

Ley general del turismo. Exención tributaria. Exención tributaria.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Oficio N° 0571
16-04-2021

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-0571

Bogotá, D.C.

Tema	Ley general del turismo
Descriptor	Exención tributaria
Fuentes formales	Exención tributaria Artículo 45 de la Ley 2068 de 2020. Decreto 1074 de 2015.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta sobre la aplicación de la exención transitoria del IVA prevista en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 a las actividades adelantadas por las agencias de viajes. Adicionalmente, pregunta si los ingresos generados por la venta de paquetes turísticos a personas naturales extranjeras cuyo destino es Colombia se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con la exención de IVA objeto de estudio.

Finalmente, consulta si los ingresos generados por la intermediación en la venta de paquetes turísticos de salud, que incluyen atención médica, acompañamiento de personal asistencial, alojamiento en hoteles, traslados e incluso tours, por parte de agencias de viaje, se encuentran cobijados por la exención señalada en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

1. Análisis sobre la procedencia de la exención de IVA prevista en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 por la prestación de servicios de hotelería y de turismo a residentes en el exterior.

El artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 contempla:

"Artículo 45. Exención transitoria del Impuesto sobre las Ventas (IVA) para servicios de hotelería y turismo. Se encuentra exentos del Impuesto sobre las Ventas (IVA) desde la vigencia de la presente ley y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021 la prestación de los servicios de hotelería y de turismo a residentes en Colombia, incluyendo turismo de reuniones, congresos, convenciones y exhibiciones, y entretenimiento, por quienes cuenten con inscripción activa en el Registro Nacional de Turismo y presten sus servicios en el ejercicio de las funciones o actividades que según la ley corresponden a los prestadores de servicios turísticos".

Así las cosas, y en consideración de lo previsto en el 338 de la Constitución Política, los beneficios tributarios deben aplicarse de forma restrictiva, atendiendo a los elementos objetivos y subjetivos previstos explícitamente en la norma.

Teniendo en cuenta lo anterior, este Despacho destaca que la exención bajo estudio prevé los siguientes presupuestos para su procedencia:

i. El beneficio precitado se aplicará de forma transitoria, esto es, a partir de la vigencia de la Ley 2068 de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2021.

ii. Desde la perspectiva real del tributo, la exención de IVA se encuentra supeditada a la prestación de servicios de hotelería y de turismo a residentes en Colombia. También incluye el servicio de turismo de reuniones, congresos, convenciones y exhibiciones, y entretenimiento.

iii. Desde la perspectiva subjetiva del beneficio tributario, la prestación de los servicios objeto del beneficio deberá ser realizada por **quienes (i) cuenten con inscripción activa en el Registro Nacional de Turismo y (ii) presten sus servicios en el ejercicio de las funciones o actividades que según la ley corresponden a los prestadores de servicios turísticos.**

En consecuencia, la aplicación de la exención del IVA por la prestación de los servicios enunciados dependerá de que la operación económica coincida con la prestación de un servicio de hotelería y turismo a residentes en Colombia, incluyendo el servicio de turismo de reuniones, congresos, convenciones y exhibiciones, y entretenimiento, así como los demás requisitos anteriormente descritos.

Estos conceptos deberán entenderse de conformidad con las disposiciones legales correspondientes, entre otras, lo previsto en el numeral 7 del artículo 3 de la Ley 2068 de 2020 en lo que atañe a la definición de prestador de servicio turístico, el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 y las disposiciones especiales sobre la materia contempladas en la ley anteriormente mencionada, la Ley 300 de 1996 y el Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo.

Ahora bien, frente al primer interrogante planteado por la peticionaria, este Despacho denota que, entre otros requisitos, el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 supedita la aplicación de la exención transitoria del impuesto sobre las ventas a que la prestación de los servicios de hotelería y turismo esté dirigida a **residentes en Colombia**.

Así, ante la ausencia de una definición legal establecida en la Ley 2068 de 2020, el contenido de la expresión “residentes en Colombia” debe entenderse conforme con las reglas de interpretación señaladas en el artículo 30 del código civil colombiano.

"Artículo 30. Interpretación por contexto. *El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.*

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”.

