

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 009498 int 1090 DE 2025 JULIO 17

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Exclusiones.

Instituciones de educación superior - IES

▼ Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULOS 420, 437, 476, 601

LEY 30 DE 1992 ARTÍCULO 92

DECRETO 1625 DE 2016 ARTÍCULO 1.6.1.19.1

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO.

2. ¿Son responsables del impuesto sobre las ventas – IVA las instituciones de educación superior por el arrendamiento de inmuebles o la concesión de espacios de su propiedad a terceros, incluso cuando la destinación de tales espacios no esté directamente vinculada con actividades educativas?

TESIS JURÍDICA.

3. No. Las instituciones de educación superior no son responsables del impuesto sobre las ventas –IVA– por el arrendamiento de inmuebles o la concesión de espacios de su propiedad a terceros, incluso cuando tales actividades no estén directamente vinculadas con finalidades educativas, en virtud de la exclusión subjetiva establecida en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, la cual las excluye plenamente de la calidad de responsables del impuesto, con independencia de la naturaleza de las operaciones realizadas.

FUNDAMENTACIÓN.

4. El impuesto sobre las ventas – IVA es un tributo de naturaleza indirecta, cuyo objeto es gravar el consumo de bienes y servicios mediante un sistema de valor agregado³. Si bien su causación es instantánea y por regla general, se produce en cada fase del ciclo económico (es decir, es plurifásico), la carga económica del tributo recae, en última instancia, sobre el adquirente del bien o servicio, quien lo asume como parte del precio. Sin embargo, dada la particularidad de que no existe una identificación concreta y previa de aquel sujeto contribuyente⁴, el ordenamiento jurídico traslada la obligación tributaria a un tercero determinado: el responsable⁵.

5. En este contexto, el elemento subjetivo del IVA, dada su naturaleza de impuesto indirecto⁶, está compuesto por dos categorías diferenciadas: el sujeto pasivo económico (o de facto) y el sujeto pasivo jurídico (o de derecho)⁷. El primero corresponde al adquirente del bien o servicio, quien soporta el impuesto en su calidad de consumidor, pero no forma parte de la obligación tributaria sustancial⁸. El segundo, es la persona natural o jurídica obligada por la ley a recaudar, declarar y consignar el impuesto, así como a cumplir con las cargas formales derivadas del régimen impositivo. Tratándose de la prestación de servicios como hecho generador, el artículo 437 del E.T. señala que la calidad de responsable recae sobre quien presta el servicio, consolidándose en él la relación jurídica tributaria, en los términos del artículo 601 *ibidem*.

6. Así mismo, el IVA es un tributo de imposición general, en tanto que no enuncia de manera exhaustiva los hechos gravados, sino que, por el contrario, consagra de forma expresa y restrictiva aquellos que se encuentran excluidos o exentos⁹. Así, la regla general en materia de IVA es el carácter gravado de los bienes y servicios materia del hecho generador, y las exclusiones o exenciones constituyen situaciones de excepción que deben estar consagradas de forma clara y expresa en la ley.

7. Una exclusión, en este contexto, significa que un determinado bien, servicio o sujeto queda fuera del ámbito de aplicación del

tributo, impidiendo la causación **del** impuesto y el surgimiento **de** la obligación fiscal. Según ha precisado el Consejo **de** Estado, las exclusiones pueden **derivarse de** la no concurrencia **de** todos los elementos estructurales **del** tributo, y su consagración legal puede obedecer a razones **de** carácter subjetivo —relativas al sujeto pasivo— u objetivo —relativas al bien o servicio gravado—, según el contenido normativo aplicable en cada caso.¹⁰

8. Un ejemplo ilustrativo **de** esta distinción puede observarse en el tratamiento previsto para las Instituciones **de** Educación Superior (en adelante IES). En efecto, el legislador, en ejercicio **de** su potestad **de** configuración **del** tributo¹¹, ha expedido normas que excluyen **del** ámbito **de** aplicación **del** IVA tanto a **determinados** sujetos como a ciertas actividades. Tal es el caso **del** artículo 92 **de** la Ley 30 **de** 1992 y **del** numeral 5 **del** artículo 476 **del** E.T., los cuales, como se analizará a continuación, recaen sobre elementos distintos **de** la estructura **del** impuesto.

9. En efecto, el artículo 92 **de** la Ley 30 **de** 1992¹² señala:

«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.» (Énfasis propio)

10. **De** la norma transcrita se **desprenden** dos efectos claramente diferenciados:

10.1. En primer lugar, que las IES, colegios **de** bachillerato e instituciones **de** educación no formal no son responsables **del** IVA, lo cual significa que no actúan como sujetos pasivos jurídicos **del** tributo y, en consecuencia, no están obligadas a recaudar, **declarar** ni consignar el impuesto.

10.2. En segundo lugar, que dichas instituciones, pese a no ser responsables, sí pueden actuar como sujetos pasivos económicos al adquirir bienes o servicios gravados, evento en el cual asumen el IVA como parte **del** precio¹³. Sin embargo, si se trata **de** instituciones estatales u oficiales¹⁴, este impuesto pagado puede ser solicitado en **devolución**, conforme a lo previsto en el artículo 1.6.1.19.1 **del** Decreto 1625 **de** 2016.

11. Respecto **del** primer efecto, esta entidad ha interpretado que la exclusión prevista en el artículo 92 *ibidem* es **de** naturaleza **subjetiva**¹⁵, en tanto recae sobre el sujeto, sin atender al tipo **de** bien o servicio involucrado¹⁶. Por ende, cubre la totalidad **de** las operaciones realizadas por las instituciones educativas enunciadas¹⁷, incluso si estas implican la venta habitual **de** bienes no excluidos o la prestación **de** servicios gravados¹⁸. En tales supuestos, no se configura responsabilidad frente al impuesto¹⁹, ni **deben** cobrarse sumas a su título²⁰.

12. El consejo **de** Estado lo ha explicado en los siguientes términos: «No ser sujeto pasivo **de** la obligación tributaria es diferente a estar exento **del** gravamen. No ser sujeto pasivo es no estar comprendido en la hipótesis general **de** la ley, potencialmente, y, por ende, tampoco puede llegar a serlo efectivamente. Por más que desarrolle actividades consideradas materia imponible, no puede exigírsele el pago, pues no se genera el crédito fiscal»²¹ (énfasis añadido)

13. **De** esta forma, al recaer la exclusión sobre el sujeto pasivo **de** **derecho**, no se concreta la relación jurídico-tributaria, impidiendo el nacimiento **de** la obligación sustancial, incluso cuando la operación realizada corresponda, en abstracto, a un hecho gravado.

14. Por su parte, la exclusión prevista en el numeral 5 **del** artículo 476 **del** E.T. es **de** carácter objetivo, toda vez que recae sobre **determinadas** actividades educativas. El tenor literal **de** la disposición señala que se encuentran excluidos **del** IVA, entre otros, los servicios educativos prestados por: (i) establecimientos **de** educación preescolar, básica, media, intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos por el Gobierno Nacional; (ii) personas naturales que presten servicios a dichos establecimientos; (iii) restaurantes, cafeterías y transporte asociados a la actividad educativa; (iv) servicios **de** evaluación y colaboración académica; y (v) servicios **de** aplicación **de** exámenes para selección y promoción **de** personal.

15. Esta disposición se orienta a **delimitar** hechos que, aunque potencialmente gravables, no configuran el hecho generador **del** impuesto por mandato legal expreso. En consecuencia, su realización no produce el nacimiento **de** la obligación fiscal²².

16. Con base en lo expuesto, pueden identificarse las siguientes combinaciones **de** la aplicación conjunta **de** las dos exclusiones referenciadas, frente a la prestación **de** servicios:

- (i) sujetos no responsables que presten servicios excluidos;
- (ii) sujetos no responsables que presten servicios no excluidos;
- (iii) sujetos responsables que presten servicios excluidos; y
- (iv) sujetos responsables que presten servicios no excluidos.

17. En los tres primeros supuestos, no se configura la relación jurídico-tributaria, ya sea por ausencia **del** sujeto pasivo **de** **derecho** —cuando se trata **de** un no responsable— o por exclusión **del** hecho generador —cuando el servicio se encuentra excluido por disposición legal expresa—. Solo en el cuarto supuesto (sujetos responsables que presten servicios no excluidos) se reúnen todos los elementos estructurales **del** tributo, lo que da lugar a la causación **del** IVA.

18. Por lo tanto, ambas figuras comparten el propósito **de** excluir **del** gravamen ciertas realidades económicas, pero actúan sobre

elementos distintos **de** la estructura **del** tributo. Mientras la exclusión subjetiva —artículo 92 **de** la Ley 30 **de** 1992— excluye **del** universo **de** responsables **del** impuesto a determinadas entidades, con independencia **de** las actividades económicas que **desarrollen**, impidiéndoles trasladar el IVA al precio **de** venta o prestación **de** servicios, la exclusión objetiva —numeral 5 **del** artículo 476 **del** E.T.— recae directamente sobre ciertas actividades específicas, cuya ejecución no genera la obligación tributaria, y por ende, no autoriza el cobro **del** impuesto.

19. Aplicado al caso concreto, se advierte que el legislador, en el artículo 92 **de** la Ley 30 **de** 1992, no condicionó la exclusión **de** las IES al tipo **de** actividad que **desarrollen**, sino que las exceptuó plenamente **de** la calidad **de** responsables **del** IVA. En consecuencia, esta exclusión subjetiva comprende la totalidad **de** las operaciones celebradas por dichas instituciones, incluyendo aquellas que en abstracto serían gravadas, venta **de** bienes o la prestación **de** servicios.

20. En ese sentido, se concluye que las IES no ostentan la calidad **de** responsables **del** IVA en relación con la prestación **del** servicio **de** arrendamiento **de** inmuebles o la concesión **de** espacios **de** su propiedad a terceros, aun cuando tales servicios no se encuentren directamente vinculados a actividades educativas.

21. Finalmente, se advierte que el análisis efectuado en este pronunciamiento se limita a **determinar** la calidad **de** no responsables **del** IVA por parte **de** las IES en los términos tributarios previstos en la normativa vigente. No obstante, la revisión **de** la legalidad, viabilidad o autorización para que dichas instituciones celebren contratos **de** arrendamiento o concesión **de** espacios, conforme a las disposiciones especiales que las rigen, escapa a la competencia **de** la DIAN y **de** esta Subdirección. Por ende, corresponde a cada IES, bajo su responsabilidad, verificar el cumplimiento **de** los requisitos, restricciones o habilitaciones establecidas en las leyes sectoriales aplicables para **desarrollar** este tipo **de** actividades, asegurando su actuación **dentro del** marco normativo propio **de** su naturaleza jurídica y régimen especial.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y **de** fiscalización cambiaria, en lo **de** competencia **de** esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN:

<https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ **De** conformidad con el numeral 4 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

² **De** conformidad con el numeral 1 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7-1 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

³ Cfr. C.E. Sección Cuarta. Sent. **de** sep. 16/2021. Exp. 22732. C.P. Myriam Stella Gutierrez Arguello.

⁴ Cfr. C. Const., Sent. C-117, **de** nov. 14/2018.

⁵ Al respecto, la Corte Constitucional explicó que: «En efecto, en los tributos indirectos, como ocurre precisamente con el IVA y aquellos que gravan diversas formas **de** consumo, el sujeto **de** iure tiene la obligación **de** pagar al Estado, pero no percibe las consecuencias económicas **de** la exacción. Debido a la manera en que se **desenvuelve** la actividad económica gravada, en realidad la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final, quien resulta asumiendo los costos **del** impuesto, **de** ahí que se le considere sujeto pasivo **de** facto o socioeconómico. Pese a esto, el sujeto pasivo continúa siendo el titular **de** la obligación formal ante el Estado, quien **debe** garantizar **debidamente** su pago, en los tiempos y condiciones dispuestas por el Legislador para este fin.». Cfr. C. Const. Sent., C-430, **de** sep. 30/2020. M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁶ Cfr. C. Const. Sent., C-593, **de** dic. 5/2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁷ Cfr. C. Const. Sent., C-430, **de** sep. 30/2020. M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁸ Cfr. Concepto Unificado en IVA, No. 01 **de** 2003, **descriptor** 1.4.

⁹ Cfr. C. Const. Sent., C-776, **de** sep. 9/2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁰ Cfr. C.E., Sección Cuarta. Sent., **de** dic. 6/2012. Exp. 18700. C.P. Carmen Teresa Ortiz **de** Rodriguez.

¹¹ Cfr. C. Const. Sent., C-551 **de** 2015 (MP Mauricio González Cuervo), C-511 **de** 2019 (MP Antonio José Lizarazo Ocampo) y C-592 **de** 2019 (MP Alberto Rojas Ríos).

¹² «Por la cual se organiza el servicio público **de** la educación superior»

¹³ En relación con este efecto, esta entidad ha precisado: «[p]or 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» (énfasis añadido). Cfr. Concepto Unificado en IVA, No. 01 **de** 2003.

¹⁴ Esta disposición fue **declarada** exequible mediante la sentencia C-925, **de** jul. 19/2000. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

¹⁵ En concepto DIAN No. 020988 **de** 2019, se afirmó, conforme a la doctrina especializada, que: «[...] Mientras que el artículo 92 **de** la Ley 30 **de** 1992 corresponde a una exclusión **de** carácter subjetivo (no sujeción); Ello implica que, aunque tales instituciones presten servicios gravados o vendan bienes gravados no **deben** bajo ninguna circunstancia cobrar el impuesto a las ventas. al ser una exclusión limitada, en uno y otro caso las instituciones mencionadas, no es posible que se extienda a terceros»

¹⁶ Esto en virtud **del** principio **de** derecho «*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere*» (donde la ley no distingue, no le es dado al interprete hacerlo).

¹⁷ Cfr. Concepto DIAN No. 901101 **de** 2021.

¹⁸ Cfr. Oficio DIAN No. 16189 **de** 2018.

¹⁹ Cfr. Oficio DIAN No. 000425 **de** 2018.

²⁰ Cfr. Oficio DIAN No. 16189 **de** 2018.

²¹ Cfr. C.E., Sala **de** Consulta y Servicio Civil. Concepto 1469 **de** 2002. C.P. Susana Montes **de** Echeverri. Citada por el Consejo **de**

Estado, en el concepto 1899 **de** 2008.

²² Cfr. C. Const. Sent., C-161, **de** may. 27/2021. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.