

**DIAN**  
**Concepto 032856**

10-05-2010

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementario.

**Descriptores:** Rentas Exentas. Servicios Hoteleros

**Fuentes Formales:** Artículo 207-2 E.T. Decreto 2755 de 2003

\*\*\*

**Ref:** Consulta radicado No. 001207 de 04/11/2009.

Atento saludo:

Solicita revisar la doctrina oficial contenida en el Oficio No. 076733 del 18 de septiembre de 2009, frente al pronunciamiento contenido en el Oficio No. 002100 del 11 de noviembre de 2008, sobre la aplicación del beneficio consagrado en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

Conforme con lo establecido en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 00006 de 2009, es función de este Despacho absolver de modo general, 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de resolver su solicitud este despacho considera:

Mediante el Oficio No. 076733 del 18 de septiembre de 2009, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica, a través de uno de sus delegados, atendió una solicitud referente a la exención prevista en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario para los propietarios de suites hoteleras gravadas como predios sirvientes para que el operador las use en la operación del establecimiento hotelero. En este oficio, luego de hacer alusión a la doctrina contenida en los Conceptos 031613 y 075190 de 2004 se concluyó:

” De lo anterior se concluye claramente que la exención otorgada por los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, cobija exclusivamente al establecimiento hotelero (el propietario que desarrolla la actividad), y/o al operador de éste – según el caso, que se encuentre inscrito en el registro nacional de turismo, y que además cumpla los requisitos de (sic) señalados en la ley como en el reglamento para la obtención del beneficio tributario. En este entendido, son ellos quienes podrán reflejar este beneficio en su declaración tributaria ya que directamente prestan los servicios hoteleros y perciben de primera mano las rentas producto de tal actividad.

En consecuencia, las rentas que reciben los propietarios de las unidades habitacionales privadas o suites de hoteles por parte del operador hotelero, no pueden ser objeto del beneficio fiscal toda vez que este recae en quien directamente presta los servicios hoteleros, que para el caso objeto de consulta es el operador. Téngase en cuenta que la exención está condicionada a los servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles o los remodelados, y no respecto del tipo de contrato mediante el cual los propietarios de suites permiten el uso de dichos inmuebles por parte de los operadores para la prestación de los mencionados servicios”.

Como bien lo afirma este pronunciamiento, la exención otorgada por los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario cubre a quienes perciban las rentas producto de la actividad de servicios hoteleros que cumplan con los requisitos previstos en la Ley y en el reglamento.

Ahora bien, para el desarrollo de la actividad hotelera en el país, se han estructurado nuevas formas contractuales y como en cualquier actividad productora de renta, la prestación de servicios hoteleros puede desarrollarla directamente el contribuyente o por intermedio de mandatarios, sin que ello signifique la pérdida del beneficio para el mandante como beneficiario de la renta generada por la prestación de servicios hoteleros.

Es así como el Oficio No. 002100 del 11 de noviembre de 2008 al que alude su solicitud, respondió al planteamiento formulado ante este Despacho para precisar el alcance de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 4, 8 y 9 del Decreto 2755 de 2003 para la procedencia de la exención de la renta, cuando la prestación de servicios hoteleros no se realiza directamente por los inversionistas sino que se delega a un tercero la operación o administración de los hoteles mediante contratos de mandato, cuentas en participación o una asociación conocida como “Joint Venture” y en los casos en los que, en el desarrollo de un proyecto hotelero, participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando la fiducia y copropiedad hotelera, casos en los cuales según se manifestó, se delega igualmente a un tercero operador o administrador del hotel o de la unidad o habitación, bajo los contratos mencionados.

Dentro del marco de generalidad y competencia asignada, la Dirección de Gestión Jurídica emitió pronunciamiento sobre el tema de consulta, donde se concluyó:

“Por tanto, en aquellos casos de inversionistas en nuevos hoteles y en hoteles que se remodelen y/o amplíen en los términos y condiciones consagrados en los numerales 3° y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias, los hoteleros inscritos tienen derecho a la exención sea que presten los servicios hoteleros directamente o a través de mandatarios que operan o administran los hoteles. Por su parte, considera el Despacho que dada la naturaleza eminentemente instrumental de la figura, igual ocurre cuando en el desarrollo de un proyecto hotelero participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando contratos de fiducia mercantil para la intermediación en la prestación de los servicios hoteleros, sobre el supuesto

que el constituyente sea a la vez beneficiario, o cuando siendo propietario de una unidad o habitación en una copropiedad hotelera, el servicio hotelero se presta igualmente por un tercero quien en su condición de mandatario administra el hotel y por tanto la unidad o habitación que hace parte de aquel. Concluyendo, en el caso del mandato es claro, como ya se anotó, que el beneficio aplica para el contribuyente mandante y no para el mandatario administrador de la copropiedad hotelera.

“.....

Otra modalidad utilizada por los inversionistas para el ejercicio de su actividad económica directamente y por ende sin intermediación, es el en “asociación”, con el fin de adelantar proyectos que requieren aunar capitales, conocimientos tecnológicos y esfuerzos temporales propios del desarrollo en determinadas actividades, mediante la utilización de contratos de cuentas en participación, de Riesgo Compartido o Joint Venturo así como consorcios y uniones temporales, casos en los cuales, si bien estas formas de colaboración empresarial en si mismas no tienen el carácter de sujetos pasivos del impuesto, si la tienen las partes contratantes o asociadas en quienes se concretan tanto las obligaciones sustanciales y formales como los beneficios tributarios. De lo anterior puede concluirse igualmente, que en estos casos la exención del impuesto sobre la renta relativa a los ingresos percibidos por concepto de prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles o en hoteles que se remodelen y/o amplíen, procede también cuando la inversión sea efectuada utilizando contratos de Cuentas en Participación, contratos de Riesgo Compartido o Joint Venturo, Consorcios y Uniones Temporales, casos en los cuales la exención procederá en cabeza de las partes o de los miembros de la asociación respecto de la renta que perciban de acuerdo con su participación en el contrato que corresponda, siempre y cuando el servicio hotelero se preste por las partes intervinientes en los contratos o por los miembros de los consorcios y uniones temporales, o por los mandatarios de éstos para la prestación de dichos servicios”.

No sucede lo mismo, según lo expuso el mismo acto, respecto de los ingresos provenientes de títulos emitidos en procesos de titularización inmobiliaria, en razón a que la naturaleza de la renta para su tenedor es diferente a la proveniente de servicios hoteleros y en ningún caso los ingresos provenientes de arrendamientos de nuevos hoteles y de hoteles remodelados y/o ampliados dan lugar al arrendador al beneficio de exención, por tratarse de un tipo de renta diferente a la de prestación de servicios hoteleros.

En el caso de la consulta de que trata el Oficio No. 076733 del 18 de septiembre de 2009, sobre el alcance del beneficio que nos ocupa para los propietarios de suites hoteleras gravadas como predios sirvientes para que el operador las use en la operación del establecimiento hotelero, este Despacho procede conforme con lo solicitado. Veamos:

Una vez revisados los antecedentes administrativos que dieron origen al Oficio 076733, este despacho precisa que el planteamiento formulado fue el siguiente:

“Se encuentran exentas del impuesto sobre la renta, las utilidades percibidas por los propietarios de unas suites hoteleras, quienes en virtud de unas servidumbres de uso y administración que gravan sus inmuebles (predios sirvientes) se encuentran vinculados o asociados jurídicamente a un operador hotelero propietario de otra suite hotelera beneficiaria del gravamen (predio dominante), con la finalidad de prestar servicios hoteleros en un establecimiento (hotel) nuevo o remodelado, para cuya explotación económica los propietarios aportan la tenencia de los mencionados predios dominantes y sirvientes (suites gravada) (...)

En el caso planteado, se deberá evaluar el negocio jurídico efectuado entre los propietarios de los predios sirvientes – sudes hoteleras – y el operador, para establecer si las rentas que reciben los titulares del derecho de dominio de las suites hoteleras, son rentas generadas por la prestación de servicios hoteleros y en consecuencia exentas o por el contrario rentas de naturaleza diferente que no otorgan derecho al beneficio tributario de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

De otra parte, es importante precisar que en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política no es viable extender los beneficios tributarios por vía de una interpretación analógica o extensiva de las normas, no pueden derivarse beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ellas, los cuales **” se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley”** como lo ha sostenido reiteradamente la H. Corte Constitucional.

No basta entonces, que en alguna de las cláusulas del contrato innominado que se suscriba, se exprese que ambas partes – operador y propietarios de las suites hoteleras ( predio sirviente) se “encuentran vinculadas jurídica y económicamente tanto a la actividad económica de prestación de los servicios hoteleros, como a la obtención de las rentas generadas por la prestación de los mismos” para significar que ambas partes perciben rentas derivadas de la prestación de servicios hoteleros, sino que se requiere que la totalidad de actos y negocios jurídicos celebrados, así lo denoten, además del cumplimiento de los demás requisitos previstos en la ley y en el reglamento. Es sabido que en el ejercicio de interpretación de los contratos, hay que desentrañar la real voluntad de las partes contratantes, evaluando el tipo de estipulaciones que las partes hayan acordado, con el fin de dar un correcto y razonado alcance -entre otras,- a las obligaciones tributarias que de el se derivan.

Obsérvese como en el caso de la consulta el operador al adquirir la propiedad del Local Hotel, adquiere entre otros el derecho de operar el Establecimiento Hotelero, es decir no se trata de un mandato o una delegación para la prestación de servicios hoteleros, sino del derecho a operar el establecimiento hotelero o lo que es lo mismo cada uno de los inmuebles que lo conforman, por su parte los propietarios de las suites (predio sirviente), carecen de la tenencia del bien que detenta y se concede al operador quien a su vez distribuye una

contraprestación denominada canon preestablecida por el uso de las unidades de dominio.

En esta oportunidad reiteramos que la renta exenta que goza del beneficio es la proveniente de la prestación de servicios hoteleros, esto es la generada como contraprestación del 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, tal y como lo establece el artículo 9 del Decreto 2755 de 2003 “Por el cual se reglamenta el artículo 207-2 del Estatuto Tributario”. Así mismo, no es posible confundir la naturaleza de la renta y de allí derivar consecuencias jurídicas que no consagra la Ley, es decir que la renta debe corresponder a la que goza del beneficio y no a una de naturaleza diferente.

En consecuencia en este caso, las rentas que perciben los propietarios de las suites hoteleras (predio sirviente) a diferencia de las que perciben los operadores del establecimiento hotelero, no provienen de la prestación de servicios hoteleros, son rentas de capital, generadas en la contraprestación por el uso de los predios, gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios.

En los anteriores términos se ratifica y adiciona la doctrina contenida en el Oficio No. 076733 del 18 de septiembre de 2009 y se ratifica la doctrina contenida en el Oficio No. 002100 de noviembre 11 de 2009.

Finalmente 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: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los iconos: “**Normatividad**” – “**técnica**” y seleccionando los vínculos “**Doctrina**” y “**Dirección de Gestión Jurídica**”.

Atentamente,

**CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS**

Director de Gestión Jurídica