**OFICIO Nº 16810**

**27-06-2018**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

100202208- 0841

Señor

**GUSTAVO A TORO VELASQUEZ**

Presidente Ejecutivo

Cotelco

cra 11A # 69 – 79

Bogotá

**Ref:** Radicado 045351 del 20/12/2017

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección adoptar criterios para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad e igualmente atender aquellas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación general de las normas que, en materia administrativa laboral, contractual y comercial, formulen las dependencias de la Entidad

En atención a su solicitud presentada, concerniente a la prestación de servicios hoteleros, se da respuesta a cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. Se solicita la aclaración de que con base en el [artículo 114-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42481) del Estatuto Tributario (en adelante, “E.T.”), un patrimonio autónomo se encuentra exonerado del pago de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (“SENA”), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (“ICBF”) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, cuando la totalidad de sus miembros que cumpliendo las condiciones de exoneración se encuentren debidamente exonerados.

De acuerdo con la consulta planteada, vale la pena remitirse al artículo mencionado:

“*Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*

*Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.  Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.*

*Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de acuerdo con los incisos anteriores y estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud de acuerdo con el inciso anterior o con el parágrafo 4º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, estarán exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Sena y el ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*

*(…)”*

De acuerdo con lo anterior, para que un patrimonio autónomo se encuentre exonerado del pago de aportes parafiscales, la totalidad de sus miembros, es decir los que conforman el consorcio, la unión temporal o el patrimonio autónomo deben estar exonerados de manera individual de dichos pagos.

Por otra parte, es importante traer a colación el artículo 27 y 28 del Código Civil que establece:

*ARTÍCULO 27. <INTERPRETACIÓN GRAMATICAL>.  Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.*

*Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.*

*Ir al inicio (Sic)*

*ARTÍCULO 28. <SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS>.  Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.*

Por lo tanto, lo establecido en el inciso tercero del [artículo 114-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42481) del E.T. cuando dice ”….*Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales…”,*no requiere interpretación alguna por parte de este despacho, porque es clara la ley y taxativa al determinar que la totalidad de los miembros que conformen los consorcios, uniones temporales y patrimonios deben estar exonerados del pago del aporte.

1. Se solicita que la tarifa de retención que deberá efectuar el fiduciario a favor de los beneficiarios de una sociedad extranjera o una persona natural sin residencia en el país de un patrimonio autónomo, cuyo objeto sea la explotación de establecimientos hoteleros nuevos, remodelados o ampliados, sea del 9% y no del 15%, teniendo en cuenta que la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios es del 9% para este tipo de actividades.

De acuerdo con el Concepto 13279 del 30 de mayo de 2017:

*“Si el beneficiario es una sociedad extranjera o una persona natural sin residencia en el país: En este caso, las rentas que devengue dicha sociedad, provenientes de dicho fideicomiso, se consideran un pago al exterior.  Teniendo en cuenta que no existe un concepto específico de retención en la fuente para esta situación, es necesario aplicar la tarifa del 15% de que trata el artículo 415 del Estatuto Tributario.  Así, la sociedad extranjera o la persona natural estarán en obligación de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios y liquidará dicho impuesto a la tarifa del 9% (Cfr. Arts. 240 y 592, ET).”*

Si bien es cierto que la tarifa del impuesto sobre la renta para este tipo de actividades es del 9%, no es posible concluir que la tarifa de retención en la fuente aplicable debe coincidir con dicha tarifa.  Es claro que el legislador decidió otorgar esta tarifa preferencial del impuesto sobre la renta a estas actividades, pero no determinó la tarifa de retención en la fuente que debía ser practicada.

Por lo anterior, se mantiene la doctrina dispuesta en el Concepto 13279 de 2017, al establecer que la tarifa aplicable para pagos al exterior es de 15%, independientemente que la tarifa del impuesto sobre la renta sea del 9% para este tipo de actividades.

3. Se solicita revocar el Concepto 006401 del 22 de marzo de 2017, teniendo en cuenta que dicho concepto establece que las personas naturales que desarrollen la actividad hotelera estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios.

Al respecto se le informa que tal solicitud ya fue resuelta mediante oficio 000358 del 15 de marzo de 2018, en donde se confirma el Concepto 006401 del 22 de marzo del 2017.  Por consiguiente, se adjunta el oficio a la presente consulta.

4. Se consulta si los servicios turísticos originados en paquetes, comercializados por parte de cualquier tipo de agencia de viajes o por establecimientos hoteleros, debidamente inscrita en el Registro Nacional de Turismo, a favor de un no residente en Colombia, se encuentran exentos de IVA.

De acuerdo con el numeral d) del [artículo 481](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del E.T., se encuentran exentos:

“*d) Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996.  En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viaje.*

*De igual forma, los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el registro nacional de turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior.”*

Que dentro de la lectura del considerando del Decreto 297 de 2016, el cual modificó el Decreto 2646 del 2013, hoy compilado en el artículo 1.3.1.11.1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, se tuvo como finalidad lo siguiente:

*“Que se hace necesario unificar la reglamentación de la exención prevista en el literal d) del*[*artículo 481*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601)*del Estatuto Tributario para incluir los servicios turísticos originados en paquetes vendidos por las agencias operadoras y hoteles inscritos en el registro nacional de turismo para ser utilizados en el territorio nacional por los residentes en el exterior, que ingresen a este con fines de cultura u otros eventos, o tratamiento médico.”*

En ese sentido el artículo establece.

***“Art. 1.3.1.11.1.  Exención del IVA sobre los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano.****Conforme con lo previsto en el literal d) del*[*artículo 481*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601)*del Estatuto Tributario, se consideran servicios exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución bimestral los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano,****originados en paquetes vendidos por las agencias operadoras u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo,****según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996.****En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.***

*Así mismo se consideran servicios exentos del impuesto sobre las ventas los servicios hoteleros vendidos por los hoteles a las agencias operadoras, siempre y cuando el beneficiario de los servicios prestados en el territorio nacional sea un residente en el exterior.*

*…….*

***Parágrafo 1º.***

*(…)*

*El extranjero residente en el exterior deberá acreditar su condición mediante la presentación del pasaporte original; la tarjeta Andina o la tarjeta de Mercosur comprobando su estatus migratorio con el sello vigente de Permiso de Ingreso y Permanencia PIP-3, o PIP-5, o PIP-6, o PIP-10; o la Visa Temporal vigente TP-7, o TP-11, o TP-12;  según sea el fin que asiste al residente en el exterior para ingresar al país sin el ánimo de establecerse en este, de acuerdo con lo señalado el Decreto 1067 de 2015, modificado por el Decreto 1743 de 2015, y en la Resolución 5512 de 2015 del Ministerio de Relaciones Exteriores, y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan, y siempre y cuando se trate de la adquisición de servicios turísticos vendidos bajo la modalidad de planes o paquetes turísticos por las agencias operadoras y hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, incluidos los vendidos por hoteles inscritos a las agencias operadoras.*

*El nacional acreditará su condición de residente en el exterior, mediante la presentación de la documentación expedida por las autoridades del país de residencia…”*

Que el Artículo 2.2.1.11.1.4. del Decreto 1067 de 2015, determina que El Ministerio de Relaciones Exteriores, reglamentará mediante Resolución todo lo concerniente a la clasificación de las Visas, sus requisitos y demás trámites y procedimientos relacionados con la materia.

Por lo tanto el Ministerio de Relaciones Exteriores expidió la Resolución No. 5512 de septiembre 4 de 2015, estableciendo en su artículo 4 lo siguiente:

*ARTÍCULO 4o. DE LA VISA TEMPORAL (TP).  El Ministerio de Relaciones Exteriores podrá expedir Visa TP en los siguientes casos.*

*(…)*

*TP-7  Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional en desarrollo de alguna de las siguientes actividades u ocupaciones: En calidad de pensionado o rentista; de socio o propietario de sociedad; para recibir tratamiento médico y para el extranjero acompañante de aquel que recibirá el tratamiento médico; propietario de inmueble; para el ejercicio de oficios o actividades independientes y para el ejercicio de ocupaciones o actividades no previstas en el presente capítulo, la vigencia de la visa será hasta de un (1) año con múltiples entradas.*

*La permanencia del extranjero titular de esta visa será del total de su vigencia.*

*TP-11.  Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional para actividades de descanso o esparcimiento, la vigencia de la visa será de hasta por un (1) año, con múltiples entradas, sin perjuicio de que el extranjero solicite una vigencia inferior en razón a la actividad que va a desarrollar en territorio nacional.*

*La permanencia del extranjero titular de esta visa será de máximo ciento ochenta (180) días continuos o discontinuos durante la vigencia de la visa.*

*TP-12.  Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional para asistir o participar con o sin contrato de trabajo, en eventos académicos, científicos, artísticos, culturales, deportivos, para brindar espectáculo público, para presentar entrevista en un proceso de selección de personal de entidades públicas o privadas, capacitación empresarial, contactos comerciales o empresariales y cubrimientos periodísticos, la vigencia de la visa será de noventa (90) días, con múltiples entradas.*

*La permanencia del extranjero titular de esta visa podrá ser por el total de su vigencia.*

*(…)*

***El ARTÍCULO 2.2.1.11.2.6.  Permiso de ingreso y permanencia.****Del Decreto 1067 de 2015.  La Unidad Administrativa Especial Migración Colombia podrá otorgar Permiso de Ingreso y Permanencia (PIP) en los siguientes casos::*

***(…****)*

***\*PIP-3.****Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional para recibir tratamiento médico.  En el presente caso el permiso se otorgará por noventa (90) días calendario.*

***(…****)*

***\*PIP-5.****Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional para actividades de descanso o esparcimiento en calidad de turista.  En el presente caso el permiso se otorgará por noventa (90) días calendario.*

