

CONCEPTO 2 DE 2019

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

INSTITUTO COLOMBIANO PARA LA EVALUACIÓN DE LA EDUCACIÓN - ICFES

COMUNICACIÓN INTERNA

Para: Subdirector Financiero y Contable

De: Jefe Oficina Asesora Jurídica

Asunto: Concepto sobre emisión de factura electrónica por los ingresos obtenidos vía exámenes de Estado

A continuación, esta oficina responde consulta formulada por la Subdirección Financiera y Contable.

Solicitud de Concepto:

“Con el objetivo de aclarar la obligatoriedad o no de emitir facturas electrónicas por los ingresos percibidos a través de las tarifas establecidas para el recaudo de las pruebas de estado, agradecemos nos colaboren precisando la naturaleza jurídica de estos, en el marco de las Leyes [635](#) de 2000 y [1324](#) de 2009, dado que si los ingresos cumplen con la condición tributaria de una “Tasa” no estaríamos obligados a emitir factura electrónica de estos; en caso de no ser así, el Instituto estaría obligado a realizar los procesos necesarios para facturarlos electrónicamente, de acuerdo con la reglamentación expedida por la DIAN.

Para efectos de estudiar este tema que hoy nos ocupa, nos permitimos adjuntar concepto del asesor tributario XXXXX del año 2019 y la Sentencia C-[704](#)/10 de la Corte Constitucional, donde concluyó que ingresos objeto consulta correspondían a un tributo en la modalidad de tasa”.

## 1. TESIS OAJ

El pago que se hace por concepto de tarifa de un examen de Estado es una tasa en el sentido tributario, con todas las implicaciones legales que ello conlleva. La DIAN ha señalado en sus conceptos que una entidad pública no está obligada a emitir factura asociada al servicio que se presta en virtud de esa tasa.

## 2. PROBLEMA JURÍDICO

2.1. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del pago que hace una persona por la presentación de un examen de Estado?

2.2. ¿El pago que se hace por una tasa requiere la emisión de una factura en los términos del estatuto tributario?

## 3. NORMAS Y SENTENCIAS APLICABLES

### 3.1. Constitución Política

“Artículo [338](#). (...) La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen;

pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. (...).”

### 3.2. Sentencia C-704 de 2010 7 Corte Constitucional

“En el caso que nos ocupa, la Corte encuentra que las tarifas bajo estudio, correspondientes a los costos de los servicios prestados por el Icfes en el ejercicio de sus funciones, no se ajustan a la noción de impuesto, porque (i) son una contraprestación exigible sólo a la persona natural o jurídica que solicite la prestación de los servicios ofrecidos por el Icfes o quien haga sus veces, mientras que los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano; (ii) tienen una destinación específica, pues se dirigen en forma íntegra a “fortalecer el sistema de evaluación educativa, expandiendo la cobertura y calidad de servicios de evaluación”<sup>[87]</sup>, en cambio, los dineros recaudados en virtud de los impuestos no tienen una destinación específica, por el contrario, una vez pagado el impuesto, el Estado dispone de él indiscriminadamente, sin destinarlo a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios; y (iii) se cobran a cambio de los servicios prestados por el Icfes, en tanto los impuestos no tienen una relación directa e inmediata con un beneficio recibido por el contribuyente.

Tampoco se ajustan a la noción de contribución porque (i) las tarifas en cuestión responden a una contraprestación directa, es decir, al costo que generan los servicios prestados por el Icfes a una persona natural o jurídica, en tanto que en la contribución parafiscal los beneficios obtenidos están destinados a satisfacer las necesidades de un grupo de personas determinado con intereses comunes; (ii) ingresan al presupuesto estatal, mientras que la contribución parafiscal no; y (iii) no son obligatorias porque queda a discrecionalidad del interesado decidir si adquiere o no el bien o servicio que preste el Estado, en cambio, la contribución parafiscal es obligatoria para el grupo de personas sobre la que recae.

En consecuencia, la Corte encuentra que la naturaleza jurídica de las tarifas previstas en el artículo 12-11 de la Ley 1324 de 2009, responde a la de las tasas, porque se trata de ingresos tributarios establecidos unilateralmente por el Estado, exigibles cuando la persona natural o jurídica decide utilizar los servicios prestado por el Icfes, con el propósito de recuperar total o parcial los costos que genera la prestación de los mismos, de manera que tales servicios se autofinancian mediante la remuneración que se paga a la entidad administrativa que los presta.

(...)

Dentro de este contexto, resulta evidente que las tarifas que debe cobrar el Icfes por la prestación de sus servicios están reguladas en dos leyes distintas: la Ley 1324 de 2009 y la Ley 635 de 2000.

La Ley 635 de 2000, (...), en relación con los elementos esenciales del tributo que ocupan la atención de esta Sala, dispone:

- (i) Hecho generador: los servicios prestados por el Icfes en el desarrollo de las funciones asignadas (art. 12-11 de la Ley 1324 de 2009).
- (ii) Sujeto activo: el Icfes o a quien haga sus veces es la entidad autorizada para definir y recaudar las tarifas correspondientes a los costos de los servicios prestados (arts. 1 y 2 de la Ley 635 de 2000).
- (iii) Sujeto pasivo: persona natural o jurídica que solicite la prestación de los servicios ofrecidos

por el Icfes o quien haga sus veces (art. [6](#) de la Ley 635 de 2000).

(iv) Base gravable: el costo de los servicios definidos en el artículo [2](#) de la Ley 635 de 2000 (art. [3](#) de la Ley 635 de 2000).

(v) Tarifas: señala que las tarifas se fijarán en salarios mínimos legales diarios mensuales vigentes, de acuerdo con un sistema y un método. (...)

### 3.3. Estatuto tributario

“Art. [615](#) - Obligación de expedir factura.

Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

### 3.4. Ley [1943](#) de 2018

**Artículo [113](#).** Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

Declarada inexecutable la expresión... (solo ) Sentencia de la Corte Constitucional C-514 de 2019

Declarado executable salvo la expresión... (“solo”, que se declara INEXEQUIBLE, en el entendido de que la palabra “ley” a la que hace referencia comprende a todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional. ) Sentencia de la Corte Constitucional C-514 de 2019. Según la sentencia de la corte, los conceptos emitidos por la Dian siguen siendo obligatorios.

### 3.5. DIAN Oficio 26648 del 25 de octubre de 2019<sup>[1]</sup>

“Así las cosas, la obligación de facturar es independiente a la causación del impuesto sobre las ventas, (...)

Sin embargo, en el caso de las tasas, debe precisarse que estas obedecen a la facultad impositiva de la administración, siendo forzoso su pago, explicando la corte constitucional -sentencia C-528 de 2013- que en estas “(...) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal. El cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, o autorizar el uso de un bien de dominio público. La retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.  
(...)

Por lo cual, a pesar de que las tasas parten del supuesto de prestación de bienes o servicios por parte del Estado, las mismas emanan de su potestad impositiva, la cual se ejerce mediante la ley, por lo cual, el contribuyente se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de

dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público general, lo que desdibuja su voluntariedad - Sentencia C-927 de 2006- . (...)

Lo explicado, permite concluir que el cobro de tasas, no es objeto de la obligación de facturar electrónicamente, debido a que, si bien las mismas están precedidas de la prestación de un bien o servicio, este pago escapa a una venta o prestación de servicios con el carácter voluntario y comercial de que trata el artículo [615](#) del ET., ya que en realidad configura una imposición legal de pagar un tributo”.

#### 4. APLICACIÓN DE LAS NORMAS AL CASO CONCRETO Y CONCLUSIÓN

La Corte Constitucional en sentencia C-[704](#) de 2010 estudió la constitucionalidad de la Ley [1324](#) de 2009, en particular con la facultad del Icfes de fijar la tarifa de los exámenes de Estado. La Corte concluyó que la norma es constitucional y, además, señaló que dichas tarifas tienen la naturaleza jurídica de ser tasas, en el sentido tributario del concepto.

De otro lado, no existe una norma que expresamente indique que las tasas están exceptuadas de emitir facturación electrónica. Sin embargo, la DIAN ha analizado el tema y ha conceptuado que “el cobro de tasas, no es objeto de la obligación de facturar electrónicamente, debido a que, si bien las mismas están precedidas de la prestación de un bien o servicio, este pago escapa a una venta o prestación de servicios con el carácter voluntario y comercial de que trata el artículo [615](#) del ET., ya que en realidad configura una imposición legal de pagar un tributo” (oficio 26648 del 25 de octubre de 2019). En este concepto, la DIAN aplica una regla de derecho según la cual, la imposición legal de pagar un tributo, como lo es una tasa, no conlleva la obligación de emitir una factura.

Dado que el pago de las tarifas de los exámenes de Estado son tasas, que las tasas según la DIAN no generan la obligación de emitir factura electrónica, y que los conceptos de la DIAN son vinculantes, entonces se puede concluir que el Icfes no debe emitir una factura electrónica a la persona que paga el valor de la tarifa de un examen de Estado. Lo anterior responde la solicitud de consulta enviada por la Subdirección Financiera y Contable.

De otro lado, esta oficina consultó los conceptos enviados por el dr. XXXXX, pero ninguno de estos incluye específicamente un estudio sobre la facturación electrónica por los servicios prestados por el Icfes.

Finalmente, la DIAN es la única entidad que puede emitir conceptos tributarios con carácter vinculante. Por lo anterior, esta oficina recomienda que en caso de que persistan dudas sobre el tema, se eleve la solicitud de consulta a la DIAN.

Atentamente,

ANA MARÍA CRISTINA DE LA CUADRA

Jefe Oficina Asesora Jurídica

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. El Oficio se puede consultar en

<https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DireccionGestionJuridica.aspx> / Motor de búsqueda doctrina / Se usaron los criterios de búsqueda “Adecuación tierras”, porque son los que permiten ubicar el concepto 26648.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.  
Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior  
n.d.

Última actualización: 12 de Diciembre de 2024 - (Diario Oficial No. 52.950 - 24 de Noviembre de 2024)

