

CONCEPTO 358 DEL 15 DE MARZO DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
EDUAR BAYRON BENJUMEA BENJUMEA
Carrera 59 No. 75 AA Sur 75 Casa 51
visioncg@une.net.co
Medellín- Antioquia

Ref: Radicado 100069067 del 23/10/2017

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptor: Rentas Hoteleras/Tarifa personas naturales.
Fuentes Formales: Ley 1819 de 2016 artículos 99 y 100
Estatuto Tributario artículos 235-2, 240 y 272-2

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de Dirección 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.

En el escrito de consulta solicita la revocatoria del Oficio No.006401 de marzo 22 de 2017. Sobre este expresa sus inquietudes respecto del tratamiento tributario para las rentas hoteleras de las personas naturales en razón a las modificaciones y derogatorias que introdujo la ley 1819 de 2016 a las rentas exentas de este sector.

Para el efecto cita el artículo 18 de la Ley 788 de 2003 que adicionó el artículo 207-2 al Estatuto Tributario. Menciona las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016 a estas rentas, en especial el artículo 235-2 que establece cuáles serán las rentas exentas a partir del año 2018, así como el artículo 100 ibídem que modificó el artículo 240 del mismo Estatuto que contiene las tarifas del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas y consagra que estas rentas antes exentas tributaran a la tarifa del 9% por el tiempo que inicialmente se concedió la exención. Expresa, en resumen, que esta tarifa está dada únicamente para las personas jurídicas.

Menciona la Sentencia C- 785/12 sobre los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria que no pueden afectar situaciones ya reconocidas cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior.

Expresa que el nuevo artículo 235-2 en su parecer está dirigido a una situación nueva y particular y que no se ha derogada expresamente el artículo 207-2, por eso no es aplicable para las personas naturales. Continúa que si s (sic) entendiera su derogatoria, puede invocarse de la nueva disposición su inexequibilidad.

Cita la Resolución No.1235 del 28 de junio de 2017 del Ministerio de Comercio Industria y Turismo que modifica la No 1507 de 2018 sobre el procedimiento para acceder a la exención de que trataba el numeral 3 del artículo 207-2 del E.T., lo cual a su juicio se da por que la exención aún existe.

Concluye que la tarifa del 9% del artículo 240 del E.T. no es aplicable a las personas naturales y que para estas continúan exentas las rentas hoteleras que estaban en los numerales 3 y 4 del artículo 207-1. Con lo anterior formula varios interrogantes:

- 1- Cual es el tratamiento que deben dar las personas naturales en su declaración de renta del año gravable 2017 a las rentas hoteleras por nuevos hoteles y/o hoteles remodelados antes del 31 de Diciembre de 2016?
- 2- Si estas rentas están gravadas, cuales son las normas de la reforma tributaria que permiten tal conclusión?

RESPUESTA

Como quiera que estas dos preguntas están relacionadas se absolverán en este aparte.

Como bien se señala en la consulta, el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 235-2 que consagra de manera taxativa cuales rentas se encuentran exentas a partir del año gravable 2018 sin incluir las rentas hoteleras del artículo 207-2.

“ART. 235-2. **-Adicionado. L. 1819/2016, art. 99. Rentas exentas a partir del año gravable 2018.** A partir del 1º de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, **las únicas excepciones legales** de que trata el artículo 26 del estatuto tributario son las siguientes: (...)” resaltado fuera de texto.

De igual manera el artículo 100 de la misma ley que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario fijando una tarifa especial: para ciertas

rentas, entre ellas las hoteleras para las personas jurídicas. Así estableció en el párrafo 1º:

“(...) ...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 párrafo. (...)”

Esta tarifa aplica por virtud de la disposición antes referida, para las personas jurídicas. Al no quedar como exentas en el artículo 235-2 y haberse establecido una tarifa especial en el artículo 240 citado, se configura una derogatoria tácita de las exenciones indicadas, pues como bien lo recordó la Corte Constitucional en la Sentencia C-668/14 de (10) de septiembre de dos mil catorce (2014) “(...) en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita [12]. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. (...)”

