

Devolución del impuesto sobre las ventas

CONCEPTO N° 1312 [014232]

06-09-2023

DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

100202208 – 1312

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicados N° 001353 del 29/09/2022 y N° 001530 del 10/11/2022

Tema: Impuesto sobre las ventas

Descriptor: Devolución del impuesto sobre las ventas

Fuentes Artículo 92 de la Ley 30 de 1992

formales: Artículos 1.6.1.19.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016

Sentencias de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado: 6 de septiembre de 2017, Radicación No. 68001-23-33-000-2013-00798-01 (20959); 8 de octubre de 2020, Radicación No. 25000-23-37-000-2015-00196-01(22881); 23 de septiembre de 2021, Radicación No. 25000-23-37-000-2015-00312-01(23415); 11 de noviembre de 2021, Radicación No. 25000-23-37-000-2015-01976-01(24234); 7 de abril de 2022, Radicación No. 25000-23-37-000-2013-01459 - 01 (23988); 23 de febrero de 2023 y Radicación No. 25000-23-37-000-2017-01514-01 (26457).

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, las peticionarias solicitan la reconsideración de la doctrina expedida por la Subdirección de Normativa y Doctrina respecto de los artículos 92 de la Ley 30 de 1992 y 1.6.1.19.4. del Decreto 1625 de 2016 (compilatorio del artículo 4° del Decreto 2627 de 1993); específicamente, los Oficios 075763 del 6 de septiembre de 2006, 044453 del 25 de julio de 2014, 034463 del 1° de diciembre de 2015 y 901296 - interno 224 del 19 de febrero de 2021, los cuales versan sobre la devolución del impuesto sobre las ventas – IVA que pueden obtener las instituciones estatales u oficiales de educación superior, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 92.

Lo anterior, para acoger los pronunciamientos de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado que consolidan una línea jurisprudencial pacífica sobre la materia.

Esta Dirección considera lo siguiente:

I. DOCTRINA OBJETO DE REVISIÓN

A continuación, se citan los apartes pertinentes de los pronunciamientos objeto de la solicitud de reconsideración:

1. Oficio 075763 de 2006

De acuerdo con el literal b) del numeral tercero del artículo 4° del Decreto 2627 de 1993, reglamentario del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, las instituciones estatales u oficiales de educación superior tienen derecho a la devolución del impuesto a las ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran para el uso exclusivo de la respectiva institución.

(...)

Por lo anterior, las instituciones públicas educativas tienen derecho a solicitar la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de activos fijos, papelería, escritorios, servicios etc., siempre y cuando tales bienes, insumos y servicios hayan sido adquiridos para uso exclusivo de la respectiva institución. (subrayado fuera de texto)

2. Oficio 044453 de 2014

(...) este despacho mediante oficio 040455 del 29 de junio de 2005 manifestó lo siguiente:

“(...)

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

Ahora bien, tratándose de convenios realizados con Universidades pueden presentarse dos hipótesis, a saber:

1.- La entidad Oficial adquiere directamente de la Universidad bienes y servicios.

2.- La entidad Oficial, mediante convenio, autoriza a la universidad para que en su nombre adquiera bienes o servicios gravados.

En la primera hipótesis, los bienes y servicios vendidos o prestados por la universidad no causan IVA, en la medida que ésta no es responsable del gravamen y por lo mismo no debe de causarlo.

En la segunda, al actuar la Universidad por encargo del ente oficial, el IVA causado en la adquisición de bienes o servicios gravados es de cargo de la entidad que autoriza la operación, por no gozar esta de tratamiento preferencial alguno. El IVA así causado puede ser descontado del impuesto a las ventas por pagar, en el evento que la entidad oficial sea responsable del impuesto sobre las ventas, de lo contrario el IVA constituirá mayor valor del costo. En esta hipótesis, es de cargo del ente educativo no solo informar sino trasladar el gravamen correspondiente, sin que haya lugar a devolución a la universidad del IVA causado por la adquisición, pues los bienes, como antes se indicó no son propiedad del ente educativo, sino de la entidad que encarga su adquisición...".
(subrayado fuera de texto)

3. Oficio 034463 de 2015

En reiterada doctrina (...) se ha indicado el carácter subjetivo de este beneficio, que atendiendo su calidad de instituciones estatales u oficiales de Educación Superior no causan el impuesto en el momento de la venta o prestación de servicios gravados y les permite obtener la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

En ese sentido el Honorable Consejo de Estado en sentencia 15767 del 26 de septiembre de 2007, consejera ponente Dra. Ligia Lopez Diaz, señaló:

(...) La devolución del IVA consagrada en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, como se señaló, atiende precisamente a la calidad de pública u oficial de la institución de educación superior. Se trata de una ventaja en cabeza de una persona de derecho público, con el ánimo equiparar las condiciones económicas frente a las instituciones privadas, por las razones que expuso la Corte en la sentencia citada. En consecuencia, es una concesión de carácter personal.

Por lo anterior este despacho considera que el problema no es como lo plantea la peticionaria, esto es, si es materia de devolución el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios en cumplimiento de la función de extensión por parte de una universidad, pues en principio el carácter subjetivo del beneficio debería permitirle acceder a lo dispuesto en la norma.

El asunto materia de análisis es establecer si se cumplen los requisitos establecidos en el reglamento, en especial el que los bienes, insumos y servicios se adquieran para el uso exclusivo de la respectiva Institución, requisitos materia de verificación por parte de la Administración Tributaria en cada caso y sobre los cuales este despacho no es competente para emitir pronunciamiento adicional alguno.

Sobre la legalidad de esta exigencia, el Honorable Consejo de Estado en la referida sentencia, indicó:

(...) el uso exclusivo de los bienes, insumos y servicios adquiridos por la institución es coherente con el carácter personal del beneficio establecido en su favor.

(...) Así las cosas, el decreto reglamentario da una correcta interpretación del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues, es incuestionable que los bienes, insumos y servicios, sobre los que procede la devolución del IVA pagado, los adquiere la institución oficial, para sí, y no para un tercero.

(...)

(...) cabe precisar que es a la Universidad a quien le corresponde demostrar, si en su estructura interna de prestación de servicios educativos y dentro de sus labores propias de su competencia como entidad oficial de Educación Superior, está la de realizar y desarrollar directamente como función la actividad educativa de extensión universitaria, probando también que la adquisición de bienes, insumos y servicios a que hubo lugar, estaban relacionados directamente

para el uso exclusivo de ésta, acorde con lo preceptuado por el artículo 92 de la Ley 30 de 1992.

(...) (subrayado fuera de texto)

4. Oficio 901296 - interno 224 de 2021

(...) la peticionaria pregunta si las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior pueden acceder al beneficio tributario de que trata el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, esto es, derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes o servicios gravados que adquieran, por haberlos realizado a través de convenios o contratos interadministrativos con otros sectores en desarrollo de la función social y misional de docencia, investigación y de extensión y proyección social.

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

(...)

Dentro de los antecedentes de la consulta, la peticionaria cita el contenido de las sentencias de radicación No. 15767 del 26 de septiembre de 2007 y 20959 del 6 de septiembre de 2017. En especial, sobre esta última sentencia, indica que sin ser sentencia de unificación sí plantea que la adquisición de bienes y servicios gravados con IVA en virtud de convenios o contratos celebrados con otros sectores, en desarrollo de la función social y misional de docencia, investigación y de extensión y proyección social, no significa que no hayan sido adquiridos para uso exclusivo de la respectiva institución educativa.

Frente a la jurisprudencia citada por la peticionaria, este Despacho concluye que no es posible dar una sola respuesta frente a la posibilidad de solicitar la devolución en los términos del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues es necesario analizar cada una de las situaciones para establecer si se cumple con

lo dispuesto en la ley y el reglamento, en especial que se cumpla dicha premisa, esto es, la adquisición para el uso exclusivo de la respectiva Institución.

(...) (subrayado fuera de texto)

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En primera medida, es necesario poner de presente lo establecido en la Circular DIAN 10 del 22 de septiembre de 2022 (por la cual se imparten directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la U.A.E. DIAN) en relación con la doctrina oficial:

6.2. Irretroactividad de los conceptos

(...) los conceptos expedidos por la DIAN, en ejercicio de las funciones, constituyen interpretación oficial y obligatoria para los funcionarios de la entidad y aunque no son obligatorios para los contribuyentes, son un criterio auxiliar de interpretación y sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro una vez se han publicado.

(...)

6.5. Vigencia de la doctrina oficial

Los conceptos que constituyen doctrina oficial de obligatoria observancia para los funcionarios de la entidad tienen aplicación a partir de la fecha de su publicación en la página WEB de la entidad, es decir, no tienen efecto retroactivo. Sin embargo, es necesario precisar su vigencia frente a algunas situaciones específicas:

6.5.1. Conceptos expedidos con posterioridad a la actuación administrativa

(...)

(...) cuando el concepto que se expide con posterioridad a la iniciación de la actuación administrativa es claramente opuesto a la interpretación normativa con que se viene adelantando el procedimiento, el funcionario deberá revisar la actuación con el fin de verificar su debida sustentación y dentro del marco de sus competencias definir la posibilidad de culminarlo con los parámetros normativos con que inició o definir si hay lugar al archivo de la misma.

(...) (subrayado fuera de texto)

Así, teniendo en cuenta lo anterior -en particular lo previsto en el numeral 6.5.1 de la Circular 10- corresponderá a cada una de las Direcciones de Gestión y Seccionales de la Entidad revisar, respecto de cada caso particular, la viabilidad de aplicar la doctrina emitida con posterioridad a la iniciación de la correspondiente actuación administrativa y adoptar los lineamientos que sean del caso, con el fin de dar cumplimiento a las políticas de prevención y mitigación de los riesgos derivados de actuaciones, hechos, operaciones y actos que generan daño antijurídico.

Ahora bien, entrando en materia, se observa lo siguiente:

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 establece:

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. (subrayado fuera de texto)

A su vez, los artículos 1.6.1.19.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016 reglamentan el reseñado beneficio, destacándose en particular lo siguiente:

ARTÍCULO 1.6.1.19.4. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

(...)

3. Que se acompañe los siguientes documentos:

(...)

b) Certificación de contador público o revisor fiscal en la que conste:

- Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.
- El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.
- Que en las facturas se encuentra discriminado el Impuesto a las Ventas y cumplen los demás requisitos legales.
- Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución. (subrayado fuera de texto)

En torno a la normativa antes reseñada, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del H. Consejo de Estado ha señalado:

1. Sentencia del 6 de septiembre de 2017 Radicación No. 68001-23-33-000-2013-00798-01 (20959).

3.15 En el caso concreto se observa que los valores rechazados corresponden a servicios adquiridos por la UIS en desarrollo de programas de extensión que benefician a la comunidad, se trata de bienes y servicios adquiridos con la finalidad de cumplir el contrato suscrito con terceros.

En los antecedentes administrativos (...) obran diferentes contratos celebrados por la Universidad Industrial de Santander UIS (...) así como las facturas antes citadas y si bien esos documentos dan cuenta de que los servicios y bienes se adquirieron para cumplir con los compromisos pactados en virtud de diferentes convenios, eso no implica que no sean para su uso exclusivo, porque precisamente la Universidad es la parte contratante, quien se compromete con el pago estipulado y los contratistas están prestando el servicio directamente a la entidad educativa.

(...)

3.16 Se debe tener en cuenta que el beneficio tributario previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 (...) no distingue la actividad o fin misional, por el contrario, de forma amplia lo consagra para bienes, insumos y servicios adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución, dentro del fin educativo que consagra la ley.

3.17 En consecuencia, toda vez que los bienes y servicios adquiridos responden a los especiales fines y funciones que, en materia educativa, debe cumplir el Estado (artículo 67 C.P y Ley 30 de 1992) y que como lo precisó la Sala: "con mayores recursos, se puede dar mejor cobertura a los programas de extensión autorizados por el artículo 120 de la Ley 30 de 1992", la Sala considera que los

valores rechazados cumplen el requisito contenido en el literal b) del artículo 4° del Decreto 2627 del 28 de diciembre de 1993, razón por la que no procede el rechazo efectuado por la DIAN. Prospera el cargo. (subrayado fuera de texto)

2. Sentencia del 8 de octubre de 2020 Radicación No. 25000-23-37-000-2015- 00196-01(22881).

(...) para que proceda la devolución de IVA a las entidades públicas de Educación Superior se requiere que los bienes y servicios beneficien directamente a dichas entidades y no a terceros. Adicionalmente, esta Sala en sentencia de 6 de septiembre de 2017, explicó lo siguiente:

“[...] 3.8 Se debe tener en cuenta que el objetivo del artículo 92 de la Ley 30 de 1992 es el de fortalecer los especiales fines y funciones que, en materia educativa, debe cumplir el Estado, norma que se debe interpretar en concordancia con los artículos 6° y 120 de la misma ley que incluyen dentro de los objetivos de la Educación Superior y de sus instituciones los de apoyar las labores investigativas y de servicio social que requiere el país y de ser factor de desarrollo científico, cultural, económico, político y ético a nivel nacional y regional.

3.9 Tales propósitos se cumplen a través de la docencia, la investigación los programas de extensión que según el artículo 120 de la Ley 30 de 1992 comprende los programas de educación permanente, cursos, seminarios y demás programas destinados a la difusión de los conocimientos, al intercambio de experiencias, así como las actividades de servicio tendientes a procurar el bienestar general de la comunidad y la satisfacción de las necesidades de la sociedad. [...]”

De acuerdo con esta Sala, dentro de los objetivos de la Educación Superior se encuentran los pagos que se realizan por el funcionamiento de los programas de extensión (...)

(...)

La Sala advierte que los valores rechazados corresponden a servicios adquiridos por la Universidad Nacional en desarrollo de programas de extensión que benefician a la comunidad. En concreto, se contrataron bienes y servicios con la finalidad de cumplir acuerdos suscritos con terceros, como el Ministerio de Educación, el Municipio de Tunja y el Ministerio de Cultura.

Dentro del expediente se encuentran diferentes contratos y facturas, que fueron realizadas por la misión de extensión de la Universidad Nacional. Los bienes y servicios que se contrataron fueron con el fin de cumplir con convenios, pero eso no implica que no sean para su uso exclusivo, porque la Universidad es la parte contratante, quien se compromete con el pago estipulado y los contratistas están prestando el servicio directamente a la entidad educativa.

(...)

La Sala aclara que se debe tener en cuenta que el beneficio tributario previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, reglamentado por el artículo 4° del Decreto 2627 del 28 de diciembre de 1993, no distingue la actividad o fin misional, por el contrario, de forma amplia lo consagra para bienes, insumos y servicios adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución, dentro del fin educativo que consagra la ley.

En este orden de ideas, las facturas tienen relación con bienes y servicios de uso exclusivo de la Universidad Nacional, como lo establece el literal b del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993. Prospera el cargo. (subrayado fuera de texto)

3. Sentencia del 23 de septiembre de 2021 Radicación No. 25000-23-37-000-2015-00312-01(23415).

En similar sentido se pronunció la Sala en reciente sentencia del 8 de octubre de 2020, que decidió un caso entre las mismas partes, solo que referido a la devolución del IVA del II Bimestre del año gravable 2013, con ocasión de la apelación que presentó la Universidad Nacional.