Con base en lo expuesto, el término “residencia” debe ser entendido a partir de la interpretación por contexto o sistemática de las normas que regulan el mismo asunto. Por lo tanto, este Despacho evidencia que el literal d) del artículo 481 del Estatuto Tributario regula una materia de condiciones similares a la exención que nos ocupa; la norma dispone:

"Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. (...)

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”.

Como puede apreciarse, la norma citada alude a una exención tributaria originada por la prestación de servicios turísticos con base en un criterio de **residencia**, de manera que, para efectos interpretativos, se analizará el alcance reglamentario de dicha expresión.

El parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto 297 de 2016 (incorporado en el artículo 1.3.1.11.1 del Decreto 1625 de 2016) reglamentó el artículo

citado, y en ese sentido desarrolló el concepto de residencia en el exterior, de la siguiente manera:

"Artículo 1.3.1.11.1. *Exención del impuesto sobre las ventas en los servicios turísticos. 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 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.*

(...)

Parágrafo 1º. *Para la aplicación de la exención objeto de este decreto, se consideran residentes en el exterior a los extranjeros y a los nacionales que ingresen al territorio nacional sin el ánimo de establecerse en Colombia y que acrediten tal condición con los documentos señalados en este parágrafo.*

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.”.

En virtud de lo anterior, el concepto de residencia en el exterior comprende una característica o atributo de aquella persona nacional o extranjera que permanece o ingresa al territorio nacional sin el ánimo de establecerse en Colombia, y que acredita 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 sea para fines turísticos. Así lo ha interpretado esta Subdirección por medio del Oficio 016810 de 2018.

En consecuencia, para efectos interpretativos la expresión “residentes en Colombia” consagrada en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020, se debe interpretar en el sentido que los servicios turísticos y de hotelería que pretendan gozar de la exención de IVA deberán ser prestados a personas naturales nacionales o extranjeras establecidas permanentemente en Colombia de acuerdo con las disposiciones correspondientes.

En conclusión, si una agencia de viajes presta servicios de hotelería y turismo en favor de personas que **no son residentes en Colombia**, dichos servicios no gozarán del beneficio tributario señalado en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020. Lo anterior, sin menoscabo de la eventual aplicación de la exención señalada en el literal d) del artículo 481 del Estatuto Tributario cuando se reúnan los requisitos para ello.

2. Análisis de la aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 a la intermediación por parte de agencias de viajes para la prestación de servicios turísticos de salud.

A. Servicios de intermediación

Como se indicó en el primer aparte de esta respuesta, el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020 prevé una exención transitoria del IVA por la prestación

de servicios de hotelería y turismo a residentes en Colombia, incluyendo turismo de reuniones, congresos, convenciones y exhibiciones, y entretenimiento.

Así las cosas, entre otros requisitos ya explicados para la aplicación de este beneficio tributario, la norma prevé que el prestador de los servicios debe contar con una inscripción activa en el Registro Nacional de Turismo y que adicionalmente preste sus servicios en el ejercicio de las funciones o actividades que según la ley corresponden a los prestadores de servicios turísticos.

En consecuencia, para determinar si una agencia de viajes y turismo puede gozar de la aplicación de esta exención por la intermediación para la prestación de servicios de hotelería y turismo, es menester analizar el alcance de la definición de prestador de servicio turístico establecida en la Ley 2068 de 2020.

El numeral 7 del artículo 3 de la Ley 2068 de 2020 definió el concepto de prestador de servicio turístico, así como las funciones que se podrían desempeñar en el marco de la prestación de dicho servicio, de la siguiente manera:

"Artículo 3 de la Ley 2068 de 2020. 7. Prestador de servicio turístico. Toda persona natural o jurídica domiciliada en Colombia o en el extranjero, que, directa o indirectamente preste, intermedie, contrate, comercialice, venda o reserve servicios turísticos a que se refiere esta ley. El prestador de servicios turísticos deberá inscribirse en el Registro Nacional de Turismo previamente a la prestación de servicios turísticos": (Subrayado fuera de texto original).

Con base en lo expuesto, para este Despacho resulta claro que un prestador de servicios turísticos puede prestar dichos servicios de forma directa o indirecta, en tanto cumpla con las características y funciones previstas como prestador de servicios turísticos, incluyendo la inscripción en el Registro Nacional de Turismo, y las demás disposiciones especiales sobre la materia.

Por lo tanto, los servicios de intermediación prestados por las agencias de viajes y turismo se encuentran cubiertos por la exención bajo análisis, siempre y cuando (i) sea una intermediación para la prestación de servicios de hotelería y turismo destinados únicamente a residentes en Colombia (ver punto 1 de este documento), lo cual no incluye la tarifa administrativa analizada en el Concepto 100208221-0186 Rad. 901113 de 2021, ni la intermediación o prestación directa de los servicios previstos en el numeral 5 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 43 de la Ley 2068 de 2020 y (ii) se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020.

Lo anterior hace sentido a partir de la lectura de las funciones definidas reglamentariamente para las agencias de viaje y turismo en calidad de prestadoras de servicios turísticos. Así, el artículo 2.2.4.3.1.3. del Decreto 1074 de 2015 señala:

"Artículo 2.2.4.3.1.3. Funciones de las Agencias de Viajes y Turismo. *Las Agencias de Viajes y Turismo cumplirán las siguientes funciones:*

- 1. Organizar, promover y vender planes turísticos nacionales, para ser operados por las Agencias de Viajes Operadoras establecidas legalmente en el país;*
- 2. Organizar, promover y vender planes turísticos para ser operados fuera del territorio nacional.*
- 3. Reservar y contratar alojamiento y demás servicios turísticos.*
- 4. Tramitar y prestar asesoría al viajero en la obtención de la documentación requerida para garantizarle la facilidad de desplazamiento en los destinos nacionales e internacionales.*
- 5. Prestar atención y asistencia profesional al usuario en la selección, adquisición y utilización eficiente de los servicios turísticos requeridos.*

6. *Reservar cupos y vender pasajes nacionales e internacionales en cualquier medio de transporte.*

7. *Operar turismo receptivo, para lo cual deberán contar con un departamento de turismo receptivo y cumplir con las funciones propias de las Agencias de Viajes Operadoras”.*

Como puede apreciarse, en adición a la autorización legal descrita, el Decreto 1074 de 2015 dispuso como funciones de las agencias de viaje y turismo, en calidad de prestadores de servicios turísticos, el ejercicio de actividades de intermediación para la prestación de servicios turísticos.

B. Turismo de salud

Para efectos de determinar la aplicación de la exención de IVA objeto de estudio a la operación económica descrita por la petitionaria, respecto de los servicios de turismo de salud, el artículo 19 de la Ley 2068 de 2020 definió el turismo de salud de la siguiente manera:

“Ley 2068 de 2020, artículo 19. Turismo de Salud. El Estado reconoce el turismo de salud y promoverá su desarrollo como turismo interno y receptivo, entendido este como aquel al que acuden nacionales o extranjeros en el territorio nacional a fin de someterse a un procedimiento médico, quirúrgico u odontológico acreditado, accesible con garantías de seguridad y de alta calidad. El gobierno se encargará de incluir dentro del Plan Sectorial de Turismo directrices y programas de apoyo específicos para esta modalidad de turismo, incluidos programas de divulgación de la oferta”.

En consecuencia, para la aplicación de la exención del IVA a la intermediación de servicios turísticos de salud, se debe evaluar cuáles de dichos servicios califican dentro de la categoría de servicios de hotelería y turismo en los términos señalados en la Ley 2068 de 2020, la Ley 300 de 1996 y el Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, así como el cumplimiento del elemento temporal y subjetivo de la exención prevista en el artículo 45 de la Ley 2068 de 2020.

Por consiguiente, si una persona natural o jurídica calificada como prestador de servicios turísticos debidamente inscrito, ofrece los servicios que en el ejercicio de sus funciones o actividades, según la ley son propios de estos prestadores, pero adicionalmente ofrece servicios no comprendidos en la exención, debe llevar cuentas separadas que permitan diferenciar los servicios exentos de los gravados, ya que la exención no recae en sí misma sobre el operador turístico sino sobre los servicios de hotelería y turismo prestados en el marco de la ley.

En todo caso, si existiere duda en torno a los servicios turísticos que ofrece en concreto una agencia de viajes y turismo y si los mismos están enmarcados dentro del concepto de servicio turístico, tendría que consultarse al Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad"- "Doctrina"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN