



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., once (11) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00030-00 (25424)
Demandante: Margarita Diana Salas Sánchez y otro
Demandado: DIAN

Temas: IVA. Bienes exentos. Bienes excluidos. Materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos. Derogación de la ley.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad de los Conceptos nros. 100208221-000207, del 20 de febrero y 100202208-0431, del 08 de junio de 2020, expedidos por la Dian (índice 2)¹.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), acudió la demandante para solicitar que se declarara la nulidad total de los Conceptos nros. 100208221-000207 del 20 de febrero y 100202208-0431 del 08 de junio, ambos de 2020, en los que la demandada plantea como tesis que:

Así las cosas, la derogatoria consagrada en el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 cobija la exclusión de IVA de las materias primas químicas destinadas con destino a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del artículo 424 del Estatuto Tributario. En otras palabras, al desaparecer la exclusión sobre los bienes señalados en las partidas arancelarias bajo análisis, el numeral 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario fue eliminado del ordenamiento jurídico por carecer de objeto, respecto a las materias primas químicas destinadas a la producción de los medicamentos de que tratan las mismas partidas.

A efectos de que se decrete la nulidad, la actora invocó como normas vulneradas los artículos 13, 114, 150 y 338 de la Constitución; 25, 71 y 72 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 424 del ET; y 160 de la Ley 2010 de 2019, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Relató que el artículo 424 del ET establecía como excluidos del IVA los bienes clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06, así como las materias primas químicas destinadas a su producción. Agregó que, luego el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 derogó esa modalidad desgravatoria (*i.e.* exclusión) solamente

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI.



respecto de los bienes finales (que conforme al artículo 12 *ibidem* pasaron al régimen de exentos), pero que la mantuvo en relación con las materias primas químicas para su elaboración, pues no modificó ni derogó el ordinal 1.º del artículo 424 del ET que establece el régimen tributario de estas. Por ello, reprochó que los actos acusados tuvieran como tesis que la exclusión respecto de las referidas materias primas también había quedado derogada. Alegó que la doctrina censurada se sustentó en una equivocada interpretación del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, pues pasó por alto que la intención del legislador fue eliminar la exclusión únicamente para los bienes terminados, que no para las materias primas con destino a su producción.

Señaló que la Administración no tenía competencia para determinar el alcance de la norma *ibidem*, dado que solo el legislador estaba habilitado para interpretar una ley oscura y que, en cualquier caso, al tratarse de una derogatoria, su interpretación debía ser restrictiva. Con fundamento en lo anterior, defendió que los actos enjuiciados vulneraron el principio de reserva legal y las normas superiores en que debieron fundarse. Finalmente, adujo que la interpretación oficial demandada creaba un tratamiento diferenciado en el IVA entre productores de bienes terminados (exentos) y de insumos (gravados), por lo que atentaba contra la igualdad.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 23). Al efecto, sostuvo que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 derogó la exclusión en IVA, tanto de los bienes clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06, como de los insumos destinados a su producción, puesto que no hizo salvedad alguna y porque el legislador quiso proteger la cadena de producción de esos bienes permitiendo que los productores recuperaran los saldos a favor generados en sus declaraciones de IVA. Negó haber vulnerado la reserva de ley y la igualdad, toda vez que, en ejercicio de sus competencias legales, interpretó el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.

Solicitud de medida cautelar

Por Auto del 12 de marzo de 2021 (índice 24), el despacho negó la suspensión provisional de los conceptos enjuiciados, tras considerar que su confrontación inicial con las normas invocadas por la demandante no revelaba una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico. Dicha decisión fue confirmada mediante Auto del 09 de julio de 2021 (índice 44), que desató el recurso de súplica formulado por la actora.

Audiencia inicial

Por Auto del 28 de mayo de 2021 (índice 26), el ponente fijó el litigio y prescindió de la audiencia inicial prevista en el artículo 180 del CPACA, pues estimó que el artículo 13.1 del Decreto Legislativo 806 de 2020 permitía obviar dicha diligencia, dado que la controversia versaba sobre un asunto de puro derecho, cuya solución no requería la práctica de pruebas. La fijación del litigio fue modificada por Auto de 16 de julio de 2021 (índice 46), que desató el recurso de reposición interpuesto por la demandante.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índices 51 y 52). El ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad de los Conceptos nros. 100208221-000207, del 20 de febrero y 100202208-0431, del 08 de junio de 2020, expedidos por la Dian. En concreto, y de conformidad con la fijación del litigio efectuada en el Auto del 16 de junio de 2021 (índice 46), la Sala debe estudiar si las materias primas químicas para la producción de medicamentos clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 continúan siendo excluidas, como lo dispone el ordinal 1.º del artículo 424 del ET, o si, por el contrario, según la interpretación que plantean los actos demandados ese precepto fue derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 y en consecuencia tales insumos adquirieron la calidad de bienes gravados conforme al régimen general del IVA. Si el anterior cargo no prospera, la Sala definirá si los actos enjuiciados vulneraron los principios de reserva legal y de igualdad.

