



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	17001-23-33-000-2023-00052-01 (30067)
Demandante	CENTRO DE ENSEÑANZA AUTOMOVILÍSTICA EDUSOFT LTDA
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Exclusión de IVA en servicios de educación no formal. Centros de Enseñanza Automovilística.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de marzo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Primera de Decisión, que resolvió:

PRIMERO. DENEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. CONDENAR EN COSTAS a título de agencias en derecho, cargo de la sociedad actora y a favor de la DIAN, líquidense por secretaría una vez ejecutoriada la presente providencia. Fíjense agencias en derecho por la suma de 1 salario mínimo legal mensual vigente a favor de la parte demandante. [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante oficio 110261 – 554 del 20 de octubre de 2022, la DIAN exhortó a la sociedad Centro de Enseñanza Automovilística Edusoft LTDA (EDUSOFT) a que voluntariamente se reclasificara como responsable del impuesto sobre las ventas (IVA). EDUSOFT dio respuesta mediante memorial presentado el 28 de octubre del mismo año, en el que expuso los motivos por los cuales no era procedente la reclasificación.

Mediante oficio 110261 – 648 del 31 de octubre de 2022, la DIAN ratificó la solicitud que le formuló a EDUSOFT sobre reclasificarse como responsable de IVA.

La DIAN expidió la resolución de reclasificación como responsable 1164 del 22 de noviembre de 2022, que resolvió reclasificar de oficio a EDUSOFT como responsable de IVA.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las

¹ Samai Tribunal, índice 25.



siguientes pretensiones²:

- A. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa integrada por el siguiente acto:
Resolución de Reclasificación como Responsable No. 1164 del 22 de noviembre de 2022, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.
- B. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Edusoft en los siguientes términos:
 1. Que se declare improcedente la reclasificación de oficio de Edusoft como responsable del impuesto sobre las ventas.
 2. Que se declare que Edusoft no debe cumplir con las obligaciones tributarias inherentes a la condición que le impuso la demandada de responsable del impuesto sobre las ventas.
 3. Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.
 4. Declarando que no son de cargo de Edusoft las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.
 5. Condenando en costas a la DIAN.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 84 y 95 de la Constitución Política; los artículos 437, 476, 580-1, 683 y 742 del Estatuto Tributario; el artículo 92 de la Ley 30 de 1992; los artículos 3 y 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011); el artículo 2.6.3.1. del Decreto 1075 de 2015; y el artículo 2.3.1.1.1. del Decreto 1079 de 2015. A continuación, se resume el concepto de la violación:

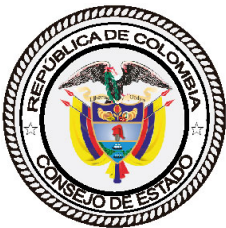
Aseveró que la DIAN interpretó indebidamente las normas que la autorizan a reclasificar oficiosamente a los no responsables de IVA, puesto que dicha facultad solo puede ejercerse cuando evidencie que el contribuyente está incurso en alguno de los tres eventos previstos en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, o cuando incumpla cualquiera de las condiciones listadas en el parágrafo 3 del artículo 437 *ibidem*, y no cuando simplemente interprete que una determinada actividad está gravada con el impuesto.

Señaló que la demandada fundamentó su decisión en el oficio 1378 (908672) del 26 de agosto de 2021, según el cual los Centros de Enseñanza Automovilística (CEA) son responsables del IVA por los servicios educativos que prestan.

Reprochó que la demandada no cumpliera la carga de demostrar que EDUSOFT se encontraba inmersa en alguna de las circunstancias del artículo 580-1 *idem* o que había incumplido alguna de las condiciones del parágrafo 3 del artículo 437, a pesar de encontrarse obligada a ello. Citó sentencias de la Sección que, a su juicio, respaldan la tesis de que la Administración tiene la carga de probar que el contribuyente que pretende reclasificar al régimen de responsabilidad de IVA incumplió las condiciones para tenerse por no responsable.

Afirmó que el acto demandado interpretó indebidamente la norma que determina que los servicios prestados por EDUSOFT están excluidos de IVA, y explicó que, de acuerdo con el numeral 5 del artículo 476 *ibidem*, la Ley 30 de 1992 y el Decreto 1075 de 2015, los servicios que prestan los CEA están excluidos. Adujo que cuenta con licencias de funcionamiento, tanto de la Secretaría de Educación de Manizales como del Ministerio de Transporte, como Institución de Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano (IETDH) y como CEA.

² Samai Tribunal, índice 22, Expediente digital – PDF Demanda y anexos.



Al referirse a los requisitos que deben cumplir las IETDH para impartir sus programas, adujo que corresponde a las secretarías de educación ingresar en el Sistema de Información de la Educación para el Trabajo y Desarrollo Humano (SIET) los programas a los que se les haya otorgado el registro, y aportó el registro de EDUSOFT en dicho sistema³.

Solicitó condenar en costas a la demandada.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁴, para lo cual adujo que sólo respecto de las personas naturales es necesario verificar los lineamientos del artículo 437 del Estatuto Tributario, para establecer si son responsables del IVA. Afirmó que, en cualquier caso, durante el año 2021 la actora obtuvo ingresos de actividades gravadas por un valor superior a 3.500 UVT, por lo cual es responsable de IVA. Agregó que las personas jurídicas comerciantes que desarrollen una actividad económica gravable se presumen responsables del IVA en concordancia con el artículo 508 numeral 1 *ibidem*.

Indicó que, si bien se podría incurrir en la confusión de aplicar la exclusión por analogía a las academias de automovilismo, porque estas realizan una actividad de educación, se trata de una actividad que no se encuentra dentro de las exclusiones descritas en el numeral 5 del artículo 476 *idem*.

Afirmó que, para gozar de la exclusión, el servicio de educación para el trabajo y el desarrollo humano debe ser prestado por establecimientos de educación, aprobados por la Secretaría de Educación, que cumpla con los fines señalados en la Ley 115 de 1994 y que hayan obtenido el registro de los programas según el Decreto 4904 de 2009.

Señaló que las academias de automovilismo prestan un tipo de educación especializada conocida como «educación para la conducción de vehículos automotores», con programas de formación teórica y práctica destinados a brindar los conocimientos y habilidades necesarios para la conducción de automóviles, motocicletas u otros tipos de vehículos. Argumentó que, dado lo específico de esta formación académica, profirió el concepto 908672 del 26 de agosto de 2021, basado en el oficio del Ministerio de Educación 2016EE-042794 de 2016, el cual señaló que los servicios educativos prestados por los CEA son diferentes a los servicios prestados por las IEDTH.

Concluyó que los servicios que prestan los CEA no se encuentran excluidos de IVA, ya que no pueden catalogarse como un servicio de educación no formal (hoy IEDTH), de acuerdo con las definiciones y requisitos previstos en la Ley 115 de 1994 y el Decreto 4904 de 2009.

Argumentó que es improcedente la condena en costas, porque no existe en el expediente prueba de su causación.

Sentencia apelada

³ Samai Tribunal, índice 22, Expediente digital – PDF Demanda y anexos – Anexo J.

⁴ Samai Tribunal, índice 22, Expediente digital – PDF Contestación y anexos.



El Tribunal negó las pretensiones y condenó en costas a la demandante⁵.

Concluyó que el servicio que prestan los CEA no está excluido de IVA, puesto que no se enmarcan en el concepto de educación no formal a que se refiere el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario, ni en las definiciones y características previstas en la Ley 115 de 1994 y el Decreto 4904 de 2009, ni en la definición que la Corte Constitucional expresó en su sentencia C-016 de 1993.

Precisó que para catalogar un servicio como educación no formal, este debe promover la formación en la práctica del trabajo mediante el desarrollo de conocimientos técnicos y habilidades, así como la capacitación para el desempeño artesanal, artístico, recreacional y ocupacional, la protección y aprovechamiento de los recursos naturales y la participación ciudadana y comunitaria para el desarrollo de competencias laborales específicas, y contribuir al proceso de formación integral y permanente de las personas complementando, actualizando y formando en aspectos académicos o laborales, mediante la oferta de programas flexibles y coherentes con las necesidades y expectativas de la persona, la sociedad, las demandas del mercado laboral, del sector productivo y las características de la cultura y el entorno.

Agregó que, de conformidad con el artículo 2.6.2.2 del Decreto 1075 de 2015, la educación para el trabajo y el desarrollo humano: hace parte del servicio público educativo y responde a los fines de la educación consagrados en el artículo 5° de la Ley 115 de 1994; se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y formar, en aspectos académicos o laborales y conduce a la obtención de certificados de aptitud ocupacional; comprende la formación permanente, personal, social y cultural, que se fundamenta en una concepción integral de la persona, que una institución organiza en un proyecto educativo institucional y que estructura en currículos flexibles sin sujeción al sistema de niveles y grados propios de la educación formal; se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y, formar en aspectos académicos o laborales sin sujeción a sistemas de niveles y grados propios de la educación formal. Se organiza en un Proyecto Educativo Institucional – PEI, con el fin de ofrecer programas de formación laboral o académica flexibles y coherentes con las necesidades y expectativas de las personas, la sociedad, las demandas del mercado laboral y del sector productivo.

Expresó que, si bien las escuelas de automovilismo deben obtener licencia de las secretarías de educación y del Ministerio de Transporte para funcionar como CEA, no por ello tienen la calidad de centros de formación no formal pues el servicio prestado por las escuelas de automovilismo no cumple este propósito, salvo en determinados casos específicos, cuando el interesado adquiera el servicio con el propósito de obtener idoneidad para obtener trabajo y la escuela haya obtenido licencia en esa especialidad, que no es el caso de la actora de conformidad con la licencia de funcionamiento otorgada por la Secretaría de Educación de Manizales.

No obstante, aún en este caso, la obtención de ingresos gravados y no gravados determinaría su condición como responsable del impuesto. También advirtió que estas conclusiones concuerdan con el concepto 908672 de 2021 expedido por la DIAN y con el oficio 2016-EE-042794 del 14 de abril de 2016 del Ministerio de Educación.

⁵ Samai Tribunal, índice 25.



Concluyó que la DIAN estaba facultada para reclasificar a la demandante como responsable de IVA, y que el acto demandado se ajustó a la disposiciones legales y jurisprudenciales, toda vez que acreditó que sus ingresos superaron el límite para hacerla responsable y determinó que dichos ingresos corresponden a un servicio gravado.

Debido a que la defensa de la demandada fue asumida por un abogado, condenó a la demandante en costas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia⁶, para lo cual señaló que la sentencia incurrió en una falta e indebida interpretación de la Ley 115 de 1994, del artículo 12 de la Ley 769 de 2002, del Decreto 1500 de 2009, y del Decreto 4904 de 2009.

Destacó que el *a quo* determinó que el concepto de educación no formal (actualmente IETDH) corresponde a una categoría subjetiva, dependiendo de la interpretación que cada individuo o fallador realice de alguna actividad, omitiendo las normas que regulan dicha categoría conceptual.

Refirió jurisprudencia de la Sección Primera de esta corporación⁷ en donde se indicó que correspondía al Ministerio del Transporte reglamentar la constitución y funcionamiento de los CEA, de acuerdo con lo establecido por la Ley 115 de 1994 y sus decretos reglamentarios, en lo pertinente a la educación no formal (hoy Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano), con lo cual los CEA pertenecen al segmento de la Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano, siempre y cuando cuenten con licencia de funcionamiento o reconocimiento de carácter oficial y obtengan el registro de sus programas.

Aseveró que el *a quo* incurrió en un defecto fáctico por ausencia de valoración probatoria, al haber obviado las resoluciones de la Secretaría de Educación de Manizales y las resoluciones del Ministerio de Transporte que daban cuenta de que EDUSOFT es una IETDH. Reprobó que el *a quo* afirmara que el tratamiento como servicio gravado o excluido de IVA depende del fin que cada persona persigue con la capacitación, conclusión que no encuentra sustento en ninguna norma jurídica.

Resaltó una indebida interpretación del oficio 2016-EE-042794 del 14 de abril de 2016 del Ministerio de Educación, en el que se fundó el concepto 908672 de 2021 expedido por la DIAN. A su juicio, tanto el Tribunal como la DIAN interpretaron indebidamente el concepto del Ministerio, puesto que aquel se refirió específicamente al curso de transporte de mercancías peligrosas y no a los cursos impartidos por los centros de enseñanza automovilística, que cumplen los requisitos para tenerse por IEDTH.

Señaló que el concepto antes referido no concluye que los centros de enseñanza automovilística no pertenecen al segmento de educación para el trabajo y desarrollo humano, sino que simplemente señala que se diferencian claramente de las demás instituciones del segmento.

Agregó que, si sus argumentos no fueran suficientes, en el Sistema de Información público de la Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano (SIET), el Ministerio

⁶ Samai Tribunal, índice 28.

⁷ Sentencia del 7 de abril de 2022, radicado: 110010324000 2011 00434 00, MP: Nubia Margoth Peña Garzón.



de Educación tiene registrada a la demandante con dicha naturaleza, de acuerdo con los programas (servicios que presta) que se encuentran registrados, como se ha demostrado con las pruebas que obran en el expediente.

Explicó que la sentencia apelada incurrió en indebida interpretación y aplicación del numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario y del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, normas que establecen que los servicios de educación no formal están excluidos de IVA y que las instituciones de educación no formal no son responsables del impuesto.

Para refutar la condena en costas, adujo que el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 condiciona su procedencia a que la demanda se haya presentado con manifiesta carencia de fundamento legal, situación que no se presenta. Reiteró la solicitud de condena en costas a la demandada, en caso de que la Sección halle razón a la apelación y resuelva declarar la nulidad del acto demandado.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** se opuso al recurso de apelación⁸, reiterando lo expuesto en el concepto 908672 del 26 de agosto de 2021 y en el oficio 2016-EE-042794 de 2016 del Ministerio de Educación, para concluir que los CEA son responsables de IVA.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

La Sección decide sobre la legalidad de la resolución 1164 del 22 de noviembre de 2022, por medio de la cual la demandada reclasificó a la demandante como responsable de IVA. Específicamente, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, se debe determinar si los servicios que prestan los CEA están o no excluidos de IVA, con el fin de establecer si procedía la reclasificación de la apelante como responsable de dicho impuesto.

2. Análisis del caso concreto

El *a quo* concluyó que el servicio prestado por la actora (cursos de conducción) no está excluido de IVA, por no encuadrar en el concepto de educación no formal (hoy ETDH) a que se refiere el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Planteó que si bien las escuelas de automovilismo deben obtener licencia de las secretarías de educación y del Ministerio de Transporte para funcionar como CEA, no por ello tienen la calidad de centros de formación no formal y precisó que es posible que en determinados casos los servicios que prestan estas entidades estén excluidos del impuesto, cuando los tomadores «lo hagan para capacitarse y obtener idoneidad para obtener trabajo en el que se requiera este conocimiento, pero para ello las escuelas deberían obtener en la licencia esta especialidad y en todo caso, llevar una contabilidad que permita diferenciar los ingresos excluidos de los gravados»⁹.

⁸ Samai, índice 12.

⁹ Samai Tribunal, índice 25, pág. 33.



La apelante reprochó que el Tribunal presentara una definición propia del concepto de educación no formal e ignorara las normas en la materia, según las cuales los CEA son IETDH. Especialmente, censuró que el *a quo* hubiera citado las normas correspondientes pero que, a pesar de haber reconocido que EDUSOFT cumple con las condiciones que ellas prevén, aplicara una concepción subjetiva de lo que debe entenderse por educación no formal.

Cuestionó la falta de valoración de las resoluciones de la Secretaría de Educación de Manizales y el Ministerio de Transporte, que demuestran que cuenta con licencia de funcionamiento y que tiene su programa de formación de conductores registrado para oferta en el municipio de Manizales, como consta en el SIET. Señaló que tanto la DIAN como el Tribunal interpretaron indebidamente el oficio 2016-EE-042794 del 14 de abril de 2016 del Ministerio de Educación, del cual no es dable inferir que los servicios que prestan los CEA no encuadran en el concepto de educación no formal.

Para dirimir la controversia, corresponde a la Sección delimitar el alcance de la exclusión de IVA prevista en el numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario respecto de los servicios de educación no formal, a los que expresamente refiere la norma en los siguientes términos:

Artículo 476. 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.

Los artículos 36 y 37 de la Ley 115 de 1994¹⁰ definieron lo que se entiende por educación no formal como aquella que «(...) se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y formar, en aspectos académicos o laborales sin sujeción al sistema de niveles y grados establecidos en el Artículo 11 de esta Ley», y cuya finalidad es promover «el perfeccionamiento de la persona humana, el conocimiento y la reafirmación de los valores nacionales, la capacitación para el desempeño artesanal, artístico, recreacional, ocupacional y técnico, la protección y aprovechamiento de los recursos naturales y la participación ciudadana y comunitaria».

A su vez, el artículo 38 *ibidem* creó la categoría de instituciones de educación no formal y expresó que en ellas «se podrán ofrecer programas de formación laboral en artes y oficios, de formación académica y en materias conducentes a la validación de niveles y grados propios de la educación formal, definidos en la presente Ley», al paso que el artículo 42 dispuso que la creación, organización y funcionamiento de los programas y establecimientos de educación no formal se regiría por la reglamentación que para el efecto expidiera el Gobierno Nacional.

En similar sentido, al reglamentar estas disposiciones, el Decreto 114 de 1996 previó en su artículo 4 que los programas de educación no formal corresponderían a una de cuatro categorías: *i)* laboral, *ii)* académico, *iii)* preparación para la validación de niveles de educación formal, y *iv)* participación ciudadana y comunitaria.

Posteriormente, por virtud de la Ley 1064 de 2006, la denominación de «Educación no formal» fue reemplazada por la de «Educación para el Trabajo y Desarrollo Humano», con lo cual las instituciones de educación no formal pasaron a denominarse «Instituciones

¹⁰ Por la cual se expide la ley general de educación.



de Educación para el Trabajo y Desarrollo Humano» y su exposición de motivos muestra que el cambio en la denominación tuvo el propósito de contribuir a superar la estigmatización de la educación no formal frente a la formal, y a establecer la acreditación como mecanismo de control de las instituciones que la ofrecen, respecto de aquellos programas técnicos que resultan en certificados de aptitud ocupacional y son los que cumplen un requisito mínimo de intensidad horaria. Todo ello bajo la premisa de que:

La educación para la formación de aptitudes ocupacionales (mal llamada hasta ahora “educación no formal”) representa un campo vital para la economía de nuestro país. Se trata de la educación que califica las habilidades de muchos colombianos que no pueden o no quieren acceder a la educación superior y que pueden aportar sus capacidades en artes y oficios vitales en la sociedad¹¹.

En este sentido, la Ley 1064 de 2006 reconoce la ETDH como parte integral del servicio público educativo y como factor esencial del proceso educativo de la persona y componente dinamizador en la formación de técnicos laborales y expertos en las artes y oficios, y vincula sus procesos de calidad al Sistema Nacional de Formación para el Trabajo.

Por su parte, el Decreto 4904 de 2009¹² (que derogó el Decreto 114 de 1996), compilado por el Decreto Único Reglamentario 1075 de 2015 del Sector Educación, estableció los tipos de programas de educación para el trabajo y el desarrollo humano, su metodología, y los requisitos para el registro, entre otros.

De conformidad con esa reglamentación, se tiene que:

- Las IETDH pueden ofrecer dos tipos de programas: de formación laboral o de formación académica.

«Los programas de formación laboral tienen por objeto preparar a las personas en áreas específicas de los sectores productivos y desarrollar competencias laborales específicas relacionadas con las áreas de desempeño referidas en la Clasificación Nacional de Ocupaciones, que permitan ejercer una actividad productiva en forma individual o colectiva como emprendedor independiente o dependiente. Para ser registrado el programa debe tener una duración mínima de seiscientos (600) horas. Al menos el cincuenta por ciento (50%) de la duración del programa debe corresponder a formación práctica tanto para programas en la metodología presencial como a distancia.

Los programas de formación académica tienen por objeto la adquisición de conocimientos y habilidades en los diversos temas de la ciencia, las matemáticas, la técnica, la tecnología, las humanidades, el arte, los idiomas, la recreación y el deporte, el desarrollo de actividades lúdicas, culturales, la preparación para la validación de los niveles, ciclos y grados propios de la educación formal básica y media y la preparación a las personas para impulsar procesos de autogestión, de participación, de formación democrática y en general de organización del trabajo comunitario e institucional. Para ser registrados, estos programas deben tener una duración mínima de ciento sesenta (160) horas»¹³.
- Los programas pueden adelantarse en la metodología de educación presencial y a distancia, siempre que el acto administrativo de registro lo autorice¹⁴.
- La educación para el trabajo y desarrollo humano conduce a la obtención de certificados de aptitud ocupacional, que pueden ser de dos clases: certificado técnico laboral por competencias (para los programas de formación laboral) o certificado de conocimientos académicos (para los programas de formación académica)¹⁵.

¹¹ Exposición de motivos de la Ley 1064 de 2006, tomada de la Gaceta No. 223 del lunes 2 de mayo de 2005 de la Cámara de Representantes.

¹² Compilado en los artículos 2.6.1.1. y siguientes del Decreto 1075 de 2015 - Único reglamentario del Sector Educación.

¹³ Artículo 3.1.

¹⁴ Artículo 3.5.

¹⁵ Artículo 3.3.



Por otro lado, de conformidad con la Ley 769 de 2002, el Decreto 1500 de 2009 y la Resolución 3245 de 2009, normas que establecen y reglamentan los requisitos para la constitución, funcionamiento y habilitación de los CEA, los programas que imparten estos establecimientos presentan las siguientes características:

- Tienen por objeto brindar capacitación para que los tomadores obtengan el certificado de capacitación en conducción o de instructores en conducción, con el propósito de que puedan conducir por las vías públicas en vehículos que requieren licencia de conducción o participen en la formación de aspirantes a conducir, respectivamente¹⁶.
- Adoptan una metodología reglada, que exige en todos los casos un componente de capacitación teórica (presencial o virtual) y uno práctico, que a su vez se divide en taller práctico de formación y práctica de conducción en vías nacionales¹⁷.
- Exigen un mínimo de horas cursadas por cada componente teórico y práctico, que varía dependiendo de la categoría de la licencia que se pretende obtener con el programa de capacitación: desde un total de 36 horas para la categoría A1 (motocicletas hasta de 125 c.c.) hasta 65 horas para la categoría C3 (vehículos articulados para el servicio público, con prerequisite de licencia anterior C2)¹⁸.

Con base en estas disposiciones, no sería factible concluir que, en el caso particular, los cursos de formación de conductores que imparte el CEA, puedan catalogarse como servicios de educación para el trabajo y desarrollo humano, pues no cumplen con la finalidad, metodología, propósito e intensidad horaria propios de estos programas, ni pueden enmarcarse en las tipologías de formación laboral o académica.

En otros términos, para el caso concreto, se considera que los cursos ofrecidos, difieren de aquellos que integran el servicio de educación no formal, hoy denominada educación para el trabajo y desarrollo humano; su prestación no atiende a la complementación o actualización de conocimientos para la formación laboral, académica o a la validación de niveles de educación formal; no se inscribe en las categorías de desempeño artesanal, artístico, recreacional, ocupacional o técnico; ni cumple con los requisitos cualitativos o de intensidad horaria para encuadrar en alguno de los programas de formación laboral o académica que, de conformidad con el Decreto 4904 de 2009, son los que ofrecen las IETDH. Además, no se demostró que al caso puntual se aplicara reglamentación especial o distinta alguna.

En este punto, aunque la apelante arguyó que ciertos apartes de la Ley 769 de 2002 y el Decreto 1500 de 2009 le concedieron a los CEA la calidad de IETDH, la Sección encuentra que dichas disposiciones no tienen la entidad de alterar o modificar la naturaleza de los servicios de educación para el trabajo y desarrollo humano, ni ampliar su alcance para incorporar la capacitación en conducción.

Si bien el artículo 15 de la Ley 769 de 2002 dispuso inicialmente que el Ministerio de Transporte reglamentaría la constitución y funcionamiento de los CEA de acuerdo con lo establecido por la Ley 115 de 1994 y sus decretos reglamentarios «en lo pertinente a educación no formal», esta norma no puede entenderse como una asimilación de los programas impartidos por los CEA con los servicios propios de la educación no formal.

De hecho, el tenor literal de tal disposición permitía inferir que la remisión a las normas sobre educación no formal operó exclusivamente respecto de las reglas

¹⁶ Ley 769 de 2002. Artículos 12, 13 y 14.

¹⁷ Artículo 14 de la Ley 769 de 2002 y artículo 7 del Decreto 1500 de 2009.

¹⁸ Resolución 3245 de 2009. – Anexo I.



sobre constitución y funcionamiento de esas instituciones. Además, esa remisión a las normas sobre constitución y habilitación de instituciones de educación no formal desapareció con la Ley 1397 de 2010, que cambió la redacción original del artículo 15 de la Ley 769 de 2002¹⁹. La norma actual (vigente desde la promulgación de la Ley 1397 de 2010) ya no remite a la Ley 115 de 1994, sino que expresa que: «El Ministerio de Transporte reglamentará la constitución y funcionamiento de los Centros de Enseñanza Automovilística de conformidad con lo establecido en la ley».

En cuanto a los apartes del considerando del Decreto 1500 de 2009 que citó la apelante, que expresan «Que es competencia del Ministerio de Educación Nacional con fundamento en las Leyes 115 de 1994 y 1064 de 2006 determinar los requisitos de constitución de los Centros de Enseñanza Automovilística para que sean instituciones de educación para el trabajo y el desarrollo humano tal como lo previó el legislador y establecer los requisitos básicos para el funcionamiento de los programas», la Sección precisa que la expresión a la que refiere la apelante no constituye una norma²⁰ y, aunque lo fuera, habría sido derogada con la Ley 1397 de 2010 que, según se explicó antes, eliminó la remisión a la Ley 115 de 1994 en lo pertinente a educación no formal.

Así, la Sección no encuentra que el tribunal erró al considerar que los programas impartidos por los CEA no tienen la calidad de educación no formal y que no están excluidos de IVA en los términos del numeral 5 del artículo 476 del Estatuto Tributario, conclusión que no cambia por el hecho de que las resoluciones expedidas a EDUSOFT por la Secretaría de Educación de Manizales y el Ministerio de Transporte, cuya falta de análisis censuró la apelante, se refieran a la demandante como una IETDH.

Lo anterior, porque, primero, dichos actos están fundados en las normas previamente analizadas sobre la constitución, funcionamiento y habilitación de los CEA, por cada autoridad en lo que concierne a la licencia de funcionamiento para cada ámbito de competencia, respecto de las cuales la Sección descartó que asimilaran sus programas a los de la educación no formal y, segundo, porque ellas únicamente sirven al propósito de actualizar la licencia de funcionamiento²¹, el registro de programas²² y la habilitación de EDUSOFT para impartir cursos de conducción²³, sin el alcance de calificar estos servicios como propios de la educación no formal para efectos tributarios.

El registro en el Sistema de Información de la Educación para el Trabajo y Desarrollo Humano (SIET) tampoco permite afirmar que los programas registrados por EDUSOFT tienen la naturaleza de servicios de educación no formal (hoy ETDH), pues él solo acredita el cumplimiento del registro del programa educativo de conformidad con el artículo 2.4.4.6. del Decreto 1075 de 2015, sin modificar la naturaleza de los programas de educación no formal o calificar los cursos impartidos por los CEA como tales.

¹⁹ El artículo 15 de la Ley 769 de 2002 antes expresaba: «El Ministerio de Transporte reglamentará la constitución y funcionamiento de los Centros de Enseñanza Automovilística, de acuerdo con lo establecido por la Ley 115 de 1994 y sus decretos reglamentarios, en lo pertinente a educación no formal».

²⁰ Los apartes considerativos de los decretos no constituyen propiamente normas, toda vez que no crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas. Simplemente sirven de preámbulo y explicación de normas que si contienen un verdadero mandato jurídico. Al respecto, véanse las sentencias del 4 de diciembre de 2019 (Exp. 23781, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 28 de mayo de 2020 (Exp. 23900, M.P. Milton Chaves García) de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

²¹ Samai Tribunal, Índice 22, Expediente digital – PDF Demanda y anexos, Anexo G (págs. 58 - 63) - Resolución 766 de 2010 expedida por la Secretaría de Educación de Manizales.

²² Samai Tribunal, Índice 22, Expediente digital – PDF Demanda y anexos, Anexo H (págs. 64 - 68) - Resolución No. 802 de 2020 expedida por la Secretaría de Educación de Manizales.

²³ Samai Tribunal, Índice 22, Expediente digital – PDF Recurso contra auto que niega medida cautelar, Anexo B (págs. 19 - 23) - Resolución No. 1713 de 2011 expedida por el Ministerio de Transporte.



Finalmente, en cuanto al reproche elevado por el apelante en el sentido de que la afirmación del *a quo* de que el tratamiento como servicio gravado o excluido de IVA depende del fin que cada persona persigue con la capacitación no encuentra sustento en ninguna norma jurídica, se reconoce que la apreciación del *a quo* implicaría que la exclusión del IVA dependa de calificaciones subjetivas, imposibles de verificar y no definidas por la ley, lo cual no se acompasa con la taxatividad que exige este tipo de exclusiones. Con todo, se considera que esto no es suficiente para revocar la sentencia y declarar la nulidad de los actos demandados, pues la exclusión no se verifica de acuerdo con la legislación ya analizada.

Por lo expuesto, no prosperan los cargos de apelación.

Costas

El Tribunal condenó a la demandante al pago de agencias en derecho, que tasó en la suma de un (1) SMMLV. La demandante apeló esta decisión, arguyendo que el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 condiciona la procedencia de costas a que la demanda se haya presentado con manifiesta carencia de fundamento legal, situación que no se presenta en este caso.

Al respecto, el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 establece que, salvo en los procesos que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

En concordancia, el artículo 365 del Código General del Proceso prevé, en el numeral 1, que se impondrá condena en costas a la parte vencida en el proceso. Por su parte, el numeral 8 precisa que *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*.

Igualmente, el numeral 4 del artículo 366 *ibídem* prevé que las agencias en derecho deben fijarse de acuerdo con las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura.

De las normas expuestas, y contrario a lo dicho por el apelante, la Sección advierte, por un lado, que no se está discutiendo un asunto de interés público, dado que el litigio versa sobre la legalidad de una resolución de reclasificación como responsable del IVA, y, por el otro, que la fijación de las agencias en derecho no depende de la actuación de las partes (mala fe o temeridad). En cambio, para su determinación, basta con que la parte haya sido vencida en el juicio.

Dicho esto, para el caso concreto se observa que el *a quo* aplicó el acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura; no obstante, dicha norma fue adicionada por el acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, estableciendo las nuevas reglas aplicables a procesos de naturaleza tributaria. De este modo, se deberá aplicar la modificación prevista en esta última disposición, por estar vigente al momento de proferir esta providencia.

Así, el acuerdo reseñado establece que, para los procesos en los que se discutan asuntos tributarios sin cuantía, se deberá fijar las agencias en derecho entre uno (1) y (3) SMLMV, por lo que la decisión del tribunal se encuentra ajustada a derecho.

Por lo tanto, el cargo de apelación no prospera.



En cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, numeral 1, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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. **CONFIRMAR** la sentencia del 6 de marzo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Primera de Decisión, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **CONDENAR** en costas a la parte demandante, según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con salvamento de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>