

100208192 - 1090

Bogotá, D.C., 17 de julio de 2025.

Tema: Impuesto sobre las ventas - IVA.
Descriptores: Exclusiones.
Fuentes formales: Instituciones de educación superior - IES
Artículos 420, 437, 476, 601 del Estatuto Tributario
Artículo 92 de la Ley 30 de 1992
Artículo 1.6.1.19.1 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

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.

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.

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

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 Rodríguez.

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 subjetiva¹⁵, 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.

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.

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

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.

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.

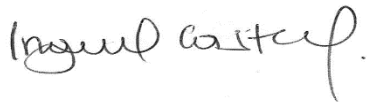
19. Aplicado al caso concreto, se advierte que el legislador, en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, no condicionó la exclusión de las IES al tipo de actividad que desarrollen, sino que las exceptuó plenamente de la calidad de responsables del IVA. En consecuencia, esta exclusión subjetiva comprende 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/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Judy Marisol Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina