

Anexo del Apéndice 1. Gasto tributario en el impuesto sobre la renta¹

Los gastos tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria, que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recursos para el Estado. La medición de los efectos de los gastos tributarios en materia fiscal es necesaria para brindar información cuantitativa sobre los resultados de los tratamientos preferenciales, los cuales permiten un análisis objetivo en relación con los propósitos para los cuales fueron otorgados. En este sentido, la rendición de cuentas resulta un proceso más productivo y enriquecedor entre el Gobierno y los ciudadanos cuando, de parte del primero, se muestran los resultados de las políticas implementadas y, de parte de los segundos, se cuenta con la información necesaria para evaluar en prospectiva la toma de decisiones en materia de política tributaria, generándose confianza en las instituciones.

El costo fiscal de los gastos tributarios correspondiente a los tratamientos preferenciales en la estructura del Impuesto sobre la Renta, IVA (Impuesto a las ventas), Impuesto Nacional al Carbono y el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM ascendió a \$92.446mm en el año gravable 2019². Esto representa un crecimiento de 13,5% frente al año anterior. En términos de PIB, el costo fiscal equivale a 8,7%, incrementándose en 0,4pp frente a lo registrado en el año gravable 2018 (Tabla AP1.1).

Tabla AP1.1 Resumen costo fiscal de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, IVA y otros impuestos nacionales – años gravables 2018 y 2019 (MM y % del PIB)

Impuesto / año	Costo fiscal		Var %	Como porcentaje del PIB (%)	
	2018	2019		2018	2019
Renta*	13.743	17.113	24,5%	1,4%	1,6%
IVA	67.254	74.939	11,4%	6,8%	7,1%
Carbono	274	165	-39,7%	0,0%	0,0%
Gasolina y ACPM	203	228	12,6%	0,0%	0,0%
Total	81.474	92.446	13,5%	8,3%	8,7%

Fuente: DIAN * Incorpora el costo fiscal por las rentas exentas, descuentos tributarios, deducción por inversión en activos fijos, contratos de estabilidad jurídica y la tarifa diferencial que se aplica a los usuarios de zonas francas.

¹ Este anexo se incorpora al Apéndice 1. Gasto tributario en el impuesto al valor agregado (IVA) u otros impuestos nacionales – Año gravable 2019, que hizo parte del MFMP 2020. Como se mencionó en el cuerpo de esa sección, la emergencia económica generada por el avance del COVID-19 motivó el aplazamiento del calendario tributario y, con ello, la presentación de las declaraciones de renta de personas jurídicas, lo que a la postre imposibilitó el cálculo del gasto tributario asociado a este impuesto para el año gravable 2019 para el momento de la presentación de ese documento. En ese sentido, este anexo complementa el mencionado Apéndice, no obstante, no modifica, ni sustituye la información efectivamente presentada en su momento.

² En el Apéndice 1 del MFMP 2020 se cuantificó únicamente lo relacionado con IVA, carbono y gasolina y ACPM, por las razones expuestas en la anterior nota al pie. En ese documento se señaló que el costo fiscal asociado a estos impuestos sumó \$75.332mm, por lo que el monto señalado en este Anexo solamente agrega la nueva información disponible.

La mayor contribución al crecimiento observado en el costo fiscal entre 2018 y 2019 se originó en el IVA. Este impuesto aportó 9,4pp a la variación total del costo, explicado por el incremento del gasto tributario de los bienes y servicios excluidos. Este pasó de \$55.340mm en 2018 a \$61.285mm en 2019, teniendo una variación de 10,7%.

Los tributos indirectos generaron el 81,5% del costo fiscal del año 2019, aunque el impuesto sobre la renta incrementó su participación entre 2018 y 2019. El costo fiscal por los tratamientos preferenciales en el IVA ascendió a \$74.939mm, constituyéndose en el 81,1% del costo fiscal total. El restante 0,4% corresponde al costo fiscal en el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, así como en el Impuesto Nacional al Carbono. En cuanto a la participación del impuesto sobre la renta en el costo fiscal de 2019, ésta alcanzó 18,5% del total, con un aumento de 1,6pp frente al registro de 2018.

El costo fiscal del impuesto sobre la renta del año 2019 exhibió una variación interanual de 24,5%, dentro del cual se resalta el crecimiento del gasto tributario asociado a los descuentos tributarios y la reducción en otros conceptos. En ese sentido, los descuentos tributarios aumentaron \$3.516mm entre 2018 y 2019, y en el mismo monto lo hizo su costo fiscal, en tanto se observa una reducción del costo fiscal proveniente de la tarifa diferencial aplicable a los usuarios de zonas francas y lo relacionado con los contratos de estabilidad jurídica, debido a la desaparición de la sobretasa creada en la Ley 1819 de 2016, la disminución en el uso de la deducción por activos fijos y las modificaciones de la Ley 1943 de 2018.

A.1 Cuantificación de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta³

La cuantificación de los gastos tributarios y su costo fiscal en el impuesto sobre la renta cubre a las exenciones, descuentos tributarios, tratamientos especiales como la tarifa diferencial, y la deducción por inversión en activos fijos. A partir de la información registrada en las declaraciones del impuesto y de la información exógena reportada por las empresas se efectúa la medición del gasto tributario por estos rubros, con desagregaciones por subsector económico y tipo de declarante.

A.1.1 Rentas exentas, descuentos tributarios y deducción por inversión en activos fijos

En esta sección se presenta la cuantificación del gasto tributario derivado de las rentas exentas, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y los descuentos tributarios en el impuesto sobre la renta. Los valores contenidos en dichos conceptos se catalogan como gasto tributario, a diferencia de los ingresos no constitutivos de renta y de las deducciones que se registran en el formulario de declaración puesto que,

³ Una explicación más detallada de esta metodología se presentó en el capítulo 13 del Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019, que se puede consultar en www.minhacienda.gov.co

en buena parte de los casos, su existencia no significa beneficio tributario para el sujeto pasivo del impuesto dado que este no mejora su posición patrimonial (por ejemplo, aportes a salud y pensión). Teniendo en cuenta lo anterior, y el hecho de que en los formularios de declaración no es posible identificar individualmente cuáles ingresos no constitutivos de renta o deducciones se están incluyendo, para ver si corresponden a beneficios tributario o aminoraciones estructurales, estos rubros no se incluyen dentro de la cuantificación del gasto tributario. Ahora bien, es importante reseñar que, en el caso de las personas naturales, la declaración del impuesto conjuga en un solo renglón las deducciones y rentas exentas imputables por cada una de las cédulas de acuerdo con el origen del ingreso del declarante (trabajo, pensiones, capital, no laborales, y dividendos y participaciones), por lo cual la cuantificación del costo fiscal de los beneficios tributarios se efectúa con la información agregada que ha sido consignada en tales casillas del formulario del impuesto sobre la renta.

El costo fiscal asociado a dichos gastos tributarios se define como el ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de su utilización. En el caso de las rentas exentas y las deducciones, el cálculo del costo se establece como el producto obtenido entre el monto del beneficio solicitado y la tarifa del impuesto. Respecto de los descuentos tributarios, el costo fiscal de este tratamiento preferencial es igual al valor declarado como gasto tributario puesto que éste no afecta la base gravable sino directamente al impuesto que se ha liquidado.

La información del año gravable 2019 del impuesto sobre la renta de personas jurídicas tiene carácter preliminar, mientras que la información de las personas naturales se estima a partir de los datos observados el año anterior. En el caso de las personas jurídicas, se utiliza la información contenida en las declaraciones del impuesto sobre la renta para el año gravable 2019, cuya declaración se presentó en los meses de junio y julio de 2020. En el caso de las personas naturales declarantes, se presenta la información estimada para el año gravable 2019 a partir de las declaraciones de renta del año gravable 2018. Lo anterior en razón a que la obligación de declarar el impuesto por el año gravable 2019, para estos contribuyentes, está prevista entre los meses de agosto y octubre del año en curso (2020).

En atención a lo expuesto, el gasto tributario total por concepto de rentas exentas⁴, descuentos tributarios y la deducción por inversión en activos fijos de los

⁴ La Ley 1943 de 2018, preservó y amplió las rentas de trabajo exentas de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, así como la cobertura de la exención establecida al exceso del salario básico percibido por los Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares y al Nivel Ejecutivo y Patrulleros de la Policía Nacional. También adicionó la exención de los gastos de representación de los rectores de las universidades públicas y mantuvo la prima de calidad de vida de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores como renta laboral exenta. Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente. Adicionó el “Régimen de Compañías Holding Colombianas” (CHC), son rentas exentas: los dividendos o participaciones distribuidos por entidades no residentes en Colombia a una CHC. En cuanto a los dividendos que distribuya una CHC a una persona natural o jurídica no residente en Colombia se entenderán rentas de fuente extranjera, y la distribución de la prima en colocación de acciones, que no constituye costo fiscal, tendrá el mismo tratamiento que los dividendos ordinarios,

declarantes del impuesto (personas jurídicas y naturales) ascendería a \$102.756mm por el año gravable 2019. Lo anterior representaría un crecimiento de 10,9% frente al año anterior, que se origina en una contribución positiva de 7,2 puntos a la variación total por concepto de las rentas exentas y de 3,8 puntos porcentuales por el uso de los descuentos tributarios. Como porcentaje del PIB, el gasto tributario total equivale a 9,7pp (Tabla AP1.2).

Los descuentos tributarios exhibieron una mayor utilización en el año gravable 2019 como consecuencia de las medidas introducidas por la Ley 1943 de 2018. La utilización de este beneficio por parte de las personas jurídicas se incrementó 332,2% entre 2018 y 2019, alcanzando un valor de \$4.533mm. Por el contrario, la deducción por inversión en activos fijos registró un descenso de 2,1% respecto del valor reportado el año anterior.

Ley 1493 de 2018 preservó, precisó e introdujo nuevos descuentos en la legislación tributaria colombiana. Esta Ley introdujo el descuento del 50% del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, el cual se incrementará al 100% en el año gravable 2022. Adicionalmente, se creó el descuento del Impuesto sobre las ventas pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, incluido el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. Este descuento también procede cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado mediante contratos de arrendamiento financiero o *leasing*, en el cual el beneficio procede para el arrendatario. Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios, bajo los términos del Artículo 81 de la Ley, así como por impuestos pagados en el exterior para personas naturales y jurídicas domiciliadas en el país.

El costo fiscal asociado al gasto tributario total de los declarantes del impuesto aumentaría 0,3pp del PIB, al pasar de 1,3% en 2018 a 1,6% en 2019. De este costo, el 65,0% (\$10.742mm) corresponde a las rentas exentas; 30,2% (\$4.988mm) a los descuentos tributarios; y 4,9% (\$803mm) a la deducción por inversión en activos fijos (Tabla AP1.2).

configurándose como rentas exentas cuando el beneficiario sea una CHC. Dentro de las nuevas rentas exentas se encuentran las provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y empresas de economía naranja; las provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario; los derechos de autor y traducción de las creaciones literarias; los rendimientos generados por la reserva de estabilización de fondos de pensiones y cesantías. Las rentas exentas que fueron preservadas por la Ley 1943 están las originadas en venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, realizada por empresas generadoras; las rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario; aquellas generadas en el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón, en inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento vinculados directamente con ese aprovechamiento, en plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos; en la prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado; también mantuvo exentas las rentas de que tratan los artículos 4° del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993. Por último, se mantuvo la exención del impuesto sobre la renta para los cuerpos de bomberos.

A pesar del incremento en el uso de las rentas exentas entre 2018 y 2019 por las personas jurídicas, el costo fiscal creció a un ritmo menor. La desaparición de la sobretasa del impuesto, que en el año gravable 2018 representó cuatro puntos porcentuales, explica dicho comportamiento, que también se refleja en la cuantificación del costo fiscal por la deducción por inversión en activos fijos.

Tabla AP1.2 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes. (MM de pesos y % del PIB)

Concepto	2018 *		2019 **		Var. Costo fiscal %	Part. Costo fiscal %
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	2019/18	2019
Total personas jurídicas	15.278	6.314	19.405	9.524	50,8%	100,0%
Rentas exentas	11.782	4.359	12.478	4.188	-3,9%	44,0%
Descuentos	1.049	1.049	4.533	4.533	332,2%	47,6%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	8,4%
Total personas naturales	77.357	6.505	83.352	7.009	7,8%	100,0%
Rentas exentas	76.934	6.083	82.897	6.554	7,8%	93,5%
Descuentos	422	422	455	455	7,8%	6,5%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	92.634	12.818	102.756	16.533	29,0%	100,0%
Rentas exentas	88.717	10.442	95.375	10.742	2,9%	65,0%
Descuentos	1.471	1.471	4.988	4.988	239,0%	30,2%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	4,9%

Concepto	2018 *		2019 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	1,5%	0,6%	1,8%	0,9%
Rentas exentas	1,2%	0,4%	1,2%	0,4%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,4%	0,4%
Deducción por inversión en activos fijos	0,2%	0,1%	0,2%	0,1%
Total personas naturales	7,8%	0,7%	7,8%	0,7%
Rentas exentas	7,8%	0,6%	7,8%	0,6%
Descuentos	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	9,4%	1,3%	9,7%	1,6%
Rentas exentas	9,0%	1,1%	9,0%	1,0%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,5%	0,5%
Deducción por inversión en activos fijos	0,2%	0,1%	0,2%	0,1%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. * La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2020 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron preliminares para personas

jurídicas, y estimados para personas naturales. ** Para personas naturales, los datos son estimados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2018. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2019.
n.a.: no aplica. n.d.: no disponible.

Del costo fiscal del gasto tributario para las personas jurídicas declarantes del impuesto de renta (\$9.524mm), \$8.657mm corresponden a los contribuyentes por el año gravable 2019. Un análisis más preciso de los gastos tributarios y su potencial recaudatorio se efectúa sobre los contribuyentes del impuesto, dado que una eventual eliminación de los gastos solicitados por las entidades pertenecientes al régimen especial (entidades sin ánimo de lucro) no necesariamente tendría un efecto positivo en el balance del Gobierno.

Lo anterior, sumado al costo estimado por los gastos concedidos a las personas naturales contribuyentes (\$7.009mm, que corresponde al mismo valor de los declarantes), genera un costo fiscal total de \$15.666mm (1,5% del PIB). De este costo, el 63,0% (\$9.875mm) corresponde a las rentas exentas; 31,8% (\$4.988mm) a los descuentos tributarios; y 5,1% (\$803mm) a la deducción por inversión en activos fijos (Tabla AP1.3Tabla).

Tabla AP1.3 Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total contribuyentes. (MM de pesos y% del PIB)

Concepto	2018 *		2019 **		Var. Costo	Part. Costo
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	fiscal % 2019/18	fiscal % 2019
Total personas jurídicas	10.981	4.724	16.778	8.657	83,3%	100,0%
Rentas exentas	7.485	2.770	9.851	3.321	19,9%	38,4%
Descuentos	1.049	1.049	4.533	4.533	332,2%	52,4%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	9,3%
Total personas naturales	77.357	6.505	83.352	7.009	7,8%	100,0%
Rentas exentas	76.934	6.083	82.897	6.554	7,8%	93,5%
Descuentos	422	422	455	455	7,8%	6,5%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	88.338	11.229	100.129	15.666	39,5%	100,0%
Rentas exentas	84.420	8.852	92.748	9.875	11,6%	63,0%
Descuentos	1.471	1.471	4.988	4.988	239,0%	31,8%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	5,1%

Concepto	2018 *		2019 **	
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal
Total personas jurídicas	1,1%	0,5%	1,6%	0,8%
Rentas exentas	0,8%	0,3%	0,9%	0,3%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,4%	0,4%
Deducción por inversión en activos fijos	0,2%	0,1%	0,2%	0,1%
Total personas naturales	7,8%	0,7%	7,8%	0,7%
Rentas exentas	7,8%	0,6%	7,8%	0,6%
Descuentos	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Total	9,0%	1,1%	9,4%	1,5%
Rentas exentas	8,6%	0,9%	8,7%	0,9%
Descuentos	0,1%	0,1%	0,5%	0,5%
Deducción por inversión en activos fijos	0,2%	0,1%	0,2%	0,1%

Fuente: DIAN. Con base en las declaraciones de renta. * La información presentada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2020 difiere de la publicada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron preliminares para personas jurídicas, y estimados para personas naturales. ** Para personas naturales, los datos son estimados con base en las declaraciones de renta del año gravable 2018. Para las personas jurídicas, se trata de la información preliminar con base en las declaraciones de renta del año gravable 2019. n.a.: no aplica. n.d.: no disponible.

A.1.1.1 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos por el año gravable 2019 ascendió a \$2.394mm, presentando una reducción de 2,1% frente al valor observado en el año gravable 2018. Este valor corresponde a lo informado por veintinueve personas jurídicas que tienen contratos de estabilidad jurídica con la Nación, estimándose una inversión en este tipo de activos por \$6.524mm (0,6% del PIB) (Tabla AP1.4Tabla AP1.1).

Tabla AP1.1 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos y costo fiscal. Año gravable 2019* (MM)

Tipo de contribuyente	Inversión estimada **	Valor deducción	Costo fiscal ***
Sector privado	4.178	1.457	494
Sector público / mixto	2.346	937	309
Total	6.524	2.394	803

Fuente: DIAN. Información exógena reportada por las empresas. * Datos preliminares. ** Se calcula a partir de la deducción solicitada. *** Se calcula a partir del valor de la deducción solicitada aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta (incluyendo la tarifa de la sobretasa, si aplica) del respectivo año gravable.

El costo fiscal asociado al uso de la deducción disminuyó 11,3% entre 2018 y 2019, situándose en \$803mm en el último año. De este costo fiscal, el 61,5% del costo fiscal se origina en 24 empresas del sector privado por valor de \$494mm.

Tres subsectores económicos concentran el 74,9% del costo fiscal por este gasto tributario. Estos subsectores son: suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado (33,0%); comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (26,5%); y Actividades financieras y de seguros (15,4%). En promedio, cada persona jurídica solicitó una deducción de \$82,6mm, disminuyendo su impuesto de renta en un monto cercano a \$27,7mm.

Tabla AP1.5 Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Por subsector económico. Año gravable 2019* (MM)

Subsector económico	Inversión estimada*	Valor de la deducción	Costo fiscal***	Participación en el costo %
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	2.020	804	265	33,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	2.116	645	213	26,5%
Actividades financieras y de seguros	848	333	123	15,4%
Industrias manufactureras	594	234	77	9,6%
Resto de actividades ****	545	217	72	8,9%
Transporte y almacenamiento	401	161	53	6,6%
Total	6.524	2.394	803	100,0%

Fuente: DIAN. Información exógena reportada por las empresas. * Datos preliminares. ** Se calcula a partir del valor de la deducción solicitada. *** Se calcula a partir del valor de la deducción solicitada aplicando la tarifa del Impuesto sobre la renta (incluyendo la tarifa de la sobretasa, si aplica) del respectivo año gravable. **** Corresponde a las actividades de Explotación de minas y canteras; Alojamiento y servicios de comida; Información y comunicaciones; Actividades inmobiliarias; y Actividades de servicios administrativos y de apoyo.

A.1.1.2 Rentas exentas

En el año gravable 2019, las rentas exentas solicitadas por las personas jurídicas declarantes del impuesto de renta ascendieron a \$12.478mm (1,2% del PIB). Lo anterior significó un incremento de 5,9% respecto al valor observado en 2018 (Tabla AP1.2). Este monto se concentra en seis subsectores económicos que representan el 78,6% del total de las rentas exentas declaradas (Tabla AP1.6). Las rentas exentas totales conllevan un costo fiscal por valor de \$4.188mm (0,4% del PIB).

Los contribuyentes personas jurídicas son los mayores usuarios de este beneficio. Por el año gravable 2019, el 78,9% de las rentas exentas registradas corresponden a los contribuyentes, quienes declararon un valor de \$9.851mm, en tanto que el 21,1% corresponde al régimen especial (\$2.627mm). En el caso de los contribuyentes, sobresale el subsector de actividades financieras y de seguros (\$4.915mm). En el régimen especial,

los dos primeros subsectores con mayor valor de rentas exentas son educación (\$792mm) y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social (\$592mm).

Tabla AP1.6 Rentas exentas de las personas jurídicas por tipo de declarante. Total declarantes - Año gravable 2019* (MM)

Subsector económico	Contribuyente	Régimen especial	Total	Participación %
Actividades financieras y de seguros	4.915	45	4.960	39,8%
Construcción	1.528	34	1.562	12,5%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	1.189	0	1.189	9,5%
Educación	11	792	803	6,4%
Industrias manufactureras	668	12	680	5,5%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	20	592	612	4,9%
Otras actividades de servicios	29	426	455	3,6%
Alojamiento y servicios de comida	300	37	337	2,7%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	141	170	311	2,5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	212	92	304	2,4%
Transporte y almacenamiento	267	19	286	2,3%
Actividades inmobiliarias	123	121	244	2,0%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	186	40	226	1,8%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	85	27	112	0,9%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	23	86	109	0,9%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	64	37	101	0,8%
Información y comunicaciones	65	22	87	0,7%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	6	73	79	0,6%
Explotación de minas y canteras	21	0	21	0,2%
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%
Total	9.851	2.627	12.478	100,0%
Participación dentro del total de declarantes	78,9%	21,1%	100,0%	

Fuente: DIAN. * Datos preliminares.

Para el año gravable 2019, el costo fiscal de las rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes asciende a \$3.321mm mientras que, para las personas naturales, se estima en \$6.554mm (Tabla AP1.3). 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. Por el contrario, en el caso de las personas jurídicas, se diferencia en razón a que el artículo 358 del Estatuto Tributario señala que, en el régimen especial, el beneficio neto o excedente tiene el carácter de exento cuando éste se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

Dentro del grupo de personas jurídicas contribuyentes en el impuesto de renta que utilizan las rentas exentas, se destacan los subsectores de actividades financieras y de seguros, y construcción. Dentro del costo fiscal, estos subsectores cobijan el 66,1% del total, con una participación de 51,0% y 15,2%, respectivamente.

La reducción promedio de la base gravable por la utilización del beneficio por parte del total de las personas jurídicas contribuyentes es equivalente a 23,3%, con una amplia dispersión entre subsectores. Este indicador, que se obtiene al dividir el monto de rentas exentas entre la renta total de los contribuyentes que lo utilizan (Tabla AP1.7), es más alto en subsectores como los de administración pública y defensa, y educación, con una reducción en su base gravable de 95,6% y 94,6%, pero que se caracterizan por exhibir montos bajos de renta exenta respecto al de otros subsectores. En el otro extremo de la tabla, se encuentra el subsector explotación de minas y canteras con una renta exenta de \$21mm y una reducción en su base gravable de 0,2%.

Tabla AP1.7 Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. (MM). Año gravable 2019*

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	23	8	0,2%	95,6%
Educación	11	3	0,1%	94,6%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	186	61	1,8%	88,8%
Transporte y almacenamiento	267	88	2,7%	82,4%
Actividades inmobiliarias	123	40	1,2%	70,7%
Alojamiento y servicios de comida	300	99	3,0%	69,2%
Construcción	1.528	504	15,2%	66,9%
Otras actividades de servicios	29	10	0,3%	60,2%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	6	2	0,1%	43,0%
Actividades financieras y de seguros	4.915	1.692	51,0%	37,2%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	1.189	392	11,8%	28,4%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	20	6	0,2%	26,7%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	141	46	1,4%	25,1%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	64	21	0,6%	17,8%
Información y comunicaciones	65	21	0,6%	16,0%
Industrias manufactureras	668	221	6,6%	16,0%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	85	28	0,8%	9,9%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	212	70	2,1%	8,1%
Explotación de minas y canteras	21	7	0,2%	0,2%
Total	9.851	3.321	100,0%	23,3%

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

Las empresas calificadas como grandes contribuyentes registran rentas exentas por \$8.521mm en el año gravable 2019, representando el 86,5% del total reportado por los contribuyentes jurídicos. De este monto, las personas jurídicas del sector privado constituyen el 64,7% y las del sector público/mixto el 35,3%. En ambos sectores, las empresas pertenecientes al subsector actividades financieras y de seguros registraron el mayor valor por este beneficio (Tabla AP1.8).

Tabla AP1.8 Rentas exentas de las personas jurídicas - Grandes contribuyentes. Total contribuyentes (MM). Año gravable 2019*

Subsector económico	Privado	Público / Mixto	Total **	Participación sector privado %	Participación sector público / mixto %
Actividades financieras y de seguros	3.066	1.794	4.860	55,6%	59,7%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	51	1.131	1.182	0,9%	37,6%
Construcción	1.015	0	1.015	18,4%	0,0%
Industrias manufactureras	635	0	635	11,5%	0,0%
Transporte y almacenamiento	185	0	185	3,3%	0,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	156	0	156	2,8%	0,0%
Alojamiento y servicios de comida	151	0	151	2,7%	0,0%
Resto de subsectores	85	8	93	1,5%	0,3%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	0	74	74	0,0%	2,5%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	57	0	57	1,0%	0,0%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	43	0	43	0,8%	0,0%
Actividades inmobiliarias	39	0	39	0,7%	0,0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	22	0	22	0,4%	0,0%
Otras actividades de servicios	8	0	8	0,2%	0,0%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	1	0	1	0,0%	0,0%
Total	5.515	3.007	8.521	100,0%	100,0%
Participación	64,7%	35,3%	100,0%		

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

En el caso de las rentas exentas⁵ de personas naturales, se estima un gasto para este grupo de declarantes por \$82.897mm por el año gravable 2019 (Tabla AP1.9). La mayor parte de las rentas exentas de las personas naturales se ubicaría en el subsector asalariados, representando el 77,7% del total, seguido por el subsector actividades profesionales, científicas y técnicas con 6,7%, y el subsector actividades de atención de la salud humana y de asistencia social con 3,4%.

⁵ Incluye las deducciones imputables conforme a lo señalado en el instructivo de diligenciamiento del formulario F-210 de personas naturales para el año gravable 2018.

Tabla AP1.9 Rentas exentas* de las personas naturales. Total declarantes. (MM). Año gravable 2019**

Subsector económico	Total	Particip.%
Asalariados	64.388	77,7%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	5.574	6,7%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	2.792	3,4%
Rentistas de capital	1.691	2,0%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	1.549	1,9%
Educación	1.208	1,5%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	1.124	1,4%
Transporte y almacenamiento	689	0,8%
Información y comunicaciones	647	0,8%
Construcción	531	0,6%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	519	0,6%
Actividades inmobiliarias	513	0,6%
Industrias manufactureras	425	0,5%
Actividades financieras y de seguros	298	0,4%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	255	0,3%
Alojamiento y servicios de comida	223	0,3%
Otras actividades de servicios	203	0,2%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	118	0,1%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	70	0,1%
Explotación de minas y canteras	50	0,1%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	24	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	5	0,0%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	2	0,0%
Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	1	0,0%
Total	82.897	100,0%

Fuente: DIAN. * Incluye las deducciones imputables conforme a lo señalado en el instructivo de diligenciamiento del formulario F-210 de personas naturales para el año gravable 2018. ** Datos estimados. Se calculan a partir de la información de las declaraciones del impuesto de renta de las personas naturales del año gravable 2018.

A.1.1.3 Descuentos tributarios

El costo fiscal total de los descuentos tributarios en el año gravable 2019 ascendió a \$4.988mm, donde \$4.533mm corresponden a las personas jurídicas y se estima que las personas naturales solicitaron descuentos por el año gravable 2019 por un monto de \$455mm (Tabla AP1.2).

La utilización de este beneficio por parte de las personas jurídicas se incrementó 332,2% entre 2018 y 2019. Dos subsectores económicos (industrias manufactureras y comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas) representaron el 41,5% del total declarado por el año gravable 2019, acumulando \$1.881mm. El número de empresas que utilizaron descuentos tributarios en el año 2018 fueron cerca de 7.700 empresas. En el año gravable 2019, este número se acercó a 32.500.

Las sociedades que utilizaron descuentos lograron reducir su impuesto básico de renta, en promedio, en 13,2%. Diez de los diecinueve subsectores económicos presentan

una reducción superior al promedio, encabezados por los subsectores de actividades artísticas, de entretenimiento y recreación, con 21,3%; comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas; y alojamiento y servicios de comida, con 20,4% cada uno (Tabla AP1.10).

Tabla AP1.10 Descuentos tributarios de las personas jurídicas. Total declarantes. (MM). Año gravable 2019*

Subsector económico	Valor	Participación %	Descuentos/ Impuesto básico de renta**
Industrias manufactureras	963	21,2%	17,6%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	918	20,3%	20,4%
Actividades financieras y de seguros	764	16,9%	15,6%
Explotación de minas y canteras	573	12,6%	8,5%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	409	9,0%	11,4%
Transporte y almacenamiento	149	3,3%	4,1%
Información y comunicaciones	140	3,1%	19,9%
Construcción	126	2,8%	10,4%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	126	2,8%	20,3%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	83	1,8%	15,1%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	74	1,6%	10,1%
Alojamiento y servicios de comida	56	1,2%	20,4%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	46	1,0%	12,9%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	40	0,9%	7,6%
Actividades inmobiliarias	26	0,6%	7,3%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	21	0,5%	21,3%
Educación	10	0,2%	18,5%
Otras actividades de servicios	6	0,1%	19,0%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	2	0,0%	5,3%
Total	4.533	100,0%	13,2%

Fuente: DIAN. * Datos preliminares. ** Corresponde al total impuesto sobre las rentas líquidas gravables de las empresas que utilizaron el beneficio.

Los descuentos tributarios de las personas jurídicas del sector privado concentran el 83,2% del total de los descuentos (\$3.773mm) (Tabla AP1.11). En este subconjunto de personas jurídicas, los primeros cuatro subsectores concentran el 77,2%. Para el sector público/mixto, el valor de los descuentos ascendió a \$760mm, ubicándose en primer lugar el subsector suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.

Tabla AP1.11 Descuentos tributarios de las personas jurídicas declarantes según naturaleza de la sociedad. (MM). Año gravable 2019*

Subsector económico	Total	Público / mixto	Privado	Participación % sector privado
Industrias manufactureras	963	20	942	25,0%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	918	1	918	24,3%
Actividades financieras y de seguros	764	42	722	19,1%
Explotación de minas y canteras	573	241	332	8,8%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	409	355	54	1,4%
Transporte y almacenamiento	149	21	129	3,4%
Información y comunicaciones	140	4	136	3,6%
Construcción	126	1	125	3,3%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	126	3	122	3,2%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	83	68	16	0,4%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	74	0	73	1,9%
Alojamiento y servicios de comida	56	1	55	1,5%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	46	1	45	1,2%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	40	0	40	1,1%
Educación/Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	30	0	30	0,8%
Actividades inmobiliarias	26	1	26	0,7%
Otras actividades de servicios	6	0	6	0,2%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	2	0	2	0,0%
Total	4.533	760	3.773	100,0%

Fuente: DIAN. * Datos preliminares.

Por otra parte, se estima que las personas naturales obtuvieron descuentos tributarios por un valor de \$455mm en el año gravable 2019, de los cuales cerca del 88% corresponderían a descuentos por impuestos pagados en el exterior y otros descuentos. El subsector de asalariados agruparía cerca del 64% del monto total de descuentos calculados, seguido por rentistas de capital y actividades profesionales, científicas y técnicas (Tabla AP1.12).

Tabla AP1.12 Descuentos tributarios de las personas naturales. Total declarantes. (MM). Año gravable 2019*

Subsector económico	Impuestos pagados en el exterior	Donaciones	Otros	Total	Participación %
Asalariados	128,8	25,9	135,0	289,7	63,7%
Rentistas de capital	34,0	5,8	9,6	49,3	10,8%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	11,5	7,5	7,9	27,0	5,9%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	0,7	2,9	15,2	18,8	4,1%
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	2,6	1,0	7,0	10,6	2,3%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	0,7	1,9	6,0	8,6	1,9%
Actividades inmobiliarias	5,6	1,1	1,7	8,4	1,8%
Industrias manufactureras	0,6	0,9	4,4	5,9	1,3%
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	1,8	1,8	2,4	5,9	1,3%
Construcción	0,4	1,9	3,1	5,4	1,2%
Personas naturales subsidiadas por terceros o sin actividad económica	3,2	0,1	0,5	3,7	0,8%
Información y comunicaciones	1,7	0,6	1,4	3,6	0,8%
Actividades financieras y de seguros	3,1	0,1	0,3	3,5	0,8%
Transporte y almacenamiento	0,3	0,5	2,7	3,4	0,8%
Alojamiento y servicios de comida	0,3	0,2	2,2	2,7	0,6%
Educación	0,3	0,7	1,6	2,7	0,6%
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación	1,9	0,1	0,3	2,4	0,5%
Otras actividades de servicios	0,3	0,7	1,3	2,3	0,5%
Explotación de minas y canteras	0,4	0,0	0,1	0,5	0,1%
Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental	0,0	0,1	0,4	0,4	0,1%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	0,0	0,0	0,1	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 / Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Total	198,1	53,8	203,1	455,0	100,0%
Participación	43,5%	11,8%	44,6%	100,0%	

Fuente: DIAN. * Datos estimados. Se calculan a partir de la información de las declaraciones del impuesto de renta de las personas naturales del año gravable 2018.

Tabla AP1.13 Correspondencia entre sector y subsector económico para el año gravable 2019*

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

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

A.1.3 Contratos de estabilidad jurídica años gravables 2018 – 2019⁶

El costo fiscal de los contratos de estabilidad jurídica ascendió a \$1.013mm por el año gravable 2019, representando 0,1% del PIB (Tabla AP1.14). Esto significó una disminución de 27,5% respecto al año gravable 2018, reducción que se presentó en todos los conceptos cuantificados. En particular, para el año gravable 2019 no generaron costo fiscal por este concepto la no liquidación de la sobretasa del impuesto, y la liquidación del impuesto a partir en el sistema de renta presuntiva a un menor porcentaje. En el primer caso, la sobretasa creada por la Ley 1819 de 2016 terminó su vigencia en el año gravable 2018. En relación con el segundo ítem, la Ley 1943 de 2018 modificó el porcentaje de liquidación de la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido de 3,5% en 2018 a 1,5% en 2019, por lo cual no se presenta un tratamiento diferente para las empresas con contrato de estabilidad jurídica respecto a las demás en el año gravable 2019.

El 79,3% del costo fiscal registrado por el año gravable 2019 tiene origen en la deducción por inversión en activos fijos. Sin embargo, el costo fiscal por este rubro pasó

⁶ Mediante la Ley 963 de 2005 se crearon los contratos de estabilidad jurídica, norma que estuvo vigente hasta la expedición de la Ley 1607 de 2012. Con esta Ley se eliminó la posibilidad de suscribir nuevos contratos, a excepción de las solicitudes que estaban en curso en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en el momento de entrada en vigencia de la Ley 1607, y se estableció mantener las condiciones firmadas en los contratos ya vigentes hasta su terminación.

de \$905mm en 2018 a \$803mm en 2019, como consecuencia de un monto menor de inversión estimada en activos fijos respecto del año gravable 2018, y de la tarifa nominal del impuesto a la cual se valora el costo fiscal. El 20,7% restante del costo fiscal en cuestión corresponde a la tarifa diferencial en el impuesto sobre la renta del 15%, que aplica a las personas jurídicas que estabilizaron el artículo 240-1 del Estatuto Tributario (tarifa para usuarios de zona franca).

Tabla AP1.14 Contratos de estabilidad jurídica: costo fiscal en el impuesto sobre la renta años gravables 2018-2019* (MM de pesos y como % del PIB)

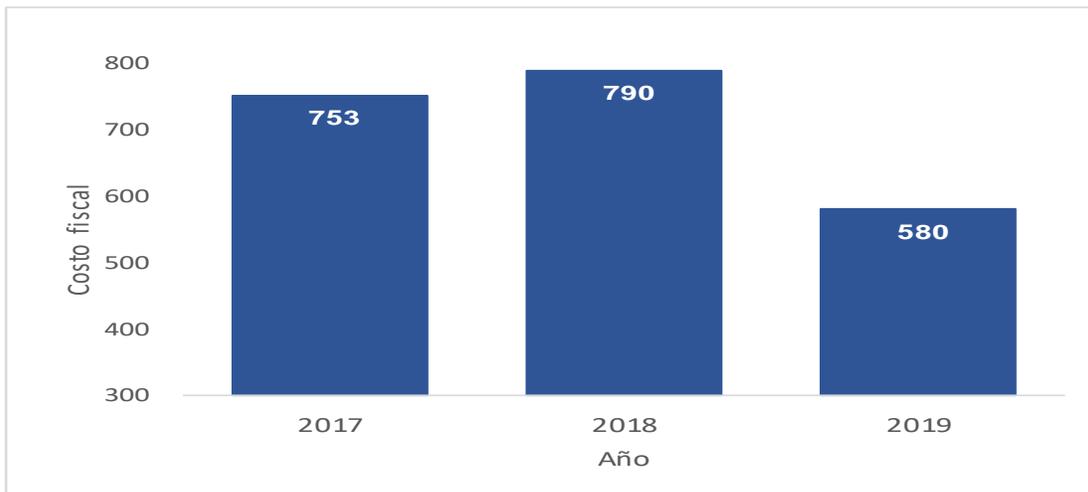
Concepto	2018	2019
Deducción por inversión en activos fijos**	905	803
Tarifa diferencial (menor a la general)***	293	210
No liquidación de la sobretasa****	161	0
Liquidación de la renta presuntiva al 3,0% y no al 3,5% con incidencia en el impuesto sobre la renta líquida gravable*****	38	0
Total	1.397	1.013

Fuente: DIAN. * Datos preliminares. ** Corresponde al valor presentado en la Tabla AP1.1 de este capítulo, así como el que se detalla en la sección correspondiente a este gasto tributario. *** La tarifa general del impuesto sobre la renta para los años gravables 2018 y 2019 es de 33%. Se compara con la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas con contrato de estabilidad jurídica vigente, que es igual a 15%. **** El valor del año gravable 2018 hace parte de la medición del costo fiscal presentado en el numeral relativo a los usuarios de zonas francas por dicho año. ***** La Ley 1943 de 2018 modificó el porcentaje de liquidación de la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido para el conjunto de empresas, de 3,5% en 2018 a 1,5% en 2019, por lo cual no se presenta un tratamiento diferente para las empresas con contrato de estabilidad jurídica respecto a las demás en el año gravable 2019.

A.1.4 Usuarios de Zonas Francas en el impuesto de renta 2018 – 2019

El costo fiscal generado por el tratamiento preferencial en el impuesto de renta (tarifa reducida de 20%) de los usuarios de zonas francas ascendió a 580mm para el año gravable 2019, representando 0,05% del PIB (Tabla AP1.15). Esto representa una disminución cercana al 26,6% frente al año anterior. Se estima que el costo fiscal promedio en los últimos tres años es de \$708mm, destacándose el 2018, año en el que ascendió a \$790mm (0,08% del PIB). El costo fiscal se origina debido a la diferencia de 13 puntos de tarifa en el impuesto de renta de los usuarios industriales y operadores de zonas francas (20%), respecto de la tarifa general aplicable para personas jurídicas por el año gravable 2019 (33%).

Gráfico AP1.15 Costo fiscal por tarifa diferencial en el impuesto de renta años gravables 2017 – 2019 (Miles de millones de pesos)



Fuente: Declaraciones de renta usuarios industriales y operadores de zonas francas
Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos, SGAO-DIAN.