En el presente caso es contundente el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 235-1 el Estatuto Tributario, al consagrar que las únicas excepciones legales son las allí señaladas, salvo las ya existentes para las personas naturales, debe entenderse las que el Estatuto Tributario consagra en especial para las personas naturales- dada su calidad- verbi gracia las rentas laborales contenidas en el artículo 206 ibídem.

Claro es que el artículo 100 del ET. no menciona a las personas naturales para gravar las rentas hoteleras de los numerales 3 y 4 del anterior artículo 207-2, ni contempló la Ley 1819 de 2016 alguna que contenga una tarifa particular para las personas naturales. Por tanto y como quiera que uno de los elementos del impuesto es la tarifa la cual debe estar establecida por el legislador, no es facultad del gobierno nacional y menos esta dependencia mediante interpretación doctrinal, fijar o extender para determinados contribuyentes las tarifas especiales que la ley consagró para algunos de ellos.

Es por ello, que el concepto No 0006401 de marzo de 2017 no pudo más que concluir: “(..) En cuanto a las personas naturales, como puede observarse no se hizo mención de ellas en la ley para efectos de gravar sus rentas con esta tarifa especial. En este sentido, es el legislador quien por facultad legal crea y modifica tributos, sin que el ejecutivo tenga tal facultad. Siendo la competencia de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN y su Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina solo la interpretación de las normas tributarias, aduanera y de régimen cambiario de competencia de la DIAN.

Por lo anterior, considera este despacho que las rentas hoteleras de los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas por las personas naturales, estarán gravadas a partir del año gravable 2017 a la tarifa general que corresponda, de conformidad con el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, CAPITULO I. **Determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales.**

Con lo expuesto considera este Despacho que dada la derogatoria tácita de la exención de las rentas hoteleras aquí estudiada, debe reiterarse lo ya expresado en el concepto No. 6401 de marzo de 2017 en cuanto que la exención de las rentas hoteleras que contemplaban los numerales 3 y 4 de entonces artículo 207-2, aplica hasta el año gravable 2016, en tal sentido a partir del año gravable 2017 estarán gravadas a la tarifa general que corresponda a las personas naturales.

Es más que oportuno precisar en este escrito que controversias sobre la constitucionalidad de una disposición y los efectos de esta, que plantea el contribuyente no pueden resolverse en esta instancia por esta dependencia y por lo mismo no pueden ser siquiera estudiadas. Corresponderá al particular si lo estima conveniente instaurar las acciones que considere ante los tribunales respectivos.

3- Si estas rentas están gravadas, ¿como se aplica la disposición contenida en el parágrafo 2 del artículo 235-2 del E.T. o aplica solo para personas jurídicas?

RESPUESTA

El artículo 235-2 del E.T. aquí estudiado, adicionado por el artículo 99 de la ley 1819 de 2016 que enumera taxativamente las rentas exentas del impuesto sobre la renta a partir del año gravable 2018, establece en el parágrafo 2do.:

“ART. 235-2 —**Adicionado. L. 1819/2016, art 99. Rentas exentas a partir del año gravable 2018.** A partir del 1º de enero de 2018, sin perjuicio de las

rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del estatuto tributario son las siguientes:

1. Las rentas exentas de la Decisión 578 de la CAN.
2. Las rentas de que tratan los artículos 4º del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993
3. La renta exenta de que trata el numeral 12 del artículo 207-2 de este estatuto en los mismos términos allí previstos.
4. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

(...)

PAR. 2º—Las rentas exentas de que trata; el numeral 4º, se aplicarán también durante el año 2017 en la medida en que se cumpla con los requisitos previstos en el reglamento correspondiente para su procedencia” -Numeral corregido por el Decreto 936 de 2017 Decreto corrección yerros.-

Observa el despacho que el párrafo 2o. no se refiere expresamente al numeral 4 del artículo 207-2 del E.T. como si lo hizo por ejemplo en el numeral 3 al circunscribir a la renta exenta del numeral 12 del artículo 207-2, razón por la cual no puede concluirse que para el año 2017 se conserve la exención. Esta disposición como se ha señalado, debe analizarse en concordancia con el párrafo 1 del artículo 240 del mismo Estatuto.

En este sentido en el Oficio **008055 de 6 de abril de 2017** señaló al analizar en contexto los artículos 235-2 y 24 en mención:

“(...) 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 párrafo 1º 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 párrafo. (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 cobija las rentas en comento obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Que a partir del 1º 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%). (...)”

En consecuencia para las rentas hoteleras que contenían los numerales 3 y 4 del anterior artículo 207-2 no aplica el contenido del párrafo 1 del artículo 235-2 citado, para el año 2017.

- 4- La respuesta a la pregunta número 4 del escrito está dada en la respuesta a las preguntas uno y dos de este escrito, en cuanto a la tarifa aplicable a las rentas aquí tratadas obtenidas por las personas naturales.
- 5- Si estas rentas están gravadas, podría un contribuyente persona natural que haya construido o remodelado un hotel antes de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios exigidos en su momento, declarar como exentas las rentas obtenidas atendiendo los principios constitucionales de irretroactividad de la ley, seguridad jurídica y confianza legítima?

RESPUESTA

A lo largo de este escrito y en los pronunciamientos expedidos sobre el tema, tales como los Conceptos Nos. 006401 y 008055 de 2017 se ha expresado que esta Dirección es competente para la interpretación (entre otras) de las normas tributarias nacionales. En desarrollo de ello y ante las modificaciones y derogatorias introducidas por la Ley 1819 de 2016, no puede más que estarse a su contenido. De igual manera ante una omisión legislativa no puede por analogía extender el contenido de otra disposición.

Ahora bien, respecto de la exención a las rentas hoteleras que eliminó la Ley 1819 de 2016 no existen derechos adquiridos que permitieran afirmar que eran inmodificables. Esto por cuanto la norma establecía un beneficio para cada periodo gravable-anual- del impuesto sobre la renta. Una vez transcurrida cada anualidad se constituía en expectativa para el contribuyente quien podía o no, dependiendo de las exigencias legales y reglamentarias acceder a dicho tratamiento.

Es oportuno traer a colación lo expresado por el gobierno nacional en la EXPOSICIÓN DE MOTIVOS que acompañó el proyecto de ley, que posteriormente fue expedido como la Ley 1829 de 2016.

"(...)

2.1. 2 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal (...)

Es relevante mencionar que el Congreso está autorizado para hacer las modificaciones que aquí se proponen para las rentas exentas. Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria es amplia y, por esta misma vía, es amplia su facultad de derogar tratamientos tributarios preferenciales. 43

(43 COLOMBIA. Corte Constitucional. C-1060A/01: "Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo").

Por otro lado, los límites naturales a la capacidad del Congreso de crear y modificar tributos -los principios de equidad, eficiencia y progresividad- indican que los beneficios tributarios deben ser excepcionales, taxativas y limitativas. Como se señaló arriba, la mayoría de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta de las personas jurídicas no satisfacen estos principios y generan distorsiones e inequidades en el sistema.

Los beneficios tributarios, si son diseñados e implementados apropiadamente, pueden constituir una herramienta útil para atraer inversión que no se hubiese realizado sin dichos beneficios; no obstante lo anterior, el otorgamiento de

beneficios podría generar los siguientes efectos negativos: a) una disminución del recaudo; b) asignación desproporcionada de recursos a ciertos sectores de la economía, lo cual puede resultar en una ineficiencia; c) costos para la implementación y fiscalización, teniendo en cuenta que los contribuyentes querrán acceder a estos beneficios y, puede, que para lo que se busque el beneficio sea obtener un provecho económico abusando de formas jurídicas.

En atención a lo anterior, la Corte ha resaltado que *"la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"*. 45

Por lo mismo, no existen, respecto de las rentas exentas que aquí se eliminan, derechos adquiridos a conservar esos tratamientos preferenciales de manera indeterminada. La existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento..."

- 6- En cuanto a su última inquietud, respecto de la Resolución No. 1235 de junio 28 de 2017 expedida por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo respecto del cumplimiento de requisitos para acceder a la exención de las rentas hoteleras, informamos que este despacho no puede pronunciarse sobre su contenido, no obstante, se observa que debería ajustarse a los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 y a la doctrina expresada por esta entidad sobre el particular.

Por lo anterior este Despacho no reconsidera ni revoca la doctrina expuesta en el Concepto 006401 del 22 de marzo de 2017.

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 siguiendo los íconos "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina