de beneficio	2016 *		2017 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	2,1%	0,6%	1,3%	0,6%
Rentas exentas	1,7%	0,4%	1,0%	0,4%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Deducción por inversión en activos fijos	0,3%	0,1%	0,3%	0,1%
Total personas naturales	5,3%	0,7%	n.d.	n.d.
Rentas exentas	5,3%	0,6%	n.d.	n.d.
Descuentos	0,0%	0,0%	n.d.	n.d.
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	7,4%	1,2%	1,3%	0,6%
Rentas exentas	7,0%	1,1%	1,0%	0,4%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Deducción por inversión en activos fijos	0,3%	0,1%	0,3%	0,1%

Fuente: DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2017, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron estimados para personas naturales y preliminares para personas jurídicas.

**Para personas naturales, los datos son observados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2016. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2017.

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

Respecto a lo observado en el año gravable 2017, la utilización de los beneficios tributarios por parte de las personas jurídicas se situó en \$12.233 mm (1,3% del PIB), exhibiendo una reducción de 33,1% frente a lo registrado en el año gravable anterior, como consecuencia de la eliminación establecida en la Ley 1819 de 2016 de varias rentas exentas, como se mencionó en la sección de la serie histórica. En particular, el rubro de rentas exentas mostró una reducción del valor utilizado de 39,7%, es decir, cerca de \$5.900 mm menos en el valor del beneficio. En cuanto al costo fiscal, éste ascendió a \$5.277 mm para una variación positiva de 6,5%, aumento explicado por la presencia de una mayor tarifa del impuesto frente al año anterior (de 25% a 34%) y de la existencia de la sobretasa del mismo, que se traduce en un mayor valor como costo fiscal de las rentas exentas y de la deducción por inversión en activos fijos.

Un análisis más preciso de los beneficios tributarios y su potencial recaudatorio se efectúa sobre los contribuyentes del impuesto, dado que una eventual eliminación de los beneficios solicitados por las entidades pertenecientes al régimen especial (i.e. entidades sin ánimo de lucro) no necesariamente tendría un efecto positivo en el balance del Gobierno.

Del costo fiscal de los beneficios para las personas jurídicas declarantes, \$4.335 mm corresponden a los contribuyentes por el año gravable 2016. Lo anterior, sumado al costo generado por los beneficios concedidos a las personas naturales (\$5.660 mm), genera un costo

fiscal total de \$9.995 mm (1,2% del PIB). De este costo, el 85,5% (\$8.550 mm) correspondió a las rentas exentas; 7,3% (\$728 mm) a los descuentos tributarios; y 7,2% (\$716 mm) a la deducción por inversión en activos fijos. Durante el año gravable 2017, el costo fiscal asociado a los contribuyentes personas jurídicas alcanzó \$4.226 mm, para una disminución de 2,5% (Cuadro 12.5).

Cuadro 12.5 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes (Miles de millones de pesos)

Tipo de beneficio	2016 *		2017 **		Var. Costo	Part. Costo
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	fiscal %	fiscal %
Total personas jurídicas	15.795	4.335	9.604	4.226	-2,5%	100,0%
Rentas exentas	12.415	3.104	6.355	2.542	-18,1%	60,1%
Descuentos	515	515	770	770	49,6%	18,2%
Deducción por inversión en activos fijos	2.864	716	2.480	914	27,7%	21,6%
Total personas naturales	45.947	5.660	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Rentas exentas	45.733	5.447	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Descuentos	213	213	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	61.741	9.995	9.604	4.226	n.a.	n.a.
Rentas exentas	58.149	8.550	6.355	2.542	n.a.	n.a.
Descuentos	728	728	770	770	n.a.	n.a.
Deducción por inversión en activos fijo	2.864	716	2.480	914	n.a.	n.a.

Cuadro 12.6 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes (% del PIB)

Tipo de beneficio	2016 *		2017 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	1,8%	0,5%	1,0%	0,5%
Rentas exentas	1,4%	0,4%	0,7%	0,3%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Deducción por inversión en activos fijos	0,3%	0,1%	0,3%	0,1%
Total personas naturales	5,3%	0,7%	n.d.	n.d.
Rentas exentas	5,3%	0,6%	n.d.	n.d.
Descuentos	0,0%	0,0%	n.d.	n.d.
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	7,1%	1,2%	1,0%	0,5%
Rentas exentas	6,7%	1,0%	0,7%	0,3%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Deducción por inversión en activos fijos	0,3%	0,1%	0,3%	0,1%

Fuente: DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2018 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2017, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron estimados para personas naturales y preliminares para personas jurídicas.

**Para personas naturales, los datos son observados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2016. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2017.

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

12.2.1.2 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos solicitada en las declaraciones de renta del año gravable 2017 ascendió a \$2.480 mm, presentando una reducción de 13,4% frente al valor del beneficio en el año gravable 2016, debido a la menor utilización de éste por parte de las empresas que aún gozan de este beneficio. Este valor corresponde a lo informado por treinta personas jurídicas que tienen contratos de estabilidad jurídica con la nación y que hicieron uso del mencionado beneficio, con información disponible a la fecha de elaboración de este documento. De éstas, 26 corresponden al sector privado, representando el 49,5% (\$453 mm) del costo fiscal, y el restante (\$462 mm) a las empresas del sector público/mixto. La inversión estimada de las empresas con el beneficio durante el año gravable 2017 fue de \$6.668 mm (0,7% del PIB) (Cuadro 12.8).

Cuadro 12.7 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos
Total declarantes. Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)

Tipo de contribuyente	Inversión estimada **	Valor deducción	Costo fiscal ***
Sector privado	3.727	1.304	453
Sector público / mixto	2.941	1.176	462
Total	6.668	2.480	914

Fuente: Información reportada por las empresas.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*Datos preliminares.

**Se calcula a partir de la deducción solicitada.

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

Cuadro 12.8 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos.
Por subsector económico Año gravable 2017* (Miles de millones de pesos)

Subsector económico	Inversión estimada**	Valor de la deducción	Costo fiscal***	Participación en el costo %
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	2.629	1.051	420	46,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	1.785	546	194	21,2%
Transporte y almacenamiento	924	370	122	13,3%
Información y comunicaciones / Actividades de servicios administrativos y de apoyo	554	222	73	8,0%
Industrias manufactureras	426	160	55	6,0%
Actividades financieras y de seguros	264	97	39	4,2%
Resto****	85	33	11	1,2%
Total	6.668	2.480	914	100,0%

Fuente: Información reportada por las empresas.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN* Datos preliminares.

**Se calcula a partir de la deducción solicitada.

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

****Se trata de los subsectores Actividades inmobiliarias, Alojamiento y servicios de comida, y Explotación de minas y canteras.

El Cuadro 12.8 muestra que tres sectores económicos concentran el 80,6% del costo fiscal por este beneficio: Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (46,0%); Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (21,2%); y Transporte y almacenamiento (13,3%). En promedio, cada persona jurídica solicitó una deducción de \$82,7 mm, disminuyendo su impuesto de renta en un monto cercano a \$30,5 mm.

12.2.1.3 Rentas exentas

En el año gravable 2017 las rentas exentas solicitadas por los declarantes personas jurídicas del impuesto de renta ascendieron a \$8.983 mm (1,0% del PIB), que implica una disminución de 39,7% respecto al valor observado en 2016 (Cuadro 12.9). Estas rentas conllevan un costo fiscal por valor de \$3.593 mm (0,4% del PIB).

Cuadro 12.9 Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante
Total declarantes - Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)

Subsector económico	Contribuyente	Régimen especial	Total	Participación %
Actividades financieras y de seguros	3.920	126	4.045	45,0%
Educación	2	987	988	11,0%
Construcción	822	29	850	9,5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	2	488	490	5,5%
Otras actividades de servicios	4	476	480	5,3%
Industrias manufactureras	370	12	382	4,3%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	303	0	303	3,4%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	103	126	229	2,5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	137	57	194	2,2%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	124	34	159	1,8%
Transporte y almacenamiento	140	14	154	1,7%
Actividades inmobiliarias	54	89	143	1,6%
Información y comunicaciones	117	21	137	1,5%
Alojamiento y servicios de comida	92	25	117	1,3%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	77	23	100	1,1%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1	66	67	0,7%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	48	17	64	0,7%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	18	38	55	0,6%
Explotación de minas y canteras	23	1	24	0,3%
Total	6.355	2.628	8.983	100,0%
Participación dentro del total de declarantes	70,7%	29,3%	100,0%	

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN
 *Datos Preliminares

La composición de las rentas exentas de las sociedades muestra que el 70,7% corresponde a los contribuyentes, quienes registraron un valor de \$6.355 mm, en tanto que el 29,3% corresponde al régimen especial (\$2.628 mm) para un total de \$8.983 mm. Por subsector económico, el 71,0% de las rentas exentas se distribuyen en cuatro subsectores: Actividades financieras y de seguros con 45,0%; Educación con 11,0%; Construcción con 9,5% y Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social con una participación del 5,5% (Cuadro 12.10).

Para efectos de este capítulo, se presenta la desagregación de los declarantes entre contribuyentes y del régimen especial, a efectos de ilustrar el beneficio 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.

**Cuadro 12.10 Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)**

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	48	19	0,7%	99,4%
Educación	2	1	0,0%	83,9%
Actividades inmobiliarias	54	21	0,8%	64,3%
Construcción	822	329	12,9%	60,5%
Alojamiento y servicios de comida	92	37	1,4%	51,7%
Otras actividades de servicios	4	1	0,1%	46,1%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	124	50	2,0%	42,0%
Actividades financieras y de seguros	3.920	1.568	61,7%	39,9%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	103	41	1,6%	31,4%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1	0	0,0%	31,2%
Transporte y almacenamiento	140	56	2,2%	30,8%
Información y comunicaciones	117	47	1,8%	26,7%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	303	121	4,8%	20,4%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	77	31	1,2%	19,6%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	18	7	0,3%	15,6%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	137	55	2,2%	12,5%
Industrias manufactureras	370	148	5,8%	12,4%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	2	1	0,0%	5,5%
Explotación de minas y canteras	23	9	0,4%	0,4%
Total	6.355	2.542	100,0%	25,0%

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-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 del beneficio.

Para el universo de los contribuyentes⁹, el costo fiscal de las rentas exentas de las personas jurídicas asciende a \$2.542 mm por el año gravable 2017 y un monto observado de \$5.447 mm en las personas naturales por el año gravable 2016 (Cuadro 12.3). 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 el beneficio de rentas exentas, se destaca los subsectores de Actividades financieras y de seguros y Construcción, con una participación en el costo fiscal de este grupo de 61,7% y 12,9%, respectivamente. Cabe resaltar la reducción en el valor declarado en este beneficio frente al año anterior en los subsectores Alojamiento y servicios de comida, asociado principalmente a la actividad económica de Alojamiento en hoteles; en Información y comunicaciones, asociado a las actividades económicas de Edición de libros y Edición de periódicos, revistas y otras publicaciones periódicas; y en Construcción, que a pesar de participar de manera importante en el costo fiscal, presenta una reducción de la renta exenta declarada en la actividad económica con mayor utilización del beneficio en el año 2016 como es la de Construcción de edificios residenciales. La reducción promedio de la base gravable por la utilización del incentivo es

⁹ Corresponde a las personas jurídicas pertenecientes al régimen ordinario del impuesto de renta, es decir, aquellos que no se encuentran dentro del conjunto de entidades no contribuyentes ni al régimen especial.

equivalente a 25.0%, la cual se obtiene de dividir el monto de rentas exentas entre la base gravable total de los contribuyentes que lo utilizan (Cuadro 12.10).

Los subsectores que reducen en mayor medida su base gravable con la utilización de este tipo de beneficio son Administración pública y defensa (99,4%), Educación (83,9%) y Actividades inmobiliarias (64,3%), aunque el valor del beneficio es bajo respecto al de otros subsectores. Entre los contribuyentes se distinguen los grandes contribuyentes, cuyas rentas exentas ascienden a \$5.484 mm, de las cuales el 66,0% pertenecen al sector privado (\$3.620 mm) y el 34,0% al sector público/mixto (\$1.864 mm).

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. y Construcción, con 65,3% y 12,6%, respectivamente. Para el sector público/mixto, el 80,8% de las rentas exentas se concentra en el subsector Actividades financieras y de seguros (\$1.505 mm) (Cuadro 12.11).

Cuadro 12.11 Rentas exentas de las personas jurídicas - Grandes contribuyentes
Total contribuyentes - Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)

Subsector económico	Privado	Público / Mixto	Total **	Participación sector privado %	Participación sector público/mixto %
Actividades financieras y de seguros	2.365	1.505	3.871	65,3%	80,8%
Construcción	455	0	455	12,6%	0,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado / Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	34	345	379	0,9%	18,5%
Industrias manufactureras	346	0	346	9,6%	0,0%
Transporte y almacenamiento	107	0	107	2,9%	0,0%
Alojamiento y servicios de comida / Información y comunicaciones	102	4	106	2,8%	0,2%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	65	0	65	1,8%	0,0%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	61	0	61	1,7%	0,0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria / Otras actividades de servicios	46	0	46	1,3%	0,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	25	0	25	0,7%	0,0%
Explotación de minas y canteras / Actividades de servicios administrativos y de apoyo	14	8	22	0,4%	0,5%
Actividades inmobiliarias	1	0	1	0,0%	0,0%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0	0	0	0,0%	0,0%
Total	3.620	1.864	5.484	100,0%	100,0%
Participación	66,0%	34,0%			

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-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 \$871 mm.

En el caso de las rentas exentas de personas naturales, se desagrega la información de acuerdo con los formularios de declaración de las personas naturales conforme a los sistemas de determinación del impuesto sobre la renta. Para el año gravable 2016 se observa un beneficio para este grupo de declarantes por \$45.733 mm, de los cuales el 99,0% corresponde a las personas declarantes por el formulario 210 no obligadas a llevar contabilidad (\$45.255 mm) (Cuadro 12.12).

La mayor parte de las rentas exentas de las personas naturales no obligadas se encuentra en subsector Asalariados, el cual representa el 80,1% del total. Este valor corresponde principalmente a la exención que recae sobre los ingresos laborales (Núm. 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario). En el caso de las personas obligadas a llevar contabilidad (Formulario 110), el 45,6% del monto total se concentra en los subsectores de Comercio al por mayor y al por

menor, reparación de vehículos automotores y motocicletas (21,5%); Asalariados (14,2%) y Actividades profesionales, científicas y técnicas (10,0%) (Cuadro 12.12).

**Cuadro 12.12 Rentas exentas de las personas naturales
Total declarantes - Año gravable 2016*
(Miles de millones de pesos)**

Subsector económico	210- Naturales no obligados a llevar contabilidad	Particip. %	110- Naturales obligados a llevar contabilidad	Particip. %	Total	Particip. %
Asalariados	36.542	80,7%	68	14,2%	36.610	80,1%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	2.249	5,0%	48	10,0%	2.297	5,0%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	1.651	3,6%	9	1,8%	1.660	3,6%
Rentistas de capital	1.391	3,1%	39	8,1%	1.430	3,1%
Educación	570	1,3%	7	1,5%	577	1,3%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	515	1,1%	8	1,6%	523	1,1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	347	0,8%	103	21,5%	450	1,0%
Transporte y almacenamiento	367	0,8%	22	4,6%	389	0,9%
Actividades inmobiliarias	351	0,8%	38	7,9%	389	0,8%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	279	0,6%	36	7,5%	315	0,7%
Información y comunicaciones	198	0,4%	2	0,5%	200	0,4%
Construcción	132	0,3%	18	3,8%	150	0,3%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	142	0,3%	1	0,1%	143	0,3%
Industrias manufactureras	112	0,2%	23	4,8%	134	0,3%
Alojamiento y servicios de comida	88	0,2%	45	9,4%	133	0,3%
Actividades financieras y de seguros	113	0,2%	5	1,1%	118	0,3%
Otras actividades de servicios	88	0,2%	4	0,8%	92	0,2%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	71	0,2%	2	0,3%	72	0,2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	27	0,1%	1	0,1%	28	0,1%
Explotación de minas y canteras	14	0,0%	1	0,3%	15	0,0%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	5	0,0%	0	0,1%	5	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	2	0,0%	0	0,0%	2	0,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total	45.255	100,0%	479	100,0%	45.733	100,0%
Participación	99,0%		1,0%			

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*Datos observados con base en las declaraciones de personas naturales del año gravable 2016.

El porcentaje de reducción en la base gravable debido a las rentas exentas de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad es del 27,9%, siendo los subsectores económicos de Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica; Alojamiento y servicios de comida; y Asalariados, los que disminuyen en mayor proporción su renta total (70.9%, 54.2% y 43.5% respectivamente) (Cuadro 12.13).

**Cuadro 12.13 Rentas exentas de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad
Formulario 110. Total declarantes - Año gravable 2016*
(Miles de millones de pesos)**

Subsector económico	Monto de renta exenta	Participación %	Rentas exentas/Renta total **
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	1	0,1%	70,9%
Alojamiento y servicios de comida	45	9,4%	54,2%
Asalariados	68	14,2%	43,5%
Otras actividades de servicios	4	0,8%	38,1%
Educación	7	1,5%	36,0%
Información y comunicaciones	2	0,5%	30,9%
Rentistas de capital	39	8,1%	29,1%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	36	7,5%	28,8%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	2	0,3%	27,6%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	8	1,6%	26,5%
Industrias manufactureras	23	4,8%	26,2%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	103	21,5%	25,5%
Actividades financieras y de seguros	5	1,1%	24,8%
Actividades inmobiliarias	38	7,9%	24,8%
Transporte y almacenamiento	22	4,6%	24,2%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	48	10,0%	24,2%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, y actividades de saneamiento ambiental	0	0,1%	23,3%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	9	1,8%	22,8%
Administración pública y defensa	1	0,1%	19,9%
Construcción	18	3,8%	13,5%
Explotación de minas y canteras	1	0,3%	13,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	0	0,0%	5,5%
Total	479	100,0%	27,9%

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

*Datos observados con base en las declaraciones de personas naturales del año gravable 2016.

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

12.2.1.4 Descuentos tributarios

El costo fiscal de los descuentos tributarios en el año gravable 2017 ascendió a \$770 mm que corresponden a las personas jurídicas y se observa que las personas naturales solicitaron descuentos por el año gravable 2016 por un monto de \$213 mm (Cuadro 12.14).

Las sociedades que utilizaron descuentos lograron reducir su impuesto básico de renta, en promedio, en 4.4%. No obstante, los contribuyentes pertenecientes a los subsectores de Otras actividades de servicios; Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado; y Actividades de servicios administrativos y de apoyo, redujeron su impuesto de renta en 18.3%, 12.3% y 10.7%, respectivamente.

Si se discrimina entre los descuentos tributarios utilizados por el sector privado y el sector público/mixto, se observa que los primeros concentran el 72,8% del total de los descuentos (\$561 mm) (Cuadro 12.15). En este subconjunto de personas jurídicas, de los 19 subsectores que utilizaron los descuentos tributarios, los primeros cuatro subsectores concentran el 73,8%, ubicándose en el primer lugar Explotación de minas y canteras con una participación de 32,0% y

un monto equivalente a \$179 mm. Para el sector público/mixto, el valor de los descuentos ascendió a \$209 mm.

**Cuadro 12.14 Descuentos tributarios de las personas jurídicas
Total declarantes - Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)**

Subsector económico	Valor	Participación %	Descuentos/ Impuesto básico de renta**
Explotación de minas y canteras	199	25,9%	4,9%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	199	25,9%	12,3%
Actividades financieras y de seguros	97	12,5%	3,5%
Industrias manufactureras	85	11,1%	2,9%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	54	7,1%	2,8%
Transporte y almacenamiento	25	3,2%	1,1%
Información y comunicaciones	24	3,1%	9,4%
Construcción	20	2,6%	4,9%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	19	2,5%	10,7%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	14	1,8%	6,1%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	11	1,5%	4,5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	6	0,8%	3,0%
Actividades inmobiliarias	4	0,6%	3,5%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	4	0,5%	5,8%
Alojamiento y servicios de comida	3	0,4%	4,1%
Otras actividades de servicios	2	0,3%	18,3%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	2	0,3%	2,0%
Educación	1	0,1%	7,8%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	1	0,1%	9,1%
Total	770	100,0%	4,4%

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

*Datos preliminares.

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

**Cuadro 12.15 Descuentos tributarios de las personas jurídicas declarantes según naturaleza de la sociedad
Año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)**

Subsector económico	Total	Público / mixto	Privado	Participación % sector privado
Explotación de minas y canteras	199	20	179	32,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	199	179	21	3,7%
Actividades financieras y de seguros	97	1	96	17,1%
Industrias manufactureras	85	1	85	15,1%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	54	0	54	9,6%
Actividades profesionales, científicas y técnicas / Actividades de servicios administrativos y de apoyo	33	3	30	5,4%
Transporte y almacenamiento	25	5	20	3,5%
Información y comunicaciones	24	0	23	4,1%
Construcción	20	0	20	3,6%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	11	0	11	2,0%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	6	0	6	1,1%
Actividades inmobiliarias	4	0	4	0,8%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	4	0	4	0,7%
Alojamiento y servicios de comida	3	0	3	0,6%
Otras actividades de servicios	2	0	2	0,4%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	2	1	1	0,2%
Educación	1	0	1	0,2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	1	0	1	0,1%
Total	770	209	561	100,0%

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

*Datos preliminares.

De otro lado, las personas naturales obtuvieron descuentos tributarios por un valor de \$213,3 mm en el año gravable 2016, de los cuales el 94,3% pertenecen a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad del formulario 210 y el 3,1% a las personas naturales declarantes por el formulario 230 IMAS para empleados. El subsector Asalariados agrupa el 57,8% del monto total de descuentos calculados, seguido por Rentistas de capital y Actividades profesionales, científicas y técnicas con 14,2% y 6,3%, respectivamente (Cuadro 12.16).

**Cuadro 12.16 Descuentos tributarios de las personas naturales.
Total declarantes - Año gravable 2016*
(Miles de millones de pesos)**

Subsector económico	110 - Naturales obligados a llevar contabilidad	210 - Naturales no obligados a llevar contabilidad	230 - IMAS para empleados	240 - IMAS para trabajadores por cuenta propia	Total	Participación %
Asalariados	0,2	118,2	4,9	0,0	123,2	57,8%
Rentistas de capital	0,4	29,7	0,0	0,0	30,2	14,2%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0,4	12,4	0,6	0,2	13,5	6,3%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0,6	8,2	0,1	0,2	9,1	4,3%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	0,0	7,0	0,0	0,0	7,0	3,3%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	0,0	4,7	0,3	0,2	5,3	2,5%
Actividades inmobiliarias	0,1	3,9	0,0	0,0	4,1	1,9%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	0,0	3,4	0,0	0,0	3,4	1,6%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	0,0	3,0	0,2	0,0	3,4	1,6%
Industrias manufactureras	1,3	1,7	0,0	0,1	3,2	1,5%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0,1	2,1	0,0	0,1	2,4	1,1%
Alojamiento y servicios de comida	0,1	1,3	0,0	0,2	1,7	0,8%
Construcción	0,4	1,0	0,0	0,1	1,5	0,7%
Transporte y almacenamiento	0,0	1,2	0,0	0,2	1,5	0,7%
Información y comunicaciones	0,0	1,0	0,1	0,0	1,1	0,5%
Otras actividades de servicios	0,0	1,1	0,0	0,0	1,1	0,5%
Educación	0,1	0,6	0,2	0,0	0,9	0,4%
Explotación de minas y canteras	0,0	0,4	0,0	0,0	0,4	0,2%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1%
Actividades financieras y de seguros	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	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	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Total	4,0	201,2	6,7	1,4	213,3	100,0%
Participación	1,9%	94,3%	3,1%	0,7%	100,0%	

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO.

*Datos observados con base en las declaraciones de personas naturales del año gravable 2016.

12.2.2 Cuantificación de los beneficios tributarios en el impuesto sobre el valor agregado

La legislación tributaria colombiana grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) los bienes y servicios en el territorio nacional. La Ley 1819 de 2016¹⁰ introdujo cambios a la normativa tributaria

¹⁰ 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 periodo 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 lva 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,

del país y en relación con el IVA, se destaca la modificación de la tarifa general del impuesto incrementándose del 16% a 19%. Se mantiene la existencia de productos gravados a una tarifa del 5%, bienes y servicios exentos, cuya tarifa es cero con derecho a devolución, y bienes y servicios excluidos.

En esta sección se estima el costo fiscal de los tratamientos preferenciales empleando como punto de referencia la tarifa general de IVA del 16% para el año gravable 2016 y del 19% para el año gravable 2017. El impacto fiscal por las modificaciones en el impuesto se estima a partir del Modelo del IVA desarrollado por la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN y los cálculos se efectúan en forma marginal, llevando a la tarifa general cada uno de los 61 grupos de productos desagregados según la Matriz Insumo-Producto de Cuentas Nacionales del DANE, manteniendo el estado de gravado, excluido o exento de los demás productos de la economía.

Por metodología, se actualizaron las Matrices provisionales de Utilización y de Oferta a precios corrientes del año 2016 con Base de Cuentas Nacionales del año 2005 y, para el año gravable 2017, se calcularon matrices proyectadas a partir del Producto Interno Bruto trimestral por ramas de actividad económica del DANE que se encuentran disponibles para el año gravable 2017. En las estimaciones presentadas se incluye un porcentaje de evasión calculado de 22,5% para el año gravable 2016 y de 23,6% para el año gravable 2017.

El IVA es un impuesto que grava la totalidad del bien o servicio y da el derecho a un descuento sobre el impuesto que gravó los insumos necesarios para la producción y/o comercialización de los mismos. De esa manera el tributo grava uno a uno los eslabones del valor agregado que va añadiéndose en la cadena de producción y distribución. Los descuentos de este impuesto permiten que se grave únicamente el valor agregado en cada etapa de producción y distribución, por lo cual el impuesto de la última etapa queda a cargo exclusivamente del consumidor final.

Es pertinente mencionar que en el presente capítulo no se incluyen aspectos relacionados con el impuesto nacional al consumo¹¹, entre los que se destacan la prestación del servicio de telefonía celular (art. 512-2 E.T.), la venta de algunos bienes de producción doméstica o importados que se encuentran definidos en los artículos 512-3 y 512-4 del Estatuto Tributario y los servicios según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 del mismo estatuto.

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.

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.

También los incluidos en los numerales 512-14 sobre consumo de bolsas plásticas y 512-16 sobre consumo de cannabis medicinal.

La Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 420, literales b, c y e incluyendo como hechos generadores del IVA, la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad intelectual; 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.

El Cuadro 12.17 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 16% para el año gravable 2016 y de 19% para el año gravable 2017.

Cuadro 12.17 Estimación del impacto fiscal por existencia de tratamientos diferenciales en el IVA frente a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017 (Miles de millones de pesos de 2016)

Concepto	Valor estimado de pasar de la tarifa actual a la tarifa general	Valor por punto de tarifa
Bienes y servicios excluidos	50.522	3.158
Bienes exentos	4.034	252
Bienes y servicios al 5%	1.339	122

(Miles de millones de pesos de 2017)

Concepto	Valor estimado de pasar de la tarifa actual a la tarifa general	Valor por punto de tarifa
Bienes y servicios excluidos	57.504	3.027
Bienes exentos	4.875	257
Bienes y servicios al 5%	3.215	230

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

12.2.2.1 Bienes y servicios excluidos.

El Estatuto Tributario incorpora en el artículo 424 los bienes excluidos y en el artículo 476 los servicios excluidos. En el Cuadro 12.18 se presentan los resultados de gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 16% para el año gravable 2016 y de 19% para el año gravable 2017, agrupados según los productos de la matriz de utilización de Cuentas Nacionales del DANE y desagregados al nivel requerido por tipo de producto según el tratamiento tributario.

Se precisa que ante la imposibilidad de disponer de información específica en la presente estimación no se incluyen los efectos tributarios asociados a los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 al artículo 476 del Estatuto Tributario, en lo relacionado con los siguientes servicios:

- Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, prestados en Colombia o en el exterior.

- Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC.
- Los servicios de reparación y mantenimiento de naves y artefactos navales tanto marítimos como fluviales de bandera colombiana.

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 prevalece cuando están gravados. Cuando no se consideran de manera integrada todos los efectos de las modificaciones en el IVA puede tenerse la falsa ilusión de que gravando algunos productos excluidos se obtiene mayor recaudo. En este caso, es posible hablar de la existencia de un gasto tributario negativo.

Cuadro 12.18 Impacto fiscal de gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017 (Miles de millones de pesos)

Código del producto matriz utilización	Descripción	2016*	2017*
54	Administración púb. y defensa, administ.sistema de seguridad social	7.247	9.044
52	Servicios inmobiliarios y de alquiler de vivienda	5.580	6.824
42	Trabajos de construcción, construcción de obras civiles	5.801	6.460
41	Trabajos de construcción, construcción y reparación de edificaciones	6.346	5.456
51	Servicios de intermediación financiera, de seguros y servicios conexos	4.438	5.042
02	Otros productos agrícolas	3.197	3.716
56	Servicios de enseñanza de no mercado	2.755	3.476
57	Servicios sociales y de salud de mercado	2.706	3.470
55	Servicios de enseñanza de mercado	1.940	2.451
38	Energía eléctrica	1.605	1.821
28	Sustancias y productos químicos	1.156	1.344
46	Servicios de transporte terrestre	1.225	1.173
13	Productos de molinería, almidones y sus productos	924	1.099
53	Servicios a las empresas excepto servicios financieros e inmobiliarios	886	1.034
61	Servicios domésticos	627	771
59	Ss. Asociaciones y esparcimiento, culturales, deportivos y otros servicios de mercado	612	767
33	Otra maquinaria y aparatos eléctricos	440	521
40	Agua	414	515
58	Ss. Alcantarillado, saneamiento y de protección del medio ambiente	301	374
49	Servicios complementarios y auxiliares al transporte	327	370
60	Ss. Asociaciones y esparcimiento, culturales, deportivos y otros servicios de no mercado	292	368
39	Gas domiciliario	389	325
15	Azúcar y panela	243	270
30	Productos minerales no metálicos	210	207
18	Bebidas	146	167
07	Petróleo crudo, gas natural y minerales de uranio y torio	243	105
05	Productos de la pesca	82	100
50	Servicios de correos y telecomunicaciones	66	74
32	Maquinaria y equipo	83	53
36	Otros bienes manufacturados n.c.p.	43	48
17	Productos alimenticios n.c.p.	34	40
04	Productos de silvicultura, extracción de madera y actividades conexas	103	31
48	Servicios de transporte por vía aérea	20	18
10	Carnes y pescados	9	11
27	Productos de la refinación del petróleo; combustible nuclear	-5	11
29	Productos de caucho y de plástico	6	7
47	Servicios de transporte por vía acuática	34	6
09	Minerales no metálicos	5	6
21	Artículos textiles, excepto prendas de vestir	5	6
34	Equipo de transporte	4	4
14	Productos de café y trilla	2	3
20	Hilazas e hilos; tejidos de fibras textiles, incluso afelpados	1	1
08	Minerales metálicos	0	0
11	Aceites y grasas animales y vegetales	0	0
12	Productos lácteos	0	0
16	Cacao, chocolate y productos de confitería	0	0
19	Productos de tabaco	0	0
22	Tejidos de punto y ganchillo; prendas de vestir	0	0
23	Curtido y preparado de cueros, productos de cuero y calzado	0	0
24	Productos de madera, corcho, paja y materiales trenzables	42	0
26	Edición, impresión y artículos análogos	0	0
31	Productos metalúrgicos básicos (excepto maquinaria y equipo)	7	0
35	Muebles	0	0
37	Desperdicios y desechos	0	0
43	Comercio	0	0
44	Ss. Reparación de automotores, de artículos personales y domésticos	0	0
45	Servicios de hotelería y restaurante	0	0
25	Productos de papel, cartón y sus productos	0	-1
03	Animales vivos y productos animales	-19	-17
06	Carbón mineral	-11	-23
01	Productos de café	-38	-43
Total		50.522	57.504

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

*La evasión para el año 2016 es de 22,5% y para el año 2017 es de 23,6%, según cálculos DIAN.

El efecto resultante de adicionar los costos marginales de cada exclusión sugiere que el fisco colombiano incurre en un gasto tributario por exclusiones del IVA alrededor de \$57,5 billones de pesos (aproximadamente \$3 billones por punto de tarifa) para el año 2017.

El costo fiscal del año gravable 2017 se concentra principalmente en cuatro productos que representan el 57,1% de la estimación, que corresponden a Administración pública, Servicios inmobiliarios, Construcción y Servicios Financieros.

El Cuadro 12.19 presenta el histórico de la medición del costo fiscal asociado a gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general de 16% para los años gravables 2011 a 2016 y de 19% para el año gravable 2017.

Cuadro 12.19 Costo fiscal por la existencia de bienes excluidos Años gravables 2011–2017*
(Miles de millones de pesos)

Año gravable	Monto por punto de tarifa	Efecto total resultante
2011	1.867	29.866
2012	2.133	34.124
2013	2.432	38.910
2014	2.609	41.748
2015	2.971	47.532
2016	3.158	50.522
2017	3.027	57.504

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

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

12.2.2.2 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

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.

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 el Cuadro 12.20 se presenta el estimado del costo fiscal de no gravar los productos exentos a la tarifa general de 16% para el año gravable 2016 y de 19% para el año gravable 2017. El resultado es independiente a la calidad de gravados o excluidos 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.

**Cuadro 12.20 Costo fiscal de no gravar los bienes exentos a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017
(Miles de millones de pesos)**

Productos	2016*	2017*
1. Leche, carnes, huevos	3.767	4.559
Carnes y despojos comestibles de aves frescos, refrigerados o congelados	790	967
Carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada	778	952
Carne de ganado porcino fresca, refrigerada o congelada	462	566
Huevos con cáscara frescos, en conserva o cocidos	412	500
Leche pasteurizada y ultra pasteurizada	366	432
Pescado fresco, refrigerado o congelado y filetes	237	284
Queso fresco	213	251
Leche sin elaborar	173	210
Leche y crema en estado sólido o concentradas	153	181
Ganado bovino, excepto ganado para lidia	85	100
Despojos comestibles de especies bovina, porcina y otros, frescos, refrigerados.	80	97
Camarones y langostinos, congelados y sin congelar	13	13
Carne de ganado ovino, caprino y otros, fresca, refrigerada o congelada	6	7
2. Libros, revistas y cuadernos	266	297
Libros, folletos impresos, impresos de carácter científico y cultural	159	178
Cuadernos de tipo escolar	55	60
Revistas de carácter científico y cultural, Diarios y publicaciones periódicas	53	59
3. Otros	0	19
Armas y municiones	n.d.	19
Total	4.034	4.875

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN
n.d.: No disponible. Producto no clasificado como exento en el año gravable 2016.

De acuerdo con lo anterior, el mantener los bienes exentos en el año gravable 2017 representa un costo fiscal del orden de \$4,9 billones. Dicho costo fiscal, asociado a los bienes exentos, se concentra en carnes de aves, carne de ganado bovino, carne de ganado porcino y, huevos, representando el 61,2% del total del costo.

El artículo 7 de la Ley 1005 de 2005 estableció la calidad de exentos a las materias primas y bienes terminados que se vendan a los usuarios industriales de zonas francas. Este efecto tributario no está incluido en estas estimaciones debido a la no disponibilidad de la información

para estos casos específicos. Igualmente, no se tiene en cuenta el costo fiscal de las exportaciones.

En el Cuadro 12.21 se presenta el histórico de la medición del costo fiscal asociado a gravar los bienes y servicios exentos a la tarifa general de 16% para los años gravables 2011 a 2016 y de 19% para el año gravable 2017.

Cuadro 12.21 Costo fiscal por la existencia de bienes exentos Años gravables 2011 – 2017* (Miles de millones de pesos)

Año gravable	Monto por punto de tarifa	Efecto total resultante
2011	141	2.262
2012	167	2.666
2013	209	3.347
2014	217	3.466
2015	220	3.527
2016	252	4.034
2017	257	4.875

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

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

12.2.2.3 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, 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.

Cuadro 12.22 Impacto fiscal de gravar a la tarifa general de 16% para 2016 y de 19% para 2017, bienes y servicios que actualmente tienen tarifa de 5%. Años 2016 y 2017.
(Miles de millones de pesos)

Producto	2016*	2017 *
1. Servicios a la tarifa de 5%	100	135
Salud prepagada	99	134
Almacenamiento de productos agrícolas	1	1
2. Bienes a la tarifa de 5%	1.240	3.080
Edificios residenciales mayores 26.800 UVT	n.d.	435
Preparados del tipo utilizado para la alimentación de animales	302	379
Toallas y compresas higiénicas	n.d.	334
Aguardiente y ron	n.d.	292
Azúcar de caña refinada y sin refinar (cruda), de remolacha y sacarosa	195	229
Otras bebidas alcohólicas destiladas (whisky, brandy, ginebra, vodka, etc.)	n.d.	202
Harinas de trigo o de morcajo y otros cereales	133	168
Chocolate de mesa	101	128
Aceites de origen vegetal en bruto	67	86
Pastas alimenticias sin cocer, rellenar que contengan huevo y las demás	62	78
Fruto de palma africana	62	77
Café tostado o sin tostar, descafeinado o no, en grano o molido	51	64
Motocicletas eléctricas y Bicicletas hasta 50 UVT	n.d.	61
Troncos de madera	n.d.	61
Palmiste, borras, tortas y harinas de semillas y frutos oleaginosos	44	56
Madera aserrada o cortada, con perfilado, en bruto o tratada	n.d.	53
Trigo en grano	36	45
Arroz con cáscara (paddy)	33	41
Maíz	32	41
Vinos de uvas, sidra y otras bebidas fermentadas	n.d.	40
Vehículos automóbiles eléctricos para transporte de personas	n.d.	38
Soya	30	38
Café soluble, liofilizado, sucedáneos y extracto de café	18	22
Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza y rastrillos	19	20
Harinas y gránulos no comestibles de pescado y de carne y otros productos	13	17
Mortadela, salchichón y butifarra	11	14
Recipientes de fundición, de hierro o acero sin soldadura, para gas comprimido o licuado.	n.d.	11
Algodón desmotado	8	11
Maquinaria agrícola	9	10
Compresores- partes y accesorios compresores - para gas vehicular	n.d.	9
Otras harinas vegetales; y mezclas y masas para panadería	7	9
Otras semillas y frutos oleaginosos n.c.p.	3	4
Barcazas y remolcadores	n.d.	3
Sorgo, centeno, avena y otros cereales n.c.p.	2	3
Mieles y melazas	2	3
Vehículos eléctricos de pasajeros para transporte público	n.d.	0
Total	1.339	3.215

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN
n.d: No disponible. Producto no gravado a la tarifa de 5% en el año gravable 2016.

El efecto recaudatorio de pasar a la tarifa general (19%) los bienes y servicios que están gravados al 5% en el año gravable 2017, representaría ingresos tributarios adicionales cercanos a \$3.2 billones que equivalen a \$230 mil millones por un punto de tarifa.

El costo fiscal en este grupo se concentra en las categorías de Edificios residenciales mayores a 26.800 UVT, Alimentación para animales, Toallas y compresas higiénicas, Aguardiente y ron, Azúcar de caña refinada y Otras bebidas alcohólicas destiladas, las cuales representan el 58,2% del total del costo fiscal en el año gravable 2017.

Se presenta a continuación el Cuadro 12.23 con el histórico de la medición del costo fiscal derivado de la existencia de bienes y servicios gravados a tarifas diferenciables 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 el año gravable 2017.

**Cuadro 12.23 Costo fiscal por la existencia de tarifas diferenciales en IVA respecto a la tarifa general Años gravables 2011 – 2017*
(Miles de millones de pesos)**

Año gravable**	Efecto total resultante
2011	884
2012	1.099
2013	1.018
2014	1.106
2015	1.133
2016	1.339
2017	3.215

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

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

**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%. Año gravable 2013: 5%. Año gravable 2014: 5%. Año gravable 2015: 5%. Año gravable 2016: 5%. Año gravable 2017: 5%.

Cuadro 12.24 Correspondencia entre sector económico y subsector económico para el año gravable 2017*

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
	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
Electricidad, gas, vapor y agua	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	Actividades de la administración pública y de defensa
	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
	Asalariados
Actividades propias de las personas naturales	Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica
	Rentistas de capital

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN.

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

Vale la pena mencionar que el costo fiscal del último año muestra un aumento importante, puesto que algunos bienes que hoy se encuentran gravados a la tarifa del 5%, como es el caso de la vivienda y de los licores, antes eran bienes excluidos, y por tanto, éstos no se consideraban dentro del grupo de bienes a los que se les efectuaba el costo fiscal por la existencia de una tarifa diferencial en los años anteriores.

Recuadro 12.A Usuarios de Zonas Francas y los beneficios tributarios en Renta y CREE

El modelo de zonas francas han sido un instrumento de política económica que ha coadyuvado al desarrollo reciente del país. Nace en Colombia en los años cincuenta con la Ley 105 de 1958, inicialmente dando origen a la Zona Franca de Barranquilla. En 1994 se implementó un nuevo modelo sobre el tema que basó el régimen en el sector privado buscando el impulso de las exportaciones en el marco de la política de apertura económica de la época¹. En el año 2007 se inicia la tercera fase de desarrollo de las zonas francas en un nuevo ámbito institucional, para dar cumplimiento a los compromisos pactados con la OMC, donde se aseguraron instrumentos para la creación de empleos y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establecieron.

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

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 exportaciones¹. Las zonas francas pueden ser permanentes, permanentes especiales, o transitorias. Permanentes, cuando el área está delimitada en el territorio nacional en la que se instalan múltiples usuarios industriales o comerciales. Permanente Especial, cuando se trata de la instalación de un único usuario industrial. Transitoria, donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional. En todos los casos gozan de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial.

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

Metodología y fuentes de información.

En este capítulo se presenta la cuantificación del costo fiscal generado por el beneficio tributario de los usuarios calificados en Zona Franca sobre el Impuesto de Renta (tarifa) y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE- (tarifa y sobretasa), durante los años gravables 2010 a 2017, según el caso.

Para determinar el costo fiscal correspondiente al beneficio en Impuesto de Renta, se tomó la información contenida en las declaraciones de renta de los usuarios calificados en Zona Franca, específicamente la variable de la renta líquida gravable para los años gravables 2010 al año gravable 2016. En el último año gravable de esta estimación se tomó el renglón de la renta líquida gravable distinta a dividendos, concepto incluido en el formulario vigente para el año gravable 2017; a partir de allí se estableció la diferencia entre el resultado aritmético de multiplicar la mencionada renta por la tarifa general del Impuesto de Renta (40% para el año gravable 2017) frente al valor reportado como el impuesto liquidado; esta diferencia se constituye en el costo fiscal por el otorgamiento del mencionado beneficio.

La Ley 1819 de 2016, en el artículo 101, modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario señalando que, a partir de 1º de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas usuarios industriales 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 transitorio 1 de la Ley 1819 de 2016) y 33% a partir del año gravable 2018.

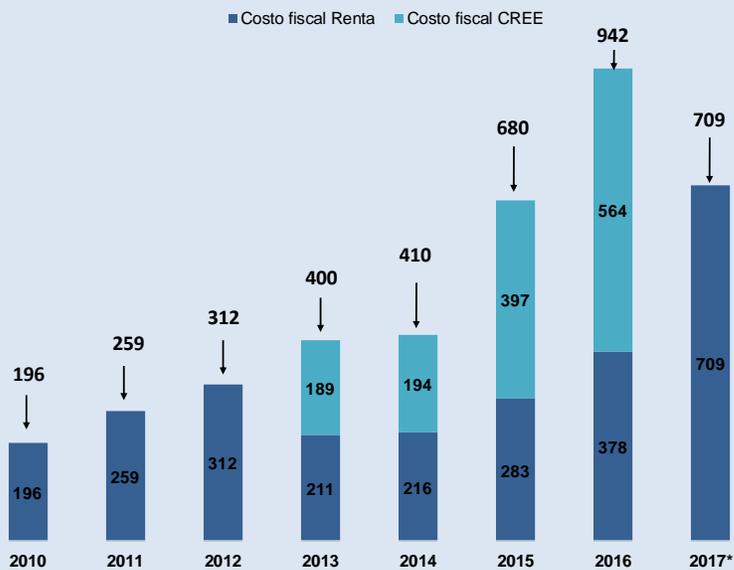
En cuanto a la estimación del costo fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, creado con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se tomó la renta líquida gravable de los años 2013 a 2016, de la información contenida en las declaraciones de renta de los usuarios calificados en Zona Franca, multiplicada por la tarifa general vigente en cada año (9%) más la sobretasa en los años gravables 2015 y 2016. El valor así obtenido corresponde al costo fiscal por el hecho de no ser sujeto pasivo de la obligación. Es importante señalar que la Ley 1819 en el artículo 376 eliminó este tributo a partir del año gravable 2017.

Costo fiscal de las zonas francas frente a la tarifas conjuntas de los impuestos de Renta y CREE¹

De acuerdo con la información reportada en las declaraciones del impuesto de renta personas jurídicas usuarios de zonas francas para los años gravables 2010 a 2017, respecto del beneficio de la tarifa diferencial en renta y CREE se estimó un costo fiscal promedio cercano a \$490 mm, destacándose el año gravable 2016 cuando el costo se acercó a \$940 mm (0.1% del PIB) (ver

Gráfico 12.A.1). Lo anterior corresponde a una diferencia de 25 puntos que constituyen el costo fiscal, comparando la tarifa para los usuarios de zona franca respecto de la tarifa general conjunta vigente por el año gravable 2016 (25% de tarifa en renta más 9% de tarifa en CREE más 6% por concepto de sobretasa en este último impuesto). En concordancia con lo anterior, se observó un crecimiento promedio de la base gravable tanto en 2015 como en 2016 del 30%, concentrado en un número reducido de usuarios, incidiendo en la valoración del costo fiscal en esos años gravables.

Gráfico 12.A.1 Costo fiscal por tarifa diferencial en el impuesto de renta más CREE 2010 – 2017 (Miles de millones de pesos)



En cuanto al año gravable 2017, el costo fiscal presenta un descenso cercano al 25%, situándose en \$709 mm, como efecto del incremento en la tributación de los usuarios de zonas francas que fue aprobado a finales de 2016 en la Ley 1819, cuya tarifa pasó de 15% a 20%. Este cambio normativo, sin embargo, no aplica para los usuarios de zonas francas que tienen contratos de estabilidad jurídica en el cual hayan estabilizado el artículo 240-1 del Estatuto Tributario referente a la tarifa en el impuesto sobre la renta para este tipo de usuarios, manteniéndose en una tarifa de 15%.

Recuadro 12.B Contratos de estabilidad jurídica: Primera aproximación al costo fiscal en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2017*

Mediante la Ley 963 de 2005, se establecieron los contratos de estabilidad jurídica con el propósito de incentivar nuevas inversiones ofreciendo para ello un ordenamiento jurídico estable para los suscriptores de los contratos. Lo anterior a través de la incorporación en el contrato de estabilidad de las normas determinantes para la realización de tales inversiones, de forma que cualquier cambio normativo futuro no afectara de forma negativa al inversionista pues se mantenía aplicable lo firmado por el término de la duración del contrato.

La utilización de esta figura fue creciente hasta el año 2010, habiéndose suscrito 63 contratos a esa fecha, en tanto que para los años 2011 y 2012 se firmaron dos contratos más. Con la Ley 1607 de 2012 se derogó la Ley 963 de 2005, eliminando 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.

Dado que los contratos de estabilidad jurídica generan un tratamiento diferente ante modificaciones normativas a través del tiempo entre las empresas que los suscriben y el resto de las personas jurídicas que no lo hicieron, en particular aquellos ajustes realizados a la estructura tributaria del país, se hace relevante cuantificar el gasto tributario asociado a esta figura.

Por lo anterior, por el año gravable 2017 se realiza una primera aproximación de la cuantificación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica empleando como marco de referencia las modificaciones introducidas por la reforma tributaria del año 2016 (Ley 1819). De acuerdo con el Cuadro 12.23, el costo fiscal ascendió a \$1.483 mm representando 0,2% del PIB, concentrándose en la deducción por inversión en activos fijos con el 61,6% del total. Para las empresas que estabilizaron el artículo 240 del Estatuto Tributario en el contrato de estabilidad, referente a la tarifa general para personas jurídicas, el costo fiscal se situó en \$34 mm en tanto que para aquellas que estabilizaron el artículo 240-1 del mismo Estatuto (tarifa para usuarios de zona franca) éste alcanzó \$246 mm.

**Cuadro 12.B.1 Contratos de estabilidad jurídica: primera aproximación al costo fiscal en el impuesto sobre la renta en el año gravable 2017*
(Miles de millones de pesos)**

Beneficio tributario	Valor del costo fiscal
Deducción por inversión en activos fijos**	914
Tarifa diferencial (menor a la general)	280
- Con tarifa de 33%	34
- Con tarifa de 15%***	246
No liquidación de la sobretasa en el año gravable 2017 (seis puntos porcentuales)	253
Liquidación de la renta presuntiva al 3,0% y no al 3,5% con incidencia en el impuesto sobre la renta líquida gravable****	35
Total	1.483

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

*: Datos preliminares.

** : Corresponde al valor presentado en el cuadro 12.3 de este capítulo, así como el que se detalla en la sección correspondiente a este beneficio.

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

****: Se calculó para aquellos declarantes que liquidaron el impuesto sobre la renta líquida gravable en el año gravable 2017 a partir de la renta presuntiva y a la tarifa general vigente para este año gravable.