

¿EN QUE MEDIDA LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR SON NO
SUJETAS AL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO- IVA?

DIEGO ANDRÉS ADAMES PRADA

UNIVERSIDAD DE LA SABANA
INSTITUTO DE POSGRADOS-FORUM
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ, D.C.
2012

¿EN QUE MEDIDA LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR SON NO
SUJETAS AL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO- IVA?

DIEGO ANDRÉS ADAMES PRADA
ENSAYO JURÍDICO PARA OBTAR POR EL TITULO DE ESPECIALISTA EN
DERECHO TRIBUTARIO

ASESOR:. JUAN CARLOS GALLEGO
DOCTOR EN DERECHO

UNIVERSIDAD DE LA SABANA
INSTITUTO DE POSGRADOS-FORUM
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

Bogotá D.C.,

2012

CONTENIDO

1. LAS INSTITUCIONES DE EDUCACION SUPERIOR.....	4
2. EL IVA EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	7
3. ¿LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR SON EXCLUIDAS O NO RESPONSABLES DEL IVA?.....	10
4. BIBLIOGRAFIA.....	21

¿EN QUE MEDIDA LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR SON NO SUJETAS AL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO- IVA?

El presente escrito tiene como finalidad establecer hasta qué punto las entidades de educación superior colombianas son no sujetas del impuesto del valor agregado- IVA¹. Es decir, se busca determinar en que medida dichas instituciones, teniendo en cuenta su naturaleza de entidades sin ánimo de lucro y su clasificación entre universidad pública y privada, tienen o no a cargo el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal respecto al IVA. Lo cual tiene una implicación económica importante, debido a las alternativas y condiciones legales para solicitar la devolución del IVA pagado por estas instituciones, para que ellas puedan comercializar bienes o prestar servicios, distintos a la educación.

1. LAS INSTITUCIONES DE EDUCACION SUPERIOR

Las instituciones de educación superior tienen su origen a partir de los derechos reconocidos en los artículos 26 y 27 de la Constitución Política de Colombia de 1991², en donde se establece que toda persona es libre de escoger profesión u oficio, de modo que para su ejercicio se deben acreditar los respectivos títulos de idoneidad conforme a lo establecido en la ley. Así mismo, se ordena que al Estado le corresponde garantizar las libertades de enseñanza, aprendizaje, investigación y cátedra.

¹ También se le denomina impuesto a la ventas.

² En adelante C.N.

En tal sentido, los artículos 67 y 68 de la C.N. establecen que la educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social; con la cual se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la técnica, y a los demás bienes y valores de la cultura. Por lo tanto, le corresponde al Estado regular y ejercer la suprema inspección y vigilancia de la educación, al tiempo que se le otorgó a los particulares la posibilidad de fundar establecimientos educativos.

En este orden de ideas, a través de la ley 30 de 1992 se regulo la educación superior. La cual, conforme a sus artículos 1 y 2, se entiende que es un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional, al igual que es considerada como un servicio público cultural, inherente a la finalidad social del Estado.

De suerte que el artículo 16 de la ley 30 de 1992, clasifico las instituciones de Educación Superior en: Instituciones Técnicas Profesionales, Instituciones Universitarias o Escuelas Tecnológicas y Universidades³. Igualmente, el artículo 23 de la citada ley, las clasifica en Estatales u Oficiales, Privadas y de Economía Solidaria.

³ Ley 30 de 1992: “**ARTÍCULO 17.** Son instituciones técnicas profesionales, aquellas facultadas legalmente para ofrecer programas de formación en ocupaciones de carácter operativo e instrumental y de especialización en su respectivo campo de acción, sin perjuicio de los aspectos humanísticos propios de este nivel. **ARTÍCULO 18.** Son instituciones universitarias o escuelas tecnológicas, aquellas facultadas para adelantar programas de formación en ocupaciones, programas de formación académica en profesiones o disciplinas y programas de especialización. **ARTÍCULO 19.** Son universidades las reconocidas actualmente como tales y las instituciones que acrediten su desempeño con criterio de universalidad en las siguientes actividades: La investigación científica o tecnológica; la formación académica en profesiones o disciplinas y la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional. Estas instituciones están igualmente facultadas para adelantar programas de formación en ocupaciones, profesiones o disciplinas, programas de especialización, maestrías, doctorados y post-doctorados, de conformidad con la presente Ley”.

Así las cosas, el artículo 98 de la ley 30 de 1992, dispuso que las instituciones **privadas** de Educación Superior deben ser personas jurídicas de utilidad común, sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones, fundaciones o instituciones de economía solidaria⁴. Es decir, su naturaleza jurídica es de entidad sin ánimo de lucro.

Pero, es del caso aclarar, que **las instituciones de educación superior no son contribuyente del impuesto de renta y complementarios**, de conformidad con el artículo 23 del Estatuto Tributario; aun cuando su naturaleza jurídica es de entidad sin ánimo de lucro. Entidades que en general, al ser contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, gozan de un tratamiento especial⁵

Frente a lo anterior, el párrafo 2º del artículo 1º del Decreto 4400 del 2004, establece que la calidad de una entidad sin ánimo de lucro, se predica cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de sus actividades no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aún en el momento de su retiro, o por liquidación de la misma. Por lo tanto, en materia de impuestos se deriva un tratamiento tributario especial, el cual está condicionado al cumplimiento de los requisitos del numeral 1º del artículo 1º del citado decreto, siendo estos:

⁴ Es del caso aclarar que el artículo 105 de la Ley 30 de 1992, dispone que las instituciones de Educación Superior creadas por la Iglesia Católica se regirán por los términos del Concordato vigente y por dicha ley.

⁵ Los principales beneficios se encuentran en la tarifa de renta especial del 20%, su excedente es exento de renta, no tienen que calcular renta presuntiva ni anticipo, no se aplica renta por comparación patrimonial, no están sometida a retención en la fuente, salvo por rendimientos financieros, entre otros. Estos beneficios se pueden consultar en el siguiente libro: JARAMILLO DIAZ. Juan Carlos. Entidades sin ánimo de lucro. Editorial Legis. Cuarta edición. Bogotá D.C.

a) Que el objeto social principal sea la realización de actividades de salud, deporte, **educación formal**, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social. b) Que las actividades que realice sean de interés general, y, c) Que los excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social y este corresponda a las actividades enunciadas en el literal a).

En este orden de ideas, las entidades sin ánimo de lucro, en su esencia jurídica no son sociedades comerciales; pero esto no constituye un obstáculo para que estas realicen actividades comerciales para el cumplimiento de su objeto⁶. Posición que se encuentra respaldada por el concepto 020160 del 12 de abril de 2005 de la DIAN⁷. Lo cual significa que puede vender bienes y prestar servicios gravados con IVA.

2. EL IVA EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Para las entidades sin ánimo de lucro, en atención a su naturaleza jurídica, no hay una regulación normativa que les brinde un tratamiento especial en materia del impuesto a las ventas – IVA. Por lo tanto, estas entidades las rigen las reglas generales aplicables a los responsables de este impuesto. Así las cosas, estas

⁶ JARAMILLO DIAZ. Juan Carlos. Conferencia. Régimen Tributario Especial.- Tributación Entidades Sin Ánimo de Lucro.- Sustento Jurídico y Análisis Práctico.

⁷ “(...)Lo anterior no obsta para que la entidad sin ánimo de lucro desarrolle otras actividades de venta de bienes y/o prestación de servicios para proveerse de recursos necesarios para desarrollar su objeto social, siempre y cuando cumpla las condiciones enumeradas en el numeral 1o del artículo 1o del decreto 4400 de 2004”.

serán responsables de este impuesto si realizan el hecho generador del mismo, tal como lo señala el artículo 1 del Estatuto Tributario⁸.

En tal sentido, el artículo 420 del E.T. establece el hecho generador del impuesto a las ventas. Correspondiendo este a la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, la prestación de servicios en el territorio nacional, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.⁹

En relación con lo anterior, la comercialización e importación de bienes corporales muebles y la prestación de servicios gravados por regla general causan el impuesto a las ventas. En tal sentido, se les aplica la tarifa general del 16% o una tarifa diferencial, según sea el caso. En Colombia se aplica el régimen de gravamen general en materia del impuesto sobre las ventas, en virtud del cual todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importaciones de bienes corporales muebles se encuentran

⁸ Estatuto Tributario. “**Art. 1. Origen de la obligación sustancial.** La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

⁹ DIAN. Concepto Unificado de Impuesto Sobre las Ventas. Año 2003 numero 00001 de junio 19 DE 2003. (...) Es preciso señalar que el artículo 420 del Estatuto Tributario consagra el régimen de gravamen general conforme con el cual, todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importación de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente señaladas en las disposiciones legales. Como se observa, el impuesto sobre las ventas recae sobre transacciones básicas y generales, específicamente sobre bienes y actividades, así encontramos que constituye hecho o generador de este gravamen la venta conforme con la definición que para efectos del impuesto contiene el artículo 421 del Estatuto Tributario, la importación de bienes corporales muebles no excluidos expresamente, así como la prestación de servicios en el territorio nacional y la realización de juegos de suerte y azar”.

gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente contempladas por la ley.¹⁰

Sin embargo, el legislador tiene la facultad de consagrar exenciones a los tributos o establecer otras modalidades de trato a los contribuyentes. De ahí que la Corte Constitucional manifestó que:

“En lo pertinente al régimen general del IVA, pueden crearse exenciones o gravámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable; o exclusiones, es decir, exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento. En tal sentido, el legislador puede optar por diversas modalidades de exclusión: subjetiva, objetiva o mixta. La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera; la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta”¹¹.

En tal sentido, los bienes corporales muebles y los servicios excluidos son aquellos que **no** causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley; por consiguiente, quien comercializa dichos bienes o presta esos servicios

¹⁰ Ibíd. “Como principio general es preciso señalar que la doctrina y la jurisprudencia, tanto de la Honorable Corte Constitucional, como del Consejo de Estado son concurrentes al señalar que las excepciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial; en tal sentido su interpretación y aplicación como toda norma exceptiva es de carácter restrictivo y por tanto sólo abarca los bienes y servicios expresamente beneficiados por la Ley que establece la exención o exclusión, siempre y cuando cumplan con los requisitos que para el goce del respectivo beneficio establezca la misma Ley”.

¹¹ Corte Constitucional Sentencia C 341 de 2007. Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil siete (2007). Referencia: expediente D-6552. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto

no tiene que cumplir con la obligación sustancial relacionada con este gravamen. De modo que, estos no tienen derecho a solicitar impuestos descontables, compensaciones, ni devoluciones.

Por otro lado, los bienes corporales y servicios exentos son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a una tarifa del cero por ciento; por lo tanto, quien realiza el hecho generador adquieren la calidad de responsable con con derecho a descuentos (impuestos descontables) y devoluciones, al tiempo que debe dar cumplimiento a otros deberes tributarios, considerados como formales, como realizar la declaración tributaria, efectuar retenciones, etc.

En suma, el responsable del IVA, en caso de realizar operaciones excluidas junto con otras gravadas o exentas, debe llevar registros contables separados de tales operaciones para aplicar los impuestos descontables únicamente sobre las que le dan tal derecho, conforme con lo previsto en los artículos 485 a 498 del Estatuto Tributario. Es del caso indicar, que el servicio de educación es un servicio excluido, si este es prestado por instituciones de educación superior, conforme al numeral 6 del artículo 476 del E.T.

3. ¿LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR SON EXCLUIDAS O NO RESPONSABLES DEL IVA?

Respecto al IVA, el artículo 92 de la ley 30 de 1992, dispone expresamente que las instituciones de educación superior no son responsables de este impuesto:

“ARTÍCULO 92. *Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento”.*

En efecto, cuando se refiere a que las instituciones de Educación Superior no son responsables del IVA, se debe interpretar en concordancia con lo establecido en el artículo 4 del E.T. el cual equipara como sinónimos los términos contribuyente y responsable. Es decir, que el sujeto pasivo del impuesto a las ventas se identifica como el responsable del mismo. Lo cual, conforme al artículo 2 del E.T. son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Lo cual *contrario sensu*, quiere decir que no son responsables del tributo quienes no realicen el hecho generador de la obligación tributaria sustancial

Sin embargo, el citado artículo 92 establece que las instituciones de educación superior no son responsables del impuesto a las ventas, por su calidad de prestador del servicio de educación, mas no por no realizar el hecho generador. Es decir, como lo manifestó la Corte Constitucional es una exclusión subjetiva.¹² Entonces: ¿qué razón tiene, que el servicio de educación superior haya sido

¹² Corte Constitucional Sentencia C 341 de 2007. Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil siete (2007). Op cit.. *“En tal sentido, el legislador puede optar por diversas modalidades de exclusión: subjetiva, objetiva o mixta. La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera; la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta”*

exceptuado expresamente por el numeral 6 del artículo 476 del Estatuto tributario?, exclusión objetiva. El cual dispone que los servicios de educación, cafetería, restaurante y transporte prestados por instituciones de educación superior son excluidos:

“Art. 476. Servicios Excluidos del impuesto sobre las ventas. Modificado. Ley 488 de 1998. Art. 48. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: (...)

6. Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994”.

La DIAN, a través del concepto unificado de impuesto sobre las ventas 00001 de junio 19 de 2003, interpreto que:

“Cuando un sujeto está por fuera de los supuestos de hecho que la ley establece como hechos generadores del impuesto sobre las ventas, no es responsable. Por ejemplo, al no consagrar el artículo 420 del Estatuto Tributario la venta de bienes inmuebles como hecho generador del IVA, tampoco es responsable del impuesto quien realice tales operaciones.

Adicionalmente, para determinar si existe responsabilidad o no en el impuesto sobre las ventas, debe analizarse si la actividad desarrollada se considera una venta de bienes o prestación de servicios excluida. De ser así no es posible derivar responsabilidad para quienes únicamente venden bienes excluidos o prestan servicios excluidos.

Los no responsables del IVA, no tienen obligaciones directas con el Estado respecto de este impuesto, razón por la cual, no deben recaudar el tributo, ni cumplir la obligación formal de presentar declaración tributaria de IVA. No

obstante, cuando adquieran bienes gravados de terceros, deben sufragar o pagar el impuesto correspondiente, entregándolo a aquel con el precio del bien o servicio adquirido, debiendo el responsable responder ante el Estado por el impuesto causado en las operaciones gravadas. Es así como el vendedor responsable además de facturar, cobrar y discriminar el IVA debe presentar la declaración tributaria por el período respectivo y consignar el impuesto correspondiente.

Lo expuesto en relación con los no responsables del impuesto se predica sin perjuicio de la obligación de practicar retención en la fuente por dicho impuesto, si el adquirente tiene la calidad de agente retenedor". (Negrita y subrayado fuera de texto)

Luego, en dicho concepto se interpretó el alcance del artículo 92 de la siguiente forma:

"El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 señala que las Instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las Instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA.

*Por lo anterior, **aunque las Universidades vendan en forma habitual bienes corporales muebles no excluidos del Impuesto o presten servicios gravados no son responsables del Impuesto sobre las Ventas y por consiguiente no deberán cobrar suma alguna a título de este Impuesto.** No obstante, cuando adquieran bienes o servicios sí deben cancelar el IVA a los responsables del impuesto, sin perjuicio de su devolución para las entidades estatales u oficiales de educación superior. También deberán pagarlo cuando importen bienes gravados". (Negrita y subrayado fuera de texto)*

En igual sentido, la DIAN en un oficio del año 2006 indico que:

"Expresa usted, que si bien la Universidad no es responsable del IVA, conforme la citada disposición, la exclusión dispuesta en el artículo 476 del E.T., solamente se refiere a la prestación del servicio de educación.

Al respecto nos permitimos manifestarle que, aun cuando el artículo 476 del Estatuto Fiscal, comprende en forma exclusiva la relación de servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, consagra una exención de carácter subjetivo en cuanto precisa que las Universidades no son responsables del IVA, vale decir que estas no causan el impuesto en el momento de la venta o prestación de servicios gravados, hallándose sui (sic) obligadas a pagar el gravamen en el momento de la adquisición de bienes o servicios sujetos al impuesto, concediendo el derecho a las Instituciones estatales u oficiales de solicitar en devolución el impuesto pagado en su adquisición”¹³.

En consecuencia, la DIAN indicó que si un bien corporal mueble o un servicio es excluido, quien lo comercialice o lo preste no es responsable del impuesto. Pero, fue un poco más allá, al interpretar el citado artículo 92, dado que aunque las instituciones de educación superior comercialicen bienes corporales muebles no excluidos y preste servicios gravados, no son responsables del impuesto a las ventas, de lo cual en términos de la Corte Constitucional se genera una exclusión mixta. En igual sentido, el profesor Castañeda Duran refiriéndose a las instituciones de educación superior indicó:

“Estas entidades no son responsables del IVA ni al vender bienes corporales muebles gravados habitualmente ni por prestar servicios gravados. Por ejemplo: un servicio de asesoría financiera que está gravado con IVA si es prestado por una universidad no queda gravado ya que estas entidades no son responsables del IVA.”¹⁴

Sobre la interpretación de los servicios excluidos, en la Revista de Orientación Tributaria IMPUESTOS de Legis, se publicó que:

¹³ DIAN. Oficio N° 070405 del 25 de agosto de 2006.

¹⁴ CASTAÑEDA DURAN. José Elbert. APLICACIÓN DEL IVA EN COLOMBIA DOCTRINA UNIFICADA DE LA DIAN. Estudios Fiscales Ltda. Edición 2010. Bogotá D.C., página 217.

“Ha sido reiterativa la autoridad tributaria, al considerar “que el impuesto sobre las ventas es un impuesto de carácter real, vale decir que se causa por la venta de bienes y la prestación de servicios que la ley define como gravados, independientemente de la calidad de la persona o entidad que venda el bien o preste el servicio y de la calidad de la persona o entidad que lo adquiera o contrate, según el caso. Así mismo, el IVA es un impuesto de régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley; en estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados”. (DIAN, Oficio 06058401092005).

“De esta posición cabe precisar que existen excepciones a la consideración de que el IVA recae sobre los bienes y servicios independientemente de los sujetos. Existen las siguientes personas jurídicas excluidas del IVA, independientemente de los bienes o servicios que presten, establecidos por leyes especiales: 1. Las instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal (L. 30/92, art. 92) y 2. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social (L. 675/2001, art. 33).

“En estos casos específicos, el legislador primario estableció que las personas jurídicas son las excluidas del IVA sin ninguna consideración sobre las actividades que realicen. “Donde no distingue el legislador no le es dable al intérprete distinguir”, es una premisa jurídica en materia de excepciones. De allí que obligar el texto de la norma a interpretaciones adicionales, puede conllevar a que, por ejemplo, el objeto social de una persona jurídica, originada en la constitución de una propiedad horizontal, no pudiera contemplar el servicio de parqueadero, el arriendo de locales propios, el arriendo de vallas publicitarias, entre otros asuntos que le son inherentes a su naturaleza económica”¹⁵.

Pero, entonces ¿qué pasa si la institución de educación superior comercializa bienes corporales muebles o presta servicios exentos?

¹⁵ REVISTA IMPUESTOS N° 132, nov.-dic./2005. Interpretación de “servicio excluido” de IVA. Gabriel Vásquez Tristancho. Páginas 26 a 27.

La respuesta, conforme a lo ya expuesto es que como las instituciones de educación superior no son responsables de impuesto, así mismo no tendrían derecho a solicitar devoluciones o compensaciones por el IVA pagado para prestar sus servicios o comercializar bienes corporales muebles. Sin embargo, el legislador le da un tratamiento especial a **las instituciones públicas** de educación superior.

De modo que en el artículo 92 de la ley 30 de 1992, se establece que: “(...) *las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran (...)*”

Es decir, bajo la premisa de la ley y lo entendido por la DIAN si la institución de educación superior **pública** comercializa bienes corporales muebles o presta servicios gravados, exentos y excluidos estos darían derecho a devolución del IVA pagado para la consecución de estos bienes y servicios. Sobre el particular, el profesor Castañeda Duran, en su libro sobre el IVA, expreso lo siguiente:

“Para que el IVA no afecte al sistema de Educación, se concede el derecho a la devolución de todo el IVA pagado por estas entidades pública de educación superior, al final, podemos decir que éstas entidades están exentas del IVA, pero ese tratamiento se logra por medio de la devolución y no directamente al comprar; deben pagar el IVA y después pedir su devolución.”¹⁶

En todo caso, vale la pena aclarar que los conceptos emitidos por la DIAN no tienen fuerza de ley, pero, en virtud de la Ley 223 de 1995, se les otorgó algo más que un mero valor doctrinario, puesto que no son simplemente opiniones, sino que vinculan a los funcionarios de la DIAN. Sin embargo, no tienen fuerza de ley,

¹⁶ CASTAÑEDA DURAN. José Elbert. Ibíd: Página 369

tampoco la de reglamento, ni obligan a los particulares, pero en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los particulares pueden basar su defensa en los conceptos vigentes.

No obstante, el efecto tributario que le otorga la ley a las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior, para que éstas tengan derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran para comercializar bienes corporales muebles y prestar servicios ya sean gravados, exentos y excluidos,¹⁷ son violatorios del principio de equidad tributaria respecto a las instituciones de educación superior privadas y de economía solidaria, principio que establece que a una misma situación de hecho se debe aplicar un mismo efecto jurídico. Dado que, la causa de la clasificación de las entidades de educación en Estatales u Oficiales, Privadas y de Economía Solidaria, depende de su origen. Además todas estas instituciones buscan el mismo fin.

Por lo anterior, el artículo 92 de la ley 30 de 1992 fue demandado por inconstitucional ante la Corte Constitucional, quien en sentencia C.925 del 2009, declaró la exequibilidad de dicho artículo, argumentando lo siguiente:

“Debe tenerse en cuenta que el legislador goza de una amplia libertad para establecer exenciones de impuestos -tras la iniciativa del Gobierno Nacional-, pues le corresponde fijar la política tributaria, y ello, en el fondo, desarrolla el principio superior señalado en el artículo 338 de la Constitución Política: es el Congreso, directamente, el llamado a determinar los sujetos pasivos de los impuestos, las tasas y las contribuciones del orden nacional. Al hacerlo, tiene la potestad de indicar quiénes pagan los tributos y quiénes están excluidos de la obligación de hacerlo. De la misma manera, tiene competencia el legislador para regular la figura de la devolución de

¹⁷ El procedimiento de devolución se encuentra reglamentado a través del decreto 2627 de 1993.

impuestos; para indicar a quiénes es posible cobijar con la misma, cuándo, en qué casos y bajo cuáles condiciones.”

Lo anterior, es totalmente cierto. Puesto que el congreso goza de autonomía para determinar quienes pueden tener un tratamiento especial frente a los tributos. Sin embargo, esta facultad no puede ser ejercitada de forma arbitraria ya que debe orientarse por los principios del ordenamiento jurídico, en especial los tributarios

Al respecto, la Corte Constitucional indico que:

“No puede exigirse al Congreso que cuando plasma exenciones, tarifas diferenciales, descuentos tributarios o deducciones, lo haga para todos con el mismo alcance, ya que justamente su tarea es la de evaluar, junto con los objetivos del recaudo, la equidad de las obligaciones que impone, la progresividad de las contribuciones y las distintas situaciones en que pueden encontrarse los contribuyentes. Claro está, a pesar de gozar el legislador de un gran margen de discrecionalidad en la determinación de la política tributaria, esa potestad no puede calificarse de absoluta, toda vez que, de acuerdo con el principio de supremacía constitucional, su límite se encuentra en los valores, principios y preceptos establecidos en el Ordenamiento Superior. (...)

Inmediatamente, la Corte Constitucional hace su análisis de la equidad de la exención en estos términos:

“Si bien es cierto que tanto las instituciones educativas de carácter estatal u oficial como las del sector privado cumplen similar función, y que el artículo 67 de la Carta radicó la responsabilidad de la educación no sólo en el Estado, sino también en la sociedad y en la familia, debe además recalcar que, la misma norma superior prescribió que la educación debe ser gratuita en las instituciones del Estado -sin perjuicio del cobro de

derechos académicos a quienes tengan la capacidad económica para sufragarlos-, y que, aparte de las funciones de inspección, control y vigilancia, es el Estado el encargado de garantizar el adecuado cubrimiento de ese servicio público, y de asegurar a los menores las condiciones necesarias para su acceso y permanencia en el sistema educativo. (...)

“Es mucho mayor, en cuanto a sus dimensiones económicas, la carga que la Constitución ha establecido en cabeza de las instituciones públicas, que la asumida por los particulares, y son también mayores las exigencias que la población puede hacer al Estado en relación con la materia, a lo cual debe agregarse que los tributos que pagan las entidades oficiales van a las mismas arcas del Estado -al Tesoro Público- lo que explica que, con el propósito de incentivar y fortalecer a sus propios organismos encargados de cumplir los objetivos constitucionales de la educación, el Estado les devuelva, en los términos que indique la ley, todo o parte de lo que, como gravamen, han cancelado. No por eso está obligado a extender semejante beneficio a los particulares contribuyentes que, por concesión y bajo la vigilancia del Estado, desarrollan la actividad educativa, si bien en condiciones diferentes y con una responsabilidad sólo circunscrita a los establecimientos que fundan y administran.(...)”

“Las instituciones privadas que prestan el servicio público de educación generalmente tienen un interés lucrativo y, aunque en ciertos casos no necesariamente puede presentarse ese aliciente, es importante resaltar que aquéllas tampoco están llamadas a asumir todas las responsabilidades que, por expresa disposición constitucional, le atañen al Estado. (...)”

Es decir, la Corte Constitucional indicó que la diferencia se da por la discrecionalidad conferida al legislador en materia de exenciones tributarias, así como porqué el Estado es el primer responsable de la educación y tiene una mayor carga económica, adicionalmente porque las entidades privadas tienen como regla general fines lucrativos.

Este examen de equidad tributaria, es infundado en la medida que si bien el estado es el primer llamado a garantizar la educación, es por virtud de las mismas normas que se llama a los particulares para que colaboren al Estado en el cumplimiento de su obligación. Así mismo, la carga económica del Estado en el fondo es financiada por todo el conglomerado social, más en las instituciones

privadas esta carga es asumida por sujetos concretos, que antes bien lo que hacen es reducir el nivel de carga económica que debe llevar el Estado por este concepto.

Adicionalmente, las entidades de institución superior privadas deben ser entidades sin ánimo de lucro. Las cuales tienen que reinvertir sus excedentes en sí mismas para fortalecer sus recursos para ejecutar con mayor respaldo económicos su objeto, que en el caso de las instituciones de educación superior es principalmente la educación. Todo ello en beneficio del Estado.

Finalmente, como se plasmó a lo largo de este escrito, las instituciones de educación superior tienen una exención mixta respecto al IVA. Consistente en que el servicio de educación prestado por estas se encuentra excluido; sin embargo, como instituciones de educación superior no son responsable del impuesto en las ventas aún cuando preste servicios y comercialice e importe bienes corporales muebles gravados, exentos o excluidos, pero sin derecho a devolución y compensación del IVA pagado, a excepción de las instituciones de educación superior públicas a quienes se les devuelve el IVA pagado.

Así las cosas, el artículo 92 de la ley 30 de 1992 debería ser un estímulo para todas las entidades de educación superior, más no una fuente de inequidad tributaria. En consecuencia, la solución mas apropiada es que a las instituciones de educación superior privadas se les dé el mismo tratamiento que a las públicas respecto a la devolución del IVA pagado, o que se les permita compensar, devolver o descontar dicho valor.

4. BIBLIOGRAFIA

- Constitución Política de Colombia de 1991. Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.
- Congreso de la República. Ley 30 de 1992. Diario Oficial No. 40.700 de 29 de diciembre de 1992: *“Por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior”*.
- Decreto 4400 del 2004.
- Decreto 2627 de 1993. Diario Oficial No. 41.154, del 28 de diciembre de 1993
- DIAN. Concepto 020160 del 12 de abril de 2005.
- DIAN. Concepto Unificado de Impuesto Sobre las Ventas. Año 2003 numero 00001 de junio 19 de 2003.
- DIAN. Oficio N° 070405 del 25 de agosto de 2006.
- Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989.
- Corte Constitucional Sentencia C -341 de 2007. Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil siete (2007). Referencia: expediente D-6552. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

- Corte Constitucional. Sentencia C-925 de 2000. Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil (2000). Referencia: expediente D-2768. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
- CASTAÑEDA DURAN. José Elbert. APLICACIÓN DEL IVA EN COLOMBIA DOCTRINA UNIFICADA DE LA DIAN. Estudios Fiscales Ltda. Bogotá D.C. 2010.
- JARAMILLO DIAZ. Juan Carlos. Entidades sin ánimo de lucro. Cuarta edición. Editorial Legis. Bogotá D.C.
- PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Temis. Bogotá D.C. 2006. 2 v.
- REVISTA IMPUESTOS N° 132, nov.-dic./2005. Interpretación de “servicio excluido” de IVA. Gabriel Vásquez Tristancho.