

Primera parte

Eje temático
Tributos y otros
instrumentos fiscales en
el Estado de Derecho



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia
Julio-diciembre 2022

EL IVA EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DEL SECTOR DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR: LOS ARGUMENTOS PARA UNA POSIBLE REVISIÓN LEGISLATIVA*

José Miguel Sanabria Arévalo**
Investigador nacional invitado

Resumen: pese a la exclusión general del IVA (impuesto al valor agregado) en la prestación de servicios del sector de la educación superior, las Instituciones de Educación Superior (IES) privadas o de “economía solidaria”, a diferencia de las oficiales, no pueden solicitar la devolución del IVA pagado por los bienes, insumos y servicios necesarios para el desarrollo de su objeto social. Aquello, que configura una discriminación, se encuentra no obstante justificado constitucionalmente. Hemos en efecto identificado cinco argumentos esgrimidos a su favor por la Corte en el fallo C-925 del año 2000. Los mismos están ligados, *inter alia*, a la gratuidad del servicio de las instituciones oficiales, así como al

* Este artículo corresponde al apéndice de un proyecto de investigación que, por invitación del señor rector, el Dr. Mario Posada García-Peña, fue desarrollado al interior de la Fundación Universidad de América (FUA), e indirectamente con la Asociación Colombiana de Universidades (Ascun). Tal proyecto tiene por título *Hacia una propuesta de reforma tributaria en materia de educación superior: una exposición de la legislación y jurisprudencia vigente y sus cambios sugeridos*. En él se hizo una revisión exhaustiva de los siguientes temas relacionados con este sector: el IVA; el ICA; el RTE; el sistema de retenciones en la fuente, y las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social Integral. En este mismo proyecto fueron escritos cuatro hipótesis de articulados que procuran convertirse en reformas tributarias e integrarse a la legislación vigente.

** Abogado y filósofo (en proceso de grado) de la Universidad del Rosario. Master I y Master II en Derecho Tributario de la universidad Paris I Panthéon-Sorbonne. Ha sido investigador de Derecho Tributario y Hacienda Pública en la Universidad del Rosario, docente asistente en el pregrado del tal facultad, y profesional independiente, en donde se ha desempeñado como litigante y asesor en estas materias. Contacto: sanabriaarevalo@gmail.com

hecho de que las mismas deban ser particularmente incentivadas o que las privadas tengan un interés lucrativo. Sin embargo, por igualmente otros cinco argumentos, de manera breve se ha contestado, punto a punto, cada uno de los presentados por la Corte Constitucional. Aquello, bajo la finalidad de reabrir la discusión y de buscar, ojalá conseguir, que la legislación vigente sea revisada.

Palabras clave: educación superior, IVA, Discriminación, Corte Constitucional, Revisión legislativa.

VAT FOR SERVICES IN THE HIGHER EDUCATION SECTOR THE ARGUMENTS FOR A POSSIBLE LEGISLATIVE OVERHAUL

Abstract: Despite the general VAT exemption for services in the Higher Education sector, the “Private” or the “Solidarity Economy” Higher Education Institutions, on the difference from the “State” ones, cannot claim for a VAT refund for the goods, production inputs and services needed for their corporate purpose. This discrimination is nevertheless justified for constitutional reasons. We have indeed founded five arguments used to its favour by the Constitutional Court in the case law C-925 of 2000. These arguments are, *inter alia*, related to the free service of the “State” Institutions, to the fact that the same Institutions must have particular incentives or (to the fact) that the “Private” ones have a profit motive. However, based on equally other five arguments, the justification invoked by the Constitutional Court has been responded in every and each point. This has been done with the purpose of reopening this debate and to seek, hopefully, a legislative overhaul.

Keywords: Higher Education; VAT; discrimination; Constitutional Court; Legislative Overhaul.

Introducción

Colombia en los últimos años ha mejorado en la financiación de la educación. Según los datos del Banco Mundial, para el año 2019 se ubicó por encima de la media global en materia de gasto público en educación (que es equivalente al 3,6% del PIB), al tener uno de más del cuatro por ciento (4%) del PIB, con pocas fluctuaciones recientemente.¹ La tendencia se reproduce también en lo concerniente a lo que el Banco Mundial denomina como “educación de nivel terciario”. O sea, *inter alia*, la educación superior. En efecto, si para el 2013 –que es la cifra más actualizada– el

¹ Banco Mundial BIRF AIF, 2019. Gasto Público en educación, total (% del PIB).

promedio global de gasto público en este sector era del 21,6% del gasto público, en Colombia, para el 2018, fue del 23,3%.^{2, 3}

Además, es importante considerar que Colombia hace parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Se espera, entonces, que su gasto fiscal en educación de nivel terciario sea de alrededor del 30,096% del PIB. Sin embargo, en el año 2018, según esta organización, este correspondió al 20,264% del PIB. Es también posible constatar que, para el mismo año, países de la región, como Chile y México, destinan más del doble de nuestra inversión. Sus cifras fueron de 58,712% y 42,4% del PIB, respectivamente.⁴

Por otro lado, según cifras otorgadas por El Observatorio de la Universidad Colombiana, la tasa de cobertura de la educación superior en Colombia es de solo el 51,6%, cifra que contrasta con el promedio de la OCDE, que alcanza el 75,1%.⁵ –La educación superior del sector privado representa casi la mitad de la cobertura total, o sea, dentro del 51,6% es el 45%, y este porcentaje viene decreciendo desde el 2017–.

Como no es secreto, para ningún lector, independientemente de consideraciones de cualquier tipo, con el reciente relevo de gobierno se percibe un espíritu reformista y muchos son los frentes que podrían caer en esta canasta de cambios. A título enunciativo se pueden denotar las reformas que se buscan en el sistema de salud, en el de seguridad social integral y, por supuesto, en el sistema tributario.

En cuanto a la educación superior, las declaraciones del ministro de esta cartera, el doctor Alejandro Gaviria, dejan saber que este sector no será la excepción. En efecto, en una reciente entrevista se permiten entrever, *inter alia*, los siguientes pilares de sus objetivos: 1) la necesidad de una reforma

² Banco Mundial BIRF AIF, 2013. Gasto en educación de nivel terciario (% del gasto público en educación) <https://datos.bancomundial.org/indicador/SE.XPD.TERT.ZS>.

³ Banco Mundial BIRF AIF Colombia, 2018. Gasto Público en educación, total (% del PIB). <https://datos.bancomundial.org/indicador/SE.XPD.TERT.ZS?locations=CO>.

⁴ OCDE, Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2022 - Colombia. [archivo en PDF]. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-colombia.pdf>.

⁵ El Observatorio de la Universidad Colombiana, “Estudiantes matriculados en las IES públicas y privadas”. Indicadores de la U. El Observatorio de la Universidad Colombiana la tasa de cobertura de la educación superior en Colombia.

a la Ley 30 de 1992. Particular, pero no exclusivamente, en cuanto a la financiación de las Instituciones de Educación Superior (IES) oficiales; 2) la necesidad de ampliar su cobertura; 3) la necesidad de absorber un millón de nuevos estudiantes, y 4) la necesidad de revisar y si es posible condonar ciertas deudas estudiantiles que figuran en el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (Icetex).⁶

En este artículo se propone analizar cómo, en medio de estas transformaciones, el aparato tributario puede conectar y estar al servicio de las necesidades de la educación superior y, en tal medida, reconstruir su relación con uno de nuestros tributos más importantes: el impuesto al valor agregado (IVA). Así, en las siguientes líneas se va, primero, a elucidar cómo el mismo sería aplicable a este sector, y, más adelante, se busca señalar la exclusión que le es aplicable, y por qué es que existe por tanto una discriminación, respaldada por la Corte Constitucional. Y, en última instancia, se quiso elaborar una serie de argumentos que respondan de fondo a aquellos de la Corte, en aras de reabrir el debate, con miras a una revisión legislativa.

La evaluación del IVA aplicable al sector de la educación superior: un tributo aplicable solo en principio

Para efectos de reconocer si sería aplicable el IVA al sector de la educación superior y cómo lo sería habría que revisar el hecho generador concerniente a la prestación de servicios. El mismo se encuentra situado en el literal C del artículo 420 del Estatuto Tributario. La redacción de este último, en lo referente a nuestro tema, es la siguiente:

Artículo 420, Decreto 624 de 1989.- Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

[...]

c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos... (Énfasis agregado)

Atendiendo a la misma claridad del artículo 420, lo primero que habría que pensar es que este hecho generador es realmente laxo; hasta abarcar la

⁶ “Nuevo ministro de Educación, Alejandro Gaviria, sobre los retos de educación gratuita y de calidad”, NotiCentro CM&, 8 de julio de 2022.

plenitud de la prestación de servicios dentro del territorio nacional. Esto último, claro está, excepción hecha del alcance que el mismo artículo sitúa. Es su propia frontera los servicios que, si bien son prestados dentro del territorio nacional, son expresamente excluidos por el legislador colombiano.

Cabe pues agregar que los límites son tan abstractos, que resultan abrumadoramente amplios frente a la legislación comparada. En el caso francés y de la Unión Europea,⁷ el antedicho tributo, en lo concerniente al hecho generador demanda que la operación entre en el campo de acción del IVA, *inter alia*, por su naturaleza económica.⁸ Esto, dicho sea de paso, corresponde, *e.g.*, a las actividades que desarrollen en el marco de un contexto industrial, comercial o artesanal. Lo anterior, sin mencionar que los artículos 256 y 256.1. del Código General de Impuestos (CGI) de tal Estado explícitamente limitan la materia al establecer que el campo de aplicación del IVA se extiende (salvo excepción legislativa) solo a operaciones efectuadas a título oneroso y por un “... sujeto obrando en cuanto tal”,⁹ esto es, en tanto que sujeto independiente que no ostente relación alguna de subordinación. En el caso colombiano, por lo pronto, tenemos un sistema *lato* donde la totalidad de los servicios están gravados, excepción hecha de las exclusiones que el legislador mismo haya reglado.

Aun con estas dificultades producidas por una legislación tan amplia, por la vía reglamentaria, tal aspecto se ha en todo caso delimitado. En efecto, el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992 (transcrito al artículo 1.3.1.2.1 del Decreto Único Reglamentario (DUR), Decreto 1625, 2016, art. 1.3.1.2.1) delimita aún más el hecho generador al establecer una definición de lo que es una prestación de servicios. Veamos:

⁷ BOFiP, 2022 “Cas particulier: produits financiers perçus par les entreprises. 1. Rappels des principes. TVA - Champ d’application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées”.

⁸ En efecto, la clasificación de tratarlos o no como actividades dentro del campo de aplicación del IVA ha dependido en definir cuáles de ellos configuran o no una actividad calificada como económica. Lo anterior, inspirándose en la directiva de 28 de noviembre de 2006 del Consejo (2006/112/CE).

⁹ Galicismo que expresa una libre traducción de la expresión en francés “... *agissant en tant que tel*”.

Artículo 1. Decreto 624 de 1989.- Definición de servicio para efectos del IVA

Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

Es por esta razón que, en Colombia, por la vía reglamentaria el hecho generador del IVA en la prestación de servicios debe configurarse a partir de las siguientes condiciones de necesidad y suficiencia: a) se trata de una actividad, labor o trabajo (palabras, dicho sea de paso, aún abstractas); b) aquellos aspectos deben ser prestados por una persona natural, jurídica o por una sociedad de hecho; c) estas personas no deben tener relación laboral alguna con quien contrata la ejecución que debe, por supuesto, concretarse en una obligación de hacer (sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual), y d) que dicha ejecución genere una contraprestación en dinero o en especie, independiente de su denominación o forma de remuneración.

Por otro lado, es importante mencionar que la definición reglamentaria de lo que es una prestación de servicios no hace mención a que dichos servicios deban ser prestados en territorio nacional o, como bien indica una normativa contemporánea, desde el exterior. Sin embargo, al ser esta definición solo una extensión que permite darle un mejor alcance al texto legal y no reemplazarlo, una interpretación sensata debería bastar para entender que tal elemento hace parte de sus condiciones de necesidad y suficiencia. En este sentido, otra condición de este tipo debería agregarse: e) ... que el servicio sea prestado en el territorio nacional o desde el exterior.

Es así que podemos notar que el Estado colombiano, aun con lo cuestionable que sea que desarrolle su hecho generador por la vía reglamentaria, sí cumple con el estado de cosas actuales vigentes en materia vigente del IVA. Esto es, sobre todo, plegarse en los sectores económicos donde los sujetos desarrollan actividades económicas a título oneroso y obrando independientemente los unos de los otros.

Por otro lado, el hecho generador tiene, ciertamente, un elemento territorial¹⁰ y otro temporal. En lo relativo al IVA en la prestación de servicios su indicación es explícita en lo contenido en el artículo 420 (Decreto 624 de 1989) del Estatuto Tributario ya acá comentado, a saber, que es necesario que el servicio sea prestado en el territorio nacional o desde el exterior. Sin embargo, tal territorialidad, descrita jurídicamente de esta forma, sigue sin ser realmente concreta. A ciencia cierta, el artículo, *per se*, no es lo suficientemente claro en los criterios que permitan verificar cuándo el servicio se entienda prestado en el territorio nacional, de manera que deberíamos complementar este asunto con otros artículos del mismo estatuto.

En efecto, para los servicios que no son prestados desde el exterior, hasta la Ley 488 de 1998 era evidente, a partir del artículo 420 antes mencionado que, excepción hecha de ciertos casos (como los ligados a los de bienes inmuebles o los servicios de carácter cultural o artístico), tales servicios eran gravados en la sede del prestador del servicio. Se tenía, entonces, que este último criterio configuraba la regla general y, los demás casos taxativamente previstos por el legislador, su excepción. No obstante, con la reforma que sufrió tal Ley con el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, este razonamiento intelectual sufrió también un cambio. En efecto, en el párrafo segundo del mencionado artículo solo quedaron previstas las excepciones a la otrora regla general de la sede del prestador del servicio. Esto es, como fue mencionado antes, por ejemplo, los casos de los servicios relacionados con los bienes inmuebles y los de carácter cultural o artístico. Veamos:

Parágrafo 2º, artículo 173, Ley 1819 de 2016. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.
2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:
 - a. Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.
 - b. Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.

¹⁰ La doctrina y la jurisprudencia se refieren, indistintamente, a este elemento como el elemento “espacial”.

Si no se menciona dentro de la particularidad de los servicios el criterio aplicable al caso de los servicios no prestados desde el exterior, habría que acudir, en mi sentir, sencillamente, a la regla general desarrollada en el literal C del artículo 420, y de hecho también contenida en las primeras líneas de este párrafo.¹¹ Esto es, el principio de territorialidad: la prestación de servicios prestados dentro del territorio nacional es gravada, valga la redundancia, simplemente, por efectuarse en nuestro territorio. Estos casos en concreto, sin embargo, lejos de ser hoy excepciones, son precisiones que hace el legislador para ciertas hipótesis que podrían generar conflictos de cara a dicho principio.

En lo concerniente a los servicios que sí son prestados desde el exterior, sea lo primero decir que el legislador colombiano ha decidido adherirse a la teoría que el Consejo de Estado ha denominado como la de la “ficción de la territorialidad”.¹² Esto es, según la alta corporación administrativa, una tesis que permite al dicho legislador en medio de su poder tributario establecer que “... ciertos servicios, a pesar de ser ejecutados fuera del territorio colombiano o desde el exterior, se consideran prestados en Colombia y por consiguiente gravados con el impuesto sobre las ventas”.¹³

Es pues en este sentido que el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, atendiendo a la prestación de servicios digitales, actualizó esta teoría y reformó el párrafo tercero del artículo 420 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989). Tal aspecto podría rastrearse desde la vigencia de la Ley 383 de 1997 y, posteriormente, de la Ley 488 de 1998, ya con una redacción más cercana a la contemporánea. Veamos, pues, la redacción del párrafo en comento:

Parágrafo 3º. artículo 420, Decreto 624 de 1989.

Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga

¹¹ Bastaría para tal aspecto con ver la expresión “Para la prestación de servicios en el territorio nacional...” del Parágrafo segundo, del artículo 420 en comento (Decreto 624 de 1989).

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, P. 13623, 12 de febrero de 2004. C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹³ *Ibidem*.

su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

Consideramos sin embargo de vital importancia mencionar que la aplicación de la teoría “ficción de la territorialidad” viene acompañada, para este caso, del criterio o (también llamado) “principio del destino”. En efecto, bajo el prisma de este último, la tributación del IVA por servicios, por ejemplo, digitales, prestados a todo tipo de territorios desde otras jurisdicciones, deben ser gravados en el caso donde se encuentre el usuario directo o destinatario de tales servicios.¹⁴

Ya en lo relativo al elemento temporal, en lo concerniente al IVA en la prestación de servicios el artículo 429 del Estatuto Tributario, explícitamente trata esta materia al referirse a su causación. En este contexto, en el literal C del antedicho artículo, el legislador se ha referido a los casos de la emisión de factura o documento equivalente o, si se produce antes, el pago o abono en cuenta del servicio o la terminación de los servicios. Veamos:

Artículo 429.- Decreto 624 de 1989

[...]

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

Por otro lado, es importante mencionar que este tributo, temporalmente hablando, es también un tributo del orden instantáneo y no periódico (este último, normalmente asociado a los tributos personales como el Impuesto sobre la Renta y Complementarios). En esta circunstancia, según los doctrinantes Agudelo y Grajales, los tributos instantáneos, a diferencia de los de período, corresponden a aquellos donde su hecho generador no se dilata en el tiempo. En efecto, *a contrario* de los tributos denominados como “de período”, los “instantáneos” son aquellos donde el “... hecho generador se realiza en un momento preciso y determinado”.¹⁵

¹⁴ Judith PAVA RAMÍREZ, “Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del IVA en la prestación transfronteriza de servicios”, *Revista de Derecho Fiscal* n.º 13 (2018): 91-127.

¹⁵ Luz Deicy AGUDELO y Gherson GRAJALES, *Estatuto Tributario 2021. Contextualizado NIF y medidas para la pandemia. Nómina Electrónica* (Bogotá: Ediciones De la U, 2021), 25

Asimismo, es de gran pertinencia agregar que esta regla, que define el elemento temporal del IVA, no es sino la regla general; numerosos otros casos prevén su excepción. No serán, por considerarse innecesario, expuestos exhaustivamente, pero valga hacer mención de algunos de ellos. A título enunciativo, conforme al artículo 431 (Decreto 624 de 1989) del Estatuto Tributario, el IVA en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros se causará cuando acaezca la expedición de la orden de cambio o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete. O, en el caso del servicio telefónico, a la luz del artículo 432 (Decreto 624 de 1989), tal tributo se causará al momento del pago efectuado por los usuarios.

En lo concerniente a la base gravable, los elementos que globalmente integran la misma se encuentran descritos en el artículo 447 (Decreto 624 de 1989). Lo anterior, en concordancia –como bien lo señala la administración fiscal colombiana¹⁶ (Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales)– con el artículo 2º del Decreto 1107 de 2002 (artículo contenido a su turno en el artículo 1.3.1.7.6 del DUR). A la luz de estos elementos, una lectura cruzada de ambas fuentes jurídicas nos permite entender que la base gravable de tal tributo corresponde, en primer lugar, al valor total de la operación.¹⁷ No interesa, agrega el artículo en comento, que se realice de contado o a crédito.

Ya, por su parte está previsto en el artículo segundo del Decreto 1107 de 2002 citado que, salvo lo previsto en el artículo 447 del Decreto 624 de 1989, la base gravable del IVA sobre los servicios equivale al valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación. Sin embargo, es importante agregar que tanto para la prestación de servicios, como para la venta de bienes, el Estatuto Tributario prevé una suerte de base gravable mínima. En lectura del artículo 463 del antedicho Estatuto –excepción hecha de su párrafo, que no atañe nuestro objeto de estudio (Decreto 624, 1989)– la base men-

¹⁶ UAE DIAN, Concepto 021413 del 15 de marzo de 2001. <https://cijuf.org.co/codian01/marzo/c21413.htm>

¹⁷ Afirmación avalada también por la administración fiscal colombiana a través del Oficio 1415, de 30 de noviembre de 2020.

cionada en ningún caso podrá ser inferior al valor comercial de la prestación de los servicios en la fecha de la transacción

Ya en lo concerniente a las tarifas, excepción hecha de las exenciones, la Ley 1819 de 2016 simplificó el sistema tarifario a solo dos casos (en lo que atañe a la prestación de servicios). Se trata de la tarifa general del 19% y los excepcionales casos previstos con una tarifa diferencial del 5%. Es así que, de conformidad con el artículo 468 (Decreto 624 de 1989), por regla general, los servicios que cumplan con los demás requisitos aquí expuestos están obligados a ser gravados con una tarifa de 19%, aplicable sobre la respectiva base gravable. Por excepción, entonces, están gravados con la tarifa diferencial del cinco (5%) los servicios previstos en el artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

De manera abstracta, de contrastar, entonces, lo expuesto con el servicio de educación superior prestado en territorio nacional o en distancia (pero con el destino a dicho territorio), el mencionado servicio debería estar gravado con el IVA. Aquello, ante la ausencia de aplicación de una tarifa diferencial, con la tarifa general del 19%. En efecto, si se superan las condiciones expuestas anteriormente para el cumplimiento del sujeto activo *de iure*, notamos que tal servicio, de forma general, cumple, adicionalmente, con la hipótesis del hecho generador. Como ha sido expuesto, se trata de una actividad prestada normalmente por una entidad que sin tener una relación laboral con quienes reciben el servicio se concreta en la obligación de educar para tal o cual profesión, en contrapartida de una remuneración usualmente asociada al valor de la matrícula universitaria. En ese sentido, el tributo debería causarse, salvo excepción, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta (la que fuere anterior). La tarifa mencionada, a su turno, debería aplicarse sobre el valor total de la operación como regla general, o, por excepción, el valor total de la remuneración. Este en ningún caso podrá ser inferior al valor comercial de la prestación de los servicios en la fecha de la transacción.

Pese a lo anterior, hay dos criterios que por excelencia permiten hablar de la exclusión de este tributo. Se tratan del caso del criterio de coherencia del sistema y del criterio social. El segundo de ellos, que es el que nos interesa, cobija usualmente los servicios ligados a la salud y educación. Esta última,

como lo veremos, en el caso colombiano, cobija, explícitamente, a la educación superior, sin discriminar si se trata de una IES oficial, privada o de economía solidaria, como las denomina la Ley 30 de 1992. Luego, deberíamos entender que se trata de una aplicación del IVA “solo en principio”.

La exclusión del IVA en la prestación de servicios de educación superior: la presencia de una discriminación con justificación constitucional

Sea lo primero aclarar, a propósito de este punto, la fundamental diferencia que existe entre un servicio gravado, excluido, y, adicionalmente, un servicio exento. Los tres casos han sido abordados, tanto por la doctrina de la administración tributaria colombiana, como por el Consejo de Estado. Es, sin embargo, importante mencionar que lo han sido en lo respectivo a la venta de bienes. Empero, por los servicios ser también no gravados o excluidos, sin haber hecho distinción la ley, debería sin problema extenderse tal interpretación a los servicios.

Dicho lo anterior, la administración tributaria colombiana, en concepto del 19 de junio del 2003, señaló que por bienes gravados habría de entenderse como aquellos que “... causan el impuesto y en tal sentido se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso”. Por otro lado, por bienes exentos la precitada administración indicó que son “... aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero)”. En fin, por bienes excluidos, aquello que nos interesa, la administración tributaria colombiana los definió como aquellos que “... no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley”.¹⁸

Como fue mencionado, el Consejo de Estado, mediante fallo reciente de 24 de septiembre de 2020, ha definido las tres situaciones antes descritas. Ha empero añadido una cuarta definición: aquella de los bienes (en este caso, pero sujeto a ser extendido a los servicios) no gravados. Es, entonces, en ese sentido que tenemos las siguientes cuatro definiciones pretorianas:

¹⁸ UAE-DIAN, Concepto 45.229 Unificado del Impuesto sobre las Ventas, del 19 de junio de 2003. <https://cijuf.org.co/codian03/junio/c00001.htm>

- i. Los bienes gravados son aquellos que causan el impuesto a la tarifa general o a una diferencial.
- ii. Los bienes exentos causan el impuesto, pero se encuentran gravados a tarifa 0%.
- iii. Los bienes excluidos son los que por su naturaleza podrían causar el IVA. Sin embargo, no son gravados por expresa disposición de la ley.
- iv. Los bienes no gravados se derivan de operaciones que no están “sujetas” al IVA, es decir, que no se subsumen en el hecho generador del tributo y, por tanto, son ajenas al impuesto...¹⁹

Teniendo en cuenta la doble definición (muy cercana la una de la otra) de la administración tributaria y el Consejo de Estado, podríamos construir una definición que inspirada sobre tales aspectos institucionales, sería tan sintética, como clara. Los servicios excluidos del IVA son, entonces, aquellos que, si –cierto– por su naturaleza entran dentro del campo de acción de tal tributo y su régimen aplicable, por expresa disposición del legislador, son expulsados del mismo.

Habiendo dicho lo anterior, valdría la pena, en primer lugar, citar dónde ha previsto el legislador, expresamente, la exclusión de los servicios de educación superior. En este contexto, es de nuestro parecer que la exclusión de tal servicio depende de una lectura cruzada de dos artículos del Estatuto Tributario; por un lado, el propio artículo 420 (Decreto 624 de 1989), por otro, el artículo 470 del mismo documento.

De hecho, a la luz del literal C del artículo 420, la prestación de servicios –cuya definición para efectos del IVA ya abordamos– están gravados, por regla general. Lo anterior, tal como lo dice el artículo, por supuesto (y lo que nos interesa) “... con excepción de los [servicios] expresamente excluidos” (Decreto 624 de 1989). ¿Dónde encontraríamos la correspondencia de tal exclusión, de entrada, mencionada en tal artículo? Se encuentra en el numeral quinto del artículo 476 del Estatuto Tributario, para el caso de la educación tradicional, y, para el caso de la educación virtual, en el numeral sexto del mismo artículo. El legislador, expresamente, tras una reciente reforma de la Ley 2010 de 2019, previó, entonces, lo siguiente:

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. P. 24333, de 24 de septiembre de 2020. C. P. Milton Chaves García.

Artículo 476.- Decreto 624 de 1989. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas –IVA–. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:

[...]

5. 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 nacional, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los servicios prestados por los establecimientos de educación relativos a restaurantes, cafeterías y transporte, *así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, o las disposiciones que las modifiquen o sustituyan.* Igualmente están excluidos los servicios de evaluación de la educación y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y promoción de personal, prestados por organismos o entidades de la administración pública

6. *Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, prestados en Colombia o en el exterior* (Énfasis agregado)

En este contexto surge la duda del perímetro de la exclusión, es decir, de cuál es el alcance de esta norma: ¿qué deberíamos entender por un servicio de educación superior para efectos de excluirlos del IVA? Lo primero que habría que observar es que el propio estatuto no trae a colación una definición especial para efectos de la relación entre el IVA y la prestación de servicios de este tipo. Sin embargo, el Derecho tributario, como bien lo establece el tratadista Bravo Arteaga,²⁰ bajo el criterio predominante, no es en ningún caso una rama lo suficientemente aislada como para retener, de manera autoreferente, todas y cada una de sus definiciones jurídicas. Es de esta forma que las nociones del Derecho tributario, si no tienen un desarrollo propio legislativo o jurisprudencial, su concepto beberá de la definición jurídica del Derecho común.

Siguiendo esta lógica enunciada, la primera remisión que tendríamos que dar lugar a hacer es la legalista. Tratándose de la definición de lo que comprende la educación superior, tal definición debe estar, por intuición y ló-

²⁰ Juan Rafael BRAVO ARTEAGA, *Nociones fundamentales de Derecho tributario*. 2ª ed. (Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997), 168 y ss.

gica sencilla del asunto, en la norma que la regula. Particularmente, nos referimos, entonces, a la Ley 30 de 1992 antes expuesta. Dicho aquello, tenemos, adicionalmente, que de conformidad con el numeral quinto y el sexto del artículo antes citado –el 476, Decreto 624 de 1989–, tratándose de la educación superior, una interpretación contextual podría dar a entender con solidez que su definición está prevista en la ley mencionada.

En efecto, sea lo primero decir que la interpretación contextual aplica en dos casos que, en nuestra opinión, no necesariamente son excluyentes. Conforme al artículo 30 del Código Civil colombiano de 1873, que trata este tipo de interpretación, la misma permite observar el contexto donde está incrustada la locución gramatical, con el fin de, en primera medida, “... ilustrar el sentido de cada una de sus partes [del artículo], de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”.

Tratándose del segundo caso previsto por el citado artículo 30, su aplicación es mucho más contundente, para lo que a nosotros concierne. En efecto, está previsto en el último párrafo de tal artículo que “[los] pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”. En la especie, no solo la mención expresa del legislador dentro de la Ley 30 de 1992 y la Ley 115 de 1994 evocan la armonización que busca por contexto realizar en materia tributaria, sino que, claramente, al tratarse de un pasaje oscuro, el mismo es ilustrado por otras leyes que tratan exclusivamente este asunto. Es de esta forma que el perímetro de aplicación de la exclusión del IVA en los servicios de educación superior (privada o pública) dependerá, con base en los argumentos esgrimidos, de la definición que sobre tal aspecto se haga particularmente en dicha ley.

Así, de todo lo expuesto tenemos que el perímetro de la exclusión del IVA para los servicios de la educación superior comprendería la definición prevista en el primer y el segundo artículos de la Ley 30 de 1992. Tales artículos consagran dos definiciones. Una, digamos, deontológica, sobre aquello a lo que deberían suscribirse los procesos de aprendizaje de la educación superior. Y, adicionalmente, una afín a la definición constitucional del artículo 67 de la Constitución de 1991; esto es un servicio público social del orden cultural inherente al Estado social de derecho. Dicho lo anterior, está previsto en los dos artículos de la Ley 30 de 1992, lo siguiente:

Artículo 1º. Ley 30 de 1992. La Educación Superior es un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral; se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional.

Artículo 2º. La Educación Superior es un servicio público cultural, inherente a la finalidad social del Estado.

Es aún posible, sin embargo, establecer que tales definiciones son muy abstractas. Lo que sencillamente sucede en la vida práctica de las instituciones es que, para acceder a esta exclusión, tras haber cumplido con los requisitos del Decreto 1478 de 1994, reglamentario de la Ley 30 de 1992 –contando con su inscripción ante el Ministerio de Educación Nacional (MEN)–, pueden inscribir el código en el Registro Único Tributario (RUT) –normalmente el 8544– para esclarecer su calidad ante DIAN. Una vez efectuado aquello, la exclusión atrás citada entraría a operar.

Las consecuencias naturales derivadas de tal exclusión comprenden no solo la obligación sustancial (es decir, la eliminación, por ministerio de la ley, de pagar el tributo en cuestión), sino también ciertas obligaciones formales. En concreto, no deben cobrar ni facturar IVA, así como tampoco deben inscribirse en el (otrora) Régimen Común. Es sin embargo importante mencionar en este punto la diferencia neurálgica que legalmente existe entre las IES oficiales frente a las privadas y de la “economía solidaria” (Ley 30, 1992). De revisar el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, podríamos con alguna prontitud ubicarla:

Artículo 92. Ley 30 de 1992. 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 agregado).

Solo para parafrasear, lo que explícitamente puede leerse en el artículo precitado, efectivamente solo las IES oficiales podrían acudir a esta modalidad de neutralización del IVA. Esto es, solicitar su devolución. Para tales efectos, el artículo cobija también un perímetro bastante amplio –se

intuye— con el ánimo de ser totalmente exhaustivo en lo concerniente a esta facultad otorgada únicamente a tales IES. En ese sentido, el legislador ha previsto que la devolución recae por el IVA, para los bienes, insumos y servicios que adquieran (se entendería, por supuesto, en el marco del desarrollo de su objeto).

Con el objeto de hacer efectiva tal devolución, la posibilidad prevista en el artículo 92 reseñado se encuentra desarrollada en el nivel reglamentario por el cuarto artículo del Decreto 2627 de 1993. Sin embargo, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sintetizado estos requisitos solo a través de dos condiciones de necesidad y suficiencia. De esta manera, por una parte, el alto tribunal solicita que las IES oficiales deban “i) ... liquidar bimestralmente el impuesto ‘efectivamente pagado’”, y, por otra, que las mismas deban “ii)... presentar la solicitud de devolución ‘a más tardar el último día hábil del mes siguiente’ al vencimiento del período bimestral cuya devolución pretenda”.²¹ Adicionalmente, la misma alta corporación agregó que la solicitud de devolución deba ser presentada, personalmente, por el representante legal, en el lugar y el término señalados. Lo anterior, junto la certificación del Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (Icfes) y la del contador público o revisor fiscal, que haga constar la identificación de cada una de las facturas, y el valor del IVA pagado y solicitado en devolución.

Conforme a lo dicho, es apenas obvio que esta previsión excluye de dicha facultad a las IES de otros tipos. La justificación jurídica de la discriminación puede empero rastrearse, exactamente desde el 19 de julio del año 2000. Fecha pues del fallo de la Corte Constitucional C-925, con expediente D-2768, que trata esta materia. Para aclarar este punto hasta en sus más mínimos detalles, nos permitiremos reconstruir tal sentencia.

De esta manera, mediante uso de la Acción Pública de Constitucionalidad, prevista en el numeral sexto del artículo 40 Superior, en concordancia con el artículo 241 de la Constitución 1991, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño acudió ante el alto tribunal constitucional solicitando la

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. P. 21211 de 26 de noviembre de 2015. C. P. Martha Teresa Briceño.

declaración de inexecutable de la expresión “estatales u oficiales” del artículo 92 de la Ley 30 de 1992.

Según la Corte Constitucional (C-925 del 2000), los cargos, sobre el fondo,²² del antedicho actor pudiesen resumirse en los siguientes cinco argumentos: a) en primer lugar, sostuvo la Corte, el actor consideró que las expresiones precitadas vulneraban el “... principio de igualdad, toda vez que no exist[ía] fundamento jurídico constitucional para que se admitiera] un trato discriminatorio entre las instituciones de educación superior, estatales u oficiales, y las privadas”; b) en segundo lugar, conforme al fallo de la Corte Constitucional, el ciudadano en cuestión aseguró que la devolución debería extenderse todos los tipos de IES. Lo anterior, dado que de lo contrario podría concebirse la “... vulneración y desconocimiento de los artículos 67, 68 y 69 de la Constitución, relativos al derecho a la educación, a la libertad de fundar establecimientos educativos y al reconocimiento de la autonomía universitaria”.

c) En tercer lugar, según la alta corporación, el actor sostuvo que “... la expresión objeto de proceso constitu[ía] un incentivo para las instituciones de educación superior oficial y un desestímulo para las del sector privado” y, d) por último, el ciudadano Longas Londoño alegó que la facultad de solicitar la devolución solo en cabeza de las IES oficiales “... contraría el principio de equidad, que orienta el sistema tributario”.

Ante tal panorama argumentativo, como es usual, la Corte Constitucional formuló la pregunta que en Derecho su fallo buscó resolver. Es así que la misma quiso saber “... si la diferencia de trato establecida en la disposición objeto de juicio tiene una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional, o si, por el contrario, atenta contra los principios de igualdad (Preámbulo y art. 13) y de equidad tributaria (artículo 363 *ibídem*)”.

La respuesta ante tal pregunta fue lo suficientemente contundente: “... la norma acusada es executable puesto que el diverso trato otorgado a los dos sectores de la educación sí goza de justificación y la ventaja tributaria por ella establecida se convierte en medio idóneo para hacer efectivos los preceptos constitucionales”. Con el objeto de sostener tal tesis sostuvo los

²² Se ha decidido deliberadamente omitir los detalles sobre los cargos formales del actor. Lo anterior, por considerarlo irrelevante frente a nuestro objeto de estudio.

siguientes cinco argumentos: i) la diferencia, para la Corte Constitucional, se justifica en primera medida por –valga la redundancia– ser diferentes las cargas que la Constitución asigna a las IES oficiales *versus* aquellas que no lo son. Según el alto tribunal, si bien es cierto que el artículo 67 de la Constitución 1991 hace recaer la responsabilidad de la educación no solo en cabeza del Estado, sino también de la sociedad y la familia, debe remarcar que el mismo artículo prescribió que la educación superior prestada por estos tipos de IES debe ser gratuita. Asimismo, el Estado, además de las funciones de inspección, vigilancia y control, debe, en estos casos, garantizar directamente el cubrimiento de este servicio (Corte Constitucional, C-925 de 2000).

ii) Agregó además la Corte que la discriminación se justifica porque los tributos pagados por las IES oficiales van, en todo caso, dirigidos a las arcas del Estado. Luego, con el objeto de incentivar y fortalecer sus propias entidades, el mismo está en capacidad de devolver el tributo en cuestión. Asunto, este último, que no es sin embargo motivo para extender este beneficio a los otros tipos de IES. Aquellas se encuentran en condiciones distintas y tienen también responsabilidades, solo adscritas a los establecimientos que fundan y administran, aun si aquello es bajo la vigilancia de tal Estado.

iii) Otro argumento que es esgrimido por la Corte Constitucional está ligado al interés perseguido generalmente por las IES privadas *versus* las que no lo son. En este contexto el alto tribunal indicó que la discriminación se justificaba porque estas últimas tienen normalmente un interés lucrativo. Sin embargo, para los casos que no es así, la justificación mencionada continuaría en pie, en tanto las responsabilidades de las IES oficiales por expresa disposición constitucional, son aún mayores. Es este el argumento que, en palabras de la Corte, continúa por explicar lo “razonable” de la discriminación en cuestión.

iv) La medida cuya censura buscaba el actor, según la Corte, habría de considerarse, adicionalmente, como idónea. Con ella se le permite al Estado contar con mayores recursos para cumplir de manera más eficiente las funciones que la carta le ha asignado en materia educativa (C-925 de 2000); v) finalmente, la Corte juzgó que con la discriminación se busca brindar a las IES oficiales las condiciones económicas que les permiten

mejorar sus servicios públicos y ampliar su cobertura. Asunto que es, por cierto, para el alto tribunal diferente en las IES privadas, que no cuentan –de nuevo– con estas responsabilidades adicionales (C-925 de 2000).

3. La contestable discriminación con justificación constitucional: los argumentos para su posible revisión legislativa

Esclarecido lo anterior, quisiéramos argumentar el hecho de que este beneficio sea extendible a las IES privadas (e incluso de “conomía solidaria”), y abrir el debate hacia su revisión. Así, nos gustaría exponer lo contestables que son los argumentos esgrimidos por la Corte Constitucional en un análisis, punto a punto, de sus premisas ya reconstruidas. Veamos:

i. Es cuestionable que el beneficio tributario se otorgue a un sector de las IES (en este caso, al sector de las IES oficiales) basándose, en primera medida, en su gratuidad. En efecto, si es cierto que tal aspecto favorece que el servicio de la educación superior pueda ser un buen aspirante para tener beneficios tributarios, no debe recortar los sectores y aplicarlo solo en un espectro particular. Naturalmente, aunque las IES privadas no puedan ni deban, más por motivos ligados a su financiamiento interno que por ser su finalidad, prestar una educación gratuita, beneficios de esta índole conducirían a una misma teleología que se persiguen con las IES oficiales. Esto es, favorecer con –digamos– la “ingeniería tributaria” al abaratamiento de su servicio, de manera que, *inter alia*, los costos de ingreso de los estudiantes se vean reducidos de manera más importante.

ii. Es entendible que las IES oficiales puedan solicitar la devolución de este tributo. Mal haría, ciertamente, el Estado, como sujeto activo del poder tributario, en gravarse –a sí mismo– en actividades que no tienen ningún objetivo oneroso en el horizonte. Sin embargo, no se logra descifrar cómo aquello puede servir de motivo para gravar las actividades de las demás IES, que están cubriendo (y en muchos casos, con muy buena calidad) un servicio, cuya prestación el mismo Estado se ha mostrado incapacitado de prestar. De hecho, a la luz del principio de coherencia en materia tributaria, lo ideal es que el mandato de la exclusión cumpliera con los propósitos teleológicos que trae a colación tal figura: que los sujetos pasivos que se ven beneficiados con dicha exclusión no se vean penalizados por el sis-

tema tributario. Por ende, si tenemos en cuenta la antedicha teleología, lo consecuente sería que las IES privadas también pudiesen acceder a un sistema de devolución que neutralizara la penalización de la que venimos de hablar.

iii. Consideramos desafortunado que la alta corporación afirme que las IES privadas persigan un interés lucrativo. Aquello, que fue pronunciado, sin sustentación probatoria o normativa, no coincide con el mandato del literal M del artículo 31 de la Ley 30 de 1992, vigente a la fecha del fallo. Es decir, la exigencia de que las IES privadas presten su actividad, sin tener ánimo de lucro alguno. Adicionalmente, habría que mencionar que los ingresos de las IES privadas no tienen una destinación de nutrir las ambiciones económicas de sus miembros. Los mismos (los ingresos) están sobre todo ligados a cubrir los gastos del mantenimiento de la prestación del servicio; luego, un equilibrio financiero que se traduzca en el precio de las matrículas es legítimo de ser esperado.

Además, la Corte Constitucional, en Sentencia de Unificación (SU 624 de 1999), aunque haciendo alusión a los colegios privados, ha también encontrado como legítimo el valor de las matrículas. Tal asunto ha sido expuesto sin empero, si quiera sugerir encontrar aquello conexo a una suerte de “ánimo de lucro” de estas instituciones. Veamos:

Al permitirse la prestación del servicio público de la educación por una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire obtener una legítima ganancia. Por tal razón la Corte no puede ser indiferente al equilibrio estructural de las cargas financieras del sistema de la educación privada, máxime cuando la propia Constitución permite que “los padres de familia tendrán derecho de escoger el tipo de educación para sus hijos menores”. Y esta escogencia se puede orientar hacia la educación privada. (Énfasis agregado).

Tal aspecto es confirmado con un pasaje ulterior del mismo fallo. Este último, de hecho, no solo sustenta las bases de lo arriba descrito —como el hecho de que no hay alusión alguna a la animosidad de lucro de las IES privadas—, sino que además aclara algo, que implícitamente veníamos sugiriendo en estas líneas: que la educación privada, lejos de presentarse como una suerte de antagonista de la pública, la complementa. La Corte

Constitucional de Colombia, a través de la SU-624 de 1999, en efecto, juzgó lo siguiente:

[La] educación privada que inicialmente se permitió por el constituyente como una opción que garantizara el pluralismo, es hoy más que eso, es una complementación indispensable al deber educativo que la Administración Pública no está en capacidad de cubrir, debiéndolo hacer. (Énfasis agregado)

iv) y v) Es notablemente cierto que la medida es idónea porque permite aumentar los recursos del Estado, otorgándole así medios para aumentar su calidad y cobertura. Pese a aquello, no se entiende cómo estos argumentos no son perfectamente trasladarles a, por ejemplo, las IES privadas.

Justamente, la calidad y cobertura no son objetivos que solo recaigan en cabeza de las IES oficiales. Podemos observar, a propósito de este punto, que la lectura cruzada de los artículos 67 y 68 de la Constitución del 1991 no tendría que conducir a otra conclusión. Por un lado, en lectura de este último artículo tenemos que, en efecto, la educación (en los diferentes órdenes) puede ser prestada por privados, entre otras cosas, bajo el mandato de la excelencia pedagógica. Lo anterior en los siguientes términos:

Artículo 68. Const. 1991. ... los particulares podrán fundar establecimientos educativos. La Ley establecerá las condiciones para su creación y gestión. La comunidad educativa participará en la dirección de las instituciones de educación. La enseñanza estará a cargo de personas de reconocida idoneidad ética y pedagógica. La Ley garantiza la profesionalización y dignificación de la actividad docente. (Énfasis agregado)

Con lo anterior en mente, por el otro lado tenemos ahora, en materia de cobertura y calidad, lo previsto en el artículo 67 Superior de la Constitución 1991. En ese caso, entonces, corresponde al Estado ejercer la suprema inspección y vigilancia de este sector, a fin de supervisar su calidad y aumentar su cobertura. Veamos:

Artículo 67. Const. 1991. La educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social: con ella se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la técnica, y a los demás bienes y valores de la cultura.

[...]

Corresponde al Estado regular y ejercer la suprema inspección y vigilancia de la educación con el fin de velar por su calidad, por el cumplimiento

de sus fines y por la mejor formación moral, intelectual y física de los educandos; garantizar el adecuado cubrimiento del servicio y asegurar a los menores las condiciones necesarias para su acceso y permanencia en el sistema educativo. (Énfasis agregado)

Si leemos con atención ambos artículos, por un lado tendríamos lo siguiente: en lo relativo al artículo 67, no está de manera exclusiva en cabeza del Estado la obligación de propender directamente por la cobertura y la calidad de la educación superior. Aspecto, pues, por el que de forma directa persigue dicho Estado con las IES oficiales. En efecto, también recae sobre él, en su función de Estado regulador, propender por lo mismo de manera indirecta, al velar por que las entidades de otros tipos, diferentes al oficial, garanticen su cobertura y su calidad. No es pues gratuito el proceso que las IES privadas deban surtir ante el MEN, conforme a lo previsto por el Decreto 1478 de 1994, para constituirse. Lo dicho, sin mencionar la renovación de su acreditación al cabo de un cierto número años en los que las mismas (las acreditaciones) van a expirar. Es de esta forma que tal mandato por la cobertura y calidad, que también recaen en las IES privadas, por ejemplo, se ve confirmado por la lectura del artículo 68 Superior de la Constitución de 1991. Este último exige, conforme lo citamos, la excelencia pedagógica de los miembros que conforma estas instituciones.

Por lo tanto, es suficientemente claro que la búsqueda por la cobertura y la calidad aquí desarrollada supere el ámbito de las IES meramente oficiales. Es desde luego también extensible a las privadas; los compromisos constitucionales le son aplicables por la lectura cruzada de los artículos anteriormente reseñados. No se entiende, entonces, cómo la cobertura y la calidad sea un criterio que permita generar una discriminación entre ambos tipos de instituciones, si los mandatos constitucionales hacen perfectamente trasladables tales obligaciones a un campo más abierto de IES.

Conclusión

Conforme a la legislación vigente, el servicio de educación superior, prestado en territorio nacional o por fuera (pero con el destino a dicho territorio), debería estar gravado con el IVA. Pese a lo anterior, en el Estatuto Tributario se encuentra prevista la exclusión de tal servicio, sin importar la

calidad de su prestador; es decir, por ejemplo, si se trata de una institución educativa, oficial o privada. Tal aspecto eleva entonces de aquellas (instituciones) sus obligaciones tanto formales como sustanciales en lo referente a este impuesto.

De otro lado, sin importar que la exclusión del estatuto cubra a todo tipo de IES, ciertamente la legislación colombiana (más concretamente, el artículo 92 de la Ley 30 de 1992) provoca una diferencia tributaria neurálgica, entre las IES oficiales y el resto de ellas. En tal artículo está previsto que solo las primeras tienen el derecho a la devolución del IVA que se pague por los bienes, insumos y servicios. La justificación jurídica de la discriminación puede rastrearse, exactamente desde el 19 de julio de 2000. Aquella es la fecha del fallo de la Corte Constitucional C-925 que declara exequible tal discriminación.

Los argumentos de fondo para sostener esta última comprendieron los que a continuación se sintetizan: i) la diferencia, para la Corte Constitucional, se justificó en primera medida por –valga la redundancia– ser diferentes las cargas que la Constitución asigna a las IES oficiales *versus* aquellas que no lo son. Según el alto tribunal, si bien es cierto que el artículo 67 de la carta hace recaer la responsabilidad de la educación no solo en cabeza del Estado, sino también de la sociedad y la familia, debe remarcarse en todo caso que el mismo artículo superior prescribió que la educación superior prestada por estos tipos de IES (o sea, las oficiales) debe ser gratuita. Asimismo, el Estado, además de las funciones de inspección, vigilancia y control, debe, en estos casos, garantizar directamente el cubrimiento de este servicio; ii) agregó la Corte que la discriminación se justificaba porque los tributos pagados por las IES oficiales van en todo caso dirigidos a las arcas del Estado. *Ergo*, con el objeto de incentivar y fortalecer sus propias entidades, el mismo está en capacidad de devolver el tributo en cuestión; asunto, este último, que, según la corporación, no es motivo para extender este beneficio a los otros tipos de IES. Estas últimas se encuentran en condiciones distintas, y tienen también responsabilidades solo adscritas a los establecimientos que fundan y administran, aun si es bajo la vigilancia del Estado. iii) La Corte esgrimió otro argumento basándose en el interés perseguido generalmente por las IES privadas frente a las que no lo son. En este contexto, el alto tribunal indicó que la discriminación se justificaba porque las

primeras tienen normalmente un interés lucrativo. Sin embargo, para las circunstancias en que así no sea, en todo caso la justificación mencionada continuaría en pie, en tanto las responsabilidades de las IES oficiales, por expresa disposición constitucional, son aún mayores; iv) la medida cuya censura se buscaba, en palabras de la corporación, habría de considerarse, adicionalmente, como idónea. Con ella se le permite al Estado contar con mayores recursos para cumplir de manera más eficiente las funciones que la carta le ha asignado en materia educativa; v) finalmente, la Corte juzgó que la discriminación se seguía justificando cuando quiera que con ella se buscaba brindar a las IES oficiales las condiciones económicas que les permitiesen mejorar sus servicios públicos y ampliar su cobertura.