***\*PIP-6.****Al extranjero que desee ingresar al territorio nacional para asistir o participar sin vinculación laboral, en eventos académicos, científicos, artísticos, culturales, deportivos, para presentar entrevista en un proceso de selección de personal de entidades públicas o privadas, capacitación empresarial, contactos o gestiones comerciales o empresariales y cubrimientos periodísticos.  En el presente caso el permiso se otorgará por noventa (90) días calendario…”*

Que de acuerdo a lo anterior, este despacho interpreta que la exención del impuesto sobre las ventas que establece el literal d) del artículo 481 del estatuto tributario aplica al sujeto que recibe el servicio, es decir, prestados a residentes en el exterior (extranjeros o nacionales) que ingresen al territorio nacional sin el ánimo de establecerse en Colombia, que acrediten tal condición con los documentos y requisitos establecidos en el parágrafo 1 del artículo 1.3.1.11.1. del Decreto 1625 de 2016 y cuyo ingreso al país es para fines turísticos, por consiguiente, es independiente a través de quien se realice el pago del servicio objeto de la exención, esto puede ser de manera directa por el no residente o a través de las agencias que vende el paquete turístico.

5. Se solicita indicar cómo se registra en el formulario de impuesto nacional al consumo la exención otorgada a Organizaciones No Gubernamentales, el Banco Interamericano de Desarrollo y las Embajadas.

Teniendo en cuenta que el Capítulo 22 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, compiló el Decreto 153 de 2014, el cual establece el procedimiento para hacer efectiva la exención del impuesto sobre las ventas y del impuesto nacional al consumo a diplomáticos, organismos internacionales y misiones diplomáticas y consulares.

Por lo tanto, en dicho capítulo se establece que serán a través de los Jefes de Misión o Representantes de Organismos Internacionales los que deberán adelantar la solicitud de devolución de estos impuestos a través de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, con el lleno de los requisitos que se establecen los artículos del 1.6.1.22.1. al 1.6.1.22.9. del Decreto 1625 de 2016.

Con base en lo anterior, este despacho interpreta que los responsables del impuesto sobre las ventas y del impuesto nacional al consumo cuando vendan o presten servicios a diplomáticos, organismos internacionales y misiones diplomáticas y consulares, deberán facturar, cobrar el impuesto, declararlo y pagarlo de la misma forma en que se realiza para cualquier otro tipo de contribuyente; por esta razón en los formularios que se prescriben para cumplir la obligación de declarar no requiere ningún ajuste sobre la materia.

6. Con respecto a remodelaciones del establecimiento ¿con qué término cuentan los prestadores de servicios turísticos de alojamiento que sean beneficiarios de la tarifa del 9% establecida en el parágrafo 1º del artículo 240 del Estatuto Tributario?

El parágrafo 1º del [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del E.T. establece:

*“A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del*[*artículo 207-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)*del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 10 de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.” (subrayas fuera del texto).*

De la transcripción de la norma y en concordancia con la pregunta realizada por el consultante sobre la remodelación de establecimiento (Sic) hoteleros, la cual se enmarca dentro del numeral 4 del [artículo 207-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876) del Estatuto Tributario, que dice:

*“…4.  Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.*

*La exención en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado.*

*En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo.”*

A su vez los requisitos y condiciones, tales como plazos y acreditaciones, que debieron cumplir los contribuyentes para acceder al beneficio tributario mencionado en el numeral anterior, fueron reglamentados mediante los decretos 2755 del 2003 y 4350 de 2010 compilados en los artículos 1.2.1.22.13 y 1.2.1.22.14 del Decreto 1625 de 2016, en tal sentido, para que los contribuyentes puedan acceder a la tarifa establecida en el parágrafo 1º del [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del E.T., es decir para las personas jurídicas, deben ajustarse a la reglamentación mencionada anteriormente.

7. Se solicita aclarar si los servicios accesorios al servicio de alojamiento se encuentran gravados a la tarifa del 9%.

Respecto a la consulta formulada, y considerando que el parágrafo 1º del [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del E.T. establece en especial lo siguiente *“…las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del*[*artículo 207-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)*del Estatuto Tributario…”,*y considerando que el artículo 1.2.1.22.15. del Decreto 1625 de 2016 (compilado del artículo 9 del Decreto 2755 de 2003) definía el alcance de servicios hoteleros y a su vez este despacho en doctrina anterior a la reforma tributaria ha considerado los servicios hoteleros como **el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados directamente por el establecimiento hotelero o por el operador del mismo,**y en una interpretación armónica y sistemática de la ley en donde el [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del E.T. hace una remisión al numeral 4 del [artículo 207](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=273) Ibídem (rentas hoteleras), para el cual aplicaba la definición de servicios hoteleros mencionada anteriormente, concluye este despacho que jurídicamente se puede seguir aplicando esta misma definición para las rentas que se mencionan en el parágrafo 1 del [artículo 240](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del E.T.

En los anteriores términos se da claridad a la interpretación de la norma tributaria.  Así mismo, cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [http://www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/) siguiendo los íconos: “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica