

**BOMBA DE INFUSION DE LIQUIDOS - Está excluida del impuesto sobre las ventas porque se cataloga como equipo de infusión de líquidos, en cuanto le da al mismo el atributo específico de aparato médico quirúrgico para la infusión de líquidos / APARATOS MEDICO QUIRURGICOS PARA LA INFUSION DE LIQUIDOS - Están excluidos del IVA si se trata de los elementos esenciales del equipo de infusión de líquidos / EXCLUSION DEL IVA - Se debe interpretar atendiendo a la finalidad que persigue el beneficio tributario / EQUIPOS DE INFUSION DE LIQUIDOS - La importación, por separado, de los elementos individualizados que en conjunto los conforman se grava con el IVA, siempre que no se trate de los elementos que le confieran al equipo el atributo de aparato médico quirúrgico de infusión de líquidos**

La DIAN propuso en el oficio demandado una interpretación bastante restrictiva de la aplicación del beneficio tributario cuando concluyó que la bomba de infusión de líquidos era un elemento del equipo para la infusión de líquidos y que, por tanto, si la bomba se importa como elemento individualmente considerado, estará gravada con el impuesto sobre las ventas. La Sala considera que esa interpretación restrictiva de la norma hace prácticamente nugatorio el beneficio y crea una situación de inequidad entre los importadores y comerciantes que importen o vendan el aparato médico hecho para la infusión de líquidos sin los elementos complementarios que, si bien permiten ejecutar la infusión, se venden, generalmente, por separado, precisamente por su naturaleza de elemento desechable por razones de salud pública. De ahí que, lo pertinente es interpretar el artículo 424 del E.T. atendiendo a la finalidad que persigue el beneficio tributario. Esa finalidad, a juicio de la Sala, se concreta en la necesidad de rebajar los costos de los equipos de infusión de líquidos y de ciertos insumos médicos requeridos para la atención médica en general, y, en particular, de enfermedades de alto costo, como la insuficiencia renal crónica. De manera que, la finalidad se cumple si el beneficio tributario se reconoce respecto de los aparatos médicos quirúrgicos hechos para la infusión de líquidos, si ese aparato médico es el elemento esencial del equipo de infusión de líquidos. Aquí, entonces, cobra relevancia el concepto técnico de lo que debe entenderse por aparato médico hecho para infundir líquido sobre el concepto gramatical del vocablo "equipo". En todo caso, se insiste en que hay elementos del equipo de infusión de líquidos que no le dan el atributo esencial al equipo y que si se importan separadamente están gravados con el impuesto sobre las ventas como lo ha dicho la DIAN en la doctrina que ha venido reiterando de manera genérica y sin distinción alguna. Pero también pueden ser elementos que están excluidos del impuesto, tal como se explicó anteriormente. Ahora bien, en lo que corresponde a las bombas de infusión, la Sala precisa que la parte actora no controvierte el hecho de que tales aparatos son uno de los elementos individualizados que conforman, en conjunto con otros elementos, el equipo de infusión. Pero sí destaca el hecho de que ese aparato es el que le daría el atributo específico al equipo pues las bombas de infusión son aparatos médicos que permiten el suministro o infusión "controlada y precisa" de las drogas y soluciones por vía parenteral, y, en eso, la Sala le halla toda la razón. Las reglas antedichas son aplicables, a juicio de la Sala, cuando las bombas de infusión o cualquier otro equipo de infusión se vendan en el territorio nacional. En consecuencia, para la Sala, está probada la causal de nulidad por violación del artículo 424 E.T, por interpretación errónea, y, de contera, la causal de nulidad por violación del principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 de la Carta Política, 683 del E.T. y 2 del Decreto 2685 de 1999. Lo anterior es razón suficiente para declarar la nulidad total del concepto demandado, puesto que en esta sentencia se fijan los criterios que se deben tener en cuenta para interpretar el artículo 424 del E.T., cuando se importen o vendan aparatos médicos hechos

para la infusión de líquidos con o sin los elementos complementarios, o accesorios, o desechables, requeridos para cumplir la función de infusión.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 424

**NORMA DEMANDADA:** OFICIO 058567 DE 2008 (16 de junio) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (Anulado)

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad del Oficio 058567 de 2008, en el que la Oficina Jurídica de la DIAN señalaba que las bombas de infusión de líquidos no estaban excluidas del impuesto sobre las ventas. La Sala anuló totalmente ese oficio porque consideró que tales bombas sí están excluidas del IVA, por cuanto le dan el al equipo de infusión de líquidos, el atributo de tal, equipo que se encuentra excluido del gravamen por mandato del art. 424 del E.T. No obstante, la Sala precisó que la importación, por separado, de los elementos individualizados que en conjunto conforman dichos equipos se grava con el IVA, siempre que no se trate de los elementos que les confieran el atributo de aparatos médicos quirúrgicos de infusión de líquidos.

**EQUIPOS DE INFUSION DE LIQUIDOS - Aunque al referirse a ellos el artículo 424 del Estatuto Tributario no tomó como referencia ninguna partida del arancel de aduanas, cuando se importen hay que remitirse a éste / MAQUINAS O COMBINACION DE MAQUINAS QUE SE IMPORTAN COMO SI FUERAN UN TODO - Reglas de clasificacion arancelaria / APARATOS MEDICO QUIRURGICOS - Los clasificados en el capítulo 90 de la Sección XVIII del Arancel de Aduanas pueden estar constituidos por elementos individualizados que, en conjunto, ejecutan una función. Clasificación arancelaria**

La Sala considera que si bien el artículo 424 del E.T., al referirse a los “equipos de infusión de líquidos”, no tomó como referente ninguna subpartida arancelaria del arancel de aduanas, lo cierto es que, cuando se importan esos equipos, necesariamente habrá que remitirse al arancel de aduanas. El arancel de aduanas, precisamente, tiene previstas ciertas reglas de interpretación para la clasificación arancelaria, y al referirse a las máquinas o combinación de máquinas que, por decirlo coloquialmente, se importan como si fueron un todo, un equipo, o una unidad funcional, prevé cómo deben clasificarse. La Nota Legal 4 de la Sección XVI del Arancel de Aduanas, que por disposición de la Nota Legal 3 del Capítulo 90 del Arancel de Aduanas, también se aplica a este Capítulo 90, dispone, precisamente, lo siguiente: Cuando una máquina o una combinación de máquinas estén constituidas por elementos individualizados (incluso separados o unidos entre sí por tuberías, órganos de transmisión, cables eléctricos o de otro modo) para realizar conjuntamente una función netamente definida, comprendida en una de las partidas de los Capítulos 84 u 85, el conjunto se clasificará en la partida correspondiente a la función que realice. De manera que, conforme con la nota legal transcrita, los aparatos médico quirúrgicos que clasifiquen en el capítulo 90 de la Sección XVIII del arancel de aduanas, efectivamente, pueden estar constituidos por elementos individualizados que, en conjunto, ejecutan una función. Ahora bien, los elementos individualizados que, en conjunto, forman el aparato médico quirúrgico del capítulo 90 del arancel de aduanas, en la medida en que se puedan separar, pueden importarse como una mercancía que, por sus propias características, muy seguramente clasificarán en una subpartida arancelaria distinta de la subpartida por la que clasifica el aparato médico. Ejemplo de ese tipo de elementos individualizados son precisamente los filtros para diálisis

que clasifican en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00. y que por expresa disposición del artículo 424 del E.T. también están excluidos del IVA. Otro ejemplo de elementos individualizados que pueden formar parte de una máquina médico quirúrgica son los catéteres y catéteres peritoneales para diálisis, clasificables por la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00, excluidos del impuesto por la Ley 788 de 2002.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 424 / ARANCEL DE ADUANAS CAPITULO 90 SECCION XVIII NOTA LEGAL 3 / ARANCEL DE ADUANAS SECCIÓN XVI NOTA LEGAL 4

**EQUIPOS DE INFUSION DE LIQUIDOS - La importación, por separado, de los elementos individualizados que en conjunto los conforman está gravada con el IVA si se trata de elementos que no le confieren al equipo el atributo de aparato médico quirúrgico de infusión de líquidos**

[...] le asiste razón a la DIAN en el sentido de que cuando el artículo 424 del E.T. alude al vocablo "equipo" se refiere a un conjunto de bienes porque técnicamente, sí es posible que se puedan importar máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida. La cuestión es, si se tiene derecho al beneficio tributario cuando las máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida se importan sin alguno de los elementos necesarios para cumplir la función. Para poner un ejemplo, el equipo de infusión de líquido se importa sin las agujas o sin los catéteres, elementos que son necesarios pues sin estos no habría manera de infundir el líquido por vía parenteral. La DIAN, en el oficio demandado, y en otros en los que se ha pronunciado en el mismo sentido, es de la tesis de que si los elementos individualizados, que en conjunto constituyen el equipo de infusión de líquidos, se importan por separado, quedan gravados con el impuesto sobre las ventas. Y citó como ejemplos, el caso del catéter, la aguja, el tubo de colecta o las bolsas de almacenamiento de sangre, y, las bombas de infusión. La Sala comparte parcialmente esa interpretación pues es del criterio de que, para efectos de la clasificación arancelaria, los equipos de infusión de líquidos, entendidos como máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida, tienen, por lo general, elementos que son los que le confieren el atributo de ser, precisamente, un aparato médico quirúrgico, y que son esos elementos los que definen la clasificación arancelaria. En cambio, hay otros elementos que si bien complementan el atributo del aparato médico, si falta alguno de esos elementos el aparato médico no deja de ser aparato médico. En otras palabras, si el aparato médico quirúrgico hecho para la infusión de líquidos se importa sin el catéter o sin la aguja no deja de ser aparato médico quirúrgico. Sigue siendo un aparato médico y, por eso, seguirá clasificando arancelariamente como un aparato médico quirúrgico. A la autoridad aduanera le corresponderá verificar, en cada caso concreto si el aparato médico fue hecho para la infusión de líquidos.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 424

**CONSEJO O CONCEPTO FUERA DE ACTUACION JUDICIAL - Causal de impedimento. Elementos / CONCEPTO OFICIAL DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - La interpretación jurídica que contiene es abstracta y no tiene que ver con situaciones concretas de algún contribuyente. Reiteración jurisprudencial**

[...] la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C., manifestó su impedimento para conocer del presente proceso, en razón a que el Concepto No. 41109 del 21 de mayo de 2001, que suscribió en su calidad de jefe de la oficina jurídica de la DIAN, fue citado en los fundamentos de la demanda. La Sala ha precisado que para que se configure la causal de impedimento estipulada en el numeral 12 del artículo 150 C.P.C. se deben reunir las siguientes condiciones: *i*) que el juez haya dado consejo o concepto sobre las cuestiones materia del proceso y *ii*) que el consejo o el concepto se haya dado por fuera de la actuación judicial. Sin embargo, mediante auto del 13 de septiembre de 2012, precisó que, en asuntos como el planteado, la causal de impedimento que se configura es la prevista en el numeral 1 del artículo 160 del C.C.A. [...] Según el numeral 7 del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, a la Oficina Jurídica de la DIAN le correspondía absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de, entre otras, las normas tributarias nacionales. El párrafo de esa norma prevé que los conceptos emitidos por esa oficina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias que hayan sido publicados, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN. Con fundamento en las anteriores disposiciones, la Sala ha señalado que la interpretación que hace la DIAN, en su momento, por medio del Jefe de la Oficina Jurídica, es abstracta y se realiza con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente. Que es más bien un tipo de «*interpretación jurídica*», estrictamente normativa, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma en que debe entenderse una norma tributaria. En esa medida, la Sala considera que se configura el impedimento manifestado por la magistrada Carmen Teresa Ortiz por cuanto, previamente, y por fuera del proceso, interpretó el alcance de la exención del IVA prevista en el artículo 424 del E.T. para los «*equipos de infusión*», que es precisamente, el objeto del debate convoca la presente controversia.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 150 NUMERAL 12 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 160 NUMERAL 1 / DECRETO 1265 DE 1999 - ARTICULO 11 NUMERAL 7 / DECRETO 4048 DE 2008 - ARTICULO 20 NUMERAL 3

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el tema se reitera auto del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 13 de septiembre de 2012, Radicación 76001-23-31-000-2004-02583-01(18058), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil catorce (2014).

**Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00043-00(18472)**

**Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide, en única instancia, la demanda interpuesta por el ciudadano Pedro Enrique Sarmiento Pérez para que se declare la nulidad parcial del Oficio No. 058567 del 16 de julio de 2008, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

### **1. ANTECEDENTES**

#### **1.1. LA DEMANDA**

El demandante formuló las siguientes pretensiones:

*“Que se declare la nulidad del siguiente aparte del Oficio No. 058567 del 16 de Julio de 2008 expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales y publicado por el Diario Oficial No. 47.660 del 23 de marzo de 2010.*

*“(…) De otra parte es importante señalar que las denominadas bombas de infusión de líquidos clasificables en la subpartida 90.18.90.90.00 entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral no se encuentran excluidas del impuesto (…).”*

##### **1.1.1. Normas violadas.**

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 95 numeral 9 y 209.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 35.
- Estatuto Tributario: artículos 424 y 683.
- Decreto 2685 de de 1999: artículo 2.
- Decreto 4048 de 2008: artículo 20.

- Circular No. 175 de 2001.

### **1.1.2. Concepto de la violación.**

#### **a. Violación del artículo 424 E.T.**

La parte actora alegó que el oficio demandado viola el artículo 424 del E.T. porque interpretó que las bombas de infusión de líquidos no estaban excluidas del impuesto sobre las ventas, a pesar de que el artículo 424 del E.T. otorga ese beneficio a los equipos de infusión de líquidos sin hacer ningún tipo de distinción en cuanto a la subpartida arancelaria, clase, capacidad, tamaño, diseño, referencia, etc. Dijo que el beneficio tributario cubre a todos los equipos que cumplan la función de infundir, suministrar o pasar medicamentos o líquidos a un paciente.

Que la DIAN, en el Concepto No. 068481 de 2007 precisó que *“la expresión equipos de infusión a que alude el artículo 424 del Estatuto Tributario, corresponde a los equipos destinados a la administración de soluciones líquidas, cuya función es precisamente permitir el suministro de medicamentos por vía parenteral.”*

Agregó que el sistema armonizado de designación y codificación de mercancía no alude a la expresión “equipos de infusión de líquidos”, razón por la cual, por tales debe entenderse los instrumentos utilizados para suministrar líquidos o medicamentos por vía parenteral, como lo precisó la DIAN en el oficio 068481 de 2007.

#### **b. Las bombas de infusión de líquidos son equipos de infusión.**

Habida cuenta de que la Ley 788 de 2002 no acudió a las subpartidas del arancel de aduanas para identificar los equipos de infusión de líquidos excluidos del IVA, la parte actora alegó que debe acudirse a la noción técnica que de esos equipos se tiene en la práctica clínica.

Explicó que el mercado ofrece un amplio portafolio de productos médicos que tienen la función de infundir líquidos de todo tipo, como sangre y demás componentes sanguíneos, medicamentos, líquidos y terapias intravenosas. Que ese tipo de aparatos médicos funcionan de manera manual, otros de manera semiautomática y otros son electromecánicos, pero que lo relevante era que cumplieran la función de suministrar líquidos y/o medicamentos por vía parenteral a los pacientes. Que, por esa razón, tales equipos eran considerados, en el argot de la práctica clínica, “equipos de infusión”.

Explicó que las bombas de infusión de líquidos estaban diseñadas para la administración de fluidos a través de vías de administración clínicamente aceptadas, incluida la vía intravenosa, intraarterial, epidural y subcutánea y que pueden utilizarse en una amplia gama de entornos médicos.

Transcribió la traducción oficial del documento hecho por el Centro para Dispositivos y Salud Radiológica Administración de Alimentos y Medicamentos de los Estados Unidos, publicado en abril de 2010, que explica, técnicamente, qué es una bomba de infusión y los usos que tiene.

Agregó que la DIAN no motivó las razones, legales ni técnicas, que la llevaron a concluir que las bombas de infusión no gozaban del beneficio de la exclusión del IVA. Que, en consecuencia, se debía declarar la nulidad del aparte demandado del Oficio No. 058567 del 16 de julio de 2008 por violar el artículo 424 del E.T.

**c. Violación del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y de la Circular 175 de 2001.**

De otra parte, sostuvo que la Administración, en contra de lo previsto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, desconoció sus propios conceptos, pues ya se había pronunciado sobre el significado de la expresión equipos de infusión. Citó los conceptos No. 068481 del 3 de septiembre de 2007, 41109 del 21 de mayo de 2001, el 28375 del 6 de abril de 2001 y el Oficio No. 058567 del 16 de junio de 2008 en los que la DIAN expresamente había dicho que las bombas de infusión estaban excluidas del impuesto sobre las ventas.

Dijo, además, que la Circular 175 de 2001, que expidió la DIAN sobre la seguridad jurídica que se debe procurar en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, precisó que los conceptos que emita la Oficina Jurídica o la Subdirección Técnica Aduanera deben sujetarse a la Constitución y a la ley, y que no deben expedirse para suplir vacíos legales o para dejar sin vigencia normas de carácter superior.

Manifestó que el oficio demandado dejó sin vigencia el artículo 424 del E.T. cuando interpretó que las bombas de infusión no estaban excluidas del impuesto sobre las ventas.

**d. Violación del artículo 209 de la Carta Política y del artículo 35 del C.C.A.**

Insistió en que el oficio demandado no fue motivado y que, por eso, viola los principios de imparcialidad y moralidad que deben regir las actuaciones de los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones. Que, además, la falta al deber de motivar constituye una contravención del artículo 209 de la Constitución Política.

Que la DIAN, sin ninguna consideración legal o técnica, llegó a la conclusión de que las bombas de infusión no están excluidas del IVA, lo que deriva en una falta de motivación del acto demandado y que debía ser anulado por desconocer el mandato del artículo 35 del C.C.A.

**e. Violación del artículo 95 de la Carta Política:**

Señaló que el oficio en controversia viola el artículo 95 de la Constitución Política en la medida en que induce a los usuarios aduaneros a pagar el IVA por la importación y comercialización de bienes que, por expresa disposición del Estatuto Tributario, se encuentran excluidos del IVA.

**f. Violación de los artículos 683 E.T. y 2 del Decreto 2685 de 1999.**

Por último, dijo que el acto administrativo demandado desconoce los principios de justicia y equidad previstos en los artículos 683 del E.T. y 2 del Decreto 2685 de 1999.

**1.1.3. Suspensión provisional**

El demandante solicitó la suspensión provisional del Oficio No. 058567 del 16 de julio de 2008, solicitud que fue negada mediante auto del 11 de febrero de 2011<sup>1</sup>.

**1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la expresión *equipo* es un concepto que se utiliza para denominar el conjunto de personas o de cosas, organizados para cumplir un objetivo determinado.

Que, en consecuencia, la exclusión del IVA en cuestión está referida, únicamente, a los equipos de infusión de líquidos, entendidos como tales, el conjunto de

---

<sup>1</sup> Folios 61 al 65 del C.P.

implementos, artefactos, utensilios, etc., que se utilizan para suministrar líquidos o medicamentos.

Señaló que la exclusión del IVA está determinada por la categoría del bien y no por la función que cumple. Que, por esa razón, era equivocado afirmar que las bombas de infusión, por cumplir con la finalidad de cuantificar, regular y suministrar medicamentos o líquidos a un paciente, estaban cobijadas por el artículo 424 del E.T.

Que una bomba de infusión, independientemente de la función que cumpla, no es un equipo. Que es un aparato que cumple una tarea determinada. Que no es un conjunto de elementos organizado para cumplir un fin específico.

Sostuvo que las exenciones y exclusiones son de creación legal, taxativas y de aplicación restrictiva. Que, por tanto, no es pertinente extender el beneficio tributario a bienes no determinados por la ley. Que si el legislador excluyó del IVA los equipos de infusión, esto es, al conjunto de artefactos destinados a cumplir una finalidad determinada, la exclusión no procede respecto de bienes que no forman el equipo.

Dijo que de la lectura del Oficio No. 068481 del 3 de septiembre de 2007 se desprendía que sólo los equipos de infusión de líquidos se encuentran excluidos del IVA, conforme con lo señalado en el artículo 424 del E.T. Que así fue aclarado por la DIAN al precisar que *“El equipo está compuesto por un conjunto de artículos que para efectos de la exclusión deberá importarse y/o comercializarse en el territorio nacional como tal; porque si los elementos que lo componen se presentan aisladamente deberán seguir su propio régimen, tanto en la importación como en la venta o comercialización en el territorio nacional.”*.

Manifestó que los conceptos 41109 del 21 de mayo de 2001 y 28375 del 6 de abril de 2001 fueron revocados por el Concepto Unificado No. 0003 del 12 de julio de

2002, que a su vez fue sustituido por el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas del 1 de junio de 2003.

Agregó que el oficio demandado si fue motivado, pues la conclusión es el resultado de la interpretación plasmada a lo largo del oficio. Dijo que para llegar a esa conclusión no se necesitaba hacer una explicación técnica.

Concluyó que tampoco era cierto que el oficio indujera a los contribuyentes a efectuar el pago del IVA en la importación y comercialización de los equipos de infusión sin sustento legal sino que, por el contrario, y con apego al artículo 424 del E.T., ratificó que los equipos de infusión de líquidos se encuentran excluidos del Impuesto.

### **1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Agregó que la pluralidad de dispositivos no es una condición para que se aplique la exclusión del artículo 424 del E.T. para los equipos de infusión de líquidos, sino que su procedencia se determina en consideración a las funciones que el bien desempeñe.

El **Ministerio Público** conceptuó y solicitó negar las pretensiones de la demanda.

Dijo que según la definición del Diccionario de la Real Academia Española, una bomba es una máquina o artefacto, a diferencia de un equipo que es un término que refiere a un conjunto de diferentes elementos, instrumentos o aparatos, agrupados con un fin determinado.

Sostuvo que en el presente caso, las palabras de la ley eran coherentes con la interpretación plasmada por la Administración en el oficio demandado.

Que para comprobar lo anterior, basta observar que en el Oficio 068481 del 2 de septiembre de 2007, la DIAN indicó que un equipo está compuesto por un conjunto de artículos que, para efectos de la exclusión, deben importarse o comercializarse en el territorio nacional como tal, porque si los elementos que los componen se importan o venden aisladamente, deben seguir su propio régimen tributario. Agregó que este criterio fue ratificado en el Oficio 016530 de 19 de febrero de 2008.

Señaló que lo anterior no era contrario a lo afirmado en el Oficio No. 058567 del 16 de junio de 2008, habida cuenta de que las bombas de infusión de líquidos clasificables en la subpartida 90.18.90.90.00, entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral, no se encuentran excluidas del impuesto.

Que si las bombas hacen parte de un equipo de infusión de líquidos están excluidas del impuesto, pero que si las bombas de infusión se importan o venden como aparato, instrumento electromecánico o máquina en forma individual sí está gravada con el impuesto.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Cuestión previa**

Mediante auto del de mayo de 2014, la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, con fundamento en el numera 12 del artículo 150 del C.P.C., manifestó su impedimento para conocer del presente proceso, en razón a que el Concepto

No. 41109 del 21 de mayo de 2001, que suscribió en su calidad de jefe de la oficina jurídica de la DIAN, fue citado en los fundamentos de la demanda.

La Sala ha precisado que para que se configure la causal de impedimento estipulada en el numeral 12 del artículo 150 C.P.C<sup>2</sup>. se deben reunir las siguientes condiciones: *i*) que el juez haya dado consejo o concepto sobre las cuestiones materia del proceso y *ii*) que el consejo o el concepto se haya dado por fuera de la actuación judicial<sup>3</sup>. Sin embargo, mediante auto del 13 de septiembre de 2012<sup>4</sup>, precisó que, en asuntos como el planteado, la causal de impedimento que se configura es la prevista en el numeral 1 del artículo 160 del C.C.A.

Como se expuso en los antecedentes procesales, el demandante alegó que en el el Oficio No. 058567 del 16 de junio de 2008 la DIAN desconoció su propia doctrina, recogida, entre otros, en el Concepto No. 41109 del 21 de mayo de 2001.

Como lo advirtió la DIAN en la contestación de la demanda, el Concepto No. 41109 del 21 de mayo de 2001 fue revocado por el Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas No. 0003 de 2002, sin embargo, el criterio expuesto en el Concepto No. 41109 del 21 de mayo de 2001 en relación con exclusión del IVA para los «*equipos de infusión*» prevista en el artículo 424 del E.T., fue reproducido en el Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas No. 0003 de 2002 y este, a su turno, en el Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas 0001 de 2003.

---

<sup>2</sup> Artículo 150.- Son causales de recusación las siguientes:

(...)

12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo.

(...)

