



STP

MINHACIENDA

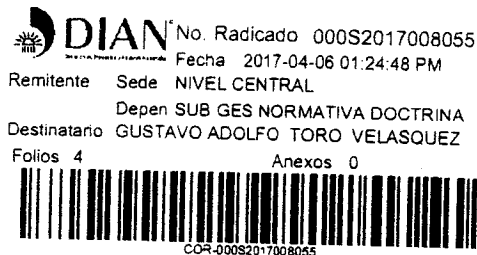


www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 05 ABR. 2017

100208221-000723



Señor

**GUSTAVO ADOLFO TORO VELÁSQUEZ**

Presidente Ejecutivo

Asociación Hotelera y Turística de Colombia – COTELCO

[cotelco@cotelco.org](mailto:cotelco@cotelco.org)

Carrera 11A #69-79

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 1111 del 7 de marzo de 2017

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto a las ventas Impuesto Nacional al Consumo
Descriptores	Renta Exenta por Servicios Hoteleros Prestados en Nuevos Hoteles Responsables del Impuesto Sobre las Ventas - Cuentas en Participacion SERVICIO DE RESTAURANTE Y BAR PRESTADO EN ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES CON ACTIVIDADES MIXTA
Fuentes formales	Artículos 18, 48, 102, 114-1, 207-2, 240, 245, 378, 391, 392, 406, 407, 512-1, 512-8 y 512-9 del Estatuto Tributario, 1.2.1.22.10 a 1.2.1.22.15, 1.2.4.4.14, 1.2.6.6 y 1.2.6.8 del Decreto 1625 de 2016; Concepto No. 036386 del 15 de junio de 2005 y Oficio No. 099599 del 24 de noviembre de 2006.

Cordial saludo, Sr. Toro Velásquez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección 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.

Mediante el radicado de la referencia formula una serie de preguntas relacionadas con la exención de las rentas hoteleras en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, las cuales se resolverán cada una a su turno, así:

1. "¿Las normas reglamentarias relacionadas con la 'renta exenta' en servicios

*hoteleros prestados en hoteles nuevos, modificados y/o remodelados, así como las condiciones de inversión compiladas en los artículos 1.2.1.22.10 a 1.2.1.22.15 siguen siendo aplicables a los establecimientos hoteleros que se encuentran en el tratamiento preferencial de `renta exenta` por haber cumplido con las condiciones de inversión enunciadas en el artículo 207-2 y sus normas reglamentarias?"*

*"¿[A] qué tarifa del Impuesto sobre la Renta se encuentran gravadas las rentas provenientes de la prestación de servicios en hoteles en construcción cuyo avance de obra a 31 de diciembre de 2017 sea igual o superior al 61%?"*

Si bien el artículo 207-2 del Estatuto Tributario contempla como rentas exentas las provenientes de "[s]ervicios hoteleros prestados en nuevos hoteles" (numeral 3) y de "[s]ervicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen" (numeral 4) en los términos fijados por la ley, lo cierto es que la exención en comento fue derogada tácitamente en la Ley 1819 de 2016.

En efecto, la referida reforma tributaria – en su artículo 100 – modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, norma en cuyo parágrafo 1° se dispone:

*"PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o 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.*

*Lo aquí dispuesto **no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este parágrafo.**"*  
(negrilla fuera de texto).

Así las cosas, es menester comprender lo siguiente:

- Que las normas reglamentarias de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 *ibídem*, compiladas en los artículos 1.2.1.22.10 a 1.2.1.22.15 del Decreto 1625 de 2016, particularmente aquellas relacionadas con los requisitos y/o condiciones para acceder al tratamiento fiscal preferencial, son aplicables respecto de las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en hoteles cuya construcción, remodelación y/o ampliación ocurra hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ello no significa que por el periodo gravable 2017 y siguientes se mantenga la exención objeto de consulta, ya que – con ocasión de lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016 – la aplicación del mencionado beneficio tributario únicamente cubija las rentas en comento obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2016.

- Que a partir del 1° de enero de 2018, las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en hoteles que sean construidos, remodelados y/o ampliados a partir de la citada fecha, estarán sometidas a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios (33%).

Para un mejor entendimiento de las antepuestas conclusiones, se presentan los siguientes ejemplos, advirtiendo que la exención se adicionó a la normativa tributaria mediante la Ley 788 de 2002 para hoteles que se construyeran, remodelaran y/o ampliaran dentro de los 15 años siguientes a partir de la vigencia de la misma, por un término de 30 años.

	Tarifa del 0%	Tarifa del 9%	Tarifa del 33%
Hotel construido, remodelado y/o ampliado en el año 2006 en los términos definidos por la ley y sus normas reglamentarias	Desde el año 2006 hasta el año 2016	Desde el año 2017 hasta el año 2036	A partir del año 2037
Hotel construido, remodelado y/o ampliado en el año 2017 en los términos definidos por la ley y sus normas reglamentarias	No aplica	Desde el año 2017 hasta el año 2037	A partir del año 2038
Hotel construido, remodelado y/o ampliado en el año 2018	No aplica	No aplica	A partir del año 2018

2. “¿[L]a Fiduciaria debe emitir certificado de ingresos y retenciones a cada uno de los beneficiarios en una periodicidad mensual, o en la periodicidad en la que se generen ingresos a su favor?”

En lo relacionado con el tratamiento fiscal de los contratos de fiducia mercantil, el inciso 2° del artículo 102 del Estatuto Tributario – modificado por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016 – se continua con un régimen de transparencia, a partir del cual *“los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario”* (negrilla fuera de texto), aclarando que *“[c]uando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad se observará la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario”*.

A su vez, de manera palmaria, el párrafo 3° del artículo 102 *ibidem* establece que, para efectos de lo anterior, *“el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo”* mediante una certificación (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, la ley no hace referencia a un certificado de ingresos y retenciones propiamente, certificado que en términos legales únicamente corresponde a aquel que expiden los empleadores agentes de retención a sus trabajadores asalariados, de acuerdo con lo señalado en el artículo 378 del Estatuto Tributario.

3. “Los establecimientos hoteleros que son operados mediante la figura de

*fideicomiso, ¿están obligados a pagar aportes parafiscales y salud sobre los empleados que ganan menos de 10 SMLMV, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016?”*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario, el patrimonio autónomo empleador estará exonerado *“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”* siempre y cuando:

- Los fideicomitentes y/o beneficiarios *“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 1° y 2° del mismo artículo 114-1, y
  - Los fideicomitentes y/o beneficiarios *“estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud”* de acuerdo con el inciso 2° *ibídem* o con el parágrafo 4° del artículo 204 de la Ley 100 de 1993.
4. *“[C]uando se trate de un contrato de esta naturaleza (fiducia) celebrado para operar un establecimiento hotelero construido, nuevo y/o remodelado entre los años 2003 y 2017 (...), y el fideicomitente sea una sociedad extranjera. La fiduciaria al momento de realizar el giro de excedentes hace una retención en la fuente equivalente al 15% del respectivo giro, suma que resulta mucho más alta que el Impuesto sobre la Renta a cargo (del 9%), por lo cual todos los años se generaría un saldo a favor.”*

El parágrafo del artículo 102 del Estatuto Tributario indica que *“[s]in perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes”* (negrilla fuera de texto).

A su vez, el inciso final del artículo 48 *ibídem* apareja que *“[s]e asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos”* (negrilla fuera de texto)

En este sentido, de acuerdo con lo planteado en la pregunta y toda vez que las utilidades repartidas a través de la fiducia se asimilan fiscalmente a dividendos, es menester atender lo consagrado en los artículos 406 y 407 *ibídem* del Capítulo IX – retención en la fuente por pagos al exterior a título del impuesto de renta – del Título III del Libro Segundo del Estatuto Tributario.

El primero prescribe que deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, entre otros.

El segundo, por su parte, insta que en *“[e]n el caso de dividendos y participaciones la tarifa de retención en la fuente será la contemplada en el artículo 391”*, norma que a su vez remite al artículo 245 del Estatuto Tributario que dispone:

*"ARTICULO 245. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS Y POR PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES. <Artículo modificado por el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia **será de cinco por ciento (5%)**.*

*PARÁGRAFO 1o. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la **tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%)** sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.*

*PARÁGRAFO 2. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones." (negrilla fuera de texto).*

5. *"Cuando el hotel celebre operaciones de prestación de servicios turísticos con obligados a practicar retención en la fuente, ¿el pagador deberá retener al establecimiento hotelero el 3,5% del valor del servicio prestado? En caso de ser afirmativa la respuesta (...) esto resulta lesivo del principio de proporcionalidad (...) representa una violación ostensible y gravosa al flujo de caja de los establecimientos hoteleros (...) por lo que se solicita (...) se reglamente si la tarifa de retención bajo el escenario aquí planteado será proporcional a la tarifa de imposición especial del 9%."*

De acuerdo con el párrafo del artículo 1.2.1.22.11 del Decreto 1625 de 2016 son servicios hoteleros *"el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o **complementarios o accesorios** prestados por el operador del establecimiento hotelero"* (negrilla fuera de texto).

En este sentido y de acuerdo con lo expresado en el Concepto No. 036386 del 15 de junio de 2005, las rentas originadas de la prestación de servicios turísticos complementarios o accesorios al servicio básico de hospedaje están sometidas a la tarifa del 9% en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Ahora bien, es menester precisar que, en el entretanto el tema es objeto de reglamentación por parte del Gobierno Nacional, se aplicará la retención en la fuente sobre el pago o abono en cuenta originado de los servicios hoteleros a la tarifa señalada en las disposiciones vigentes.

6. *"¿Los establecimientos hoteleros que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y estén exonerados del pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de parafiscales a favor del SENA e ICBF deberán efectuar autorretención a título de Impuesto sobre la Renta del 0.8%, respecto de cada uno de los pagos o abonos en cuenta que reciba? ¿Qué sucede con los hoteles que dentro de los años 2003 a 2017 se construyan, remodelen y/o demuestren un avance de al menos el 61%?"*

El artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 1° del Decreto 2201 del mismo año, establece:

*“Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1o) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:*

**1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.**

**2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y 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, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.**

(...)

**PARÁGRAFO. No son responsables de la autorretención de que trata este artículo, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones de los numerales 1 y 2 de este artículo.”** (négrilla fuera de texto).

Así las cosas, si una persona jurídica nacional presta servicios hoteleros y está exonerada del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y 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 en las condiciones previamente reseñadas, deberá efectuar la autorretención objeto de consulta a la tarifa del 0.8% (artículo 1.2.6.8 *ibídem* – código actividad económica 5511) a partir del inicio de la vigencia fiscal 2017.

La antepuesta conclusión también se predica respecto de los contribuyentes, personas jurídicas, que hubiesen construido, remodelado y/o ampliado hoteles entre los años 2003 a 2017, de acuerdo con lo dispuesto en las normas reglamentarias de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

7. *“Cuando un establecimiento hotelero sea operado bajo la figura de contrato de cuentas en participación ¿el socio gestor continua siendo el único responsable del IVA y del Impuesto Nacional al Consumo?”*

El régimen de transparencia fiscal contemplado en el artículo 18 del Estatuto Tributario para los contratos de colaboración empresarial únicamente está dado en el marco del impuesto sobre la renta y complementarios, motivo por el cual, no es extensible a los demás tributos.

Así las cosas, es necesario tener en cuenta lo declarado en el Oficio No. 099599 del 24 de noviembre de 2006:

*"(...) las cuentas en participación constituye un contrato de colaboración de carácter privado, suscrito entre dos o más personas naturales o jurídicas, una de las cuales asume el papel de gestor y es quien realiza por su cuenta y riesgo el negocio convenido y por tanto la única persona visible ante terceros.*

*Desde el punto de vista fiscal, la Administración Tributaria es un tercero más y por tanto no ajeno a la regla comercial.*

*El artículo 2° del Estatuto Tributario, dice que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Como se ha visto, en esta clase de contrato es el gestor quien realiza a su nombre, por su cuenta y riesgo el negocio convenido, por tanto es quien adquiere la calidad de sujeto pasivo de las obligaciones tributarias derivadas de tales hechos (...)" (negrilla fuera de texto).*

De manera que, referente al impuesto sobre las ventas y al impuesto nacional al consumo, el gestor continuará con la calidad de responsable.

8. *"En los eventos comercializados y prestados por lo establecimientos hoteleros que incluyan alimentos y bebidas en áreas diferentes a bares o restaurantes, el impuesto a factura sería el Impuesto al consumo del 8%" (sic)*

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 512-1 del Estatuto Tributario "[e]l 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" está gravado con el impuesto nacional al consumo.

A su vez, el artículo 512-8 *ibídem* define restaurantes como "aquellos **establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento.** También se considera que presta el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías y los establecimientos, que **adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas según lo descrito en el presente inciso**" (negrilla fuera de texto).

Por tanto, ya que para efectos fiscales no interesa la denominación que se le dé al establecimiento, es claro que se genera el impuesto nacional al consumo en el expendio de alimentos y bebidas destinadas al consumo que realicen los hoteles, a una tarifa del 8% de conformidad con el inciso 2° del artículo 512-9 *ibídem* .

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y 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 nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina"

y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente



**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P:ARC