2- La actora sostiene que los actos acusados interpretaron indebidamente el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, porque desconocieron que la intención del legislador era retirar del beneficio de la exclusión del IVA únicamente a los bienes finales identificados con la nomenclatura arancelaria 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 y no los insumos destinados para su producción. Por su parte, la demandada defiende, en armonía con la tesis de los conceptos acusados, que el legislador derogó de manera expresa el beneficio contenido en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET, por lo cual, desde la aplicación de la Ley 2010 de 2019, las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos identificados en las posiciones arancelarias referidas están gravadas con IVA.

Así, debe la Sala determinar si los actos acusados interpretaron indebidamente la derogatoria dispuesta en el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 y, en consecuencia, las materias primas químicas para la producción de dichos medicamentos continúan sometidas al régimen de exclusión del IVA.

3- El inciso primero del artículo 424 del ET enlista los bienes excluidos del IVA, para lo cual los identifica según la nomenclatura arancelaria andina vigente. Antes de la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019, entre esos bienes estaban aquellos clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06². Por su parte, desde ese entonces, el ordinal 1.º de la norma en mención dispuso que estaban excluidos del impuesto «*las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06*». Ahora bien, el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 derogó expresamente la exclusión respecto de los medicamentos en mención, de manera que salieron de la lista de bienes excluidos contenida en el artículo 424 del ET; en ese sentido, la norma derogatoria estableció que «*la presente ley rige a partir de su promulgación y deroga [...] las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 del artículo 424, 430, [...]*». Sin embargo, la mencionada

² Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales) y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre sí o en disoluciones de cualquier clase; Antibióticos; Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados, extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos, heparina y sus sales, las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidos en otra parte; Sangre humana, sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico, antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico, vacunas, toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares; Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor; Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor; y Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo, respectivamente.

disposición nada preceptuó respecto de una posible derogatoria del ordinal 1.º del artículo 424 del ET.

3.1- Por su parte, el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019 incluyó dentro de los bienes exentos del IVA, previstos en el artículo 477 del ET, los medicamentos identificados en las partidas arancelarias reseñadas, sin hacer referencia a las materias primas químicas destinadas a su producción o modificar el tratamiento tributario previstas para estas en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET.

3.2- Conforme a las normas analizadas, la Sala considera que, con la entrada en vigor de la Ley 2010 de 2019, el régimen tributario del IVA para los medicamentos descritos en las partidas arancelarias señaladas cambió de excluido a exento, pero *«las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06»* permanecieron en la lista de bienes excluidos, concretamente en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET.

4- Adicionalmente, la Sala trae a colación que la derogatoria de la ley puede ser expresa o tácita. La primera ocurre cuando una nueva ley dice expresamente que deroga la antigua; la segunda, cuando una ley posterior contiene disposiciones que *«no pueden conciliarse con las de la ley anterior»* (artículos 71 y 72 del CC). En ese sentido, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil nro. 2143, del 23 de junio de 2014 (CP: Augusto Hernández Becerra) precisó que la derogación expresa no requiere de ninguna interpretación, pues el legislador señala de forma precisa y concreta los artículos derogados; contrario a lo que sucede con la derogación tácita, la cual se deduce de una incompatibilidad, por lo que requiere un ejercicio de interpretación de ambas leyes en donde se encuentre que la aplicación de una de ellas conlleva necesariamente al desconocimiento de la otra.

5- En síntesis, los actos acusados plantean como tesis que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 al derogar expresamente *«las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 consagradas en el artículo 424»*, también derogó el precepto contenido en el ordinal 1.º de esa disposición, de manera que los insumos químicos para producir los medicamentos identificados en esas partidas arancelarias quedaron gravados conforme al régimen general del IVA.

6- Pues bien, la Sala observa que el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 dejó a salvo la exclusión contenida en el ordinal 1.º del artículo 424 del ET, de modo que no la derogó expresamente como defiende la entidad demandada. Tampoco se advierte que el contenido normativo de los artículos 1.º y 12 de la Ley 2010, al modificar los artículos 424 y 477 del ET, sea incompatible con la exclusión del ordinal 1.º del artículo 424 en comento, de ahí que no haya ocurrido una derogación tácita. Al contrario, concluye la Sala que desde la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019, los medicamentos clasificados en las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 tienen la calidad de exentos, mientras que *«las materias primas químicas con destino a la producción de los medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06»* conservaron la calidad de excluidas.

Por lo expuesto, se considera que las materias primas químicas para la producción de medicamentos continúan siendo excluidas, tal como lo dispone el ordinal 1.º del artículo 424 del ET.

7- Toda vez que los anteriores razonamientos son suficientes para declarar la nulidad total de los actos cuestionados, la Sala se releva del estudio de los demás cargos de nulidad.



En consecuencia, se anulan los conceptos demandados.

8- No se impondrá condena en costas, porque en el *sub lite* se ventiló un asunto de interés público (artículo 188 del CPACA).

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de los actos demandados.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