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, Auto del 13 de septiembre de 2012. Referencia: 7600123310002004-02583-01. Número interno: 18058.

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado Sustanciador: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012). REF.: Expediente N°:7600123310002004-02583-01. (18058). Demandante: TITAN INTERCONTINENTAL S.A. Demandado:U.A.E. DIAN.

Según el numeral 7 del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999<sup>5</sup>, a la Oficina Jurídica de la DIAN<sup>6</sup> le correspondía absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de, entre otras, las normas tributarias nacionales. El párrafo de esa norma prevé que los conceptos emitidos por esa oficina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias que hayan sido publicados, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN<sup>7</sup>.

Con fundamento en las anteriores disposiciones, la Sala ha señalado que la interpretación que hace la DIAN, en su momento, por medio del Jefe de la Oficina Jurídica, es abstracta y se realiza con independencia de cualquier situación concreta de algún contribuyente. Que es más bien un tipo de «*interpretación jurídica*», estrictamente normativa, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma en que debe entenderse una norma tributaria.

En es medida, la Sala considera que se configura el impedimento manifestado por la magistrada Carmen Teresa Ortiz por cuanto, previamente, y por fuera del proceso, interpretó el alcance de la exención del IVA prevista en el artículo 424 del E.T. para los «*equipos de infusión*», que es precisamente, el objeto del debate convoca la presente controversia.

#### **El asunto de fondo.**

En los términos de la demanda, la Sala decide si es nulo el aparte que se resalta en negrilla del Oficio No. 058567 del 16 de junio de 2008, cuyo tenor dice:

*“Doctor*

*MAURICIO MICHEL MOLANO CURREA  
Subdirector fiscalización Aduanera*

<sup>5</sup> Actualmente, numeral 3 del artículo 20 del Decreto 4048 de 2009.

<sup>6</sup> Actualmente, Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN. En vigencia del Decreto 1265 de 1999 existía la Oficina Jurídica que contaba con la División de Normativa y Doctrina Tributaria, según el artículo 2 del Decreto 1265 de 1999.

<sup>7</sup> Actualmente, el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 dice: “*los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o de la legislación aduanera o en materia cambiaria en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia.*”

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Ciudad

Cordial saludo, doctor Molano:

*De acuerdo con lo señalado en el artículo 424 del Estatuto Tributario los equipos de infusión de líquidos se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas, sin que podamos afirmar que la partida arancelaria allí mencionada corresponda a dichos bienes, como quiera que la misma Subdirección Técnica de la DIAN ha señalado que dichos equipos se clasifican en la subpartida 90.18.90.90.00.*

*En consecuencia, es imprescindible acudir al criterio de interpretación del literal e) del numeral 2 Capítulo I Bienes Excluidos Título III Bienes del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 2003, en virtud del cual:*

*“Cuando la partida o subpartida arancelaria señalada por el legislador no corresponda a aquella en la que deben clasificarse los bienes conforme a las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, la exclusión se extenderá a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación.”*

*Pues bien, la Oficina Jurídica con sujeción a dicho criterio se ha pronunciado en varios conceptos sobre el tema, en especial el Oficio 068481 de septiembre 3 de 2007, en donde se manifiesta que “el equipo está compuesto por un conjunto de artículos que para efectos de la exclusión deberá importarse y/o comercializarse en el territorio nacional como tal, porque si los elementos que lo componen se presentan aisladamente deberán seguir su propio régimen tanto en la importación como en la venta o comercialización en el territorio nacional.”*

*Posteriormente, dicha Interpretación fue reiterada mediante el Oficio 016530 de febrero 19 de 2008 en donde se concluye: “Por lo anterior, se reitera que el equipo de infusión de líquidos, está compuesto por un conjunto de artículos que para efectos de la exclusión deberá importarse y/o comercializarse en el territorio nacional como tal, porque sí los elementos que lo componen, ejemplo: el tubo de colecta, el catéter, la aguja o la bolsa de almacenamiento de sangre, etc., se presentan aisladamente deberán seguir su propio régimen de IVA, tanto en la importación como en la venta o comercialización en el territorio nacional.”*

***De otra parte es importante señalar que las denominadas “bombas de infusión de líquidos” clasificables por la subpartida 90.18.90.90.00, entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral no se encuentran excluidas del impuesto.***

*Conforme con lo expuesto, comedidamente se solicita tomar las medidas del caso para que las divisiones de fiscalización y liquidación del país tengan en cuenta su contenido.”*

(...) (negrilla fuera de texto).

Del contenido del oficio demandado, las siguientes son las conclusiones que sacó la DIAN al interpretar el artículo 424 E.T.:

- Que la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00 está referida, únicamente a los filtros de infusión, toda vez que la Subdirección Técnica de la DIAN ha dicho que los equipos de infusión clasifican en la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00.
- Que como los equipos de infusión no clasifican en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00, sino en la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00., para efectos de la exclusión del IVA se tiene que tener en cuenta la siguiente regla de interpretación, precisada en el Concepto unificado del impuesto sobre las ventas 001 de 2003, *“cuando la partida o subpartida arancelaria señalada por el legislador no corresponda a aquella en la que deben clasificarse los bienes conforme a las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, la exclusión se extenderá a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación”*.
- Que en el oficio 068481 de septiembre 3 de 2007, la DIAN dijo que como los equipos de infusión de líquidos están compuestos por un conjunto de artículos, el beneficio tributario recae sobre el conjunto de artículos, más no sobre los artículos individualmente considerados que se importen o vendan por separado. Que cuando los elementos que componen el equipo se importan o venden por separados no gozan de la exclusión del IVA.
- Que el oficio 16530 del 19 de febrero de 2008 reiteró el oficio 068481 de 2007, pero que también agregó ejemplos de partes del equipo de infusión como “el tubo de colecta, el catéter, la aguja o la bosa de almacenamiento de sangre, etc,” para reiterar que si tales partes se importan o se venden por separado, el régimen tributario que se aplica es el general. Y, en ese contexto, la DIAN concluyó que las bombas de infusión no estaban excluidas del impuesto.

En síntesis, la parte actora controvierte la conclusión que sacó la DIAN en el sentido de decir que las *bombas de infusión de líquidos clasificables por la subpartida 90.18.90.90.00* no están excluidas del IVA en razón a que el beneficio fiscal previsto en el artículo 424 del E.T. opera respecto de los equipos de infusión de líquidos, más no respecto de las **partes** que conforman esos equipos.

Para el demandante, las *bombas de infusión de líquidos* están excluidas del IVA por el simple hecho de que cumplen la función de suministrar o pasar medicamentos o líquidos a un paciente, que son, precisamente, a su juicio, las características que definen los bienes que el artículo 424 del E.T. cataloga como excluidos del IVA, es decir, que son equipos de infusión de líquidos.

La Sala considera que le asiste razón al demandante, por las siguientes razones:

El artículo 424 del E.T. vigente para la fecha en que se expidió el Oficio No. 058567 del 16 de junio de 2008<sup>8</sup> disponía lo siguiente:

**Artículo 424. Bienes excluidos del impuesto:** *Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas:*

(...)

*Equipos de infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de las subpartida 90.18.39.00.00.*

(...)

---

<sup>8</sup> Texto del artículo 424 del E.T. con las modificaciones introducidas por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002 "*por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*". El artículo en cuestión fue modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012 "*Por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*."

La ley 1607 de 2012 excluye del IVA los equipos para la infusión de líquidos que clasifiquen en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00 y los equipos para la infusión de sangre que clasifiquen en la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00.

La DIAN admite que la norma transcrita preveía la exclusión del IVA para dos tipos de bienes *i)* los equipos de infusión de líquidos y *ii)* los filtros para diálisis renal de las subpartida 90.18.39.00.00.

También admite que el artículo 424 del E.T. no tomó como referente el arancel de aduanas para referirse a los “equipos de infusión de líquidos”. Y, precisamente por eso, admite que la exclusión debe entenderse referida a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación.

De ahí que la controversia radique en precisar ¿a qué bienes se refirió el legislador cuando aludió a los “equipos de infusión de líquidos”?

Para la DIAN, para efectos de la exclusión del IVA, es relevante precisar qué se entiende por “equipo”, en cambio para la demandante, lo relevante es que el aparato médico haya sido hecho para cumplir la función de infusión de líquidos.

La Sala considera que si bien el artículo 424 del E.T., al referirse a los “equipos de infusión de líquidos”, no tomó como referente ninguna subpartida arancelaria del arancel de aduanas, lo cierto es que, cuando se importan esos equipos, necesariamente habrá que remitirse al arancel de aduanas.

El arancel de aduanas, precisamente, tiene previstas ciertas reglas de interpretación para la clasificación arancelaria, y al referirse a las máquinas o combinación de máquinas que, por decirlo coloquialmente, se importan como si fueron un todo, un equipo, o una unidad funcional, prevé cómo deben clasificarse.

La Nota Legal 4 de la Sección XVI del Arancel de Aduanas, que por disposición de la Nota Legal 3 del Capítulo 90 del Arancel de Aduanas, también se aplica a este Capítulo 90, dispone, precisamente, lo siguiente:

Cuando una máquina o una combinación de máquinas estén constituidas por elementos individualizados (incluso separados o unidos entre sí por tuberías, órganos de transmisión, cables eléctricos o de otro modo) para realizar conjuntamente una función netamente definida, comprendida en una de las partidas de los Capítulos 84 u 85, el conjunto se clasificará en la partida correspondiente a la función que realice.

De manera que, conforme con la nota legal transcrita, los aparatos médico quirúrgicos que clasifiquen en el capítulo 90 de la Sección XVIII del arancel de aduanas, efectivamente, pueden estar constituidos por elementos individualizados que, en conjunto, ejecutan una función.

Ahora bien, los elementos individualizados que, en conjunto, forman el aparato médico quirúrgico del capítulo 90 del arancel de aduanas, en la medida en que se puedan separar, pueden importarse como una mercancía que, por sus propias características, muy seguramente clasificarán en una subpartida arancelaria distinta de la subpartida por la que clasifica el aparato médico. Ejemplo de ese tipo de elementos individualizados son precisamente los filtros para diálisis que clasifican en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00. y que por expresa disposición del artículo 424 del E.T. también están excluidos del IVA.<sup>9</sup>

Otro ejemplo de elementos individualizados que pueden formar parte de una máquina médico quirúrgica son los catéteres y catéteres peritoneales para diálisis, clasificables por la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00, excluidos del impuesto por la Ley 788 de 2002.<sup>10</sup>

Entonces, sí le asiste razón a la DIAN en el sentido de que cuando el artículo 424 del E.T. alude al vocablo “equipo” se refiere a un conjunto de bienes porque técnicamente, sí es posible que se puedan importar máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida.

---

<sup>9</sup> Ley 1607 de 2012 mantuvo el beneficio tributario.

<sup>10</sup> La Ley 1607 de 2012 mantuvo el beneficio tributario.

La cuestión es, si se tiene derecho al beneficio tributario cuando las máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida se importan sin alguno de los elementos necesarios para cumplir la función.

Para poner un ejemplo, el equipo de infusión de líquido se importa sin las agujas o sin los catéteres<sup>11</sup>, elementos que son necesarios pues sin estos no habría manera de infundir el líquido por vía parenteral<sup>12</sup>.

La DIAN, en el oficio demandado, y en otros en los que se ha pronunciado en el mismo sentido, es de la tesis de que si los elementos individualizados, que en conjunto constituyen el equipo de infusión de líquidos, se importan por separado, quedan gravados con el impuesto sobre las ventas. Y citó como ejemplos, el caso del catéter, la aguja, el tubo de colecta o las bolsas de almacenamiento de sangre, y, las bombas de infusión.

La Sala comparte parcialmente esa interpretación pues es del criterio de que, para efectos de la clasificación arancelaria, los equipos de infusión de líquidos, entendidos como máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida, tienen, por lo general, elementos que son los que le confieren el atributo de ser, precisamente, un aparato médico quirúrgico, y que son esos elementos los que definen la clasificación arancelaria. En cambio, hay otros elementos que si bien complementan el atributo del aparato médico, si falta alguno de esos elementos el aparato médico no deja de ser aparato médico.

En otras palabras, si el aparato médico quirúrgico hecho para la infusión de líquidos se importa sin el catéter o sin la aguja no deja de ser aparato médico quirúrgico. Sigue siendo un aparato médico y, por eso, seguirá clasificando

---

<sup>11</sup> **3. m. Med.** Sonda que se introduce por cualquier conducto del organismo, natural o artificial, para explorarlo o dilatarlo o para servir de guía y vehículo a otros instrumentos.

<sup>12</sup> **1. adj. Med.** Que se introduce en el organismo por vía distinta de la digestiva, como la intravenosa, la subcutánea, la intramuscular, etc.

arancelariamente como un aparato médico quirúrgico. A la autoridad aduanera le corresponderá verificar, en cada caso concreto si el aparato médico fue hecho para la infusión de líquidos.

La DIAN propuso en el oficio demandado una interpretación bastante restrictiva de la aplicación del beneficio tributario cuando concluyó que la bomba de infusión de líquidos era un elemento del equipo para la infusión de líquidos y que, por tanto, si la bomba se importa como elemento individualmente considerado, estará gravada con el impuesto sobre las ventas.

La Sala considera que esa interpretación restrictiva de la norma hace prácticamente nugatorio el beneficio y crea una situación de inequidad entre los importadores y comerciantes que importen o vendan el aparato médico hecho para la infusión de líquidos sin los elementos complementarios que, si bien permiten ejecutar la infusión, se venden, generalmente, por separado, precisamente por su naturaleza de elemento desechable por razones de salud pública.

De ahí que, lo pertinente es interpretar el artículo 424 del E.T. atendiendo a la finalidad que persigue el beneficio tributario<sup>13</sup>. Esa finalidad, a juicio de la Sala, se concreta en la necesidad de rebajar los costos de los equipos de infusión de líquidos y de ciertos insumos médicos requeridos para la atención médica en general, y, en particular, de enfermedades de alto costo, como la insuficiencia renal crónica.

De manera que, la finalidad se cumple si el beneficio tributario se reconoce respecto de los aparatos médicos quirúrgicos hechos para la infusión de líquidos, si ese aparato médico es el elemento esencial del equipo de infusión de líquidos.

---

<sup>13</sup> Vistos los antecedentes legislativos de la Ley 788 de 2002, se advierte que el Proyecto del Ley No. 080 de 2002 —Cámara— proponía, como parte de las modificaciones al artículo 424 del E.T., incluir como bienes excluidos del IVA los *Equipos de infusión de líquidos y Filtros para diálisis renal*, sin hacer referencia a ninguna partida o subpartida arancelaria en particular. Ver GACETA DEL CONGRESO No. 398 del 24 de septiembre de 2002.

En la exposición de motivos del proyecto de ley tampoco se precisaron las razones que llevaron al Ejecutivo a proponer que los equipos de infusión de líquidos fueran catalogados como bienes excluidos del IVA. Y, en los antecedentes del debate legislativo tampoco se advierte que la propuesta haya sido controvertible.

Aquí, entonces, cobra relevancia el concepto técnico de lo que debe entenderse por aparato médico hecho para infundir líquido sobre el concepto gramatical del vocablo “equipo”.

En todo caso, se insiste en que hay elementos del equipo de infusión de líquidos que no le dan el atributo esencial al equipo y que si se importan separadamente están gravados con el impuesto sobre las ventas como lo ha dicho la DIAN en la doctrina que ha venido reiterando de manera genérica y sin distinción alguna. Pero también pueden ser elementos que están excluidos del impuesto, tal como se explicó anteriormente.

Ahora bien, en lo que corresponde a las bombas de infusión, la Sala precisa que la parte actora no controvierte el hecho de que tales aparatos son uno de los elementos individualizados que conforman, en conjunto con otros elementos, el equipo de infusión. Pero sí destaca el hecho de que ese aparato es el que le daría el atributo específico al equipo pues las bombas de infusión son aparatos médicos que permiten el suministro o infusión “controlada y precisa” de las drogas y soluciones por vía parenteral, y, en eso, la Sala le halla toda la razón.

Las reglas antedichas son aplicables, a juicio de la Sala, cuando las bombas de infusión o cualquier otro equipo de infusión se vendan en el territorio nacional.

En consecuencia, para la Sala, está probada la causal de nulidad por violación del artículo 424 E.T, por interpretación errónea, y, de contera, la causal de nulidad por violación del principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 de la Carta Política, 683 del E.T. y 2 del Decreto 2685 de 1999.

Lo anterior es razón suficiente para declarar la nulidad total del concepto demandado, puesto que en esta sentencia se fijan los criterios que se deben tener en cuenta para interpretar el artículo 424 del E.T., cuando se importen o vendan aparatos médicos hechos para la infusión de líquidos con o sin los elementos

complementarios, o accesorios, o desechables, requeridos para cumplir la función de infusión.

En todo caso, la Sala precisa que no halló configurada la causal de nulidad por violación del artículo 35 del C.C.A. y 209 de la Carta Política, por falta de motivación del acto, pues, como se explicó, la DIAN sí motivó las razones por las que consideró que las bombas de infusión no estaban excluidas del impuesto. Tampoco halló configurada la causal de nulidad por violación del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 porque la DIAN siempre ha sostenido, de manera genérica, que las partes del equipo de infusión están gravadas con el impuesto sobre las ventas cuando se importan o venden por separado, sin hacer ninguna consideración adicional.

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

**FALLA:**

**PRIMERO: ACÉPTASE** el impedimento manifestado por la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en consecuencia, **DECLÁRASE** separada del conocimiento del proceso.

**SEGUNDO: ANÚLASE** el Oficio No. 058567 del 16 de julio de 2008, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Aclaro el voto

**OFICIO 058567 DE 2008 DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - Su anulación no procedía con base en el análisis de los apartes que sostenían que los equipos se debían importar completos para tener derecho a la exclusión del IVA, pues ese aspecto no fue planteado en la demanda, sino por la falta de motivación alegada, dado que en el aparte cuestionado la DIAN concluyó, sin argumentación alguna, que las bombas de infusión no estaban excluidas del IVA**

Comparto la parte resolutive del fallo aprobado por la Sala, que anuló el Oficio 058567 del 16 de julio de 2008 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pero respetuosamente me aparto de los argumentos en que se sustentó la decisión. Lo anterior, porque considero que la sentencia objeto de aclaración se ocupó de estudiar la legalidad del Oficio demandado en aspectos que no fueron controvertidos por el actor [...] En ese contexto, puede advertirse que ninguno de los argumentos del demandante se dirigió a cuestionar la legalidad de los apartes del concepto que considera que los equipos deben importarse completos para tener derecho a la exclusión. No obstante lo anterior, en las páginas 13 a 15 de la sentencia objeto de aclaración, se analiza el vocablo «equipo», las reglas que tiene previstas el arancel de aduanas para la importación de un equipo o una unidad funcional y qué ocurre si se importa un equipo de infusión sin las agujas o catéteres, cuando el concepto de violación de la demanda no se ocupó del análisis de la importación por partes de un equipo de infusión sino que, se insiste, lo que realmente quería demostrar el demandante es que las bombas de infusión son equipos de infusión excluidos del

IVA [...] En esas condiciones, considero que procedía la nulidad del Oficio demandado pero con fundamento en la falta de motivación alegada por el actor.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**ACLARACION DE VOTO**

**Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00043-01(18472)**

**Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

Comparto la parte resolutive del fallo aprobado por la Sala, que anuló el Oficio 058567 del 16 de julio de 2008 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pero respetuosamente me aparto de los argumentos en que se sustentó la decisión.

Lo anterior, porque considero que la sentencia objeto de aclaración se ocupó de estudiar la legalidad del Oficio demandado en aspectos que no fueron controvertidos por el actor, como son los párrafos en que se indica, según la DIAN, *“que el equipo de infusión de líquidos está compuesto por un conjunto de artículos que para efectos de la exclusión deberá importarse y/o comercializarse en el territorio nacional como tal, porque si los elementos que lo componen, por ejemplo: el tubo de colecta, el catéter, la aguja etc., se presentan aisladamente deberán seguir su propio régimen de IVA”*.

Los argumentos del actor se dirigieron a discutir la legalidad del aparte del Oficio únicamente en cuanto sostenía lo siguiente: *«De otra parte es importante señalar que **las denominadas “bombas de infusión de líquidos” clasificables por la subpartida 90.18.90.90.00, entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral no se encuentran excluidas del impuesto**»*. (Negritas fuera de texto)

De la simple lectura de la demanda se puede advertir que la discusión planteada no estaba dirigida a demostrar que las bombas de infusión son un elemento o parte del equipo de infusión, sino a indicar que las bombas de infusión son, entre otros, equipos de infusión dada su definición técnica y los usos que cumple, razón por la cual, de acuerdo con el artículo 424 E.T., están excluidas del impuesto sobre las ventas.

El demandante aportó diferentes pruebas para demostrar que, en la práctica médica, las bombas de infusión de líquidos son considerados como equipos de infusión y que así lo había reconocido la DIAN en distintos Conceptos. A juicio del actor el aparte demandado no estaba motivado, pues la Administración plasmó en el Oficio una conclusión que no estaba debidamente sustentada.

En ese contexto, puede advertirse que ninguno de los argumentos del demandante se dirigió a cuestionar la legalidad de los apartes del concepto que considera que los equipos deben importarse completos para tener derecho a la exclusión.

No obstante lo anterior, en las páginas 13 a 15 de la sentencia objeto de aclaración, se analiza el vocablo «equipo», las reglas que tiene previstas el arancel de aduanas para la importación de un equipo o una unidad funcional y qué ocurre si se importa un equipo de infusión sin las agujas o catéteres, cuando el concepto de violación de la demanda no se ocupó del análisis de la importación por partes de un equipo de infusión sino que, se insiste, lo que realmente quería demostrar el demandante es que las bombas de infusión son equipos de infusión excluidos del IVA.

Precisamente, dada la lectura que se le dio a la demanda, es que la misma sentencia objeto de aclaración reconoce que: *“la Sala precisa que la parte actora no controvierte el hecho de que tales aparatos son uno de los elementos individualizados que conforman, en conjunto con otros elementos, el equipo de infusión. Pero sí destaca el hecho de que ese aparato es el que le daría el atributo específico al equipo (...)”*<sup>14</sup>.

Así pues, considero que la sentencia le dio un enfoque al concepto de violación que no fue planteado por el actor en su demanda, lo cual condujo el análisis a

---

<sup>14</sup> Página 16

aspectos ajenos al debate y que llevaron a concluir que la entidad demandada hizo una interpretación restrictiva del beneficio tributario previsto en el artículo 424 E.T., que «hace prácticamente nugatorio el beneficio y **crea una situación de inequidad entre los importadores y comerciantes que importen o vendan el aparato médico hecho para la infusión de líquidos sin los elementos complementarios que, si bien permiten ejecutar la infusión, se venden, generalmente, por separado, precisamente por su naturaleza de elemento desechable por razones de salud pública**».

Sin embargo, estimo que era procedente la nulidad del Oficio, porque como lo señaló el actor, la lectura integral del acto demandado permite concluir que en el aparte cuestionado, la DIAN dejó una conclusión de no entender incluidos las bombas de infusión en la exclusión del IVA sin ninguna argumentación, pues en los párrafos anteriores sostiene la tesis, según la cual, los equipos de infusión deben ser importados integralmente.

Sólo al finalizar el Oficio, en el último párrafo que es objeto de demanda y que inicia además con la expresión «*De otra parte*», es que el acto se refiere a la no exclusión de las bombas de infusión, lo cual no está concatenado con el análisis previo ni tiene un sustento fáctico en el acto, que haya permitido a la entidad demandada sostener que las bombas de infusión de líquidos no están excluidas y a pesar de que reconoce que están clasificadas en la partida de los equipos de infusión que están excluidos del IVA. Por lo anterior, no era procedente el argumento de la DIAN, expuesto en la contestación de la demanda, según el cual, el Oficio si fue motivado, porque considera que la conclusión objeto de demanda es el resultado de la interpretación plasmada a lo largo del acto.

También debo precisar que, contrario a lo sostenido en la sentencia aprobada por la Sección<sup>15</sup>, de la lectura del Oficio demandado no es posible concluir que “*La DIAN propuso en el oficio demandado una interpretación bastante restrictiva de la aplicación del beneficio tributario cuando **concluyó que la bomba de infusión de líquidos era un elemento del equipo para la infusión de líquidos y que, por tanto, si la bomba se importa como elemento individualmente considerado, estará gravada con el impuesto sobre las ventas***”.

---

<sup>15</sup> Página 13

Lo anterior, porque el acto demandado sólo se refirió a las bombas de infusión en el último párrafo y, en lo demás, se refirió en general a los equipos de infusión y a su importación como equipo y no por los elementos que lo componen.

En esas condiciones, considero que procedía la nulidad del Oficio demandado pero con fundamento en la falta de motivación alegada por el actor.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**