CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., dos (2) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 11001-03-27-000-2014-00033-00 (**21138**)

Actor: **SISTEMA UNIVERSITARIO DEL EJE CAFETERO – SUEJE Y UNIVERSIDAD TECONÓGICA DE PEREIRA, INTEGRANTES DE LA UNIÓN TEMPORAL ALMA MATER UTP**

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

IVA – Cancelación de responsabilidad en el Régimen Común.

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 2 del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala proveer sobre la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra las Resoluciones 7147500754721 del 15 de julio de 2013 y 000271 del 26 de febrero de 2014, expedidas por la División de Gestión de Asistencia al Cliente y por la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Pereira, respectivamente.

ANTECEDENTES

El 20 de noviembre de 2007[1], la Red de Universidades Públicas del Eje Cafetero para el Desarrollo Regional - Alma Mater – y la Universidad Tecnológica de Pereira constituyeron la *Unión Temporal Alma Mater – UTP*, con el fin de formular, presentar y desarrollar una propuesta de participación en el proceso de licitación pública SE. 96 – 2007, para la entrega en concesión de la infraestructura educativa de dos colegios de propiedad del municipio de Pereira.

Mediante la Resolución 7337 del 17 de diciembre de 2007[2], el municipio adjudicó el proceso de licitación pública a la Unión Temporal Alma Mater – UTP y suscribió el Contrato de Concesión 2530 del 31 de diciembre de 2007[3], el cual fue modificado el 18 de marzo de 2008[4]. El 16 de septiembre de 2009, mediante las Resoluciones 3131

[1] Fls. 13 a 16 del cuaderno principal.
[2] Fls. 17 a 19 del c.p.
[3] Fls. 20 a 67 del c.p.
[4] Fls. 68 a 83 del c.p.

y 3132[5], el municipio concedió licencia de funcionamiento a los establecimientos educativos en concesión.

El 29 de abril de 2013[6], la Unión Temporal Alma Mater presentó la solicitud de cancelación de «*la responsabilidad de IVA Régimen Común*», con fundamento en que presta el servicio de educación formal, que no está gravado.

Mediante la Resolución 7147500754721 del 15 de julio de 2013[7], la Administración rechazó la anterior solicitud y contra esta decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración[8], el cual fue decidido por la Resolución 000271 del 26 de febrero de 2014[9], en el sentido de confirmar la resolución impugnada.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó lo siguiente:

> «*1.- Que se decrete la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución No. 7147500754721 del 15 de julio de 2013, proferida por la División de Gestión de Asistencia al Cliente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, por la cual se negó la solicitud de cancelación en el Registro de Vendedores (responsabilidad del Impuesto a las ventas en el RUT) a la Unión Temporal Alma Mater U.T.P.*
>
> *2.- Que se decrete la nulidad de la resolución No. 000271 del 26 de febrero de 2014, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, DIAN, mediante la cual se confirma la resolución que niega la*

[5] Fls. 89 a 98 del c.p.
[6] Fl 100 del c.p.
[7] Fls 102 a 104 del c.p.
[8] Fls. 105 a 111 del c.p.
[9] Fls 113 a 117 del c.p.

cancelación en el Registro de Vendedores de la Unión Temporal Alma Mater – U.T.P.

3.- Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho al beneficio de la exclusión del Impuesto sobre las Ventas – IVA a la UNIÓN TEMPORAL ALMA MATER – U.T.P. identificada con Nit No 900.197.1479-9 por cumplir con los requisitos para la exclusión establecida en el artículo 476 del numeral 6 del Estatuto Tributario>>.

Invocó como norma violada el numeral 6 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que, en los términos del numeral 6 del artículo 476 del Estatuto Tributario y del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, el servicio de educación prestado por establecimientos educativos reconocidos por el Gobierno Nacional, está excluido del impuesto sobre las ventas. Que así mismo, las instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal, no son responsables de IVA.

Explicó que la Unión Temporal Alma Mater – UTP se constituyó con el fin de participar en un proceso licitatorio para la entrega en concesión de infraestructura educativa de dos colegios de propiedad del municipio de Pereira y la prestación del servicio público de educación formal, el cual fue adjudicado mediante la Resolución 7337 de 2007.

Señaló que el 31 de diciembre de 2007 suscribió el contrato de concesión 2530 y que la Secretaría de Educación del municipio expidió las licencias de funcionamiento

que autorizaron la apertura y operación de los establecimientos educativos, bajo la administración de la unión temporal.

Argumentó que, en las condiciones señaladas, la unión temporal está excluida del impuesto sobre las ventas, ya que presta el servicio de educación formal en los establecimientos educativos públicos, lo cual fue autorizado por el municipio de Pereira mediante el contrato de concesión y las resoluciones que otorgaron las licencias de funcionamiento.

Afirmó que la unión temporal presta un servicio excluido y reúne los requisitos de los establecimientos educativos, porque tienen licencia de funcionamiento o reconocimiento de carácter oficial, dispone de una estructura administrativa y ofrece un proyecto educativo institucional.

Expuso que la educación es un servicio público que tiene una función social, y la Ley 115 de 1994 establece que los recursos que se destinan a su prestación, constituyen gasto público social, el cual tiene prioridad sobre cualquier otra asignación, por ello, reiteró, que las instituciones educativas que reúnen los requisitos previstos en la normativa aplicable, están excluidos del impuesto sobre las ventas.

Anotó que, para atender los servicios a cargo de la Nación y de las entidades territoriales y proveer los recursos necesarios para su prestación, la Constitución Política creó el Sistema General de Participaciones, cuyos recursos se deben destinar, principalmente, a la financiación de los servicios de educación primaria, secundaria y media.

Precisó que si bien los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, pues esa calidad la acreditan los miembros que las conforman, son agentes de retención en renta y responsables del impuesto sobre las ventas, si realizan directamente actividades gravadas.

Advirtió que las uniones temporales y los consorcios, como responsables del impuesto, pueden realizar actividades gravadas directamente o a través de terceros y que sólo son responsables sobre aquellas actividades que realicen directamente, no por las que realicen los consorciados individualmente considerados.

Concluyó que, «*si la Unión Temporal se creó para administrar dos instituciones educativas con reconocimiento para prestar el servicio de educación formal, no puede pretender la administración tributaria gravar el objeto del contrato cuando el servicio que prestan las instituciones de educación no se encuentran (sic) gravadas, recordemos que lo gravado son los servicios establecidos por la ley y no por el tipo de empresa o asociación que se haga para la correcta prestación del servicio*». Y agregó que los recursos para la operación de tales instituciones provienen del Presupuesto Nacional de Participaciones, por ser un gasto público social esencial y de destinación específica, que no puede ser gravado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Manifestó que la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han precisado que los tratamientos fiscales preferentes son taxativos, y que su aplicación está restringida a las situaciones expresamente señaladas en la ley.

Explicó que la exclusión establecida en el numeral 6 del artículo 476 del Estatuto Tributario, no se aplica para la administración de establecimientos educativos, porque se trata de una actividad no prevista en la norma, la cual se refiere al servicio de educación que prestan las entidades de educación reconocidas por el Gobierno Nacional.

Adujo que la responsabilidad solidaria a que se refiere la actora, no involucra la <<*transmisión*>> de beneficios fiscales y que, por ello, el hecho de que la Universidad Tecnológica de Pereira, el Sistema Universitario del Eje Cafetero y el municipio de Pereira gocen del tratamiento preferencial de la exclusión, no implica que la unión temporal pueda acceder al mismo sin tener el reconocimiento del Gobierno Nacional.

Destacó que la unión temporal se creó para <<*la presentación de una propuesta para participar en la licitación (…)*>>, y que el contrato suscrito con el municipio de Pereira se materializó en la administración de dos colegios con reconocimiento para prestar el servicio de educación formal, función que le corresponde directamente al municipio y no a la unión temporal.

Reiteró que, a pesar de que las entidades educativas que conforman la unión temporal cuentan con el beneficio fiscal, al ser prestadoras del servicio referido, ello no implica que esta última goce de la prerrogativa de la exclusión porque, además de que no presta directamente el servicio, carece de reconocimiento oficial.

Agregó que, el hecho que el servicio de educación esté excluido del impuesto sobre las ventas, no significa que las asociaciones que agrupan entidades educativas también lo estén, pues para ello deben modificar su objeto social, contar con la autorización del Gobierno Nacional y prestar directamente el servicio.

AUDIENCIA INICIAL

El 3 de febrero de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[10], sin que se advirtieran irregularidades o causales de nulidad procesal que afectaran la validez y eficacia del proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante** insistió en las razones de la demanda y señaló que el Consejo de Estado[11] precisó que «*la asociación o la persona jurídica sin ánimo de lucro que se conforme o constituye en los términos del artículo 95 de la Ley 489 de 1998 tendrá la misma naturaleza jurídica de las entidades públicas que la conforman y se sujetará al mismo régimen jurídico de éstas para la prestación de los servicios a su cargo*».

Por lo anterior, indicó que la unión temporal puede prestar el servicio de educación y, al acreditar la misma naturaleza jurídica de las entidades que la conforman, está excluida del impuesto sobre las ventas.

[10] Fls. 409 a 412 del c.p.
[11] Sentencia del 5 de octubre de 2010, expediente 52554, Sección Tercera del Consejo de Estado, C.P. Dr. Jaime Orlando Santofimio.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y precisó que: i).- quien presta real y directamente el servicio de educación, no es responsable del impuesto sobre las ventas; ii).- la unión temporal no presta el servicio excluido en los establecimientos educativos en concesión, porque no es una persona jurídica y su función se concreta en organizar y administrar, mediante concesión, la prestación del servicio de educación a cargo del Municipio de Pereira*;* iii) si la unión temporal realiza directamente actividades gravadas, es responsable del impuesto sobre las ventas y, iv) los beneficios tributarios son taxativos, limitados, personales e intransferibles.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, por considerar que: i).- la entrega que hace el Estado de un colegio a un particular, en virtud de un contrato de concesión, supone que es el mismo Estado quien presta el servicio; ii) los colegios entregados en concesión tienen licencia de funcionamiento y el municipio, en virtud del contrato de concesión, autorizó a la unión temporal para encargarse de su administración y, iii) las instituciones educativas están reconocidas por el Gobierno y prestan el servicio exento de IVA, pero a través de la unión temporal, por lo que el beneficio fiscal se debe reconocer a esta última, en razón a que se cumplen los requisitos establecidos para su procedencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala en única instancia[12] proveer sobre la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de cancelación de responsabilidad del impuesto sobre las ventas, presentada por la Unión Temporal Alma Mater UTP.

De acuerdo con la fijación del litigio planteada en la audiencia inicial, la Sala debe determinar, teniendo en cuenta para ello las normas que se citan como violadas y el concepto de la violación expuesto, si es procedente el rechazo de la cancelación en el registro de vendedores a la Unión Temporal Alma Mater UTP, quien actúa como concesionario en el Contrato de Concesión de Infraestructura Física de dos colegios para la organización, operación y prestación del servicio público de educación formal, celebrado con el municipio de Pereira[13].

Marco general

El artículo 420 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos en discusión[14], estableció que el impuesto sobre las ventas recae sobre la venta y la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido expresamente excluidos, la prestación de servicios en el territorio nacional y las ventas en los juegos de azar.

Los servicios gravados con el impuesto sobre las ventas fueron definidos por el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, como «*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*

[12]**LEY 1437 DE 2011** artículo 149 numeral 2.
[13]Fl. 411 del c.p.
[14]Actualmente, la disposición señalada fue modificada por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016.

que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

No obstante, el numeral 6 del artículo 476 del ET[15] dispuso como no sujetos al IVA, los siguientes servicios:

> ***Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.*** *Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*
> *(…)*
>
> *6. Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994. (…)*

La anterior disposición establece que están excluidos del impuesto sobre las ventas: los servicios de educación prestados: i) por establecimientos de educación en diferentes niveles, reconocidos por el Gobierno, ii) por personas naturales a dichos establecimientos, iii) por establecimientos educativos: restaurante, cafetería y transporte y iv) los que se presten en desarrollo de las leyes 30 de 1992[16] y 115 de 1994[17].

Ahora bien, el artículo 67 de la Constitución Política[18] estableció que la educación constituye un servicio público a cargo del Estado, al que le corresponde, además de

---

[15] Con las modificaciones introducidas por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998
[16] «*Por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior*».
[17] «*Por la cual se expide la ley general de educación».*
[18] **C.P. Art. 67.** 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. La

su reglamentación, ejercer las tareas de inspección vigilancia y control. Por su parte, el artículo 68 ibídem[19] facultó a los particulares para prestar el servicio público de educación, al señalar que podrán fundar establecimientos educativos bajo las condiciones previstas en la ley.

La Ley 30 de 1992 reguló el servicio de educación superior, entendido como el proceso que *«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»*, en tanto que la Ley 115 de 1994 se ocupó, de forma general, del servicio público de educación.

Esta última norma (Ley 115 de 1994) dispuso que, corresponde a la Nación y a las entidades territoriales, garantizar el cubrimiento del servicio de educación[20], lo cual fue regulado por Ley 715 de 2001, al indicar, en los artículos 6[21] y 7[22], que entre las competencias de los departamentos, los distritos y los municipios está la prestación

---

educación formará al colombiano en el respeto a los derechos humanos, a la paz y a la democracia; y en la práctica del trabajo y la recreación, para el mejoramiento cultural, científico, tecnológico y para la protección del ambiente. El Estado, la sociedad y la familia son responsables de la educación, que será obligatoria entre los cinco y los quince años de edad y que comprenderá como mínimo, un año de preescolar y nueve de educación básica. La educación será gratuita en las instituciones del Estado, sin perjuicio del cobro de derechos académicos a quienes puedan sufragarlos. 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. La Nación y las entidades territoriales participarán en la dirección, financiación y administración de los servicios educativos estatales, en los términos que señalen la Constitución y la ley. (Se subraya).

[19] **C.P. Art. 68.** 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 (…).

[20] **L. 115/94. Artículo 4º.**

[21] **L. 715/01. Artículo 6°.** Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias: (…) 6.2.1. Dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

[22] **L. 715/01. Artículo 7°.** Competencias de los distritos y los municipios certificados. 7.1. Dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

del servicio público de educación, «*a través de las instituciones educativas oficiales»*[23].

En ejercicio de la potestad reglamentaria, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 4313 de 2004[24] «*por el cual se reglamenta la contratación del servicio público educativo por parte de las entidades territoriales certificadas»*. Para ello, el artículo 4º del mencionado Decreto dispuso que tales entidades podrán contratar la prestación del servicio de diferentes formas, dentro de las cuales se encuentran:

> ***Artículo 4º. Objeto de los contratos.*** *Conforme a lo previsto en el artículo 1º de este decreto, con el fin de hacer más eficientes los recursos disponibles y satisfacer las distintas necesidades del servicio educativo, las entidades territoriales certificadas podrán celebrar contratos cuyos objetos podrán ser, entre otros, los siguientes:*
> *(…)*
> *b) Concesión del servicio público educativo. En los términos del numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, las entidades estatales podrán entregar en concesión a los particulares la prestación del servicio educativo. En estos contratos, el ente territorial podrá aportar dotación e infraestructura física o estas podrán ser aportadas, adquiridas o construidas, total o parcialmente por el particular, imputando su valor a los costos de la concesión. Deberá pactarse, en todo caso, que a la terminación del contrato opere la reversión de la infraestructura física y de la dotación aportada por la entidad territorial o construida o adquirida por el particular con cargo al contrato.*
>
> *La entidad territorial reconocerá al concesionario una suma anual por alumno atendido teniendo en cuenta los costos efectivos de los componentes, suministrados por él, necesarios para la prestación del servicio educativo.* (Se subraya).

Al referirse al marco normativo expuesto, aunque en relación con la no sujeción de la actividad educativa al impuesto de industria y comercio, la Sala precisó que «*en virtud de los contratos de concesión educativa suscritos con el Distrito, se entiende entonces*

---

[23] Artículo 27 de la Ley 715 de 2001.

[24] Vigente para la fecha de suscripción del contrato de concesión con el municipio de Pereira

que lo que hace es prestar el servicio de educación pública en representación del concedente [Estado], lo que refleja, en los términos de la Constitución, que es el Estado quien, de manera indirecta, está prestando y garantizando el servicio público de educación».

De acuerdo con el marco legal y jurisprudencial expuesto, procede la Sala a decidir sobre la legalidad de los actos administrativos demandados.

Caso concreto

En el caso que se decide, la Sala observa que en el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- En el documento de conformación de la unión temporal[25] Alma Mater – UTP, por la Red de Universidades Públicas del Eje Cafetero para el Desarrollo Regional – Alma Mater (ahora Sistema Universitario del Eje Cafetero – SUEJE) y la Universidad Tecnológica de Pereira, se indicó que la razón de su creación consistió en la formulación, presentación y desarrollo de una propuesta para participar en la licitación, cuyo objeto era «*seleccionar la propuesta más favorable para la celebración de un contrato de concesión, en virtud del cual se entregará al proponente seleccionado la infraestructura educativa, de propiedad del municipio, para que este organice, opere y preste en ella el servicio público de educación formal».*

- Una vez adjudicado el proceso de licitación a la unión temporal, mediante la Resolución 7337 de 2007, se celebró el Contrato de Concesión 2530 del 31

[25] las Uniones Temporales corresponden a un mecanismo de compartir riesgos entre personas naturales o jurídicas capaces de contratar con entidades públicas, que operan bajo la forma de contratos de colaboración o agrupación empresarial

de diciembre de 2007, con una vigencia hasta el 31 de diciembre de 2019[26], del cual se destacan las siguientes cláusulas:

La **Cláusula Quinta** señaló que el servicio impartido es «*el servicio público de educación formal en los términos de la Constitución y la ley, y su organización operación y prestación será prestada por el Concesionario, en la infraestructura física del Municipio entregada en concesión en virtud del presente contrato, servicio educativo que será prestado autónomamente».*

La **Cláusula Décima Tercera** indicó que el objeto del contrato «*es la entrega por el concedente en concesión, al concesionario la infraestructura física educativa de dos colegios de propiedad del Municipio, dotada según se especificará en el Anexo respectivo al acta de iniciación del contrato, para que éste organice, opere y* ***preste*** *en ella el servicio público de Educación Formal, en los niveles preescolar, básica primaria, básica secundaria y media».*

En la **Cláusula Décima Cuarta** se establecieron como obligaciones del concesionario las de «*1) organizar, operar y prestar los servicios educativos, pedagógicos y administrativos necesarios, de acuerdo con los fines y principios establecidos en la Ley General de Educación y sus normas reglamentarias (…) 3) Prestar los servicios de educación formal y los servicios adicionales en los términos y condiciones establecidos en este contrato y en su propuesta (…)».*

La **Cláusula Trigésima Segunda** precisó la infraestructura física a entregar en concesión, así: «*Un inmueble ubicado en el barrio Málaga, Comuna del Café y otro en la Ciudadela Tokio, Comuna Villa Santana, cada una de las cuales tendrá las siguientes características generales (…)».*

[26] Fl. 34 – Cláusula vigésima primera.

- El 18 de enero de 2010 se suscribió el Acta de Inicio del contrato celebrado, con la entrega de «*la infraestructura física educativa ubicada en la Ciudadela Tokio, Comuna Villa Santana, de propiedad del Municipio, dotada según se especificará en el Anexo respectivo al acta de iniciación del contrato, para que este organice, opere y preste en ella el servicio público de Educación Formal, en los niveles de preescolar, básica primaria, básica secundaria y media, a cambio de una remuneración*»[27].

- En desarrollo del contrato celebrado, el Secretario de Educación Municipal de Pereira expidió las Resoluciones 3131 y 3132 del 16 de septiembre de 2009, las cuales, en su orden, dispusieron conceder licencias de funcionamiento en la modalidad definitiva para los niveles preescolar (pre-jardín, jardín y transición), educación básica primaria (1º, 2º, 3º, 4º y 5º), ciclo de educación básica secundaria (6º, 7º, 8º y 9º), a los establecimientos educativos ubicados en la Comuna de Café Parque Industrial Sector Málaga y en el sector de Tokio, de propiedad del municipio.

  Lo anterior, en cumplimiento del artículo 9º de la Ley 715 de 2001, que exige a las instituciones educativas «*contar con licencia de funcionamiento o reconocimiento de carácter oficial, disponer de la infraestructura administrativa, soportes pedagógicos, planta física y medios educativos adecuados*», en concordancia con el artículo 138 de la Ley 115 de 1994[28].

---

[27] Fl. 91 del c.p.

[28] **L. 115/94. Art. 138. Naturaleza y condiciones del establecimiento educativo.** Se entiende por establecimiento educativo o institución educativa, toda institución de carácter estatal, privada o de economía solidaria organizada con el fin de prestar el servicio público educativo en los términos fijados por esta Ley. El establecimiento educativo debe reunir los siguientes requisitos: a) Tener licencia de funcionamiento o reconocimiento de carácter oficial; b) Disponer de una estructura administrativa, una planta física y medios educativos adecuados, y c) Ofrecer un proyecto educativo institucional.

De los hechos señalados se destaca que la Unión Temporal Alma Mater – UTP se creó con el propósito de prestar, mediante el contrato de concesión de infraestructura física suscrito con el municipio de Pereira, el servicio público de educación formal, en los niveles preescolar, básica primaria, básica secundaria, para lo cual el ente territorial le entregó las instituciones educativas ubicadas en la Comuna de Café Parque Industrial Sector Málaga y en el sector de Tokio, a la unión temporal referida.

Que esas instituciones educativas son establecimientos educativos del municipio y que fueron autorizadas por la Secretaría de Educación de Pereira para prestar el servicio público de educación formal, lo que equivale a su reconocimiento oficial, teniendo en cuenta que ese municipio, que como se dijo es propietario de las instituciones educativas mencionadas, fue certificado mediante la Resolución 2494 del 8 de noviembre de 2002, expedida por el Ministerio de Educación Nacional[29].

En esas condiciones, contrario a lo alegado por la DIAN, la demandante no solo administra u organiza sino que presta el servicio educativo en los establecimientos entregados en concesión por el municipio de Pereira, para lo cual cuenta con certificación del Gobierno Nacional.

Además, se advierte que el artículo 476 E.T. también remite a los servicios prestados en desarrollo de la Ley 115 de 1994, como se indicó, el Decreto 4143 de 2004 al reglamentar dicha ley permite que cuando exista «*insuficiencia para prestar el servicio educativo en los establecimientos educativos estatales de su jurisdicción»*[30], las entidades territoriales certificadas podrán

[29] Fl. 89 del c.p.
[30] Artículo 1º del Decreto 4313 de 2004.

«*contratar la prestación del servicio educativo que requieran*»[31], como las entregadas en concesión.

Al referirse a las características del contrato de concesión, la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-068 del 10 de febrero de 2009[32], precisó que:

> *«(i) implica una convención entre un ente estatal, concedente, y otra persona, el concesionario; (ii) la entidad estatal otorga a un particular la operación, explotación, gestión, total o parcial de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial de una obra pública; (iii) puede acudirse a ella también para la explotación de bienes del Estado o para el desarrollo de actividades necesarias para la prestación de un servicio; (iv) la entidad pública mantiene durante la ejecución del contrato la inspección, vigilancia y control de la labor a ejecutar por parte del concesionario; (v) el concesionario debe asumir, así sea parcialmente, los riesgos del éxito o fracaso de su gestión, y por ello obra por su cuenta y riesgo; (vi) el particular recibe una contraprestación que consistirá, entre otras modalidades, en derechos, tarifas, tasas, valorización, participación en la explotación del bien; (vii) deben pactarse las cláusulas excepcionales al derecho común, como son los de terminación, interpretación y modificación unilaterales, de sometimiento a las leyes nacionales y de caducidad; (viii) el concesionario asume la condición de colaborador de la administración en el cumplimiento de los fines estatales, para la continua y eficiente prestación de los servicios públicos o la debida ejecución de las obras públicas».* (Se subraya).

De acuerdo con lo anterior, la concesión es una forma de colaboración entre la Administración y los particulares para el cumplimiento de los fines estatales, mediante la cual, el concesionario (particular) asume la prestación de un servicio público a cargo del concedente (Estado) bajo su vigilancia y control, sin que por ello se pierda la naturaleza del servicio pues, como lo

---

[31] Ibídem 2º.
[32] M.P. Dr. Mauricio González Cuervo.

precisó la Sala en su oportunidad[33], «*es el Estado, quien de manera indirecta, está prestando y garantizando el servicio público de educación*».

En esas condiciones, no es cierto, como lo afirma la DIAN, que el servicio de educación debe ser prestado directamente por el municipio para que opere el beneficio fiscal de la exclusión, pues tal condición no cuenta con sustento normativo alguno, por el contrario, por razones de eficiencia y necesidad del servicio público de educación, las entidades territoriales están facultadas para contratar su prestación con terceros, en las instituciones educativas de su propiedad, sin que por ello se entienda que el servicio o las entidades que lo prestan, están gravadas con el impuesto sobre las ventas.

En ese orden de ideas cabe señalar que, si bien el artículo 66 de la ley 488 de 1998 adicionó al artículo 437 del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer que son responsables del impuesto sobre las ventas los consorcios y uniones temporales, cuando en forma directa realicen actividades gravadas, lo cierto es que el servicio de educación pública que presta la unión temporal Alma Mater, en virtud del contrato de concesión celebrado con el municipio de Pereira, está expresamente excluido del impuesto sobre las ventas y, por tanto, no le asiste la calidad de responsable.

Por las razones expuestas, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora no es responsable del impuesto sobre las ventas en el régimen común, ni de las obligaciones que de ello se deriven, respecto del servicio público de educación prestado en las instituciones educativas antes indicadas.

---

[33] Ibídem 24.

Condena en costas

La Sala advierte que en el expediente no existen los elementos necesarios que demuestren la causación de costas en el proceso, lo cual se enmarca en la causal contenida en el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, según el cual, *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. DECLÁRASE la nulidad de la Resolución 7147500754721 del 15 de julio de 2013, y de su confirmatoria, la Resolución 000271 del 26 de febrero de 2014, expedidas, en su orden, por la División de Gestión de Asistencia al Cliente y por la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Pereira.

2. A título de establecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la Unión Temporal Alma Mater – UTP, no es responsable del impuesto sobre las ventas en el régimen común.

3. Sin condena en costas de conformidad con lo expuesto en la parte motiva del presente proveído.

NOTIFÍQUESE, CÓPIESE Y CÚMPLASE.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO **MILTON CHAVES GARCÍA**
Presidenta de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