El fallo de la Corte Constitucional que protege esta discriminación puede ser cuestionado punto a punto por los siguientes argumentos: i) no es pacífico que el beneficio tributario se otorgue a un sector de las IES basándose, en primera medida, en su gratuidad. Aunque las IES privadas no estén en capacidad de prestar sus servicios bajo aquel parámetro, beneficios tributarios de esta índole conducirían a un mismo fin. Es decir, favorecer con la “ingeniería tributaria” el abaratamiento de tal servicio en orden de disminuir los costos de ingreso de los estudiantes; ii) es entendible que, acaso por coherencia del sistema tributario, las IES oficiales puedan solicitar la devolución del IVA. Sin embargo, no se logra descifrar cómo aquello puede servir de motivo para gravar las actividades de las demás IES, que están por cierto cubriendo un servicio cuya prestación el Estado mismo se ha mostrado incapaz de prestar directamente.

iii) Es cuestionable que la alta corporación afirme que las IES privadas persigan un interés lucrativo. Aquello, que parece haber sido pronunciado sin sustentación probatoria o normativa, no coincide con el mandato legal que exige a las IES privadas prestar sus servicios sin tener ánimo de lucro; iv) y v) por otro lado, tal discriminación –cierto– permite aumentar los recursos del Estado, otorgándole así medios para incrementar su calidad y cobertura, en cuanto a las IES oficiales. Pese a aquello, no se entiende cómo estos argumentos no son perfectamente trasladarles a las IES privadas. Justamente por lo que, como ya se ha esclarecido, la calidad y cobertura no son objetivos que solo recaigan en cabeza de un sector de la educación superior, sino sobre su totalidad.

De esta manera, no podemos cerrar el debate otrora clausurado por la Corte Constitucional porque tiene aún elementos vigentes para ser reabierto. Estos argumentos, además de muchos otros (tanto de tipo jurídico como extrajurídico) son elementos que nos permiten figurarnos un horizonte con otro tipo de tratamiento tributario en el sector de la educación superior. Todo indica que este fallo paradigmático puede ser fuertemente cuestionado. Y dado esto, precisamente se justifica también dar un paso de avanzada hacia una revisión legislativa del estado de cosas actual sobre esta materia. El tiempo lo juzgará mejor.

Bibliografía

AGUDELO, Luz Deicy y Gherson Grajales. *Estatuto Tributario 2021. Contextualizado NIF y medidas para la pandemia. Nómina Electrónica*. Bogotá: Ediciones De la U, 2021.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*. 2ª ed. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997.

Banco Mundial BIRF AIF, 2013. Gasto en educación de nivel terciario (% del gasto público en educación) <https://datos.bancomundial.org/indicador/SE.XPD.TERT.ZS>.

Banco Mundial BIRF AIF Colombia, 2018. Gasto Público en educación, total (% del PIB). <https://datos.bancomundial.org/indicador/SE.XPD.TERT.ZS?locations=CO>.

Banco Mundial BIRF AIF, 2019. Gasto Público en educación, total (% del PIB)

BOFiP. 2022 Cas particulier: produits financiers perçus par les entreprises. 1. Rappels des principes. TVA –Champ d’application et territorialité– Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées.

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/119-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-CHAMP-10-10-30-20130215#:~:text=Sont%20consid%C3%A9r%C3%A9s%20comme%20une%20activit%C3%A9,ayant%20un%20caract%C3%A8re%20de%20permanence>

El Observatorio de la Universidad Colombiana. La tasa de cobertura de la educación superior en Colombia. “Desafiantes retos para incrementar en indicadores sociales y educativos”.

<https://www.universidad.edu.co/educacion-superior-indicadores-de-colombia-aun-por-debajo-del-promedio-ocde/>.

El Observatorio de la Universidad Colombiana. La tasa de cobertura de la educación superior en Colombia. “Estudiantes matriculados en las IES públicas y privadas. Indicadores de la U”. <https://www.universidad.edu.co/estudiantes-matriculados-en-las-ies-publicas-y-privadas/>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2022 - Colombia. [archivo en PDF]. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-colombia.pdf>.

PAVA RAMÍREZ, Judith. “Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del IVA en la prestación transfronteriza de servicios”. *Revista de Derecho Fiscal* n.º 13 (2018): 91-127.

“Nuevo ministro de Educación, Alejandro Gaviria, sobre los retos de educación gratuita y de calidad”. Yamid Amat entrevista a Alejandro Gaviria Uribe. NotiCentro CM&, 8 de julio de 2022. [video, 25m31ss]. <https://www.youtube.com/watch?v=PfhmCNOTzUM>.

Legislación nacional

Código Civil [CC]. Ley 84 de 1873, artículo 30 de 31 de mayo de 1873.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 01 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 02 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 13 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 15 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 150 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 152 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 153 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 154 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 241 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 287 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 294 de 7 de julio de 1991.

Constitución Política de Colombia [Const], art. 300 de 7 de julio de 1991.

- Constitución Política de Colombia [Const], art. 312 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 313 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 314 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 315 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 317 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 334 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 338 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 359 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 362 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 363 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 40 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 44 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 67 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 68 de 7 de julio de 1991.
- Constitución Política de Colombia [Const], art. 95 de 7 de julio de 1991.
- Decreto 1107 de 2002. Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 6ª de 1992 y el Estatuto Tributario. *Diario Oficial* 40492, de 2 de julio de 1992.
- Decreto 1372 de 1992. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 6ª de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 40550, de 21 de agosto de 1992.
- Decreto 1478 de 1994. Por el cual se establecen los requisitos y procedimientos para el reconocimiento de personería jurídica de instituciones privadas de educación superior, la creación de seccionales y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 41443, de 13 de julio de 1994.
- Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. *Diario Oficial* 50023, de 11 de octubre de 2016.
- Decreto 2627 de 1993. Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior. *Diario Oficial* 41154, de 28 diciembre de 1993.

- Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial* 38.756, de 30 de marzo de 1989.
- Ley 115 de 1994. Por la cual se expide la ley general de educación. *Diario Oficial* 41.214, de 8 de febrero de 1994.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 50.101, de 29 de diciembre de 2016.
- Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 51.179, de 27 de diciembre de 2019.
- Ley 30 de 1992. Por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior. *Diario Oficial* 40.700, de 29 de diciembre de 1992.
- Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 43083 de 10 de julio de 1997.
- Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. *Diario Oficial* 43.460, de 24 de diciembre de 1998.

Jurisprudencia

- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 1001-03-27-000-2002-00112-01(13623), 12 de febrero de 2004. C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2014-00385-01 (24333), 24 de septiembre de 2020. C. P. Milton Chaves García.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 15001233100020080009101 (21211), 26 de noviembre de 2015. C. P. Martha Teresa Briceño.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-925 de 19 de julio de 2000, M. P. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-624 de 25 de agosto 1999, M. P. Alejandro Martínez Caballero.

Doctrina de la Administración tributaria nacional

UAE - DIAN. Concepto 021413 del 15 de marzo de 2001. <https://cijuf.org.co/codian01/marzo/c21413.htm>.

UAE - DIAN. Concepto 45.229 Unificado del Impuesto sobre las Ventas del 19 de junio de 2003. <https://cijuf.org.co/codian03/junio/c00001.htm>.