En esa decisión se dejó dicho que, en virtud de los programas de extensión, la Universidad Nacional de Colombia puede suscribir contratos y/o convenios interadministrativos, por tanto, procede la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios para cumplir lo pactado en ellos. (subrayado fuera de texto)

4. Sentencia del 11 de noviembre de 2021 Radicación No. 25000-23-37-000-2015-01976-01(24234).

(...) es claro que, en virtud de los programas de extensión la Universidad Nacional de Colombia puede suscribir contratos y/o convenios interadministrativos, por lo tanto, procede la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios para cumplir lo pactado en ellos.

(...)

En relación con esta clase de contratos, la Sala ha indicado que se debe tener en cuenta que el beneficio tributario previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 (...) no distingue la actividad o fin misional, por el contrario, de forma amplia lo consagra para bienes, insumos y servicios adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución, dentro del fin educativo que consagra la ley.

(...)

En este orden de ideas, no le asiste razón a la DIAN al desconocer los valores del IVA efectivamente pagado por la demandante, toda vez que se trata de bienes y servicios que fueron adquiridos para uso exclusivo de la Universidad Nacional, en desarrollo de los programas de extensión, de conformidad con el fin y la misión de la misma que benefician a la comunidad, como lo dispone el artículo 2 del Decreto 1210 de 1993. (subrayado fuera de texto)

5. Sentencia del 7 de abril de 2022 Radicación No. 25000-23-37-000-2013-01459 - 01 (23988).

(...) como lo ha precisado la Sala, el beneficio debe ser interpretado en un sentido amplio (...).

(...) el beneficio tributario previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 (...) no está limitado a la actividad o fin misional de la institución oficial de educación superior. Se extiende a los bienes, insumos y servicios adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución, dentro del fin educativo que consagra la ley.

Dentro de los objetivos de la educación superior se encuentra el funcionamiento de los programas de extensión, en virtud de lo cual la actora puede firmar contratos y/o convenios interadministrativos, para realizar asesorías, consultorías, interventorías y diseños. Por tanto, procede la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos y servicios para cumplir lo pactado en ellos.

(...) (subrayado fuera de texto)

III. CONSIDERACIONES EN TORNO A LA SOLICITUD DE RECONSIDERACIÓN

La Circular DIAN 10 de 2022 -antes citada- establece como principio de gestión, relacionado con la seguridad y certeza jurídica, el deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia, establecido en el artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Así las cosas, este Despacho considera necesario acoger en los planteamientos jurisprudenciales arriba transcritos en la misma línea del artículo 92 de la Ley 30 de 1992 y su reglamentación. En este sentido, se **precisa** que el beneficio previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992:

1. Debe interpretarse en un sentido amplio atendiendo las particularidades de cada caso.
2. Cobija la adquisición de bienes y servicios por las instituciones estatales u oficiales de educación superior.
3. Los bienes y servicios adquiridos deben ser para uso exclusivo de las instituciones estatales u oficiales de educación superior dentro de su finalidad educativa, lo que incluye los servicios de educación continuada o programas de extensión.
4. Dentro de los servicios que gozan de este beneficio tributario están comprendidos los servicios de salud contratados por las instituciones estatales u oficiales de educación superior para prestar el servicio de salud en sus diferentes sedes en beneficio de su comunidad académica¹.

En atención a lo anterior, se **reiteran** los Oficios 075763 del 6 de septiembre de 2006, 034463 del 1° de diciembre de 2015 y 901296 - interno 224 del 19 de febrero de 2021, en la medida que: (i) se limitaron a señalar, de forma general, la aplicación de este beneficio, y (ii) no se evidencia en los mismos una abierta contradicción con lo explicado por el Consejo de Estado y lo aquí precisado.

Frente a los Oficios 040455 del 29 de junio de 2005 y 044453 del 25 de julio de 2014 es necesario **reconsiderarlos** ya que el “uso exclusivo” de que trata el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 comprende -inclusive- los programas de extensión realizados por las mencionadas instituciones, con lo cual el IVA pagado en las adquisiciones de bienes o servicios, en el marco de tales programas, también es objeto de devolución.

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

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales